

Skatteloven § 13-1
som hjemmel for konstruerte lønnsuttak

Kandidatnummer: 551
Leveringsfrist: 25.4.2008

Til sammen 17 755 ord
24.04.2008

Innholdsfortegnelse

<u>1</u>	<u>INNLEDNING</u>	<u>- 1 -</u>
1.1	Presentasjon av avhandlingens tema og problemstilling	- 1 -
1.2	Presisering av problemstillingen	- 2 -
1.3	Presiseringer og avgrensninger	- 3 -
1.4	Rettskilder, metode og sentrale skatterettslige hensyn og tolkningsprinsipper	- 4 -
1.4.1	Skatterettens plassering i rettsystemet og de sentrale rettskildene	- 4 -
1.4.2	Sentrale skatterettslige hensyn og tolkningsprinsipper	- 6 -
1.5	Den videre fremstilling	- 7 -
<u>2</u>	<u>BESKATNING AV PERSONLIGE SKATTYTERE.....</u>	<u>- 8 -</u>
2.1	Innledning	- 8 -
2.2	Beskatning av personlig skattytere etter aksjonær- og deltakermodellen	- 9 -
2.2.1	Kort om aksjonærmodellen.....	- 9 -
2.2.2	Kort om deltakermodellen	- 10 -
2.3	Beskatning av lønn/ arbeidsgodtgjørelse	- 12 -
2.3.1	Alminnelig inntekt og personinntekt	- 12 -
2.3.2	Arbeidsgiveravgift	- 13 -
2.4	Oppsummering; forskjeller i skattesatser – incentiver for tilpasning	- 14 -
<u>3</u>	<u>SKATTELOVEN § 13-1 SOM HJEMMEL FOR KONSTRUERTE LØNNSUTTAK</u>	
3.1	Innledning og problemstilling	- 15 -
3.2	Avgrensningen mot omklassifisering	- 16 -

3.2.1	Ligningsloven § 8-1.....	- 16 -
3.2.2	Skatteloven § 13-1	- 18 -
3.2.3	Oppsummering; grunnlagene for omklassifisering.....	- 20 -
3.3	Sktl. § 13-1 om internprising; skjønnsmessig fastsettelse av formue og inntekt.....	- 21 -
3.3.1	Generelt om sktl. § 13-1	- 21 -
3.3.2	Generelt om skjønnsgadgangen.....	- 22 -
3.4	Skatteloven § 13-1 anvendt på konstruerte uttak av lønn/ arbeidsgodtgjørelse.....	- 26 -
3.4.1	Sktl. § 13-1; hjemmel ved ikke-transaksjoner?.....	- 26 -
3.4.2	Kravet til interessefellesskap	- 27 -
3.4.3	Kravet til inntektsreduksjon.....	- 29 -
3.4.4	Kravet til årsakssammenheng	- 37 -
3.4.4.1	Manglende årsakssammenheng – forretningsmessig rimelig og naturlig.....	- 38 -
3.4.4.2	Forretningsmessig rimelig og naturlig – en illojalitetsstandard?.....	- 43 -
3.4.5	Skattereformen 04/ 06 – ytterligere begrensninger i skjønnsgadgangen?.....	- 48 -
3.4.6	Kort om skjønnsgutøvelsen; den etterfølgende korreksjon og fastsettelsen av arbeidsinntekt ...	- 54 -
3.4.6.1	Armlengdeprinsippet som verdsettelsesmoment; markedslønn	- 54 -
3.4.6.2	Den konkrete verdiskapning.....	- 56 -
3.4.6.3	Den korrekte skjønnsgutøvelsen; armlengdeintervall og middelvei	- 57 -
3.4.7	Kort om virkningen av skattemessig gjennomskjæring etter sktl. § 13-1	- 58 -
3.4.8	Kort om de regnskapsmessige virkninger av skattemessig gjennomskjæring -galt regnskap? .	- 59 -
4	<u>OPPSUMMERING OG AVSLUTTENDE BEMERKNINGER.....</u>	- 60 -
5	<u>LITTERATURLISTE</u>	64
6	<u>VEDLEGG</u>	A

1 Innledning

1.1 Presentasjon av avhandlingens tema og problemstilling

Tema for denne avhandlingen er ligningsmyndighetenes adgang til skjønnsmessig å konstruere et uttak av lønn/ arbeidsgodtgjørelse for eiere i aksjeselskaper og deltakerlignede selskaper (tvangslønn). Spørsmålene som skal drøftes i denne sammenheng er om og i hvilken utstrekning ligningsmyndighetene har en slik skjønnsadgang. En forutsetning for at problemstillingen tvangslønn skal kunne oppstå, er at eieren har ytet en arbeidsinnsats i vedkommende selskap (aktiv eier). Det utbetales imidlertid ingen lønn/ arbeidsgodtgjørelse, eller et vederlag som underpriser arbeidsinnsatsen.

Problemstillingen tvangslønn er ikke ny. Både før og etter innføringen av delingsreglene i 1992 forelå tilpasningsmuligheter til ikke å ta ut lønn/ arbeidsgodtgjørelse, samt insentiv til å underprise arbeidsinnsatsen. Innføringen av delingsreglene i 1992 skulle bøte på disse tilpasningsmulighetene ved å skille mellom arbeids- og kapitalinntekt. Reglene innebar at det for aktive eiere med en eierandel på over to-tredjedeler eller med en tilsvarende rett til selskapets overskudd, skulle beregnes en personinntekt av selskapets overskudd. Det viste seg imidlertid å være forholdsvis enkelt å innrette seg slik at man unngikk delingsreglene, og følgelig ble det ikke beregnet noen personinntekt.

Problemstillingen kan imidlertid synes særlig aktuell etter skattereformen 04/ 06. Årsaken til dette er innføringen av et generelt uttaksprinsipp som vilkår for å utløse beskatning. Prinsippet innebærer at skatteplikten ikke utløses før midlene tas ut av selskapssfæren, dog med reservasjon for selskapsskatten. Skattyter har altså en mulighet til å begrense sin skattebyrde ved å la midlene stå i selskapet. Det sentrale stikkordet er således sparing i aksjeselskaper og deltakerlignede selskaper. Som følge av den progressive personbeskatningen foreligger også insentiv til å underprise arbeidsinnsatsen.

Ved å prise arbeidsinnsatsen under innslagspunktet for toppskatt, vil skattyter også på denne måten kunne begrense sin skattebyrde, men samtidig opparbeide rettigheter i folketrygden.

Det er hevet over enhver tvil at ingen er forpliktet til å ta ut utbytte fra aksjeselskaper eller overskuddsandel fra deltakerlignede selskaper. Foreligger ingen vederlagsfri overføring mellom selskapet og skattyteren, utløses heller ingen utbytte- eller utdelingsbeskatning. I kombinasjon med at det ikke utbetales lønn/ arbeidsgodtgjørelse holdes skatten dermed på 28 % ("selskapsskatten"), eventuelt 0 % dersom selskapets inntekter omfattes av sktl. § 2-38. Spørsmålet ved tvangslønn er derimot om en aktiv eier i et aksjeselskap eller et deltakerlignet selskap, er forpliktet til å heve en normal lønn/ arbeidsgodtgjørelse for arbeidsinnsatsen.

1.2 Presisering av problemstillingen

Ved tvangslønn ser man på forholdet mellom eieren som har ytet en arbeidsinnsats i selskapet, og selskapet, som et gjensidig bebyrdende kontraktsforhold. Dersom den manglende eller lave utbetalingen av lønn/ arbeidsgodtgjørelse skyldes et interessefellesskap, kan det foreligge hjemmel til skjønnsmessig å konstruere et uttak av lønn/ arbeidsgodtgjørelse i lov nr. 14/ 1999 (sktl.) § 13-1.¹

Spørsmålene som skal drøftes i denne avhandlingen er om ligningsmyndighetene, med hjemmel i sktl. § 13-1, har adgang til skjønnsmessig å konstruere et uttak av lønn/ arbeidsgodtgjørelse for en aktiv eier i et aksjeselskap eller et deltakerlignet selskap.

Forutsatt at hjemmel foreligger, er spørsmålet om det kan oppstilles begrensninger for skjønnsadgangen i tvangslønnstilfeller.

¹ Smln. Gjems-Onstad, Revisjon & Regnskap, 5. utg. 2006

Videre skal det også vurderes om det finnes begrensninger i selve skjønnsutøvelsen i forbindelse med den etterfølgende korreksjon og fastsettelsen av lønns/ arbeidsgodtgjørelsens størrelse.

1.3 Presiseringer og avgrensninger

Det rettslige grunnlaget for avhandlingen er sktl. § 13-1. Hjemmel for skjønnsmessig konstruksjon kan også tenkes å følge av den ulovfestede gjennomskjæringsnorm. Av hensyn til avhandlingens omfang og rettslige grunnlag, faller dette imidlertid utenfor oppgavens rammer. Av samme årsak vil heller ikke alminnelige tilordningsprinsipper bli drøftet i særlig grad.

Subjekt for avhandlingen er fysiske personer som aktive eiere i aksjeselskaper og deltakerlignede selskaper, da kun fysiske personer kan ha personinntekt. Avhandlingen avgrenses derfor mot juridiske personer som skattesubjekter og selskapsdeltakere. Fritaksmetoden vil således ikke bli behandlet. For eiere av enkeltpersonforetak vil det etter nærmere oppstilte vilkår i foretaksmodellen bli beregnet en personinntekt av selskapets inntekter, jf. sktl. § 12-10. Tilpasningsspørsmål kan også oppstå i slike situasjoner, men faller noe på siden av avhandlingens problemstilling og rettslige grunnlag. Dette vil derfor ikke bli behandlet.

Avhandlingen avgrenses også mot en nærmere redegjørelse av aksjonær- og deltakermodellen. Av hensyn til sammenhengen foretas en kort gjennomgang av disse modellene for å illustrere hovedlinjene for beskatningen av personlige skattytere, jf. pkt. 2.2.

Avhandlingen avgrenses også mot ligningsmyndighetenes adgang til å omklassifisere utbetalinger fra selskapet til eieren. Omklassifiseringsadgangen er betinget av at det foreligger en utbetling fra selskapet, og faller således utenfor avhandlingens problemstilling. Som følge av tilgrensende problemstillinger foretas imidlertid en kort redegjørelse for omklassifiseringstilfellene for å belyse faktiske forskjeller og forskjeller i rettsgrunnlag, jf. pkt. 3.2.

Avhandlingen begrenses til kun å omfatte nasjonale skattesubjekter med alminnelig skatteplikt til Norge. Skattespørsmål med grenseoverskridende element vil således ikke bli behandlet da det vil falle utenfor rammene for denne avhandlingen.

Eventuelle selskapsrettslige problemstillinger vil heller ikke bli behandlet, da disse faller utenfor oppgavens problemstilling. Det bemerkes imidlertid at det som følge av selskapslovgivningens preseptoriske bestemmelser til vern om selskapskapitalen og kreditorinteressen, kan foreligge selskapsrettslige insentiv til å klassifisere en utbetaling som lønn/ arbeidsgodtgjørelse i stedet fore utbytte/ utdeling.

1.4 Rettskilder, metode og sentrale skatterettslige hensyn og tolkningsprinsipper

1.4.1 Skatterettens plassering i rettsystemet og de sentrale rettskildene

Skatteretten er en form for spesiell forvaltningsrett. Dette innebærer at de sentrale forvaltningsrettslige prinsipper gjør seg gjeldende, herunder legalitetsprinsippet, forbudet mot usaklig forskjellsbehandling og domstolskontroll med forvaltningen.

Et klart avvik fra den alminnelige forvaltningsretten er at den alminnelige forvaltningsloven hovedsaklig ikke gjelder for ligningsvedtak. I stedet er det lov nr. 24/ 1980 om ligningsforvaltningen (lignl.) som hjemler saksbehandlingsreglene i skatteretten.

Skattlegging innebærer inngrep i borgernes frihet og rettigheter, og som følge av legalitetsprinsippet kreves hjemmel i lov. Lovstoffet står helt sentralt i skatteretten, særlig formell lov. Den hovedsaklige rettskilde er lov nr. 14/ 1999 om skatt av formue og inntekt (sktl.). Det oppstilles imidlertid ikke et strengt legalitetsprinsipp i skatteretten.² Etterlater lovteksten tvil må andre rettskilder trekkes inn.

² Jf. Zimmer/ Bahr, *Bedrift, selskap og skatt*, 4. utg. s. 48

I skatteretten som ellers tillegges dommer avsagt av Høyesterett stor vekt, og er ved siden av formell lov den viktigste rettskilden i skatteretten. Underrettspraksis har generelt sett en beskjeden egenvekt, men i kombinasjon med andre rettskilder kan også slik praksis være retningsgivende.

Ligningspraksis er også en sentral kilde i skatteretten, men tillegges generelt mindre vekt enn de ovennevnte rettskilder. Vekten av ligningspraksis varierer avhengig av dens varighet, frekvens og konsistens. Høyesterett har imidlertid tillagt ligningspraksis atskillig vekt dersom ligningspraksis går i skattyters favør.³

Skatterettens område er videre særpreget i det Justisdepartementets Lovavdeling, Finansdepartementet og Skattedirektoratet avgir administrative uttalelser. Administrative uttalelser har generelt liten vekt som rettskilde, men er uttrykk for administrativ praksis og må vektlegges av ligningsmyndighetene. Gjennom ligningspraksis vil uttalelsene derfor kunne få atskillig vekt.⁴

Skattedirektoratet avgir også bindende forhåndsuttalelser om skattemessige konsekvenser av planlagte disposisjoner. Slike uttalelser er bindende for skatteetaten i den aktuelle saken, men vekten antas å ligge på samme nivå som andre administrative uttalelser.

Skattedirektoratet utgir også årlig Lignings ABC. Boken er først og fremst en retningslinje for ligningsetaten. I den grad den inneholder redegjørelse for regler som er nedfelt i rettskilder med autoritet, har den liten eller ingen selvstendig verdi som rettskilde. Et problem ved anvendelse av Lignings ABC er at den ikke gir uttrykk for når det foreligger en større eller mindre grad av tvil i en vurdering. Den må dermed brukes med forsiktighet.⁵

³ Jf. Zimmer, *Lærebok i skatterett*, 5. utg. s. 50 og Rt-2001-1444 ”Skøyen næringspark”

⁴ Frederik Zimmer, *Lærebok i skatterett*, 5. utg. s. 54.

⁵ Frederik Zimmer, *Lærebok i skatterett*, 5. utg. s. 56.

1.4.2 Sentrale skatterettslige hensyn og tolkningsprinsipper

Skattereglene har hovedsakelig et fiskalt formål, og skal sørge for en effektiv og rettferdig omfordeling av verdier. Utformingen av beregningsgrunnlag for skattene og skattesatsene er viktig, og de relevante hensyn i denne sammenheng kan hovedsakelig deles inn i to stikkord: rettferdighet og effektivitet.⁶ Kravet om rettferdighet (horisontal og vertikal) går i korte trekk ut på at skattebelastningen skal fordeles ut ifra subjektene evne til å bære skatten. Effektivitetshensyn kan hovedsakelig presiseres gjennom stikkordene nøytralitet, symmetri og kontinuitet. Kort fortalt innebærer hensynene at ulike former for inntekt bør beskattes likt, og at skattene i minst mulig grad bør påvirke valget av investeringsart og inntektsform.

Utgangspunktet for lovtolkningen er i skatteretten som ellers, lovens ordlyd. Et sentralt tolkningsmoment i skatteretten er formålstolkning. Legalitetsprinsippet setter imidlertid visse skranker for hvor langt man kan fjerne seg fra kildenes ordlyd. Riktignok oppstilles intet strengt legalitetsprinsipp, men tolkningsresultatet bør bygge på en naturlig språklig forståelse av rettskildenes ordlyd. Et viktig hensyn som i stor grad begrenser adgangen til formålstolkning, er hensynet til skattyternes forutberegnelighet og forutsigbarheten i skattesystemet. En viktig forutsetning for skattesystemets legitimitet er at skattereglene medfører likhet, samt at skattyterne i rimelig utstrekning skal kunne forutse sin rettsstilling og kunne innrette seg etter reglene.⁷ Av disse grunner er det også ønskelig med et regelbasert skattesystem basert på forholdsvis klare objektive prinsipper.

⁶ Jf. Zimmer, *Lærebok i skatterett*, 5. utg. s. 30

⁷ Jf. Rt-1990-1293 "Ytterbøe"

1.5 Den videre fremstilling

I avhandlingens pkt. 2 skal det foretas en gjennomgang av beskatningen av fysiske personer som eiere av og arbeidere i aksjeselskaper og deltakerlignede selskaper. Det vil kun foretas en gjennomgang av hovedlinjene for beskatning av utdelinger og lønn/ arbeidsgodtgjørelse. Formålet med gjennomgangen er å gi en oversikt over skattesatsene for de ulike inntektsformene, og å illustrere de ulike tilpasningsinsentiv som foreligger som følge av forskjellene i skattesatsene.

Under punkt 3 drøftes kjernen i oppgaven. I samsvar med problemstillingen skal det redegjøres for ligningsmyndighetenes adgang til skjønnsmessig å konstruere et uttak av lønn/ arbeidsgodtgjørelse for aktive eiere i aksjeselskaper og deltakerlignede selskaper. I denne forbindelse drøftes hvorvidt det foreligger begrensninger i skjønnsadgangen og den etterfølgende skjønnsutøvelsen. Det vil også foretas en kort gjennomgang av virkningene av skattemessig gjennomskjæring.

Til slutt foretas en oppsummering med avsluttende kommentarer i avhandlingens pkt. 4.

2 Beskatning av personlige skattytere

2.1 Innledning

Ved skattereformen 04/ 06 sto forholdet mellom kapital- og arbeidsinntekt sentralt. Bakgrunnen for reformen var en økende satsforskjell i beskatning av kapitalinntekter og arbeidsinntekter. Etter de tidligere modeller og regler forelå tilpasningsmuligheter som motiverte skattyterne til å få arbeidsinntekter til å framstå som kapitalinntekter, og på denne måten redusere skattebyrden (inntektsskifting). Særlig tydelig var dette for delingsmodellen som ble innført i 1992, hvor formålet som nevnt var å skille mellom arbeids- og kapitalinntekt. Skattyterne tilpasset seg slik at deres eierandel i selskapet ikke oversteg to-tredjedeler. Følgen var at selskapet ikke ble delingspliktig, og det ble således ikke beregnet noen personinntekt. Tilpasningsmulighetene medførte et brudd på prinsippet om nøytralitet og likhet ved at inntekt i form av kapitalinntekt ble beskattet med en lavere sats enn arbeidsinntekt. Omfordelingen gjennom skattesystemet ble svekket, og skattesystemet mistet sin legitimitet da arbeidsinntekt ble skattlagt forskjellig avhengig av hvilken form inntekten fremsto i.⁸ Delingsmodellen ble derfor ansett for ikke i tilstrekkelig grad å oppfylle intensjonen om å beskatte arbeidsavkastning til aktive eiere som personinntekt. Et annet sentralt moment var også tilpasning til EØS-avtalen, da det var en ”tiltakende usikkerhet” med hensyn til om det daværende RISK- og godtgjørelsessystemet var i tråd med EØS-avtalen.⁹

Et uttalt ønske og formål med skattereformen 04/ 06 var således å oppnå større grad av likhet mellom marginals-katten på arbeidsinntekter og kapitalinntekter. Nye modeller for beskatning av selskapsdeltakere skulle bidra til å redusere forskjellene i marginals-katten for

⁸ Se Ot.prp. nr. 1 2005

⁹ Jf. Ot.prp. nr. 1 (2004-2005) s. 30, Sak C-319/02 ”Manninen” og Sak E-1/04 ”Focus Bank”

disse inntektstypene.¹⁰ Reformen medførte at delingsmodellen og godtgjørelses- og RISK-reglene ble opphevet, og erstattet av aksjonærmodellen og deltakermodellen for personlige skattytere som eiere i kvalifiserende selskaper. Sentralt for disse modellene er at inntekt på aksjer og selskapsandeler er skattepliktig som alminnelig inntekt for mottaker.

2.2 Beskatning av personlig skattytere etter aksjonær- og deltakermodellen

2.2.1 Kort om aksjonærmodellen

Aksjeselskaper og likestilte selskaper er egne skattesubjekter og skattepliktig som sådan for sitt overskudd, jf. sktl. §§ 2-2 første ledd og 5-1, 5-30. Beregningsgrunnlaget for skatten er alminnelig inntekt, og satsen utgjør pr. 2008, 28 %, jf. Stortingets skattevedtak 2008 (ssv.) § 3-3. Når selskapsoverskuddet deles ut til personlig aksjeeier, skal midlene igjen beskattes, da på mottakerens hånd som alminnelig inntekt, jf. sktl. § 10-11. Selskapsoverskuddet er således gjenstand for dobbeltbeskatning.

Etter aksjonærmodellen vil imidlertid personlige aksjeeiere med alminnelig skatteplikt til Norge, samt personlig skattytere bosatt i annen EØS-stat, ha rett til et skjermingsfradrag i dette utbyttet, jf. sktl. §§ 10-12 og 10-13. Forutsetningen for retten til skjermingsfradrag er at utbyttet er lovlig utdelt etter de selskapsrettslige regler. Formålet med skjermingsfradraget er å unnta en del av utbyttet tilsvarende en risikofri alternativavkastning fra dobbeltbeskatning. En slik skjermingsmetode ble ansett som nødvendig ut ifra hensynet til nøytralitet i forhold til alternative investerings- og kapitalplasseringsmuligheter, og at skattereglene i minst mulig grad bør påvirke skattyternes plassering av kapital.¹¹ Aksjonærmodellen ble derfor ansett for å ha gode nøytralitetssegenskaper.¹²

¹⁰ Se NOU 2003: 9 s. 19 flg. og Ot.prp. nr. 1 (2004-2005) s. 28

¹¹ Kfr. bl.a. NOU 2003: 9 s. 22 og Ot.prp. nr. 1 (2004-2005) s. 36 flg.

¹² Jf. Ot.prp.nr. 1 (2004-2005) s. 32

Skattesatsen for både selskapsoverskuddet og utbyttet over skjermingsfradraget er altså isolert sett 28 %. Som følge av at selskapet er skattpliktig for sitt overskudd, er det kun selskapets nettoresultat som kan deles ut som utbytte. Den effektive samlede skattesatsen på selskap og aksjeeier vil således bli 48,16 %. Forutsatt at skjermingsfradraget er fullt utnyttet, kan følgende regnestykke oppstilles til illustrasjon på marginalskatten for aksjeinntekter: $28 + (1-0,28) * 28 = 48,16 \%$

For det nærmere innholdet i reglene om skattplikt for inntekt på aksjer, beregning av skjermingsgrunnlag og skjermingsfradrag etter aksjonærmodellen, henvises til sktl. kapittel 10, §§ 10-11 til 10-13, jf. § 10-10.

For illustrasjon av mekanismene i aksjonærmodellen, se tabell 2.2.1 A i avhandlingens pkt. 7.

2.2.2 Kort om deltakermodellen

Deltakerlignede selskaper er ikke egne skattesubjekter, jf. sktl. § 2-2 annet ledd. Det er i stedet deltakerne som lignes hver for sin andel av selskapets formue og inntekt, jf. sktl. § 2-2 tredje ledd. Selskapets skatteposisjoner skal imidlertid beregnes på selskapets hånd ”som om selskapet var skattyter” før resultatet fordeles på deltakerne, jf. sktl. § 10-41 første ledd. Reglene gir således anvisning på en nettoligning av deltakerne. Deltakerens andel av selskapets overskudd er skattepliktig som alminnelig inntekt med en sats på 28 %.

Når det foretas utdelinger fra et deltakerlignet selskap til en personlig deltaker skal midlene igjen beskattes, jf. sktl. § 10-42 første ledd. Også her er beregningsgrunnlaget for skatten alminnelig inntekt med en skattesats på 28 %. I likhet med overskuddet i aksjeselskaper, er overskuddet i et deltakerlignet selskap altså gjenstand for dobbeltbeskatning. I verdien av denne utdelingen gjøres imidlertid fradrag for deltakerens skattebyrde pådratt etter nettoligningsreglene, og et skjermingsfradrag, jf. sktl. § 10-42 tredje ledd a og b. At det skal gjøres fradrag for skatten deltakeren har betalt på andelen etter sktl. § 10-41, er begrunnet i hensynet til likhet og nøytralitet, jf. at aksjeselskaper er egne skattesubjekter. Det

beløp som er tilgjengelig for utdeling fra et deltakerlignet selskap tilsvarer altså overskuddet før skatt. Dette korrigeres det for ved at det gjøres et fradrag for den skattebyrden som påhviler deltakeren. Deltakeren kan således ta ut et beløp inntil det som er betalt i skatt på selskapets overskudd etter nettoligningsreglene uten å utløse skatteplikt.¹³ ”Skattefradraget” innrømmes uavhengig av om deltakeren er i en skatteposisjon.¹⁴ Hva gjelder skjermingsfradraget skal dette som nevnt skjerme deler av utdelingen, tilsvarende en risikofri alternativavkastning, mot dobbeltbeskatning, og er begrunnet i nøytralitets- og likhetshensyn.

Som følge av skattefradraget, og forutsatt at skjermingen er fullt utnyttet, vil marginalsikten på overskuddet i et deltakerlignet selskap bli som ved aksjonærmodellen 48,16 %; 28 % skatt etter nettoligningen og 20,16 % på utdelingen (28 % av resterende 72 etter skattefradraget).

For det nærmere innholdet i nettoligningsreglene og deltakermodellens bestemmelser om beregning av skjermingsgrunnlag og skjermingsfradrag, henvises til sktl. §§ 10-40 til 10-42. Det bemerkes at for kommandittister og stille deltakere oppstilles en fradragsramme i sktl. § 10-43. Fradragsrammen må sees på bakgrunn av at slike deltakere kun har et begrenset ansvar for selskapets forpliktelser, og deres fradragsrett bør således ut ifra symmetrihensyn være tilsvarende begrenset.

For illustrasjon av mekanismene i deltakermodellen, se tabell 2.2.2 B i pkt. 7.

¹³ Se NOU 2005: 2 s. 29 og Zimmer/ Bahr, *Bedrift, selskap og skatt*, 4. utg. s. 531

¹⁴ Jf. Ot.prp. nr. 92 (2004-2005) s. 41

2.3 Beskatning av lønn/ arbeidsgodtgjørelse

2.3.1 Alminnelig inntekt og personinntekt

En personlig aksjeeier eller deltaker som arbeider i selskapet har rett til lønn/ arbeidsgodtgjørelse for sin arbeidsinnsats. Lønnen er fradragsberettiget for selskapet, men skattepliktig for mottaker som alminnelig inntekt etter sktl. § 5-10, jf. § 5-1. I denne størrelsen kan det gjøres fradrag for kostnader som er pådratt å erverve skattepliktig inntekt, jf. sktl § 6-1, samt personfradrag etter sktl § 15-4. Tilsvarende gjelder for arbeidsgodtgjørelse, men slike utbetalinger er ikke fradragsberettiget for selskapet. Beløpet er imidlertid skattepliktig hos deltaker som alminnelig inntekt etter nettoligningsreglene. Arbeidsgodtgjørelsen går derimot til fradrag før disponering av selskapets overskudd i form av utdeling, jf. sel. § 2-25 første ledd, annet punktum og sktl. § 10-42. Skattesatsen for alminnelig inntekt er 28 %, jf. ssv. §§ 3-2 og 3-9.

Lønn/ arbeidsgodtgjørelse anses som personinntekt, og er beregningsgrunnlag for toppskatt til staten og trygdeavgift til folketrygden, jf. sktl §§ 12-1 og 12-2 første ledd a og f. Personinntektskatten er en bruttoskatt, dvs. at skattyter ikke innrømmes noe fradrag ved denne beregningen. Personinntektsskatten er progressiv, altså øker skattesatsen med inntekten. Dette er begrunnet i hensynet til rettferdighet.¹⁵

Toppskatten utlignes imidlertid ikke på all personinntekt – inntekten må overstige visse terskler. For 2008 er innslagspunktet for toppskatt klasse 1 NOK 420 000, og for klasse 2 NOK 682 500. Av inntekt som overstiger toppskatt klasse 1 skal det beregnes 9 % skatt til staten, og for inntekt som overstiger klasse 2 skal det beregnes 12 % skatt til staten, jf. ssv. § 3-1 første ledd. For personer bosatt i nærmere bestemte fylker og kommuner, skal en sats på 7 % benyttes for toppskatt klasse 1, jf. ssv. 3-1 annet ledd.

¹⁵ Se Zimmer, *Lærebok i skatterett*, 5. utg. s 31

Personinntekten er også grunnlag for beregning av trygdeavgift til folketrygden, jf. sktl. § 12-1 annet punktum og se lov nr. 19/ 1997 (ftrl.) § 23-3. Av lønnsinntekt skal det beregnes trygdeavgift etter en mellomsats, jf. ftrl. § 23-3 annet ledd nr. 2 a, og pr. 2008 er mellomsatsen satt til 7,8 %, jf. ssv. ”fastsetting av avgifter mv. til folketrygden for 2008” (trygdeavgiftsvedtaket) § 2 b. For arbeidsgodtgjørelse skal det beregnes trygdeavgift etter høy sats, jf. ftrl. § 23-3 annet ledd nr. 3. Høy sats er pr. 2008 11 %, jf. ssv. trygdeavgiftsvedtaket § 2 c.

For lønnsinntekter er dermed samlet skattesats for personlige skattytere minimum 35,8 % (28 % + 7,8 %), og maksimum 47,8 % (28 % + 7,8 % + maks toppskatt 12 %). For arbeidsgodtgjørelse vil samlet skattesats variere fra 39 % (28 % + 11 %) til 51 % (28 % + 11 % + maks toppskatt 12 %).

2.3.2 Arbeidsgiveravgift

Av ftrl. § 23-2 første ledd følger at arbeidsgiver plikter å betale arbeidsgiveravgift av lønn og annen godtgjørelse for arbeid og oppdrag i og utenfor tjenesteforhold som han plikter å innberette. For arbeidsgodtgjørelse til deltaker i deltakerlignet selskap skal det ikke svares arbeidsgiveravgift, da slike anses som virksomhetsutøvere, se ftrl. § 23-2 annet ledd.

Arbeidsgiveravgiften er differensiert, og dens størrelse er geografisk betinget av hvor virksomheten er registrert, jf. trygdeavgiftsvedtaket § 1 (fra 0 % i sone V til 14,1 % i sone I).

Ettersom man må anta at arbeidsgiveravgiften i noen grad veltes over på skattyterne, foreligger i realiteten en tyngre samlet avgiftsbelastning til folketrygden enn bare trygdeavgiften. Tilsvarende gjelder ikke for virksomhetsutøvere, og dette tilsier at trygdeavgiften på slik inntekt (arbeidsgodtgjørelse) bør være noe høyere.¹⁶

¹⁶ Se Zimmer, *Lærebok i skatterett*, 5. utg. s 87

2.4 Oppsummering; forskjeller i skattesatser – insentiver for tilpasning

Som nevnt foreligger som følge av uttaksprinsippet et insentiv til ikke å ta ut lønn/ arbeidsgodtgjørelse fra selskapet. Foreligger ingen utbetling, utløses i utgangspunktet heller ingen skatteplikt utover selskapsskatten. Dette er nok den hovedsaklige situasjon ved tvangslønnsspørsmål, men de ovennevnte skattesatser medfører som nevnt også et insentiv til tilpasning.

Inntil innslagspunktet for toppskatten ved kr. 420 000 vil det kunne foreligge et satsbegrunnet insentiv til å klassifisere utbetalinger som lønn/ arbeidsgodtgjørelsen fremfor utbytte/ utdeling av overskudd; lønnen/ arbeidsgodtgjørelsen beskattes her med 35,8 % / 39 % (eksklusiv arbeidsgiveravgift). Lønn og arbeidsgodtgjørelse gir som nevnt også rettigheter i folketrygden (alderstrygd, sykepenger mv.). Utbytte fra aksjeselskaper og utdeling av overskudd fra deltakerlignede selskaper beskattes med en effektiv skattesats på 48,16 %, forutsatt at skjermingsfradraget er fullt utnyttet og hensyntatt overskuddsskatten. Ved utbetalinger inntil toppskattens trinn 1, foreligger således en differanse på 12,36 % / 9,16 % i favør lønn/ arbeidsgodtgjørelse (eksklusiv arbeidsgiveravgift). For høye lønnsutbetalinger vil sjeldent være aktuelt i aksjeselskaper hvor man plikter å betale arbeidsgiveravgift, jf. at denne er differensiert.

Dersom en utbetaling overstiger innslagspunktene for toppskatt vil det i motsetning til det ovennevnte, kunne foreligge et insentiv til å klassifisere utbetalingen som kapitalinntekt.

3 Skatteloven § 13-1 som hjemmel for konstruerte lønnsuttak

3.1 Innledning og problemstilling

I det følgende skal det redegjøres for ligningsmyndighetenes adgang til å konstruere et uttak av lønn/ arbeidsgodtgjørelse for aktive eiere i aksjeselskaper og deltakerlignede selskaper. Det skal også redegjøres for eventuelle begrensninger i skjønnsadgangen og skjønnsutøvelsen.

Forutsetningen for å kunne konstruere et uttak av lønn/ arbeidsgodtgjørelse er, som nevnt i pkt. 1.2, at skattyter både er eier og yter en arbeidsinnsats i selskapet. Skatteplikten for lønn/ arbeidsgodtgjørelse utløses i utgangspunktet ikke før midlene faktisk utbetales til skattyter, jf. uttaksprinsippet. Dersom det ikke heves noen lønn/ arbeidsgodtgjørelse vil det dermed ikke oppstå noen skatteplikt. Skatten holdes på 28 % ("selskapsskatten"). Som følge av den progressive personbeskatningen foreligger også et insentiv til å underprise arbeidsinnsatsen slik at den ikke overstiger innslagspunktet for toppskatt. Mener man at den manglende eller lave utbetalingen av lønn/ arbeidsgodtgjørelse skyldes et interessefelleskap mellom partene, vil ligningsmyndighetene kunne ha hjemmel i sktl. § 13-1 til å skjønnsmessig konstruere et uttak av lønn/ arbeidsgodtgjørelse for skattyter. Alternativt kan skatteplikten følge av alminnelig prinsipper for tilordning av inntekt.

Det bemerkes at tvangslønnsspørsmål kan oppstå selv om det foreligger en utdeling fra selskapet. Da som en utbetling i tillegg til og ikke i stedet for eller på bekostning av utbyttet/ utdelingen.

Spørsmålet om tvangslønn må som nevnt holdes atskilt fra omklassifiseringsspørsmål. Mens tvangslønn er et spørsmål om skattyter må ta ut noe (mer) fra selskapet, er

problemstillingen ved omklassifisering om beløpene er klassifisert i samsvar med realiteten og rett subsumsjon. I motsetning til tvangslønsspørsmål er forutsetningen for omklassifiseringsadgangen at det faktisk foreligger en utbetaling eller overføring fra selskapet til skattyter. Som nevnt under pkt. 1.3 om avgrensninger vil ikke spørsmålet om omklassifisering bli behandlet i særlig grad, men som følge av tilgrensende problemstillinger foretas en kort gjennomgang for å illustrere relevante forskjeller.

3.2 Avgrensningen mot omklassifisering

Ved å underprise arbeidsinnsatsen og heller ta ut et større overskudd, vil skattyter kunne begrense sin skattebyrde. Det samme kan oppnås ved å overprise arbeidsinnsatsen, dog slik at utbetalingen ikke overstiger terskelen for toppskatt. Klassifiseringen er ikke i samsvar med realiteten og rett subsumsjon, men er en følge av tilpasning til skattesatsene. Etter omstendighetene kan ligningsmyndighetene her ha hjemmel til å omklassifisere transaksjonene slik at de kommer i samsvar med realiteten og rett subsumsjon, herunder en omklassifisering av den feilaktig prisede lønnen/ arbeidsgodtgjørelsen til utbytte/ utdeling, eller omklassifisering fra utbytte/ utdeling til lønn/ arbeidsgodtgjørelse. Problemstillingen og vurderingstemaet ved omklassifisering er om ytelsene er klassifisert i samsvar med de reelle forhold, og således også et spørsmål om rett subsumsjon. Med omklassifisering menes altså adgangen til å skjønnsmessig endre beløpenes klassifikasjon innenfor de foretatte transaksjoners rammer.

3.2.1 Ligningsloven § 8-1

Hjemmel for omklassifisering kan være lignl. § 8-1. Ligningsloven § 8-1 første ledd første punktum fastslår prinsippet om at ligningsmyndighetene skal fastsette det faktiske grunnlag for ligningen etter en fri bevisbedømmelse av alle faktiske opplysninger som foreligger, og legge til grunn det faktum som etter en samlet vurdering anses som det sannsynlig riktige.¹⁷ Bestemmelsen innebærer en plikt for ligningsmyndighetene til å foreta en fullstendig

¹⁷ Jf. Ot.prp. nr. 29 (1978-1979) s. 100

bevisbedømmelse på bakgrunn av de opplysninger som foreligger. Det er skattyter som har hovedansvaret for fremskaffelsen av opplysninger, jf. lignl. kapittel 4 og § 8-1 første ledd første punktum og ordlyden ”...han har gitt...”, men bestemmelsen oppstiller også et krav om at ligningsmyndighetene innhenter og tar hensyn til opplysninger som skriver seg fra andre kilder enn skattyter selv.¹⁸ Hvorvidt ligningsmyndigheten aktivt plikter å innhente informasjon, og hvor omfattende denne plikten er, må vurderes konkret.

Med hjemmel i bestemmelsen kan ligningsmyndighetene endre, utelate eller tilføye poster, jf. lignl. § 8-1 første ledd annet punktum. Ligningsmyndighetene kan også endre skjønnsmessige beløp dersom de finner grunn til det, jf. lignl. § 8-1 første ledd siste punktum. Forutsetningen er at de finner at skattyters oppgaver er uriktige eller ufullstendige. Ligningsloven hjemler altså en adgang for myndighetene til å omklassifisere et privatrettslig forhold etter en prøving av faktum. Bestemmelsen er ingen selvstendig hjemmel for skatteplikt, men hjemler en adgang til å vurdere faktum i forhold til andre skatteregler enn de regler skattyter har lagt til grunn for ligningen, altså et spørsmål om riktig subsumsjon.¹⁹ Eksempelvis vil et beløp som av skattyter er klassifisert som kapitalinntekt, etter omstendighetene kunne omklassifiseres til lønnsinntekt med den følge at beløpet er skattepliktig etter sktl. §§ 5-10, jf. 5-1 og 12-2, og ikke sktl. § 5-20, jf. § 5-1.

Etter ordlyden i lignl. § 8-1 er det tilstrekkelig for å endre skjønnsmessige beløp at ligningsmyndighetene ”finner grunn til det”, jf. bestemmelsens første ledd annet punktum. Av rettspraksis følger imidlertid at ligningsmyndighetene må påvise at skattyters eget skjønn er feil. Det er ikke tilstrekkelig at ligningsmyndighetene kan påvise at et forsvarlig skjønn viser et annet resultat enn det skattyteren selv har oppgitt som skjønnsmessig beløp, uten at det påvises feil ved skjønnnet eller grunnlaget for det.²⁰ Skattyters eget skjønn må således kvalifiserende mangelfullt for at ligningsmyndighetene skal ha skjønnsadgang.

¹⁸ Jf. Norsk Lovkommentar, note 345

¹⁹ Se Lignings ABC 2002 s. 1031, Lignings ABC 2007 s. 1063 flg. og TSTVG-2006-23628

²⁰ Jf. Rt-1932-577 ”Union” og Utv. 1968 s. 62 LRD

Fastsettelse av lønn/ arbeidsgodtgjørelse skjer ofte konkret og skjønnsmessig. Med bakgrunn i ovennevnte vil ligningsmyndighetene ikke kunne fastsette en høyere/ lavere lønn/ arbeidsgodtgjørelse ved skjønn dersom det ikke kan påvises feil ved skattyters fastsettelse av beløpet. En skjønnsmessig fastsatt inntekt vil kunne være vanskelig for ligningsmyndighetene å kontrollere. Det vil først være nødvendig å bestemme kvaliteten og omfanget av den ytelse som faktisk er prestert. Dette må rent bevismessig gjøres etter lignl. § 8-1. Dersom det foreligger en ytelse, er det dernest nødvendig å bestemme verdien på ytelsen. Ved å ta utgangspunkt i markedslønn vil en viss kontroll av lønnsfastsettelsen kunne kontrolleres. Men det er ikke tilstrekkelig å vise til markedslønn og andre generelle bransjemessige erfaringer for å dokumentere at skattyters skjønnsmessige fastsatte inntekt er uriktig. Det må i tillegg foretas en konkret vurdering av skattyters egen situasjon og ut ifra denne utredes hvorfor et eventuelt avvik i forhold til bransjen ikke kan forklares.²¹ Dersom det foreligger en lønn/ arbeidsgodtgjørelse som er kvalifiserende lavere/ høyere enn markedslønn vurdert ut fra den konkrete situasjon, vil det kunne foretas en skjønnsmessig fastsettelse av inntekten ved å omklassifisere utbyttet til lønn/ arbeidsgodtgjørelse eller motsatt.²²

3.2.2 Skatteloven § 13-1

I tillegg til lignl. § 8-1, kan også sktl. § 13-1 gi hjemmel til å *omklassifisere* utbetalinger fra selskapet. Forutsetningen er at bestemmelsens kumulative vilkår er oppfylt, se mer om bestemmelsen under pkt. 3.3. Som følge av den progressive personbeskatningen, foreligger en mulig tilpasning ved for høyt uttak av lønn. Lønn er en ”driftskostnad” for selskapet som reduserer dets overskudd. Gjennom en overprising av arbeidsinnsatsen vil selskapet få et lavere skattepliktig overskudd, og vilkårene i sktl. § 13-1 kan dermed etter omstendighetene være oppfylt.²³ At sktl. § 13-1 kan brukes ved såkalt ”tapping” av

²¹ Se Harboe m.fl., *Kommentarutgave til ligningsloven*, 6. utg. 2005, s. 329

²² Se til eksempel Utv. 2003 s. 859 TRD. Se også TOSLO-2005-170962 og TOSLO-2008 saksnr. 07-045798TVI-OTIR/08 (dommene er anket)

²³ Kfr. NOU: 2005: 2 s. 49 flg.

selskapet følger av både rettspraksis, lovens forarbeider og juridisk teori.²⁴ Det samme kan gjelde for arbeidsgodtgjørelse. Slik godtgjørelse er som nevnt ikke fradragsberettiget for selskapet, men reduserer rammen for utdeling av overskudd. Ved å overprise innsatsen slik at mottatt overskudd blir lavere, kan skattyters skattebyrde bli lavere (forutsatt at ytelsen av skattyter prises til under toppskatt). På denne måten vil skattegrunnlaget kunne være redusert på en måte som faller inn under sktl. § 13-1, se like nedenfor om vurderingsgrunnlaget.

Dersom lønnen er for *lav* kombinert med (et høyt) utbytte, kan det spørres sktl. § 13-1 også rammer slike tilfeller. Verken selskapets overskudd eller mottakerens nettoinntekt (alminnelig inntekt) er da redusert. Bestemmelsens ordlyd taler objektivt sett for at den ikke har et slikt anvendelsesområde.²⁵ Bestemmelsen retter seg mot en reduksjon i inntekten, og det kan være nærliggende å tolke dette som en reduksjon i alminnelig inntekt. Også sammenhengen med lignl. § 8-1 taler for at bestemmelse ikke har et slikt anvendelsesområde. På den annen side vil inntektsgrunnlaget for toppskatt og trygdeavgift være redusert ved for lave lønninger. Skattelovens § 13-1 er en videreføring av den gamle skatteloven 1911 § 54, slik at eldre rettspraksis og teori fortsatt er relevant.²⁶ Av forarbeider og tidligere praksis fremgår at formålet med sktl. 1911 § 54 var å verne om de offentliges interesser og således verne om et riktig skattegrunnlag.²⁷ Praksis om sktl. 1911 har slått fast at bestemmelsen også kan anvendes på omklassifisering fra utbytte til lønn.

Som eksempel kan nevnes Utv. 1991 s. 69 LRD. Retten kom frem at sktl. 1911 § 54 ikke var begrenset til tilfeller med ”tapping”, men måtte virke begge veier. En logisk forståelse av lovens formål, nemlig at man skal betale rett skatt, tilsa en slik anvendelse. Det offentlige ville kunne få reduserte skatteinntekter om ikke enkeltposter kunne rammes. Retten støttet også sitt standpunkt på en uttalelse i Rt-1933-1050 hvor retten uttalte at

²⁴ Se bl.a. Ot.prp. nr. 26 (1980-1981) s. 55 flg.

²⁵ Slik også Brudvik m.fl. *Skattelovkommentaren 2003/04*, s. 1050 flg.

²⁶ Jf. Ot. prp. nr. 86 (1997-1998) s. 75

²⁷ Jf. Ot. prp. nr. 26 (1980-1981) s. 55 flg. og s. 66

ligningsmyndighetene måtte kunne gjennomføre en skjønsmessig ”...sondring mellom arbeidsgodtgjørelse og aktieutbytte...”. Juridisk teori støtter også en slik forståelse.²⁸

Skattelovens § 13-1 er, i likhet med den eldre § 54, en tilordningsbestemmelse hvis formål er å motvirke omgåelser av skattelovgivningen ved skjev prissetting mellom parter i et interessefellesskap.²⁹ Dette, sett i sammenheng med bestemmelsens ordlyd og den foreliggende praksis, taler for at bestemmelsen kan benyttes til å omklassifisere fra utbytte til lønn/ arbeidsgodtgjørelse, og ikke kun ved såkalt ”tapping”.

3.2.3 Oppsummering; grunnlagene for omklassifisering

Det sentrale for *omklassifiseringsadgangen* er altså at det foreligger en utbetaling fra selskapet til skattyter. Spørsmålet er om denne er rett klassifisert. Dersom utbetalingen ikke er klassifisert i samsvar med realiteten og rett subsumsjon, eller ikke er priset i samsvar med armlengdeprinsippet, vil beløpet kunne omklassifiseres med hjemmel i lignl. § 8-1 eller sktl. § 13-1. Skattyter tilordnes ikke større (brutto)inntekt fra selskapet, men beløpet får en annen benevnelse ved at ligningsmyndighetene eller retten ”skjønner” innenfor transaksjonens rammer. Dette i motsetning til tvangslønnsituasjoner hvor spørsmålet er om skattyter skal ta ut noe mer fra selskapet i form av lønn/ arbeidsgodtgjørelse. Til tross for at sktl. § 13-1 kan anvendes i omklassifiseringstilfeller, bør lignl. § 8-1 være den primære hjemmel som en prøving av de faktiske forhold og korrekt regelanvendelse. Bestemmelsene har i alle tilfeller et til dels overlappende anvendelsesområde.

²⁸ Se Aarbakke, *Skatt på inntekt*, 4. utg. s. 365 flg.

²⁹ Jf. Ot. prp. nr. 86 (1997-1998) s. 75

3.3 Sktl. § 13-1 om internprising; skjønnsmessig fastsettelse av formue og inntekt

3.3.1 Generelt om sktl. § 13-1

Skatteloven § 13-1 hjemler en adgang for ligningsmyndighetene til å skjønnsmessig fastsette en inntekt for skattyter. Forutsetningen for at bestemmelsen skal kunne komme til anvendelse er at bestemmelsens kumulative vilkår om inntektsreduksjon, interessefellesskap og årsakssammenheng er oppfylt. Skattelovens § 13-1 første og tredje ledd lyder som følger;

(1) Det kan foretas fastsettelse ved skjønn hvis skattyters formue eller inntekt er redusert på grunn av direkte eller indirekte interessefellesskap med annen person, selskap eller innretning.

(3) Ved skjønnen skal formue eller inntekt fastsettes som om interessefellesskap ikke hadde foreligget.

Bestemmelsens annet og fjerde ledd gjelder gjennomskjæringsadgangen i situasjoner mellom norsk og utenlandsk skattyter og gjengis derfor ikke.

Skatteloven § 13-1 er ikke en selvstendig hjemmel for skatteplikt, men kan anses som en presisering av skattelovens alminnelige bestemmelser om hvem som skal tilordnes skattepliktig inntekt.³⁰ Skatteplikten må således prøves mot og følger av skattelovens alminnelige bestemmelser. Bestemmelsen gjelder både ved formuesligningen og inntektsligningen, og for både alminnelig inntekt og personinntekt. Formålet med sktl. § 13-1 er å motvirke omgåelser av skattelovgivningen, først og fremst omgåelser ved at inntekts- eller formuesposter søkes overført fra en skattyter til en annen ved skjev prissetting. Bestemmelsen er kun en av flere såkalte omgåelses- eller

³⁰ Jf. Ot. prp. nr. 86 (1997-1998) s. 75

gjennomskjæringsregler. Med dette menes en regel som gir grunnlag for å skjære gjennom en transaksjon eller et annet forholds ytre eller angitte kjennetegn, og behandle den eller det som reelt er.³¹ Virkningen av skattemessig gjennomskjæring er at forholdet får andre skattemessige virkninger enn skattyter har søkt å oppnå. Begrunnelsen for gjennomskjæringen er at resultatet ellers ville fremstå som urimelig og strid med lovgivers intensjoner.

Skatteloven § 13-1 er en videreføring av sktl. 1911 § 54.³² Det var ikke tilsiktet noen realitetsendring ved innføringen av sktl. § 13-1. Eldre praksis og teori er således fortsatt relevant.

3.3.2 Generelt om skjønnsadgangen

Skjønnsadgangen i sktl. § 13-1 er som nevnt betinget av at tre kumulative vilkår er oppfylt. Det grunnleggende vilkår er at skattyters inntekt ”er redusert”, jf. sktl. § 13-1 første ledd. I det følgende kalt kravet til *inntektsreduksjon*. Det samme gjelder for skattyters formue, men dette behandles ikke videre.

Med ”inntekt” er det naturlig å forstå skattyters nettoinntekt, jf. over om sktl. § 13-1 ved omklassifisering, og herunder at bestemmelsens formål er å sikre de offentliges interesser og verne om rett skattefundament.³³ Et sentralt spørsmål er om det skal foretas en samlet vurdering av partene eller om det er tilstrekkelig med reduksjon hos en av partene. Dette vil ha særlig interesse for spørsmål om bestemmelsens anvendelsesområde på nasjonale forhold. Det samlede bruttoresultat vil da ikke være redusert, men skattyters nettoinntekt og grunnlaget for toppskatt og trygdeavgift kan være redusert, se pkt. 3.2.

Lovens ordlyd retter seg mot ”skattyter”. En naturlig språklig forståelse taler for at det ikke skal foretas en samlet vurdering. I forarbeidene til skatteloven av 1911 § 54 benyttes også denne entallsformen, jf. ordlyden ”...hos skattyter...”.³⁴ Det foreligger ingen

³¹ Jf. Ot. prp. nr. 86 (1997-1998) s. 75

³² Jf. Ot. prp. nr. 86 (1997-1998) s. 75. Det samme for sktl. 1911 § 54, jf. Ot. prp. nr. 26 (1980-1981) s. 57

³³ Se også Brudvik m.fl., *skattelovkommentaren 2003/04*, s. 1044

³⁴ Jf. Ot. prp. nr. 26 (1980-1981) s. 66

høyesterettsdom vedrørende spørsmålet, men spørsmålet er satt på spissen og særlig drøftet i dom inntatt i Utv. 1994 s. 1160 LRD.³⁵ Spørsmålet om det skulle foretas en samlet eller særskilt vurdering av partene var særlig relevant i saken da aksjeeier og styreformann hadde solgt en bolig til selskapet og leiet den tilbake for en lav leie. Transaksjonen medførte at selskapet fikk redusert sin inntekt (leien dekket ikke utgiftene med eiendommen) mens aksjeeieren fikk en tilsvarende økning. Dersom det skulle foretas en samlet vurdering ville bestemmelsen ikke komme til anvendelse. Etter en tolkning av ordlyden og bestemmelsens forarbeider kom retten frem til at det ikke skulle foretas en samlet vurdering av partene. At partene skulle vurderes separat ble særlig begrunnet i bestemmelsens formål.

En inntektsreduksjon vil ofte bestå i at vederlaget ved en transaksjon avviker fra markedsverdien. Hvilken måte skattyters inntekt er redusert på er i utgangspunktet uten betydning. Av ordlyden følger imidlertid at reduksjonen må knytte seg til en transaksjon eller ikke-transaksjon mellom skattyter og en annen person, selskap eller innretning som skattyter står i et interessefellesskap med, se nedenfor.³⁶ Det kan dreie seg om kjøp av en vare eller tjeneste til overpris,³⁷ eller realisasjon av en gjenstand til underpris.³⁸ Relevant inntektsreduksjon kan også bestå i at en tjeneste er ytet til underpris slik forholdet er ved spørsmålet om tvangslønn. Bestemmelsen kommer således i første rekke til anvendelse ved verdsettelse av tosidige transaksjoner, hvor skattyter er enten kreditor eller debitor i forhold til den annen part.

For å kunne avgjøre om vilkåret om inntektsreduksjon er oppfylt, må skattyters oppgitte inntekt ved ligningen sammenlignes med skattyters inntekt fastsatt på en annen måte. Det må foretas en sammenligning med en hypotetisk situasjon, altså hva skattyters inntekt ville ha vært dersom det ikke forelå interessefellesskap, jf. sktl. § 13-1 tredje ledd.³⁹

Bestemmelsen gir uttrykk for at transaksjoner skal prises etter armlengdeprinsippet.

³⁵ Se også Utv. 1997 s. 855 TRD

³⁶ Se Brudvik m.fl., *Skattelovkommentaren 2003/04*, s. 1044

³⁷ Se f.eks. Rt.1999-1087 "Baker Hughes"

³⁸ Se f.eks. Rt-2003-536 "Storhaugen Invest"

³⁹ Jf. bla.a Rt-2000-722

Bestemmelsen benytter ikke selv denne betegnelsen, men dette følger klart av forarbeidene til sktl. 1911 § 54.⁴⁰ Dersom det kan påvises at transaksjonen ikke er priset etter armlengdeprinsippet foreligger objektivt sett en relevant inntektsreduksjon. Av rettspraksis følger at domstolene kan prøve både rettsanvendelsen og bevisbedømmelsen mht. om det foreligger en inntektsreduksjon.⁴¹

Det neste vilkåret som må være oppfylt for at det skal foreligge skjønnsadgang etter sktl. § 13-1 første ledd, er at det foreligger et *interessefellesskap* mellom partene i transaksjonen eller ikke-transaksjonen. Sentralt i denne vurderingen er om forholdet gir den ene part "...en faktisk innflytelse over den annens disposisjoner på vesentlig samme måte som f.eks. en deltaker i et foretak."⁴² Situasjonen mellom partene må være slik at de har innrettet seg på en annen måte enn de vil ha gjort dersom ikke interessefellesskapet hadde eksistert, og derved har oppnådd redusert skattefundament. Dersom et interessefellesskap ikke kan bevises å foreligge, må det legges til grunn at partene har handlet på armlengdes avstand og at transaksjonen er markeds- eller forretningsmessig begrunnet.⁴³ At transaksjonen må anses som dårlig for parten(e) er uten betydning.

Interessefellesskapet kan være direkte eller indirekte. Det direkte eller indirekte interessefellesskap kan være personlig eller økonomisk. Innflytelsesgrunnlaget er i prinsippet likegyldig.⁴⁴ Til eksempel på personlig interessefellesskap kan nevnes interessefellesskap mellom skattyter og slektninger. Et økonomisk interessefellesskap kan foreligge mellom en (hoved) aksjeeier og aksjeselskapet, eller deltakere i et deltakerlignet selskap. At det foreligger et slikt forhold mellom partene er ikke alene tilstrekkelig. Men dersom det i tillegg foreligger et misforhold mellom ytelsene, taler mye for at interessefellesskap foreligger.⁴⁵ Interessefellesskapet kan også foreligge på annet grunnlag,

⁴⁰ Jf. Ot.prp. nr. 26 (1980-1981) s. 55 flg.

⁴¹ Jf. Rt-1999-1087 "Baker Hughes"

⁴² Jf. Ot.prp. nr. 26 (1980-1981) s. 66

⁴³ Kfr. Rt-2003-536 "Storhaugen invest" avsnitt 54 og Brudvik m.fl., *Skattelovkommentaren 2003/04*, s. 1047

⁴⁴ Se Ot. prp. nr. 26 (1980-1981) s. 66

⁴⁵ Jf. Rt-1925-363

f.eks. ved at en långiver, panthaver eller annen avtalepart har innflytelse over skattesubjektet utover det som ordinært følger av en slik posisjon.⁴⁶

For skjønnsadgang etter bestemmelsen kreves også at det foreligger *årsakssammenheng* mellom inntektsreduksjonen og interessefellesskapet, jf. sktl. § 13-1 første ledd og ordlyden ”på grunn av”. Bevisbyrden for at bestemmelsens vilkår er oppfylt påhviler ligningsmyndighetene. Av forarbeidene til sktl. 1911 § 54 fremgår at dersom de øvrige vilkår er oppfylt, oppstilles en presumsjon for at også den nødvendige årsakssammenheng foreligger.⁴⁷ I de tilfeller ligningsmyndighetene mistenker at vilkårene for å foreta skjønnsligning med hjemmel i sktl. § 13-1 er oppfylt, er det således skattyter som har bevisbyrden for at kravet om årsakssammenheng ikke er oppfylt, jf. Rt-1999-1087 ”Baker Hughes” hvor det uttales

”Når ligningsmyndighetene har funnet grunn til å anta at det foreligger en inntekt som skyldes interessefellesskap vil det være opp til skattyter å påvise at dette ikke er riktig. For å forhindre skjønnsligning må da skattyter selv legge frem nødvendige opplysninger om selskapet og om prisfastsettelsen.”⁴⁸

Ut ifra de ovennevnte uttalelser i forarbeider og praksis må det antas at det for å konstatere årsakssammenheng er tilstrekkelig med alminnelig sannsynlighetsovervekt.

Det bemerkes at beviskravet er senket dersom den ene parten er hjemmehørende i utlandet, jf. sktl. § 13-1 annet ledd og ordlyden ”...grunn til å anta...”. Dette er begrunnet i effektivitetshensyn, altså at en lempning av bevisbyrden var ansett nødvendig ut ifra hensynet til at bestemmelsen skulle kunne tjene sitt formål, og å sikre en effektiv anvendelse av bestemmelsen.⁴⁹

⁴⁶ Se Norsk Lovkommentar, note 908

⁴⁷ Jf. Ot.prp.nr. 26 (1980-1981) s. 66

⁴⁸ Se s. 1089 i dommen

⁴⁹ Jf. Ot.prp. nr. 26 (1980-1981) s. 56

3.4 Skatteloven § 13-1 anvendt på konstruerte uttak av lønn/ arbeidsgodtgjørelse

3.4.1 Sktl. § 13-1; hjemmel ved ikke-transaksjoner?

Spørsmålet om tvangslønn oppstår i de situasjoner hvor skattyter ikke mottar noen lønn/ arbeidsgodtgjørelses, eller et vederlag som underpriser innsatsen. Situasjonen kan altså være at det ikke foreligger noen transaksjon mellom selskapet og skattyter. Etter tidligere rett var det usikkert hvorvidt sktl. § 13-1 kunne anvendes på ikke-transaksjoner. Enkelte hevdet at bestemmelsen ikke hjemlet adgang for tilordning av inntekter uten at dette skjedde i tilknytning til faktisk foretatte overføringer, kfr. pkt. 3.2. Etter gjeldende rett er det klart at sktl. § 13-1 kan anvendes som hjemmel for å konstruere uttak av lønn/ arbeidsgodtgjørelse selv om det ikke foreligger noen faktisk overføring.

Høyesterettsdommen inntatt i Rt-2006-1573 "Dillerud" er et klart eksempel på at sktl. § 13-1 kan anvendes på ikke-transaksjoner. Saken gjaldt ligningsmyndighetens adgang til å konstruere uttak av arbeidsgodtgjørelse. Skattyter var deltaker i et ansvarlig selskap eid sammen med sin kone og svigerinne. Han hadde ytet en (vesentlig) arbeidsinnsats i selskapet, men ikke tatt ut arbeidsgodtgjørelse til tross for at selskapet gikk med et godt overskudd. Saksøkers eierandel i selskapet (66 %) var akkurat under den to-tredjedels grense som ble oppstilt som vilkår for delingsreglens anvendelsesområde. Det skulle ikke foretas noen identifikasjon mellom saksøker og svigerinnen (34 %), og delingsreglene kom således ikke til anvendelse. Førstvoterendes resonnement gjelder i stor grad forholdet til delingsreglene. Retten løste imidlertid spørsmålet med hjemmel i sktl. § 13-1, og førstvoterendes resonnement vil kunne overføres nokså ordrett på de spørsmål som oppstår etter gjeldende rett.⁵⁰ I spørsmålet om sktl. § 13-1 kunne anvendes i tilfeller uten foreliggende transaksjon uttalte retten at "Også avtale om eller eventuell gjennomføring av vederlagsfri arbeidsinnsats må gå inn under skattelova § 13-1...", jf. dommens premiss 42.⁵¹

⁵⁰ Se til eksempel også Utv. 1991 s. 1356 TRD

⁵¹ Jf. også Utv. 1988 s. 677 LRD og Utv. 1991 s. 1356 TRD. Kfr. Utv. 1986 s. 361 URD

I relasjon til sktl. § 13-1 anses også avtale om vederlagsfri arbeidsinnsats som en disposisjon.

3.4.2 Kravet til interessefellesskap

I de tilfeller hvor ligningsmyndighetene reiser spørsmålet om å konstruere et lønnsuttak for skattyter, er det som oftest på det rene at det foreligger et interessefellesskap. Årsaken til dette er at skattyter i tillegg til å yte en arbeidsinnsats i selskapet, også besitter en (sentral) eierposisjon i selskapet. Å ikke utbetale lønn/ arbeidsgodtgjørelse innebærer en direkte fordel for selskapet, og pga. skattyters posisjon, også en indirekte fordel for denne. Skattyteren får ingen eller lavere skattebyrde, og det tilbakeholdte beløp vil senere kunne komme eieren til gode i form av høyere overskudd i selskapet. Skattyter "subsiderer" altså arbeidsgiver/ selskapet på en måte som etter omstendighetene medfører en fordel for skattyter sett i lys av eierposisjonen.

Som illustrasjon på interessefellesskap mellom deltaker og et ansvarlig selskap, kan nevnes den ovennevnte dom inntatt i Rt-2006-1573 "Dillerud". Vedrørende kravet til interessefellesskap uttalte Høyesterett at det i slike situasjoner var av underordnet betydning om interessefellesskapet ble ansett å foreligge med selskapet eller deltaker. I vurderingen av interessefellesskapet ble det vektlagt at manglende godtgjørelse ville få direkte virkning for de øvrige deltakere da deres andel av overskuddet ville øke. Avgjørende var at deltakeren hadde en faktisk innflytelse over selskapets midler og disposisjoner som følge av eierskapet, jf. dommens premiss 47.⁵²

Som eksempel på interessefellesskap mellom en (hoved)aksjeeier og et aksjeselskap kan nevnes dom inntatt i Rt-1925-363 . Saksforholdet i dommen gjaldt ikke for lavt lønnsuttak, men såkalt tapping. I forbindelse med anvendelse av bysktl. § 46 (tilsvarende sktl. 1911 § 54 og sktl. 1999 § 13-1) uttalte retten at

⁵² Se også Ot. prp. nr. 26 (1980-1981) s. 66

”...man antager ganske visst, at bestemmelsen ... også måtte få anvendelse på den som er i et aksjeselskaps tjeneste og herfor oppebærer fast lønn eller tantieme av selskapet”.

Et slikt interessefellesskap kunne alene ikke begrunne anvendelse av bestemmelsen. Forutsetningen måtte i tillegg være at det forelå et misforhold mellom ytelsene, samt at

”...der på grunn av forholdet mellom selskapets og lønsmottagerens interesser antas, at misforholdet er fremkommet ved at en del av det som rettelig skulle vært utdelt til selskapsdeltakerne som sådanne, er innbefattet i lønnen...”.

Som et eksempel på personlig interessefellesskap kan nevnes Utv. 2007 s. 38 LRD. Retten fant det godtgjort at skattyteren, som var uførepensjonert, hadde utført en betydelig arbeidsinnsats i selskapet uten å ta ut lønn. Selskapet var eid av faren, og det forelå således et interessefellesskap.

Spørsmålet om tvangslønn kan ofte oppstå som et spørsmål om tilordning av inntekt. Skattyter kan for eksempel ha ytet arbeidsinnsats i et annet selskap gjennom sitt heleide aksjeselskap. Inntekten tilordnes i utgangspunktet aksjeselskapet, og ikke skattyter som lønninntekt. Interessefellesskapet vil her bestå i eierskapet og den fordel det medfører at selskapet tilordnes inntekten og ikke skattyter selv. Som eksempel kan nevnes Utv. 1996 s. 566 LRD. Saksøker hadde stiftet et selskap med seg selv som eneste andelshaver. Selskapet var hjemmehørende i Danmark, men saksøker utførte også oppdrag for norske kunder. Inntektene ble tilordnet selskapet. Etter en konkret vurdering kom retten til at skattyteren ikke var blitt tilordnet bruttoinntekter som han ellers ville ha blitt tilordnet. Formålet med sktl. 1911 § 54 sto i denne saken sentralt - beskyttelse av det norske skattefundament. Selskapet ble ikke ansett som en nullitet, og man måtte ta hensyn til at bruttoinntektene var høyere enn om tilsvarende tjenester var frembudt på annet grunnlag. Etter rettens syn var skattyteren uansett tilordnet en for lav lønn sammenlignet med selskapets inntekt og lønnsnivået for øvrig. Antatt at selskapets inntekter alene eller i det vesentligste skyldtes

eierens arbeidsinnsats og kunnskaper. Det forelå således kvalifiserende inntektsreduksjon i tillegg til interessefellesskapet som besto i å tilordne selskapet de opptjente bruttoinntekter. Eierens bruttolønn ble fastsatt til 75 % av fakturerbart beløp på selskapet.

Til eksempel på lignende tilordningsspørsmål kan nevnes bindende forhåndsuttalelse avsagt av Skattedirektoratet 22. desember 2005.⁵³ Skattedirektoratet mente her at en vesentlig del av selskapets inntekter skulle lignedes på eieren personlig som lønn, eventuelt som et konstruert lønnsuttak etter sktl. § 13-1. Selskapets inntekter stammet fra eierens deltakelse i et ansvarlig selskap (DA), og overskuddsandelen ble tilordnet skattyters aksjeselskap. Selskapets inntekter skyldtes eierens arbeidsinnsats alene, og deler av dette beløpet måtte tilfalle eier som lønn.

3.4.3 Kravet til inntektsreduksjon

Skattyters inntekt må videre være redusert for at det skal foreligge skjønnsadgang etter sktl. § 13-1 første ledd. Det må foretas en vurdering av partenes prising av lønnen/ arbeidsgodtgjørelsen, herunder en vurdering av om prisingen av lønnen/ arbeidsgodtgjørelsen avviker fra den som ville ha blitt avtalt mellom uavhengige parter, jf. armlengdeprinsippet. Man må således bestemme kvaliteten og kvantiteten av den arbeidsinnsats som er ytet i selskapet og sammenligne denne med selskapets ytelse. Et naturlig utgangspunkt i denne vurderingen vil kunne være arten og omfanget av innsatsen, jf. sel. § 2-26 for arbeidsgodtgjørelse. Dersom det kan konstateres at innsatsen er underpriset og at det foreligger et avvik sammenlignet med en utbetaling for lignende innsats i et uavhengig kontraktsforhold, foreligger en inntektsreduksjon.

En objektiv tolkning av ordlyden ” er redusert” tilsier at et hvert avvik fra ”normalpris” omfattes. Slik også lovens forarbeider. Her fremgår at en relevant inntektsreduksjon foreligger når

⁵³ BFU 70/ 05

”...en transaksjon – eller en samhandel totalt over tid – er økonomisk dårligere for skattyter enn den ville ha vært i et uavhengig forhold”.⁵⁴

Problemet med å anvende sktl. § 13-1 på lønn/ arbeidsgodtgjørelse er at verdien av slike ytelser ofte fastsettes konkret. Verdsettelsen er i stor grad skjønnspreget og mangler klare objektive kriterier for sammenligning. Man kan i en viss grad bygge på lønnsstatistikker, men disse er ofte grove og basert på gjennomsnittstall og vil ikke gi et presist bilde av den konkrete situasjon. Annerledes er dette for f.eks. varer med kurant pris. Av denne grunn kan det anføres at det for anvendelse av sktl. § 13-1 som hjemmel for å konstruere uttak av lønn/ arbeidsgodtgjørelse, bør oppstilles et krav om kvalifisert avvik for at kravet til inntektsreduksjon skal anses for å være oppfylt.

Hensynet til skattyternes rettssikkerhet og deres naturlige krav til forutberegnelighet, taler for en slik begrensning. Skatteplikten er et inngrep i borgernes rettigheter og plikter. Generelt sett kan legalitetsprinsippet benyttes som argument for at en skjønnsbasert skatteplikt bør begrenses. Det å fastsette skattepliktig inntekt basert på skjønn kan i en viss utstrekning bryte med ønsket om et klart og regelbasert skattesystem. Lovens ordlyd og dens forarbeider gir imidlertid ikke anvisning på et krav til avvikets størrelse, heller tvert imot. At lovens ordlyd er taus medfører derimot ikke at et slikt krav ikke kan oppstilles, men vil klart være et viktig argument mot en slik fortolkning. Skatteloven § 13-1 er en skjønnsregel som ikke gir særlig veiledning utover å oppstille en problemstilling. Det nærmere innholdet i bestemmelsen, herunder kravet til avvik, må vurderes ut ifra bestemmelsens formål og uttalelser i praksis. I samsvar med alminnelig rettskildelære og tolkingsprinsipper vil det imidlertid kreves forholdsvis faste holdepunkter i de øvrige rettskilder for å kunne innfortolke et krav i bestemmelsen som ikke følger av en naturlig språklig fortolkning av lovens ordlyd eller forarbeider. Hensynet til skattyternes forutberegnelighet må veies opp mot de formål skattelovgivningen skal ivareta, herunder hensynet til likhet og nøytralitet, samt skattesystemets legitimitet og en effektiv anvendelse av bestemmelsen.

⁵⁴ Jf. Ot. prp. nr. 26 (1980-1981) s. 66

Dommen inntatt i Rt-1999-1087 "Baker Hughes" kan, som i noe juridisk litteratur, anføres som et argument som taler mot et krav om kvalifisert avvik.⁵⁵ Saken gjaldt sktl. 1911 § 54, og spørsmålet var om skattyters inntekt kunne anses redusert som følge av et interessefellesskap da selskapet hadde betalt (for) høye leieutgifter til et annet selskap i samme konsern. Saksøker anførte at reduksjonen måtte være vesentlig før ligningsmyndighetene kunne foreta gjennomskjæring etter bestemmelsen. Til denne anførsel uttalte retten at den "...ikke [kan] se at det er grunnlag for å oppstille et slikt krav i *sin alminnelighet*." (min uthevelse). Problemstillingen hadde etter rettens vurdering ikke betydning for avgjørelsen av saken, og retten drøftet ikke kravet nærmere. Rettens uttalelser bør alene medføre en begrensning i dommens relative vekt og rekkevidde i denne sammenheng. Konklusjonen av dommen er at et krav om kvalifisert avvik ikke kan oppstilles i *sin alminnelighet*, men avgjør ikke spørsmålet i relasjon til skjønsmessige ytelser som lønn/ arbeidsgodtgjørelse.

I Rt-2006-1573 "Dillerud" legges en "objektiv" anvendelse av sktl. § 13-1 til grunn i spørsmålet om å konstruere et uttak av arbeidsgodtgjørelse. I forbindelse med kravet til inntektsreduksjon uttalte retten at

"...med det omfang arbeidet til [saksøker] hadde, kan det ikkje vere tvilsamt at det vart gjort ein arbeidsinnsats i selskapet som det i normale situasjonar vil bli kravd vederlag for..."

Høyesterett presiserte at saksøker kunne skaffet seg tilsvarende inntekter fra andre hold, og det var ikke

"...tvilsamt at [saksøker] fekk redusert inntekta si på ein måte som går inn under § 13-1, når han i denne situasjonen ikkje mottok arbeidsgodtgjerelse".

⁵⁵ Se bl.a. Brudvik m.fl., *skattelovkommentaren 2003/04* s. 1044

Retten isolerer således avgjørelsen til det enkle; er det betalt et lavere vederlag enn det som ville ha vært tilfelle mellom uavhengige parter? Dersom svaret er ja foreligger ifølge dommen en inntektsreduksjon som rammes av sktl. § 13-1. Lovens ordlyd gir som nevnt anvisning på en slik objektiv anvendelse.

Konklusjonen av dommen er klar; dersom det ytes en vesentlig arbeidsinnsats uten vederlag i et selskap som går med et relativt godt overskudd, foreligger en tilsynelatende klar hjemmel i sktl. § 13-1 til å konstruere et uttak at lønn/ arbeidsgodtgjørelse.

Heller ikke denne dommen kan tas til inntekt for at et krav om kvalifisert avvik ikke kan oppstilles for lønnsytelser o.l. Rettens ”objektive” anvendelse av bestemmelsen må sees på bakgrunn av selskapets økonomiske stilling (overskudd på 1 341 617,-) og at det var ytet en vesentlig arbeidsinnsats, men ikke hevet arbeidsgodtgjørelse overhode. Retten vurderer ikke avvikets størrelse, men dette var heller ikke nødvendig da avviket i denne saken var vesentlig.

Spørsmålet om et krav til kvalifisert avvik kan oppstilles, vil ha særlig betydning dersom skattyter har forsøkt å fastsette en ”korrekt” lønn/ arbeidsgodtgjørelse.

Ligningsmyndighetene mener imidlertid at arbeidsinnsatsen er feilaktig priset, og foretar av denne grunn en oppjustering av beløpets størrelse med hjemmel i sktl. § 13-1.

Av rettspraksis som synes å legge til grunn at et krav om vesentlig avvik kan oppstilles for lønn/ arbeidsgodtgjørelse, kan nevnes den tidligere omtalte Rt-1925-363. Dommen omhandler som nevnt tapping i form av høy lønn i forhold til innsats, men synspunktet tør bli det samme ved manglende eller lav lønn. Retten uttaler at en forutsetning for at bysktl. § 46 (sktl. 1911 § 54, sktl. 1999 § 13-1) skal få anvendelse på den som arbeider i et aksjeselskap og som derfor oppebærer retten til lønn, er at

”...der finnes å være et *avgjort misforhold* mellom godtgjørelsen for arbeidet og det som kan anses som en normal godtgjørelse for en arbeidsytelse som den foreliggende...” (min uthevelse).

Synspunktet er senere lagt til grunn i en rekke dommer avsagt av Høyesterett. I bl.a. Rt-1928-540 uttales at man er enige i at det i sktl. 1911 § 54 i tillegg til interessefellesskap (og årsakssammenheng) kreves at ”...godtgjørelsen staar i *avgjort misforhold* til arbeidsytelsen...” (min uthevelse).⁵⁶ Dommen gjelder i likhet med Rt-1925-363 ”Sem” et typisk tappingstilfelle.

Dommen inntatt i Utv. 1988 s. 677 LRD kan også tas til inntekt for at et krav om kvalifisert avvik kan oppstilles for lønn/ arbeidsgodtgjørelse. Skattyter hadde over en årrekke tatt ut en lav lønn. Som følge av manglende årsakssammenheng ble det i denne saken ikke konstruert noen lønn, se pkt.3.4.4.1. Retten bemerket imidlertid at et

”...vilkår for å tilordne inntekt for selskapet som lønn til [aksjeeieren] er under *enhver omstendighet* at det finnes å være *et avgjort misforhold* mellom hans godtgjørelse og hans arbeidsytelse, jf. Rt-1928-540” (min uthevelse).

Dommen i Utv. 1991 s. 69 LRD kan også hevdes å legge et slikt syn til grunn. Retten uttaler at ”...det kan konstateres at avviket er klart etter en sammenligning mellom de konkrete lønnsforhold og tilsvarende normalforhold”. Slik også Utv. 1991 s. 1356 TRD. I denne saken var det ytet full tids arbeidsinnsats, men ikke hevet lønn. Hvorvidt det kreves kvalifisert avvik drøftes derfor ikke nærmere av retten.

Ut ifra den ovennevnte rettpraksis kan det altså synes som om det for skjønnspregede ytelser som lønn/ arbeidsgodtgjørelse, kreves at avviket må være kvalifisert for at kravet til inntektsreduksjon i sktl. § 13-1 første ledd kan anses som oppfylt.

⁵⁶ Se også Rt-1926-392

Dersom ligningsmyndighetene kulle kunne angripe ethvert avvik ville skattyters posisjon ofte kunne fremstå som særdeles usikker, og hensynet til skattyternes forutberegnelighet taler som nevnt for et slikt krav. Rettsøkonomiske og samfunnsøkonomiske hensyn taler også for en slik begrensning. Tolkningen strider imidlertid mot lovens ordlyd. Å innfortolke et krav om kvalifisert avvik for skjønnsmessige ytelser som et vilkår vil også innebære at bestemmelsen gis forskjellig innhold etter som hvilke type transaksjon som behandles. Resultatet har av denne grunn formodningen mot seg. Mot dette kan det anføres at skatteloven er en skjønnsregel hvis innhold må kunne utfylles av praksis og at

”...spørsmålet om å nytte skattelova § 13-1 (...) oppstå i situasjonar av svært ulik karakter og der dei berande hensyn omsyn står i forskjellig stilling”, jf. Rt-2006-1573 ”Dillerud”, premiss 39.

I denne uttalelsen kan det finnes en viss støtte for at bestemmelsens innhold ikke nødvendigvis må være nøyaktig det samme i alle relasjoner.

På den annen side kan det hevdes at kravet til kvalifisert avvik ikke er et vilkår for anvendelse av bestemmelsen, men at dette heller er et *bevisspørsmål*. Med dette menes at kravet til inntektsreduksjon som *vilkår* er oppfylt allerede ved et objektivt konstaterbart avvik av liten størrelse, men for at retten skal kunne anse det som bevist at det foreligger en inntektsreduksjon kreves at det kan påvises et kvalifisert avvik. Ved å anvende kravet til kvalifisert avvik som et bevismoment innføres således en slags sikkerhetsmargin, men intet vilkår som ikke har støtte i lovens ordlyd.⁵⁷ Løsningen vil således lettere kunne innfortolkes og forsvares ut ifra alminnelige tolkings- og rettskildeprensipp. Samtidig ivaretas hensynet til skattyters rettssikkerhet, herunder hensynet til skattyters forutberegnelighet, ved at bestemmelsens anvendelsesområde til en viss grad blir begrenset i situasjoner hvor spørsmålet gjelder skjønnspregede ytelser.

⁵⁷ Bjerke, *Internprissetting*, 1997 s. 135 legger et slikt syn til grunn. Brudvik m.fl., *Skattelovkommentaren 2003/04* s. 1044 gir ikke anvisning på noen sikker løsning, men stiller spørsmålet ved om dette heller følger av mer allmenne prinsipper for bevisvurdering.

Ingen av de ovennevnte dommer uttaler eksplisitt at kravet til avvikets størrelse knyttes til bevisvurderingen, men de kan tolkes på denne måten. Sett i sammenheng med rettskildebildet for øvrig, herunder underrettspraksis, finnes rettskildemessig støtte for en slik anvendelse av kravet. I den ovennevnte dom inntatt i Utv. 1988 s. 677 LRD ble ligningen opphevet. Retten bemerket, under henvisning til Rt-1928-540, at det som vilkår for å tilordne inntekt måtte kreves at det forelå et "...avgjort misforhold..." mellom skattyters innsats og selskapets ytelse. Uttalelsen kan isolert sett tale for at kravet til kvalifisert avvik er et vilkår og ikke et bevismoment. Under bemerkningen uttalte retten derimot at det ikke kunne "...anses godtgjort..." at lønnen sto i et slikt misforhold. Dette, sett i sammenheng med rettens uttalelser om at kommunen ikke hadde "oppfylt sin bevisbyrde", tyder på at kravet til kvalifisert avvik ble knyttet til bevisvurderingen. Utv. 1992 s.1250 TRD kan også nevnes i denne forbindelse. Spørsmålet i saken var om royaltybeløp som var utbetalt til morselskap i USA kunne trekkes fra på ligningen. Ligningsmyndighetene hadde under ligningsbehandlingen nektet fradrag under henvisning til at royaltysatsene var for høye. Etter ligningsmyndighetenes syn forelå en relevant inntektsreduksjon som skyldtes interessefellesskap og sktl. 1911 § 54 ble benyttet. Retten vurderte særlig spørsmålet om det kunne oppstilles et krav til kvalifisert avvik, og uttalte i denne forbindelse at

"Retten er enig med saksøker i at tidligere dommer kan gi støtte for synet om at avvikene må være betydelige(...). I det spørsmålet om inntektsreduksjon ofte blir et *bevisspørsmål*, må det imidlertid kunne legges til grunn at avviket skal fremstå med en *karakter av vesentlighet*" (min uthevelse).

Retten presiserte deretter at

"...det må være et *avvik av en viss substans som må sannsynliggjøres av ligningsmyndighetene*" (min uthevelse).

Også sammenhengen til andre rettsregler, herunder lignl. § 8-1, kan tale for at dette er et beviskrav. Av ordlyden i lignl. § 8-1 er det tilstrekkelig for å endre skattyters skjønnsmessig oppførte beløp at ligningsmyndighetene ”finner grunn til det”.

Forutsetningen er imidlertid at ligningsmyndighetene kan bevise at skattyter eget skjønn er feil, jf. pkt. 3.2. I dette ligger at ethvert avvik ikke kan rammes. Det er i denne vurderingen ikke tilstrekkelig å påvise at et forsvarlig skjønn viser et annet resultat enn det skattyter selv har oppgitt, og skattyters skjønn kan ikke settes til side av ligningsmyndighetene uten at det påvises feil ved skjønnet eller i grunnlaget for det.⁵⁸ Hensynet til konsistens og konsekvens i rettsreglene kan altså tale for at kravet er et bevismoment.

Konklusjonen er i alle tilfeller at det ikke kan oppstilles et krav om kvalifisert avvik i sin alminnelighet. For lønn/ arbeidsgodtgjørelse o.l. vil det derimot, på bakgrunn av rettspraksis og reelle hensyn, kunne oppstilles et krav om kvalifisert avvik. Dette synes å være en allmenn oppfatning også i juridisk teori. Hvorvidt kravet til kvalifisert avvik er å anse som et vilkår for anvendelse av bestemmelsen eller som mer allmenne prinsipper for bevisvurderingen synes mer usikkert. Lovens ordlyd og dens forarbeider taler mot å anse kravet til kvalifisert avvik som vilkår. De ovennevnte høyesterettsdommer kan derimot anføres som grunnlag for at kravet er et vilkår, men dommene kan også tolkes annerledes. Sett i sammenheng med den nevnte underrettspraksis foreligger ikke, etter min mening, tilstrekkelig vektige holdepunkter til å kunne anse kravet til kvalifisert avvik som et vilkår for anvendelse av bestemmelsen. I juridisk teori er meningene delte; enkelte forfattere tolker de tidligere høyesterettsdommene som at det oppstilles et krav til avvikets størrelse,⁵⁹ mens andre anfører at dette er knyttet til bevisvurderingen.⁶⁰

Å anse kravet til kvalifisert avvik som et bevismoment vil lettere kunne forsvares ut ifra alminnelige lovtolkings- og rettskildeprinsipper. Løsningen ivaretar også hensynet til

⁵⁸ Se Utv. 1981 s. 441 TRD, Utv. 1968 s. 62 LRD, jf. Rt-1931-577 og Harboe m.fl., Kommentartutgave til ligningsloven, 6. utg. 2005, s. 328

⁵⁹ Se bl.a. Brofors, *Byskattelovens § 46 første ledd*, Utv. Bv 1990 s. 1020-1068 og Aarbakke, *Skatt på inntekt*, 4. utg. s. 366

⁶⁰ Se bl.a. Bjerke, *Internprissetting*, 1997, s. 135 og Syversen, *Skatt på petroleumsinnvinning*, 1991 s. 182 flg.

skattyternes forutberegnelighet, og er således en ”beste løsning”. Hvor stort avviket må være i kroner og øre eller prosent, må vurderes konkret.

3.4.4 Kravet til årsakssammenheng

Som nevnt er skjønnsadgangen også betinget av at det foreligger en årsakssammenheng mellom inntektsreduksjonen og interessefellesskapet, jf. sktl. § 13-1 første ledd og ordlyden ”...på grunn av...”. Dersom de øvrige vilkår er oppfylt oppstilles en presumsjon for at den nødvendige årsakssammenheng foreligger. Bevisbyrden er således snudd, og for å forhindre skjønnsadgang er det skattyter som må bevise at inntektsreduksjonen ikke skyldes interessefellesskapet, herunder at den nødvendige årsakssammenheng mangler.⁶¹ Forholdets reelle innhold må avdekkes og vurderes opp mot lovens formål. Det som må bevises er at underprisingen av arbeidsinnsatsen ikke er et forsøk på å oppnå rettsvirkninger og et resultat som er urimelig og i strid med lovgivers intensjoner.⁶² Kravet til årsakssammenheng er således langt på vei et bevisspørsmål hvor det avgjørende vil være hvilken forklaring som har mest for seg.⁶³ Det antas alminnelig sannsynlighetsovervekt er tilstrekkelig.

I situasjoner hvor spørsmålet om å konstruere et uttak av lønn/ arbeidsgodtgjørelse oppstår, er presumsjonen for årsakssammenheng generelt sett oppfylt. Særlig gjelder dette i situasjoner hvor selskapet går med overskudd og det ikke utbetales lønn/ arbeidsgodtgjørelse. Forholdet strider klart mot armlengdeprinsippet, og det kan vanskelig sees andre grunner til at det ikke utbetales lønn/ arbeidsgodtgjørelse enn interessefellesskapet. Til eksempel kan nevnes Rt-2006-1573 ”Dillerud”. I vurderingen av om kravet til årsakssammenheng var oppfylt, uttalte retten at den

”...ikkje [kunne] sjå nokon anna grunn til at A gjorde dette utan vederlag, enn at han hadde interessefellesskap”. Etter førstvoterendes syn fremsto det ”...utenkjeleg

⁶¹ Jf. Ot.prp. nr. 26 (1980-1981) s. 66 og Rt-1999-1087, se s. 1089

⁶² Jf. Ot.prp. nr. 86 (1997-1998) s. 75

⁶³ Se Brudvik m.fl., *Skattelovkommentaren 2003/04*, s. 1048

at A som lege hadde gjort tilsvarende arbeidsinnsats for ein privat eller offentlig helseinstitusjon utan å få betalt for det”, jf. dommens premiss 49. Forholdet var klart i strid med armlengdeprinsippet.

Av førstvoterendes uttalelser kan det imidlertid utledes en begrensning for anvendelsen av sktl. § 13-1 dersom det finnes andre relevante grunner til den manglende utbetalingen, jf. dommens premiss 49 og at han ”...ikkje kunne sjå *nokon anna grunn...*”. Dette i tråd med tidligere praksis om anvendelsen av sktl. § 13-1, se like nedenfor. Spørsmålet er hva som kan påberopes som en relevant begrunnelse for ikke å ta ut en normal lønn/ arbeidsgodtgjørelse og som kan avskjære skjønnsadgangen.

3.4.4.1 Manglende årsakssammenheng – forretningsmessig rimelig og naturlig

I rettspraksis om sktl. § 13-1 oppstilles en vesentlig begrensning for anvendelse av bestemmelsen. Dommen inntatt i Rt-1940-598 ”Fornebo” omhandler retten til fradrag for gjeldsrente. I forbindelse med anvendelsen av sktl. 1911 § 54 uttalte retten at

”...det ikke er nok at det foreligger et interessefellesskap (...); dette må ha resultert i en ordning med *hensyn til vedkommende bedrifts midler eller avkastning*, som i og for seg *ikke er forretningsmessig rimelig og naturlig*, men bare kan forklares ved interessefellesskapet, og som har medført en forrykning av skattefundamentene” (min uthevelse).

Denne begrensning måtte etter rettens mening oppstilles i samsvar med bestemmelsens formål etter en tolkning av dens forarbeider. Dommen er på mange måter en oppsummering av rettstilstanden frem til denne tid.⁶⁴ Uttalelsen er videre fulgt opp i nyere praksis. Dommen inntatt i Rt-2003-536 ”Storhaugen Invest” omhandler et tilfelle hvor et aksjeselskap hadde ervervet en kostbar boligeiendom for deretter å la eneaksjonæren og hans familie bo vederlagsfritt i boligen. Interessefellesskap forelå som følge av

⁶⁴ Se bl.a. Rt-1936-833 “Allers” for samme uttalelse

aksjonærposisjonen, og inntektsreduksjon ved kjøpet av eiendommen og utlånet til aksjonæren da kapital- og driftskostnadene ikke kunne dekkes inn gjennom inntekter av eiendommen. Det ble ikke vektlagt at eiendommen kunne gi gevinst senere år gjennom en eventuell realisasjon, da vurderingen måtte knyttes til det enkelte inntektsår i samsvar med alminnelige periodiseringsregler. Retten uttalte at et argument om fremtidig gevinst ville kunne ha relevans når det gjaldt spørsmålet om inntektsreduksjon dersom ervervet og utleien, på grunn av mulighetene for salgsgevinst, kunne anses som en normal forretningsmessig disposisjon uavhengig av saksøkers interesser. Selskapet hadde imidlertid ikke til formål å erverve eiendommer med sikte på salg. Ervervet av eiendommen ble ansett som en selskapsfremmed disposisjon begrunnet i aksjonærens interesser. Interessefellesskapet hadde således resultert i en ordning med hensyn til selskapets midler eller avkastning som ikke var forretningsmessig rimelig og naturlig, men som bare kunne forklares ut ifra interessefellesskapet, og som medførte en forrykning av skattefundamentet.

Subsumert på skjønnsadgangen etter sktl. § 13-1 i tvangslønnsspørsmål tilsier denne begrensningen at det etter omstendighetene kan være legitimt å ikke ta ut en normal lønn/ arbeidsgodtgjørelse. For eksempel kan man tenke seg at selskapet går med underskudd eller har et behov for oppbygging og sikring av egenkapital. Formålet med ikke å ta ut lønn/ arbeidsgodtgjørelse i slike situasjoner vil være å ikke svekke selskapet ytterligere, og å sikre fortsatt drift gjennom oppbygging av egenkapital. Objektivt sett omfattes også slike tilfeller av ordlyden i sktl. § 13-1. At man i "uavhengige forhold" ville krevd lønn i slike situasjoner synes klart. Som eier har man imidlertid en større økonomisk interesse i selskapet og ofte også en større risiko. Det manglende uttaket kan være forretningsmessig rimelig og naturlig ut ifra den konkrete situasjon, og bør ikke medføre en ubetinget skjønnsadgang til tross for at de øvrige vilkår objektivt sett er oppfylt. Det kan vanskelig sees å ha vært lovgivers intensjon å ramme slike tilfeller. Å tillate en skjønnsadgang i slike tilfeller kan medføre store effektivitetstap, og er verken samfunnsøkonomisk eller rettøkonomisk forsvarlig. Hensynet til likhet og nøytralitet taler derimot for et uttak, men bør i slike tilfeller være av noe underordnet betydning.

Til støtte for et slikt syn, kan nevnes dom inntatt i Utv. 1986 s. 361 URD. Til tross for at det ikke var hevet normallønn i selskapet, forelå ikke skjønnsadgang etter sktl. 1911 § 54. Det var på det rene at det forelå interessefellesskap mellom skattyter og selskapet, og at det forelå en kvalifisert inntektsreduksjon. Skattyter opplyste under hovedforhandlingen at underprisingen av arbeidsinnsatsen var en følge av at det ikke var økonomisk *grunnlag for en høyere lønn i den oppbygningsfase* selskapet da var inne i. Etter rettens vurdering måtte slike synspunkter tillegges vekt og uttalte at

”...nøkterne forretningsmessige vurderinger tilsier at man søker å bygge opp kapital i selskapet. § 54 tar ikke sikte på å fange opp tilfeller av denne art”.

Oppbygning av egenkapital i en oppstartsfasen ble altså ansett som en relevant forretningsmessig begrunnelse som begrenset skjønnsadgangen etter sktl. 1911 § 54.

Den tidligere omtalte dommen inntatt i Utv. 1988 s. 677 LRD omhandler også et tilfelle hvor vilkårene for gjennomskjæring ikke var tilstede. Også i denne saken ble bedriftens økonomiske stilling tillagt vekt. Avgjørende for saken var at kommunen ikke hadde oppfylt sin bevisbyrde vedrørende kravet til inntektsreduksjon, men av rettens bemerkninger kan det utledes det synspunkt at en underprising av innsatsen kan være legitim dersom den er forretningsmessig begrunnet. Ut ifra markedet og de konkrete forhold i bedriften var det forretningsmessig rimelig og naturlig å opprettholde et forholdsvis lavt lønnsnivå. Retten bemerket at lønnsnivået generelt sett hadde ligget lavt i bedriften, og at man i vurderingen av lønnens størrelse måtte ha forholdene i vedkommende bedrift for øye, ikke situasjonen i en annen bedrift med annen lønns- og bedriftspolitik. Det var naturlig å tro at de lave lønningene var en av de faktorer som hadde hatt betydning for at bedriftens økonomiske stilling var ganske solid, sett i sammenheng med den svake økonomiske stillingen i bransjen for øvrig. Bedriften bar videre preg av å være en familiebedrift, slik at samtlige av den grunn kunne ha vært interessert i å styrke bedriften. Den eldste ansatte i bedriften var ikke i familie med hovedaksjeeier og det var således naturlig å se hen til hans lønn i

vurderingen av om hovedaksjeeiers lønn var for lav, eller sto i ”.et åpenbart misforhold til innsatsen”. Det var på det rene at lønnen etter en slik sammenligning var å anse som meget lav (75 % av den ansattes lønn). Et slikt avvik kunne derimot ikke alene innebære at det var godtgjort at lønnen sto i åpenbart misforhold til innsatsen. Det kunne ikke kreves at aksjeeieren tok ut en tilsvarende lønn som den ”uavhengig” ansatte i bedriften. Selskapets hovedaksjeeier måtte ha anledning til å konsolidere selskapets midler, og bestemmelsen burde ikke kunne anvendes til å presse lønnsnivået i bedriften oppover. Den lave lønnen kunne begrunnes i forretningsmessige hensyn, jf. at bedriften hadde en bedre økonomisk stilling enn bransjen generelt som ellers var meget svak.

En nyere dom inntatt i Utv. 2007 s. 38 LRD, omhandler også myndighetenes adgang til å konstruere et lønnsuttak for skattyter. Det var klart at det forelå både interessefellesskap og inntektsreduksjon da skattyter arbeidet i farens firma. Faren hadde pga. sykdom trukket seg ut av virksomheten, men sønnen drev denne videre. Det ble ikke utbetalt lønn for sønnens innsats i selskapet. Selskapet gikk imidlertid med underskudd og manglet således lønnsevne. Som følge av disse forhold konkluderte retten med at det ikke forelå skjønnsadgang etter sktl. § 13-1. Med vekt på uttalelsene i rettspraksis fant retten at den manglende utbetalingen var begrunnet i selskapets økonomiske situasjon og ordningen var å anse som forretningsmessig rimelig og naturlig. Retten uttalte at

”...[den] faktiske interessen i å drive virksomheten videre lå (...) hos A [sønnen]. Etter som B [faren] ikke kunne skyte inn flere midler ville en lønnsutbetaling til A i realiteten medføre at A selv måtte ta opp lån for å betale lønn og arbeidsgiveravgift. Dette ville være en forretningsmessig utholdbar løsning sett i lys av at det ikke er skapt noe økonomisk overskudd verken for far eller for sønn når man ser perioden under ett. Dette tilsier at skatteloven § 13-1 ikke kan få anvendelse i en situasjon som denne”.

Retten bemerket at familieforholdet nok hadde vært bakgrunnen for at faren ikke hadde avvirket driften, men dette ga ikke grunnlag for å konkludere med at interessefellesskapet

var grunnen til at det ikke ble utbetalt lønn. Ligningsmyndighetene hadde subsidiært påberopt alminnelige tilordningsprinsipper som et alternativt grunnlag for å ”konstruere” en lønnsinntekt hos skattyter. Synspunktet var at sønnen hadde innvunnet krav på godtgjørelse gjennom sin arbeidsinnsats, og at han i realiteten hadde gitt avkall på denne til fordel for sin far. Begrensningen som følger av hva som er forretningsmessig rimelig og naturlig måtte derimot også få anvendelse ved denne vurderingen.

Dommen inntatt i Utv. 2007 s. 1083 LRD kan også nevnes som eksempel på et tilfelle hvor de konkrete forhold medførte at det ikke forelå skjønnsadgang. Saken gjaldt i likhet med den ovennevnte Rt-2003-536 ”Storhaugen Invest”, et spørsmål om skjønnsmessig forhøyelse av selskapets inntekt som følge av at aksjeeierne hadde disponert tre eneboliger mot lav leie. Retten opphevet ligningen under henvisning til at investeringen i boligene var å anse som forretningsmessig og naturlig. Retten la vekt på selskapets spesielle behov i å ha nøkkelpersoner ble boende på øya for å sikre videre virksomhet. Forholdet var således forretningsmessig begrunnet.

Konklusjonen etter det ovennevnte er at det, i tillegg til kvalifisert avvik fra markeds- eller normallønn, foreligger en begrensning i skjønnsadgangen dersom forholdet er å anse som forretningsmessig rimelig og naturlig. Det foreligger etter omstendighetene ikke adgang til å konstruere et uttak av lønn/ arbeidsgodtgjørelse i selskaper som går med underskudd eller som har et legitimt behov for oppbygning av egenkapital. Den nødvendige årsakssammenheng vil her mangle. Begrensningen er utledet etter en tolkning av bestemmelsens forarbeider, herunder at formålet med bestemmelsen er å motvirke omgåelser av skattelovgivningen. Et ønske om å ikke svekke selskapet ytterligere i slike situasjoner kan i utgangspunktet ikke sies å være et ønske om å oppnå et urimelig resultat som strider mot lovgivers intensjoner. Hvor langt unntaket for oppbygning av egenkapital rekkes er usikkert. Kanskje kan man i vurderingen hente en viss veiledning i aksjelovens bestemmelser om kravet til forsvarlig egenkapital og handleplikt ved tap, jf. asl. §§ 3-4 og 3-5. Skjønnsadgangen må vurderes med utgangspunkt i objektive kriterier, men avgjørende er de konkrete forhold i hver situasjon.

3.4.4.2 Forretningsmessig rimelig og naturlig – en illojalitetsstandard?

Den i rettspraksis oppstilte begrensning om hva som er forretningsmessig rimelig og naturlig synes etter en normal språklig forståelse å ligge nær en illojalitetsvurdering. Å ikke heve lønn/ arbeidsgodtgjørelse i tilfeller hvor det ikke foreligger en forretningsmessig relevant begrunnelse, kan hevdes å være det samme som en illojal tilpasning til skattereglene. Dommen inntatt i Rt-2006-1576 "Dillerud" synes å være et klart eksempel i denne sammenheng. En generell målsetting ved utforming av skattereglene er å oppstille klare objektive prinsipper. Skattesystemet bør hovedsaklig være regelbasert, og bruken av skjønn bør begrenses. Hensynet til skattyternes forutberegnelighet taler for en begrensning av skjønnsbruken. Sett hen til legalitetsprinsippet bør skjønnen i alle tilfeller bygge på klare prinsipper slik at risikoen for myndighetsmisbruk og usaklig forskjellsbehandling minimaliseres. Hensynet til en effektiv anvendelse av bestemmelsen sett i lys av dens formål, taler imidlertid for at dens anvendelsesområde ikke bør begrenses ytterligere. Til tross for at begrensningen om hva som er forretningsmessig rimelig og naturlig synes å ligge nær en illojalitetsvurdering, synes det å foreligge visse nyanseforskjeller av betydning mellom begrepene. Et krav om illojalitet antas å innebære en ytterligere begrensning av anvendelsesområdet for sktl. § 13-1.

Til tross for at reelle hensyn taler for klare grenser og en ytterligere begrensning av bestemmelsen, vil ikke slike hensyn alene kunne medføre en begrensning. I samsvar med alminnelig rettskildelære må spørsmålet hovedsakelig søkes løst gjennom en tolkning og anvendelse av de primære rettskildene.

Ordlyden i sktl. § 13-1 gir i seg selv ikke anvisning på et illojalitetskriterium. Uttalelser i forarbeidene kan imidlertid tyde på at det kan oppstilles et krav til subjektiv hensikt. Av proposisjonen fremgår som kjent at sktl. § 13-1 er en gjennomskjæringsregel hvis formål er å motvirke omgåelser av skattelovgivningen.⁶⁵ Virkningen av bestemmelsen er at

⁶⁵ Jf. Ot.prp. nr. 86 (1997-1998) s. 75

transaksjonen eller ordningen får andre rettsvirkninger enn skattyteren *har søkt å oppnå*, og dette er begrunnet i at resultatet ellers ville fremstå som urimelig og i strid med lovgivers intensjoner. Disse uttalelsene kan peke i retning av at det kreves en subjektivt motivert og ”aktiv” handling eller tilpasning fra skattyter. Uttalelsene ligger således nær en illojalitetsvurdering.

Rettspraksis synes imidlertid avvisende til å oppstille et illojalitetskrav for anvendelse av sktl. § 13-1. Begrensningen om hva som er forretningsmessig rimelig og naturlig er som nevnt utledet etter en fortolkning av lovens forarbeider og formål, jf. bl.a. Rt-1936-833 ”Allers” og Rt-1940-598 ”Fornebo”. I Rt-1936-833 ”Allers” uttales også at

”... [det] ikke er nogen betingelse for anvendelsen av § 46 [sktl. 1911 § 54, sktl. 1999 § 13-1) at der foreligger proforma verk eller den *hensikt at forrykke beskatningsforholdene*” (min uthevelse).

Retten synes altså å mene at begrensningen om hva som er forretningsmessig rimelig og naturlig følger av lovens formål, men at denne begrensningen ikke rekker like langt som å oppstille et illojalitetskrav.

Dommen inntatt i Utv. 1997 s. 816 TRD avviser også at et krav om subjektiv hensikt kan oppstilles. Spørsmålet i saken var om det skulle ha vært inntektsført renter på ansvarlig lånekapital som et selskap hadde ytet til datterselskaper i Danmark. Skattyter hadde under ligningsbehandlingen anført at anvendelse av bestemmelsen var betinget av at det forelå illojalitet fra dennes side. Anførselen var ikke påberopt under rettssaken, men retten bemerket at

”...det ikke er noe i lovens ordlyd, i forarbeidene eller i praksis som støtter opp under en slik fortolkning. Det er etter rettens vurdering tilstrekkelig for anvendelse av bestemmelsen at det rent objektivt sett kan konstateres at de tre ovennevnte vilkår er tilstede”.

I Utv. 2006 s. 286 TRD, som riktignok gjaldt anvendelse av sktl. 1911 § 54 i et typisk omklassifiseringstilfelle, uttaler også at

”... [det ikke er] et vilkår at det foreligger omgåelseshensikt hos de involverte parter”.

I forarbeidene til deltakermodellen vurderes også adgangen til gjennomskjæring. I drøftelsen av gjennomskjæringsadgangen uttaler Finansdepartementet i forbindelse med anvendelsesområdet for sktl. § 13-1 at

”Bestemmelse stiller ikke krav til om omgåelseshensikt hos de partene som er involvert, selv om slik hensikt ofte vil være tilfelle”.⁶⁶

Hovedvekten av juridisk teori synes også å stille seg avvisende til et slikt illojalitetskriterium, begrunnet i at armlengdeprinsippet er en objektiv norm, og at det derfor ikke kan oppstilles et krav om subjektiv hensikt hos skattyter å unndra seg beskatning.⁶⁷ Slik også Lignings-ABC hvor det uttales at det ikke er knyttet noe illojalitetsvilkår til sktl. § 13-1.⁶⁸

Dommen inntatt i Utv. 1991 s. 69 LRD synes derimot å oppstille et illojalitetskriterium. I forbindelse med anvendelsen av sktl. 1911 § 54 uttalte retten at skatteplanlegging

”...aksepteres som legitim. Man legger i utgangspunktet ikke vekt på om et rettsforhold er formet i den hensikt å spare skatt. Avgjørelsen av om interessentene har beveget seg over i uakseptable tilretteleggelser må bero på en objektiv bedømmelse av transaksjonen på grunnlag av de faktiske forhold. *Omgåelse må innfortolkes som et nødvendig vilkår.* Det må spørres om man ved transaksjonen vil

⁶⁶ Jf. Ot.prp. nr. 92 (2004-2005) pkt. 1.8.2.3

⁶⁷ Se Bjerke, *Internprissetting*, 1997, s. 143

⁶⁸ Se Lignings-ABC 2007/ 2008 s. 1075

oppnå en fordel man ellers ikke ville oppnådd, og om denne blir formålsløs uten de skattemessige hensyn” (min uthevelse).

Det kan imidlertid synes som om retten i denne saken ”blander kortene”. Rettens uttalelse om vurderingstemaet ligger meget nær, om ikke identisk med, den vurdering som foretas etter den ulovfestede gjennomskjæringsnorm slik denne er fastlagt i praksis.⁶⁹ For å foreta ulovfestet gjennomskjæring er det i rettspraksis slått fast at det må foreligge en skattemessig motivert tilpasning. Dette er imidlertid ikke tilstrekkelig, men dersom transaksjonene ikke har en egenverdi utover å spare skatt og forholdet strider mot skattereglenes formål, foreligger gjennomskjæringsadgang. Dommen kan av denne grunn ikke tillegges særlig vekt i vurderingen av om det kan oppstilles et illojalitetskrav for anvendelse av den lovfestede gjennomskjæringsretten etter sktl. § 13-1.

Gjems-Onstad anfører på den annen side at det muligens kan oppstilles et illojalitetskriterium for anvendelsen av sktl. § 13-1.⁷⁰ Synet synes hovedsakelig begrunnet i uttalelsene i bl.a. Rt-1940-598 ”Allers” og Rt-2003-536 ”Storhaugen Invest” og begrensningen om hva som er forretningsmessig rimelig og naturlig. Etter Gjems-Onstad sin oppfatning, ligger uttalelsene rimelig nær en illojalitetsvurdering og kan tolkes på denne måten.

I dommen inntatt i Rt-2006-1573 ”Dillerud” henviser førstvoterende til den ovennevnte artikkel og vurderingen av om det bør oppstilles et illojalitetskriterium. Til dette bemerker førstvoterende at

”...spørsmålet om å nytta skattelova § 13-1 kan oppstå i situasjonar av svært ulik karakter og der dei berande omsyn står i forskjellig stilling”, jf. premiss 39 i dommen.

⁶⁹ Se f.eks. Rt-2002-456 ”Hydro”

⁷⁰ Se Revisjon & Regnskap, 5. utg. 2006

Førstvoterende går imidlertid ikke videre inn på spørsmålet da han mente det var klart at et slikt kriterium ”...ikkje i noko tilfelle ville kunne avgrense verkeområde for § 13-1 i *vår sak*” (min uthevelse), se dommens premiss 39.

Retten tar således ikke stilling spørsmålet, men lar det forbli åpent. Retten vurderer heller ikke begrensningen om hva som er forretningsmessig rimelig og naturlig. Dette var heller ikke nødvendig som følge av sakens natur. På den annen side kan det sies å ligge implisitt at forholdet var illojalt. Dette fordi en tilpasning til delingsreglene ved å ikke heve arbeidsgodtgjørelse i seg selv kunne hevdes å være illojal.

Med bakgrunn i Rt-2006-1573 ”Dillerud” anføres i juridisk teori at det muligens kan innfortolkes en illojalitetstankegang når man drøfter førstvoterendes resonnement om hvilke begrensninger han synes å oppstille for anvendelsen av § 13-1 på tvangslønn.⁷¹ Etter en generell redegjørelse av bestemmelsens formål i lys av forarbeidene, uttaler førstvoterende at det nok

”...er vanleg i mange ansvarlege selskap med liten aktivitet at ein eller fleire av deltakarane utfør arbeid av mindre omfang, utan at selskapet betalar arbeidsgodtgjerelse for det. I høve til slike situasjonar er det ikkje utan vidare gitt at § 13-1 vil gi heimel for gjennomskjæring”, jf. premiss 45.

Uttalelsen kan ikke anses som en absolutt begrensning, men åpner for at bestemmelsen ikke nødvendigvis kan anvendes i slike situasjoner, jf. ”...ikkje utan vidare gitt...”. Å ikke heve lønn/ arbeidsgodtgjørelse i slike situasjoner kan på den ene siden hevdes å ikke være illojalt i forhold til skattereglene. På den annen side kan uttalelsene også begrunnes i begrensningen om hva som er forretningsmessig rimelig og naturlig. Objektivt sett er det imidlertid klart at slike tilfeller er et brudd på armlengdeprinsippet, og etter min mening også vanskelig å begrunne ut ifra forretningsmessige hensyn. En slik begrensning vil heller følge av praktiske og ligningstekniske hensyn, og bør heller være et spørsmål om

⁷¹ Gjems-Onstad, Revisjon & Regnskap, 1. utg. 2007

verdsettelse av innsatsen. Til tross for liten aktivitet og beskjedent omfang kan selskapet gå med et betydelig overskudd. Lønnen bør i så fall prises etter skattyters beskjedne innsats i selskapet, og manglende konstruksjon av lønn/ arbeidsgodtgjørelse kan eventuelt begrunnes med at innsatsen prises til null. Det å oppstille unntak begrunnet i praktiske hensyn kan imidlertid føre til større vilkårlighet, og således kunne øke faren for usaklig forskjellsbehandling.

Til tross for at reelle hensyn og sentrale skatterettslige prinsipper kan tale for en begrensning av skjønnsadgangen og innføring av et illojalitetskriterium i tvangslønnstilfeller, synes det ikke å foreligge tilstrekkelige holdepunkter i rettskildene til å innfortolke et slikt krav i sktl. § 13-1. Bestemmelsens ordlyd gir ikke anvisning på et slikt kriterium, og forarbeider er heller ikke tolket slik. Holdningen i rettspraksis er heller avvisende til en slik begrensning av bestemmelsen. Konklusjonen må være at det ikke foreligger klare nok holdepunkter i rettskildene for å oppstille et vilkår om illojalitet i sktl. § 13-1. Og som uttalt av Fredrikstad namsrett, Utv. 1992 s. 1250, kreves ikke omgåelseshensikt, men dersom

”...skattyters motiver og omstendighetene for øvrig tyder på at skattyter generelt har innrettet sin virksomhet med det formål å redusere skattefundamentet, må [dette] imidlertid tillegges en viss vekt”.

3.4.5 Skattereformen 04/ 06 – ytterligere begrensninger i skjønnsadgangen?

Det kan spørres om skattereformen 04/ 06 medfører en ytterligere begrensning i skjønnsadgangen etter sktl. § 13-1 i tvangslønnstilfeller. Spørsmålet har sin bakgrunn i innføringen av et generelt uttaksprinsipp for utløsning av skattplikt, samt uttaleser i forarbeidene til aksjonær- og deltakermodellen vedrørende skjønnsadgangen. Skatteloven § 13-1 er generelt sett ikke endret ved reformen, og det henvises derfor til den tidligere redegjørelsen av bestemmelsens innhold. Den ovennevnte praksis og litteratur omhandler ikke forholdene etter skattereformen 04/ 06, men vil fortsatt ha relevans. Utover uttalesene i forarbeidene til skattereformen foreligger det foreløpig ingen rettskilder som i særlig grad

berører tvangslønnsspørsmålet etter skattereformen. Drøftelsen vil således i stor grad være en de lege ferenda-vurdering.

En sentral årsak bak opphevelsen av delingsreglene var som nevnt at reglene ikke medførte den ønskelige effekt om å skille mellom kapital- og arbeidsavkastning. Det viste seg å være enkelt å tilpasse seg reglene med den konsekvens at det ikke ble beregnet noen personinntekt for skattyter. Omfordelingen gjennom skattesystemet ble svekket, og skattesystemet mistet sin legitimitet som følge av at arbeidsinntekt ble beskattet forskjellig ut ifra hvilken form den fremsto i. Det var således viktig å foreta endringer av både regelverk og skattesatser for å opprettholde skattesystemets legitimitet og forutsigbarhet.⁷²

Ved skattereformen 04/ 06 ble som kjent uttaksprinsippet innført. Med reservasjon for selskapsskatten, er skatteplikten etter gjeldende rett betinget av at midlene tas ut av selskapet. Prinsippet bygger på klare objektive kriterier, og var ment å oppfylle viktige skattepolitiske hensyn som er sentrale ved utformingen av skattereglene, herunder langsiktighet og forutberegnelighet i skattelovgivningen.⁷³ Det å bygge på generelle og klare prinsipper er ønskelig ut ifra hensynet til å oppnå økt stabilitet i skattesystemet, og medfører også større grad av likebehandling, enklere argumentasjon, bedre logikk og systematikk.⁷⁴ Hensynet til skattesystemet legitimitet taler således for at reglene bør utformes i samsvar med disse hensynene.

En skjønnsbasert skatteplikt vil representere en motsats til disse målsettinger. Innføringen av uttaksprinsippet må kunne anses som et utslag av ønske om et klart og regelbasert skattesystem, og kan i seg selv begrunne en begrensning i skjønnsadgangen. At midlene ikke går til beskatning før de tas ut av selskapssfæren, innebærer imidlertid i seg selv muligheter for tilpasning. Slike muligheter er uønskelige av hensyn til skattesystemet legitimitet og likhets- og nøytralitetshensyn, jf. bakgrunnen for reformen 04/ 06. Omgåelsesmulighetene var imidlertid tydelige også for lovgiver, og det kan vanskelig sees

⁷² Jf. NOU 2003: 9 s. 20 flg.

⁷³ Se NOU: 2003: 9 s. 136

⁷⁴ Se NOU 2003: 9 s. 144 flg.

å ha vært lovgivers intensjon at synlige systemsvakheter skal avhjelpes ved en skjønnsmessig beskatning. En utstrakt bruk av sktl. § 13-1 som hjemmel for lønnskonstruksjoner vil på ny kunne medføre at skattesystemets legitimitet svekkes. Dersom det ikke oppstilles klare kriterier for anvendelse av bestemmelsen, vil dette kunne medføre et brudd på kravet til forutberegnelighet og forutsigbarhet. Sentrale skatterettslige prinsipper og reelle hensyn kan i enda større grad enn før tale for en ytterligere begrensning av skjønnssadgangen etter sktl. § 13-1 i tvangslønsspørsmål.

I forarbeidene til deltakermodellen uttaler uttaksutvalget, at ”gjennomskjæring er et lite hensiktsmessig virkemiddel mot systemsvakheter i form av betydelige satsforskjeller”, og at det regelbaserte uttaksprinsipp ikke burde ”baseres på en utstrakt bruk av et skjønnsbasert kildeprinsipp som en subsidiær sikkerhetsventil.”⁷⁵ Overprøving av nivået på lønn/ arbeidsgodtgjørelse innebærer vanskelige vurderinger, og bør etter utvalgets mening ”skje på en konsekvent måte”. En konsekvent overprøving vil imidlertid kreve uforholdsmessige store ressurser. Det antall skjønn som vil måtte utføres vil alene kunne begrense skjønnssadgangen. Som følge av mangelen på klare og objektive kriterier for verdsettelse og som sammenligningsgrunnlag, ville en utstrakt overprøving av nivået også kunne medføre en svekkelse av skattyternes krav til forutberegnelighet, og også kunne medføre vilkårlighet og en økt fare for usaklig forskjellsbehandling. Konsekvensen kan være at skattesystemets legitimitet igjen blir svekket svekkes. Av disse grunner bør det oppstilles klare kriterier for skjønnssanvendelsen etter sktl. § 13-1 i denne forbindelse. Og som uttalt av Utvalget ”bør denne bestemmelsen benyttes med forsiktighet ved tilpasninger som skyldes lite samordnet satsstruktur i skattesystemet”, og kun i ”særskilte tilfeller”. Synspunktet ble ansett for å måtte være det samme også i forhold til aksjonærmodellen.⁷⁶

Finansdepartementet følger opp disse synspunkter i proposisjonene til deltakermodellen. Det kan imidlertid synes som om Finansdepartementet går noe lenger og oppstiller ytterligere begrensninger i skjønnssadgangen når de uttaler at

⁷⁵ Jf. NOU 2005: 2 s. 49

⁷⁶ Se også Ot.prp. nr. 1 (2004-2005)

”Departementet er enig med Uttaksutvalget i at gjennomskjæring generelt vil være et lite hensiktsmessig virkemiddel for å bøte på systemsvakheter i form av betydelige ulikheter i satsstruktur for ulike inntektsarter. Det er derfor viktig å få vedtatt en satsstruktur som gjør at behovet for å benytte gjennomskjæringsregler blir minst mulig. *Det vil imidlertid være adgang for ligningsmyndighetene til å foreta gjennomskjæring i tilfeller med illojale tilpasninger.*” (min uthevelse).⁷⁷

Den siste setningen synes å innebære en vesentlig begrensning i gjennomskjæringsadgangen. Spørsmålet er hvordan uttalelsene skal tolkes, hvilken vekt de skal tillegges og om de medfører en endring av rettstilstanden før og etter reformen.

Finansdepartementets uttalelser kan tolkes slik at sktl. § 13-1 ikke kan anvendes som hjemmel for konstruerte lønnsuttak dersom det ikke foreligger en illojal tilpasning. Uttalelsene kan også forstås slik at gjennomskjæringsadgangen kun foreligger etter den ulovfestede omgåelsesnorm.

Det å tolke uttalelsene på en slik måte ville imidlertid bryte med den foreliggende praksis for anvendelse av sktl. § 13-1. I rettspraksis er det som kjent lagt til grunn at bestemmelsen kan anvendes på forhold som ikke har en forretningsmessig rimelig og naturlig begrunnelse, og at sktl. § 13-1 således kan anvendes på konstruerte lønnsuttak selv om ordningen ikke er å anse som illojal. Begrensningen ”forretningsmessig rimelig og naturlig” anses som nevnt ikke å være illojalitetsstandard selv om ordlyden ligger nær. Forarbeidene til sktl. § 13-1 begrenser heller ikke bestemmelsens anvendelse mot tilfeller som nevnt, men uttaler at bestemmelsen ikke skal medføre noen endring i den ulovfestede omgåelsesnorm.⁷⁸ På denne måten kan det sies å foreligge motstrid mellom Finansdepartementets uttalelser og den foreliggende rettspraksis. Gjennom en tolkning av rettskildene kan en angivelig motstrid i dette tilfellet bortfortolkes. Uttalelsene i

⁷⁷ Jf. Ot.prp. nr. 92 (2004-2005) s. 29

⁷⁸ Jf. Ot.prp. nr. 86 (1997-1998) s. 75

forarbeidene, deres vekt og intensjon må klargjøres og vurderes opp mot de øvrige rettskilder.

Generelt tillegges forarbeider stor vekt innen skatteretten, men vekten vil variere etter rettskildebildet for øvrig.⁷⁹ De foreliggende uttalelser er imidlertid av en slik karakter at de ikke alene kan medføre en endring av rettstilstanden. En begrensende faktor i uttalelsenes egenvekt er at de i relasjon til sktl. § 13-1 kan anses som etterarbeider. Etterarbeider har generelt lavere vekt enn opprinnelige forarbeider, men det er på det rene at uttalelser fra lovgiver hold, selv om de kommer etter vedtakelsen av loven, tillegges vekt.⁸⁰

Departementets synspunkter støttes imidlertid av reelle hensyn, og kildene har samlet sett en større rettskildemessig vekt. Begrensningen er også til fordel for skattyterne, og bør av denne grunn tillegges større vekt.⁸¹ En annen ”vektbegrensende” faktor er som nevnt at uttalelsene strider mot lovens ordlyd og foreliggende rettspraksis. Til tross for at forarbeider tillegges stor vekt, er den vanlige oppfatning at lovens ordlyd veier tyngst.⁸² Den foreliggende rettspraksis er forholdsvis klar og konsis. Rettspraksis, herunder høyesterettspraksis, tillegges i skatteretten som ellers betydelig vekt. Til tross for at det etter norsk rett ikke en noen lære om at prejudikater er bindende i senere saker, tillegges de stor vekt også i andre saker forutsatt at resonnementet har overføringsverdi.⁸³ Etter en avveining av rettskildene må konklusjonen være at Utvalgets og Finansdepartementets uttalelser ikke har tilstrekkelig vekt til endring av rettstilstanden.

På den annen side kan det hevdes at uttalelsene er ment som en instruks til de underordnede myndigheter om forsiktig bruk av bestemmelsen, reservert til tilfeller med illojal tilpasning. Tolket på en slik måte foreligger ikke et brudd på rettstilstanden om anvendelsen av sktl. § 13-1, men heller en ”faktisk” endring av bestemmelsens anvendelsesområde, herunder en begrensnings i ligningsmyndighetenes anvendelse av bestemmelsen. Etter tradisjonell lære

⁷⁹ Kfr. Eckhoff, *Rettskildelære*, 5. utg. s. 73 flg. og Zimmer, *Lærebok i skatterett* 5. utg. s. 47

⁸⁰ Se Eckhoff, *Rettskildelære*, 5. utg. s. 95

⁸¹ Jf. Zimmer, *Lærebok i skatterett*, 5. utg. s. 51 og Rt-2001-1444

⁸² Jf. Eckhoff, *Rettskildelære*, 5. utg. s. 83

⁸³ Se Zimmer/ Bahr, *Bedrift, selskap og skatt*, 4. utg. s. 50

er det klart at overordnet myndighet har en slik instruksjonsadgang.⁸⁴ Særlig tydelig er dette innen skatteretten, primært da gjennom administrative uttalelser. Slike uttalelser tillegges gjerne stor vekt av ligningsmyndighetene, og kan langt på vei anses som en bindende rettskilde for deres rettsanvendelse.⁸⁵

Det å anse uttalelsene som en instruks eller retningslinje til de underordnede ligningsmyndigheter synes etter min mening å ha vært departementets intensjon, og vil også medføre en beste løsningen. En slik løsning vil medføre at det ikke foreligger noen ”motstrid” mellom kildene, eller en inngripen i rettstilstanden som ikke kan forsvares rettskildemessig. Løsningen vil således kunne forsvares sett hen til den foreliggende praksis og metodelære. Samtidig innføres en begrensning for anvendelse av bestemmelsen, som i større grad ivaretar hensynet til skattyters forutberegnelighet. Løsningen har av denne grunn formodningen for seg. Ulempen er at en slik ”instruks” kan endres på samme nivå som den er gitt – det kreves i utgangspunktet ikke formell lov.

All den tid ligningspraksis er rettskapsende kan en slik holdning og anvendelse av bestemmelsen fra ligningsmyndighetene side resultere i bindende ligningspraksis. Dens karakter og vekt som rettskildefaktor er betinget av dens lengde, klarhet og konsistens mv. Foreløpig foreligger ingen bindende ligningspraksis om at gjennomskjæring og konstruksjon av lønn/ arbeidsgodtgjørelse er forbeholdt tilfeller med illojale tilpasninger. Tiden får vise om så er tilfellet.

⁸⁴ Jf. Ot.prp. nr. 29 (1978-1979) s. 52 og Gjems-Onstad, *Bedriftsskatterett*, 6. utg. s. 1430

⁸⁵ Smln. Zimmer, *Lærebok i skatterett*, 5. utg. s. 54

3.4.6 Kort om skjønnsutøvelsen; den etterfølgende korreksjon og fastsettelsen av arbeidsinntekt

Dersom det foreligger skjønnsadgang etter sktl. § 13-1 skal ligningsmyndighetene, etter en fri bevisbedømmelse, fastsette skattyters inntekt ”ved skjønn”. Målet med skjønnsutøvelsen er å komme frem til en korrekt arbeidsinntekt for skattyter i den konkrete situasjon.

Ligningsmyndighetene må således ta hensyn til de foreliggende opplysninger og konkrete forhold slik at resultatet ikke fremstår som vilkårlig eller åpenbart urimelig.⁸⁶ Domstolene kan prøve om vilkårene i sktl. § 13-1 er oppfylt, og om skjønnsutøvelsen er vilkårlig eller åpenbart urimelig.⁸⁷

Spørsmålet er således hvilke momenter og sammenligningsgrunnlag ligningsmyndighetene kan bygge på ved verdsettelsen og prisingen av skattyters arbeidsinnsats i selskapet.

3.4.6.1 Armlengdeprinsippet som verdsettelsesmoment; markedslønn

Av sktl. § 13-1 tredje ledd fremgår at skjønnet skal bygge på armlengdeprinsippet. Bestemmelsens ordlyd bruker som nevnt ikke selv betegnelsen ”armlengdes avstand” eller ”armlengdeprinsippet”, men ordlyden gir klart anvisning på at dette er vurderingen. En slik tolkning støttes også av forarbeidene til sktl. 1911 § 54 og at bestemmelsen ”...statuerer i norsk rett det såkalte ”arm’s length-prinsipp”.⁸⁸ Korreksjonen kan bare foretas dersom inntekten som tilordnes er skattepliktig etter de ”alminnelige” regler i skatteloven.

Den etterfølgende fastsettelsen etter sktl. § 13-1 tredje ledd om hva som er riktig arbeidsinntekt for skattyter, har mye til felles med vurderingen av kravet om inntektsreduksjon etter bestemmelsens første ledd. Forskjellen er hovedsakelig at man etter tredje ledd må komme frem til en konkret internpris, mens man etter første ledd ofte kan

⁸⁶ Smln. Rt-1994-260

⁸⁷ Jf. Rt-1999-1087 ”Baker Hughes”

⁸⁸ Jf. Ot.prp. nr. 26 (1980-1981) s. 66

stanse noe tidligere i prosessen så snart det kan konstateres at en kvalifiserende inntektsreduksjon foreligger.⁸⁹ Målsettingen etter bestemmelsens tredjeledd er å finne hva partene ville ha avtalt om de hadde vært uavhengige, jf. at inntekten skal fastsettes ”som om interessefellesskapet ikke hadde foreligget”.

Armlengdeprinsippet er som nevnt en objektiv norm, og det naturlige vil være å ta utgangspunkt i hva som kan anses som markeds- eller normallønn i vedkommende bransje - ”den direkte sammenligningsmetode” (SUP-metoden). Dette er også i samsvar med alminnelige verdsettelsesprinsipper. Som følge av lønningers/ arbeidsgodtgjørelsers skjønsmessige karakter må man også ta hensyn til subjektive forhold i bedriften, jf. tidligere omtalt rettspraksis.

At markeds- eller normallønn er det naturlige utgangspunkt vises bl.a. i dommen inntatt i Rt-2006-1573 ”Dillerud”. Høyesterett uttalte at det ut ifra måten ligningsmyndighetene hadde fastsatt godtgjørelsen på, var lagt opp til en ”...tilordning av ei inntekt som svarer til ei *normalinntekt*” (min uthevelse), jf. dommens premiss 45. Retten går ikke videre inn på denne verdsettelsen, men dette var heller ikke nødvendig da tilordningen hadde som følge at selskapet falt inn under delingsreglene, og hele overskuddet ble følgelig grunnlag for beregning av personinntekt. En alminnelig forståelse av armlengdeprinsippet og en naturlig begrensning av det skjønn som kan utøves etter sktl. § 13-1 bør også tilsi en begrensning til markedslønn.⁹⁰

For ytterligere eksempler på tilfeller hvor vurderingen foretas ut ifra markedslønn, henvises til rettspraksis i pkt. 3.4.3 om kravet til inntektsreduksjon.

⁸⁹ Se Bjerke, *Internprissetting*, 1997, s. 123

⁹⁰ Slik også Gjems-Onstad, *Revisjon & Regnskap*, 1. utg. 2007

3.4.6.2 Den konkrete verdiskapning

I praksis har man imidlertid også fastsatt lønn ut ifra den konkrete verdiskapning eierens innsats har resultert i for selskapet. Et eksempel i denne forbindelse er den tidligere omtalte dom inntatt i Utv. 1996 s. 566 LRD. Skattyter ble her tilordnet 75 % av selskapets inntekter som lønnsinntekt som følge av at hans innsats så å si var den eneste inntektskilden i selskapet.

I bindende forhåndsuttalelse fra Skattedirektoratet, avgitt 22. desember 2005, legges også et slikt syn til grunn.⁹¹ Spørsmålet dreide seg om beskatning av en partners inntekt i et advokatfirma dersom hans andel i firmaet ble overført til og eid av hans aksjeselskap. Advokatfirmaet var organisert som et selskap med delt ansvar. Advokatens andel av overskuddet skulle fortløpende overføres til aksjeselskapet. Dette ble i utgangspunktet godtatt av Skattedirektoratet. Slik saken var fremstilt la direktoratet til grunn at all aktivitet ville skje i det ansvarlige selskapet, og at aksjeselskapets funksjon i all hovedsak ville være å motta utdeling på andelen. Det var enighet om at advokaten måtte tilordnes en inntekt for arbeidsinnsatsen. Innsender mente det i fastsettelsen av denne inntekten måtte sammenlignes med hva en erfaren ansatt advokat hadde som inntekt, altså med hva skattyter hadde tjent uten sitt eierskap i det ansvarlige selskapet. Skattedirektoratet var ikke enig i at dette var vurderingsgrunnlaget etter sktl. § 13-1, men var av den oppfatning at ”det som overføres til aksjeselskapet i all hovedsak fremstår som et resultat av advokatens/partners arbeidsinnsats, og at dette prinsipp bør gjenspeiles i verdsettelsen”. Direktoratet mente at den vesentligste delen av inntekten som ble tilordnet advokatens aksjeselskap skulle lignede på advokaten personlig som lønnsinntekt.

Direktoratets holdning kan synes noe streng, da det tas ikke høyde for de systemverdier som kan ligge i et slikt selskap. Inntekten til en partner i et advokatfirma skyldes som regel ikke alene partnerens innsats. En eier av en kunnskapsbedrift vil også tjene penger selv når innsats ikke ytes. Som partner og eier vil inntekt også stamme fra de øvrige ansattes innsats og selskapets immaterielle verdier. Det er verdien av *arbeidsinnsatsen* man skal fastsette,

⁹¹ BFU 70/05

og inntekt som stammer fra andre kilder må dermed holdes utenfor. Hvor stor en slik inntekt/ avkastning er, må vurderes konkret. Men å ikke ta hensyn dette i verdsettelsen kan medføre at man går utover rammene for det skjønn som kan utøves etter sktl. § 13-1.⁹² Dersom man ikke legger til grunn at selskapet er en nullitet, bør også selskapets utgifter kunne trekkes fra i fastsettelsen av inntekten.

3.4.6.3 Den korrekte skjønnsutøvelsen; armlengdeintervall og middelvei

Å gi noen generelle retningslinjer for lønnens størrelse er vanskelig, jf. mangelen på klare objektive kriterier for verdsettelse og sammenligningsgrunnlag. I teorien har det vært hevdet at man som en generell veiledning kan si at skattyter bør ta ut en lønn som minst svarer til 6 G, eller en lønn som ligger på samme nivå som den best betalte "uavhengige" ansatte i selskapet. Dette kan i alle tilfeller være en veiledning for lønnsfastsettelse i selskaper som går med overskudd og hvor skattyter er eeneier med lederfunksjoner. I praksis har skattytere imidlertid også blitt tilordnet en lønn som overstiger dette nivået, men da spesielt i tilfeller hvor vedkommendes arbeidsinnsats så å si er eneste innsatsfaktor og inntjeningsmoment i selskapet. Dette har typisk vært tilfelle i omklassifiseringssaker hvor avkastningen har vært unormalt høy, hvor klassifiseringen ikke har gjenspeilet de reelle forhold og hvor det til dels ikke forelå andre inntektskilder i selskapet.⁹³

Konklusjonen er at man ved verdsettelsen av lønnens størrelse bør ta utgangspunkt i en markeds- eller normallønn slik armlengde- og alminnelige verdsettelsesprinsipper gir anvisning på. Dette utgangspunktet må imidlertid, i tråd med rettspraksis og begrensningene i skjønnsadgangen og skjønnsutøvelsen, korrigeres for konkrete forhold i vedkommende situasjon. Det kan ikke anses som et brudd med skjønnet i sktl. § 13-1 å fastsette lønnen basert på eierens inntjening i selskapet dersom denne er det eneste verdiskapende element i selskapet, og det ikke er andre lønnskrav eller inntekter og utgifter å ta hensyn til. Å fastsette lønnen ut ifra den best betalte ansatte i selskapet vil som nevnt

⁹² Gjems-Onstad, Revisjon & Regnskap, 1. utg. 2007

⁹³ Se Utv. 2003 s. 859 TRD, Utv. 2007 s. 117 TRD og T-OSLO 07 045798 TVI (de sistnevnte dommer er anket)

heller ikke medføre en korrekt løsning, men vil kunne representere et sammenligningsgrunnlag og utgangspunkt. Man må også ta høyde for at selskapets inntekter kan skyldes andre verdier. I tilordningssituasjoner bør det også tas hensyn til at inntekten ikke nødvendigvis hadde vært av samme størrelse dersom virksomheten hadde vært organisert på en annen måte enn direkte tilordning til selskapet, kfr. Utv. 1996 s. 566 LRD.

I samsvar med generell praksis om korrigerende av internpriser etter sktl. § 13-1, vil det ved fastsettelse av lønnens/ arbeidsgodtgjørelsens størrelse ikke være tale om én korrekt armlengdepris, men et korrekt armlengdeintervall.⁹⁴ Dersom det foreligger skjønnsadgang etter sktl. § 13-1 skal korreksjonen av det beløp skattyter har lagt til grunn og inntektsfastsettelsen imidlertid ikke skje til rett innenfor intervallet, men til middeltallet i dette intervallet (medianen). En slik korreksjon og inntektsfastsettelse vil gi størst sannsynlighet for at verdsettelsen av arbeidsinnsatsen gjenspeiler det arbeidsvederlag som ville ha blitt avtalt mellom uavhengige parter, og således være i samsvar med vurderingstemaet etter armlengdeprinsippet i sktl. § 13-1 tredje ledd.⁹⁵

3.4.7 Kort om virkningen av skattemessig gjennomskjæring etter sktl. § 13-1

Dersom vilkårene i sktl. § 13-1 er oppfylt er konsekvensen at det skal foretas en ”gjennomskjæring” slik at forholdet behandles som det som ”reelt er”. I forarbeidene til sktl. § 13-1 fremgår at forholdet da får andre ”rettsvirkninger” enn det skattyter har søkt å oppnå.⁹⁶ Ordlyden må anses som noe upresis. Konsekvensen ved skattemessig gjennomskjæring er ikke at transaksjonen eller ordningen ikke aksepteres etter privatrettslige regler, men at forholdet får andre *skattemessige virkninger* enn det skattyter har søkt å oppnå. Dette er tydelig dersom man tenker seg en overføring av fast eiendom til underpris. Selve transaksjonen og hjemmelsoverføringen respekteres, men prisingen justeres med skattemessig virkning.

⁹⁴ Se Skaar, *Norsk skatteavtalerett*, 2006 s. 389 og Gjems-Onstad, *Bedriftsskatterett*, 6. utg, 2003 s. 1395

⁹⁵ Se Gjems-Onstad, *Revisjon & Regnskap* 1. utg. 2007

⁹⁶ Jf. Ot. prp. nr. 86 (1997-1998) s. 75

I de tilfeller hvor bestemmelsen anvendes til å konstruere et lønnsuttak, vil en inntektsøkning hos skattyter medføre at skattyter får en øket skattebyrde, og en tilsvarende reduksjon må foretas i selskapets formue eller inntekt, jf. Lignings ABC hvor det gis anvisning på at det skal foretas en tilsvarende endring hos den annen part dersom begge parter er norske skattytere (er den ene utenlandsk skattyter må dobbeltbeskatningsspørsmål løses på grunnlag av evt. skatteavtale).⁹⁷ For lønnsutbetalinger fra aksjeselskap, vil det oppstå krav om innbetaling av arbeidsgiveravgift.

Ved konstruerte uttak av lønn/arbeidsgodtgjørelse vil skattyter ikke faktisk få overført midler som følge av gjennomskjæringen, men det vil oppstå en skattebyrde. Av den skattemessige gjennomskjæringen følger ikke at det oppstår en fordring mellom skattyter og selskapet. Dette må avgjøres etter alminnelige obligasjonsrettslige prinsipper. Dersom en slik fordring oppstår må denne antagelig behandles som en alminnelig lønnsfordring, og i konkurshenseender kunne anses som en fortrinnsberettiget fordring av første klasse, dog med visse begrensninger, jf. lov nr. 59/ 1984 (dekl.) § 9-3.

3.4.8 Kort om de regnskapsmessige virkninger av skattemessig gjennomskjæring -galt regnskap?

Det kan spørres om et konstruert uttak av lønn/ arbeidsgodtgjørelse medfører at selskapets regnskap er uriktig, altså at resultatet i selskapets regnskap viser for høye tall. Dersom dette er tilfellet, ville en gjennomskjæring ha den indirekte konsekvens at retten til skjermingsfradrag i et eventuelt utbytte fra aksjeselskaper bortfaller, jf. sktl. § 10-12 første ledd annet punktum og at bl.a. overskuddets størrelse avgjør hva som er lovlig utdelt utbytte, jf. asl. § 8-1.

⁹⁷ Jf. Lignings ABC 2007/ 2008 s. 1075

Ut ifra en resultatorientert tankegang vil selskapets regnskap, herunder overskuddets størrelse, mulig kunne sies å være uriktig. Regnskapet viser for høyt overskudd, og utbyttegrunnlaget er således feil. Dette skulle tilsi at et eventuelt utbytte er ulovlig.

På den annen side er virkningen av gjennomskjæringen at forholdet får andre skattemessige virkninger enn det skattyter har søkt å oppnå. Det oppstår ikke en fordring på lønn etter den skattemessige gjennomskjæringen alene. Konklusjonen må derfor være at regnskapets regnskap ikke bygger på feilaktige tall så lenge selskapet ikke har pådratt seg en plikt til å betale. Dette må i alle fall være løsningen ut ifra en balanseorientert tankegang, slik forholdet er etter IFRS-reglene; eieren har gjennom sin arbeidsinnsats ikke opptjent noen fordring mot selskapet, og det er dermed ikke noe å føre i balansen.

4 Oppsummering og avsluttende bemerkninger

Problemstillingen tvangslønn synes i dag særlig aktuell som følge av skattyternes mulighet til tilpasninger, for eksempel ved å benytte selskapene til sparing, eller gjennom moderate uttak av lønn/ arbeidsgodtgjørelse. Mulighetene er uheldig ut ifra alminnelige likhetsbetraktninger, og at tvangslønnsproblematikken er krevende for både ligningsmyndigheter og skattyterne. Gode grunner taler for at ligningsmyndighetene bør ha en skjønnsadgang, men gode grunner taler også for at denne må være begrenset i en viss grad.

Som gjennomgangen har vist, er det klart at ligningsmyndighetene har adgang til å konstruere et uttak av lønn/arbeidsgodtgjørelse for aktive eiere i aksjeselskaper og deltakerlignede selskaper. Skjønnsadgangen synes klar dersom skattyter har ytet en vesentlig arbeidsinnsats i et selskap som går med et godt overskudd uten å ta ut lønn/ arbeidsgodtgjørelse, eller har mottatt et vederlag som klart underpriser innsatsen. Slike tilfeller grenser mot illojale tilpasninger, og det kan vanskelig sees andre grunner til at det

ikke heves lønn/ arbeidsgodtgjørelse enn at det foreligger et interessefellesskap, jf. pkt.

3.4.3. Hovedregelen er således at skattyterne under normale forhold er forpliktet til å heve en normal lønn/ arbeidsgodtgjørelse.

Drøftelsen har imidlertid også vist at skjønnsadgangen i enkelte tilfeller kan være begrenset. Som følge av at lønn/ arbeidsgodtgjørelse har en skjønnsmessig karakter, er det i rettspraksis oppstilt et krav om kvalifisert avvik. Dersom skattyter har forsøkt å fastsette et korrekt arbeidsvederlag må ligningsmyndighetene bevise at det foreligger et kvalifisert avvik mellom skattyters prising av arbeidsgodtgjørelsen og den ”korrekte” lønnen/ arbeidsgodtgjørelsen. En gjennomgang av rettspraksis har også vist at skattyter ikke er forpliktet til å heve en normal lønn/ arbeidsgodtgjørelse dersom det foreligger forretningsmessig relevante begrunnelser. I selskaper som går med underskudd eller som har et legitimt behov for egenkapital foreligger etter omstendighetene altså ikke skjønnsadgang, jf. pkt. 3.4.1.

I pkt. 3.4.2.2 fremgår at det ikke kreves illojalitet for anvendelse av sktl. § 13-1.

Begrensningen forretningsmessig rimelig og naturlig synes å ligge nær, men anses ikke som et krav om illojalitet. Skattereformen 04/ 06 medfører (foreløpig) ingen endring av bestemmelsens innhold, men etter mitt syn foreligger en innskrenkning av ligningsmyndighetenes anvendelse av bestemmelsen gjennom en instruks om forsiktig bruk, og reservert til tilfeller med illojal tilpasning. I alle tilfeller vil man kunne få god veiledning i en illojalitetsvurdering, formulert som et spørsmål om forholdet har en forretningsmessig rimelig og naturlig begrunnelse.⁹⁸

Dersom det foreligger skjønnsadgang har ligningsmyndighetene et relativt fritt skjønn. Det som skal fastsettes er en korrekt lønn/ arbeidsgodtgjørelse for skattyter. Som følge av armlengdeprinsippet må det rette utgangspunkt for skjønnsfastsettelsen være en markedslønn. Ligningsmyndighetene må imidlertid ta hensyn til de konkrete forhold i hver enkelt sak for at skjønnsutøvelsen ikke skal fremstå som vilkårlig eller åpenbart urimelig.

⁹⁸ Gjems-Onstad, Revisjon & Regnskap, 5. utg. 2006

Dersom lønnen/ arbeidsgodtgjørelsen fastsettes til middelverdien i armlengdeintervallet taler mye for at skjønnsutøvelsen ikke er vilkårlig eller åpenbart urimelig, men innenfor rammen for skjønnsutøvelsen etter sktl. § 13-1, jf. pkt. 3.4.6.

Muligens kan avendelsesområdet for sktl. § 13-1 oppsummeres ved en øvre og nedre grense; den øvre grense begrenser skjønnsadgangen og skjønnsutøvelsen til å kunne fastsette en lønn/ arbeidsgodtgjørelse som tilsvarer markeds- eller normallønn, den nedre grense begrenser bruken av bestemmelsen mot forhold som er forretningsmessig rimelig og naturlige. I alle tilfeller er det klart at både ligningsmyndigheter og skattytere er tjent med at det utvises moderasjon. Det grunnleggende skillet for skatteplikt må i utgangspunktet respekteres av både ligningsmyndigheter og skattyterne.

5 Litteraturliste

Lovgivning

- 1999 Lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven) av 26. mars 1999 nr. 14
- 1997 Lov om aksjeselskaper (aksjeloven) av 13. jun 1997 nr. 44
- 1997 Lov om folketrygd (folketrygdeloven) av 28. februar nr. 19
- 1985 Lov om ansvarlige selskaper og kommandittselskaper (selskapsloven) av 21. juni 1985 nr. 83
- 1984 Lov om fordringshavernes dekningsrett (dekningsloven) 8. juni 1984 nr. 59
- 1980 Lov om ligningsforvaltning (ligningsloven) av 13. juni 1980 nr. 24
- 1911 Lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven 1911) av 18. august 1911 nr. 8

Litteratur

- | | | |
|---|---|----------------|
| Bjerke, Joachim M. | <i>Internprissetting</i> | 1997 |
| Brofors, Erik | <i>Byskattelovens § 46 (§54) første ledd,
Utv. Bd V 1990</i> | |
| Brudvik, Arthur J. m.fl. | <i>Skattelovkommentaren 2003/ 04</i> | |
| Eckhoff, Torstein | <i>Rettskildelære, ved Jan Helgesen</i> | 5. utgave 2001 |
| Gjems-Onstad, Ole | <i>Bedriftsbeskatterett</i> | 6. utgave 2003 |
| Gjems-Onstad, Ole,
Revisjon & Regnskap | <i>Tvangslønn –
Dillerud og Enskilda Securities</i> | 1. utgave 2007 |
| Gjems-Onstad, Ole,
Revisjon & Regnskap | <i>Tvangslønn – konstruerte
Lønnsuttak i sparegrisselskaper</i> | 5. utgave 2006 |
| Harboe, Einar m.fl.
Norsk Lovkommentar | <i>Ligningsloven, Kommentarutgave</i> | 6. utgave 2005 |

Skaar, Arvid Aage	<i>Norsk skatteavtalerett</i>	2006
Syversen, Jan	<i>Skatt på petroleumsinnvinning</i>	1991
Zimmer, Frederik	<i>Lærebok i skatterett</i>	5. utgave 2005
Zimmer, Frederik (Red.)/ Bahr	<i>Bedrift, selskap og skatt</i>	4. utgave 2006
Aarbakke, Magnus	<i>Skatt på inntekt</i>	4. utgave 1990

Rettspraksis

Avgjørelser fra Høyesterett

Rt-2006-1573 "Dillerud"
Rt-2003-536 "Storhaugen Invest"
Rt-2002-456 "Hydro"
Rt-2001-1444 "Skøyen næringspark"
Rt-2000-722
Rt-1999-1087 "Baker Hughes"
Rt-1994-260
Rt-1990-1293 "Ytterbøe"
Rt-1940-598 "Fornebo"
Rt-1936-833 "Allers"
Rt-1933-1050
Rt-1932-577
Rt-1928-540
Rt-1926-392
Rt-1925-363

Avgjørelser fra underinstansene

Utv. 2007 s. 38 LRD
Utv. 2007 s. 1083 LRD

Utv. 1996 s. 566 LRD
Utv. 1991 s. 69 LRD
Utv. 1994 s. 1160 LRD
Utv. 1988 s. 677 LRD
Utv. 1968 s. 62 LRD

TOSLO-2008-saksnr. 07-045798TVI

Utv. 2007 s. 117 TRD
Utv. 2006 s. 286 TRD
TSTGV-2006-23628
TOSLO-2005-170962
Utv. 2003 s. 859 TRD
Utv. 1997 s. 816 TRD
Utv. 1997 s. 855 TRD
Utv. 1992 s. 1250 TRD
Utv. 1989 s. 333
Utv. 1986 s. 361 URD
Utv. 1981 s. 441 TRD

EFTA-domstolen

Sak E-1/04 Focus Bank
Sak C-319/02 Manninen

Forarbeider

Ot. prp. nr. 92 (2004-2005)
Ot. prp. nr. 1 (2004-2005)
Ot. prp. nr. 86 (1997-1998)

Om lov om endringer i skatte- og avgiftslovgivningen
mv
Skatte- og avgiftsopplegget 2005 - lovendringer
Ny skattelov

Ot. prp. nr. 29 (1978-1979)	Om ligningslov og endringer i andre lover
Ot. prp. nr. 26 (1980-1981)	Om lov om endringer i skatteloven 1911
NOU 2005: 2	Skattlegging av personlig næringsdrivende ved utdeling
NOU 2003: 9	Forslag til endringer i skattesystemet

Annet

Lignings ABC 2007/ 2008

Lignings ABC 2001/ 2002

Bindende forhåndsuttalelse, avsagt 22. desember 2005 (BFU 70/05)

6 Vedlegg

Vedlegg 1 Tabell 2.2.1 A AKSJONÆRMODELLEN**

Skjermingsrenten er i eksempelet satt til 3 %

Utbytte 2008	Aksje 1	Aksje 2
Inngangsverdi	100	500
Skjermingsgrunnlag	100	500
Skjermingsfradrag (3 %)	3 (3 % av 100)	15 (3 % av 500)
Utbytte	7	7
Skattepliktig utbytte	4	0
Ubenyttet skjermingsfradrag	0	8
Skjermingsgrunnlag år 2	100	508*

*merk at ubenyttet skjerming både fremføres som del av skjermingsgrunnlaget og direkte fremføres til neste år **Tallene er vilkårlig valgt

Utbytte 2008	Aksje 1	Aksje 2
Kostpris	100	500
Skjermingsgrunnlag	100	508
Skjermingsfradrag (3 %)	3 (3 % av 100)	15,24 (3 % av 508)
Ubenyttet skjermingsfradrag år 1	0	8
Totalt skjermingsfradrag år 2	3	23,24
Utbytte 2008	6	6
Skattepliktig utbytte	3	0
Benyttet fremførbart skjermingsgrunnlag fra tidligere år	0	6
Ubenyttet skjermingsfradrag til fremføring	0	17,24
Skjermingsgrunnlag år 3	100	525,24

Vedlegg 2: Tabell 2.2.2 B DELTAKERMODELLEN**

Kostpris andel 1000			
Skjermingsrente 3,3 %			
År 1		År 2	
* merk at ubenyttet skjerming både fremføres som en del av skjermingsgrunnlaget og direkte fremføres til neste år			
**Tallene er vilkårlig valgt			
Andel overskudd år 1 (nettoligning)	80	Andel overskudd år 2(nettoligning)	200
Skatt på andel overskudd (80x28 %)	22	Skatt på andel overskudd (200x28%)	56
Utdeling år 1	30	Utdeling år 2	150
Skjermingsgrunnlag år 1	1000	Skjermingsgrunnlag år 2 (1000+25)	1025
Skatt på utdeling		Skatt på utdeling	
Utdeling	30	Utdeling	150
- Skatt på årets overskudd	22	- Skatt på årets overskudd	56
- Skjermingsfradrag år 1 (1000x3,3 %)	33	- Ubenyttet skjermingsfradrag år 1	25
		- Skjermingsfradrag år 2 (1025x3,3 %)	34
Grunnlag for beskatning	0	Grunnlag for beskatning	35
Ubenyttet skjermingsfradrag	*25		