

**Beskatning av ansvarlig selskap etter  
deltakermodellen, herunder der skatteavtale eller  
kildeskattprinsippet begrenser norsk beskatningsrett**

Kandidatnummer: 542

Leveringsfrist: 25.11.2008

( \* regelverk for spesialoppgave på:

<http://www.jus.uio.no/studier/regelverk/utf-forskr-vedlegg-i.html>

regelverk for masteroppgave på:

<http://www.jus.uio.no/studier/regelverk/master/eksamensforskrift/kap6.html> )

Til sammen 17 386 ord

24.11.2008

# Innholdsfortegnelse

<b><u>1</u></b>	<b><u>INNLEDNING</u></b>	<b><u>1</u></b>
1.1	Problemstilling	2
1.2	Plassering av avhandlingens problemstillinger	4
1.3	Historikk	7
1.4	Metode	8
<b><u>2</u></b>	<b><u>HOVEDREGLENE FOR SKATTLEGGING AV NORSKE SKATTESUBJEKTER I NORGE ETTER INTERN RETT</u></b>	<b><u>9</u></b>
2.1	Skattesubjektene	9
2.1.1	Person	11
2.1.2	Selskap	12
2.2	Skattepliktig inntekt	14
2.2.1	Person	14
2.2.2	Aksjeselskap	15
2.2.3	Ansvarlig selskap	16
<b><u>3</u></b>	<b><u>SKJERMINGSMETODEN FOR DELTAKERE I ANSVARLIG SELSKAP (DELTAKERMODELLEN)</u></b>	<b><u>18</u></b>
3.1	Beskatning etter deltakermodellen (intern rett)	18
3.2	Skjermingsmetoden	21
3.2.1	Skjermingsgrunnlag	21
3.2.2	Skjermingsrente	24
3.2.3	Skjermingsfradrag	24
3.2.4	Ubenyttet skjermingsfradrag	25

<b><u>4</u></b>	<b><u>DELTAKERMODELLENS VIRKEMÅTE I UTENLANDSFORHOLD</u></b>	<b><u>26</u></b>
<b>4.1</b>	<b>Innledning</b>	<b>27</b>
<b>4.2</b>	<b>Grunnlag for beskatning av deltaker</b>	<b>27</b>
<b>4.3</b>	<b>Beskatning etter kildeskattprinsippet</b>	<b>27</b>
4.3.1	Betydningen av fast driftssted	28
4.3.2	Begrensning i norsk intern rett gjennom avtale	30
4.3.3	Kreditmetoden	30
4.3.4	Unntaksmetoden	31
<b>4.4</b>	<b>Aktuelle skatteavtaler</b>	<b>32</b>
4.4.1	OECD-avtalen	32
4.4.2	Den nordiske skatteavtale	32
<b>4.5</b>	<b>EØS-rett</b>	<b>33</b>
<b>4.6</b>	<b>Deltakermodellens anvendelse i tilfeller hvor skatteplikten til Norge er begrenset</b>	<b>35</b>
<b><u>5</u></b>	<b><u>PERSONLIG DELTAKERS SKATTEPLIKT NÅR NORGE IKKE HAR INNGÅTT SKATTEAVTALE</u></b>	<b><u>37</u></b>
<b>5.1</b>	<b>Innledning</b>	<b>37</b>
<b>5.2</b>	<b>Personlig deltaker bosatt i utlandet</b>	<b>38</b>
5.2.1	Ansvarlig selskap har kun næringsvirksomhet i Norge	38
5.2.2	Ansvarlig selskap har næring delvis i Norge og delvis i utlandet	39
<b>5.3</b>	<b>Personlig deltaker bosatt i Norge</b>	<b>40</b>
5.3.1	Ansvarlig selskap har kun næringsvirksomhet i utlandet	40
5.3.2	Ansvarlig selskap har næring delvis i Norge og delvis i utlandet	41
<b><u>6</u></b>	<b><u>PERSONLIG DELTAKERS SKATTEPLIKT NÅR NORGE HAR INNGÅTT SKATTEAVTALE</u></b>	<b><u>41</u></b>
<b>6.1</b>	<b>Innledning</b>	<b>41</b>

6.1.1	Beskatning etter kreditmetoden	42
6.1.2	Beskatning etter unntaksmetoden	43
<b>6.2</b>	<b>Personlig deltaker er bosatt i Danmark</b>	<b>44</b>
6.2.1	Personlig deltakers skatteplikt når selskapsfortjenesten bare skriver seg fra virksomhetsinntekt gjennom fast driftssted i Norge	44
6.2.2	Personlig deltakers skatteplikt der selskapsfortjenesten delvis skriver seg fra fast driftssted i Norge og delvis fra andre land	45
<b>6.3</b>	<b>Personlig deltaker bosatt i Tyskland</b>	<b>46</b>
6.3.1	Personlig deltakers skatteplikt når selskapsfortjenesten bare skriver seg fra virksomhetsinntekt gjennom fast driftssted i Norge	46
6.3.2	Personlig deltakers skatteplikt når selskapsfortjenesten delvis skriver seg fra fast driftssted i Norge og virksomhetsinntekt i andre land	48
<b>6.4</b>	<b>Personlig deltaker er bosatt i Norge</b>	<b>49</b>
6.4.1	Personlig deltakers skatteplikt når selskapsfortjenesten skriver seg fra virksomhetsinntekt i Danmark	49
6.4.2	Personlig deltakers skatteplikt når selskapsfortjenesten skriver seg fra virksomhetsinntekt i Tyskland	51
<b><u>7</u></b>	<b><u>BEREGNING AV FORHOLDMESSIG BEGRENSET TILLEGG ETTER SKATTELOVEN § 10-47</u></b>	<b><u>53</u></b>
<b>7.1</b>	<b>Innledning</b>	<b>53</b>
<b>7.2</b>	<b>Fastsettelse av forholdsmessig begrenset tillegg</b>	<b>54</b>
<b>7.3</b>	<b>Fastsettelse av forholdsmessig skjermingsfradrag når tillegg ved utdeling begrenses forholdsmessig</b>	<b>62</b>
<b><u>8</u></b>	<b><u>LITTERATURLISTE</u></b>	<b><u>65</u></b>
<b><u>9</u></b>	<b><u>LOV- OG FORARBEIDSREGISTER</u></b>	<b><u>A</u></b>

## 1 Innledning

I denne oppgaven vil jeg redegjøre for skattlegging etter deltakermodellen for personlige deltakere i ansvarlig selskap i Norge, med inntekt i Norge og inntekt i utlandet. Med utenlandsforhold mener jeg der en eller flere deltakere har begrenset skatteplikt til Norge etter lov av 26. mars 1999 nr 14, Lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven) § 2-3 1. ledd, litra b,<sup>1</sup> eller der skatteplikten til Norge etter globalinntektsprinsippet, jf sktl. § 2-1 9 ledd er begrenset.

Deltakermodellen er en skattemodell basert på skjermingsmetoden, men som er utarbeidet spesielt for ansvarlige selskaper. Skjermingsmetoden innebærer for det første at deltakerne i det ansvarlige selskapet skal svare skatt av sin andel av selskapets overskudd.<sup>2</sup> For det andre skal deltakerne ved utdeling ilegges en ekstraskatt i form av tillegg i alminnelig inntekt.

Jeg vil redegjøre for skattlegging av alminnelig inntekt og utdeling fra ansvarlig selskap ut fra deltakerligning etter nettometoden, jf sktl. §§ 10-41 og 10-42. Deltakerligning går ut på at det ansvarlige selskapets formue og inntekt først fastsettes etter en selskapsligning, jf sktl. § 10-41 1. ledd, ”som om selskapet var skattyter.” Deretter fordeles nettobeløpet på deltakerne til beskatning hos disse.<sup>3</sup> Bakgrunnen for at beskatning skjer etter en

---

<sup>1</sup> Heretter forkortet til sktl.

<sup>2</sup> Skatteetaten.no/

<http://www.skatteetaten.no/Templates/Artikkel.aspx?id=29334&epslanguage=NO&chapter=29335#kapitteltekst>

<sup>3</sup> Skatteetaten.no/

<http://www.skatteetaten.no/Templates/Handbok.aspx?id=64024&epslanguage=NO&mainchapter=64113#x64113>

deltakerligning er fordi et ansvarlig selskap ikke er eget skattesubjekt, jf sktl. § 2-2 2. ledd, litra a.

Der skatteplikten til Norge er begrenset, enten etter kildeskattprinsippet, jf sktl. § 2-3 1. ledd, litra b eller på grunn av skatteavtale som begrenser norsk globalskatteplikt, jf sktl. 2-1 9. ledd, er det utarbeidet spesielle løsninger som regulerer hvor stor del av det ansvarlige selskapets formue og inntekt som er skattepliktig til Norge, jf sktl. § 10-47. Reglene innehar særlige løsninger der begrensning i norsk beskatningsrett får konsekvenser for fordeling av skattepliktig inntekt.

Sktl. § 10-47 vil regulere tilfellet der deltaker bosatt i utlandet deltar i et ansvarlig selskap som kun har virksomhet i Norge gjennom fast driftssted i Norge og tilfellet der selskapet har virksomhet både i Norge og i andre land. Reglene gjelder også for deltaker bosatt i Norge som gjennom selskapsdeltakelsen utøver virksomhet gjennom et fast driftssted i et annet land og tilfellet der det ansvarlige selskapet har virksomhet både i Norge og i andre land.

Avhandlingen vil dreie seg om beskatning av det ansvarlige selskapets formue og inntekter. Av hensiktsmessighetshensyn velger jeg å konsentrere redegjørelsen rundt beskatning av virksomhetsinntekt etter sktl. § 5-30 og avgrense mot beskatning av kapitalinntekter, jf sktl. § 5-20.

## 1.1 Problemstilling

Avhandlingen dreier seg om hvordan beskatning av det ansvarlige selskapets deltakere skal skje, herunder beskatning av alminnelig inntekt og overskudd etter sktl. § 10-41 og beskatning av utdeling etter sktl. § 10-42.

En særlig problemstilling er hvordan å beregne forholdsmessig skatteplikt av inntekt og utdeling, herunder tillegg og skjerming, når norsk intern rett grunnet kildeskattprinsippet eller skatteavtale ikke kan anvendes fullt ut.

Problemstillingen gjelder for det første deltaker bosatt i Norge der vedkommendes globalinntekt ikke fullt ut er skattepliktig til Norge på grunn av begrensninger som følger av skatteavtale. For det andre gjelder problemstillingen deltaker bosatt i utlandet hvor norsk beskatningsrett er begrenset etter kildeskattprinsippet, jf sktl. § 2-3, 1litra b.

Jeg har valgt å redegjøre for alminnelig inntektsbeskatning etter gjeldende rett da det er hensiktsmessig ved redegjørelse av hvordan begrensning i inntektsbeskatning foregår.

Det naturlige utgangspunkt er å fastslå hvordan deltakermodellen virker etter norsk intern rett. Av den grunn har jeg valgt å redegjøre for deltakermodellen og hvordan den fungerer der alle deltakerne i Norge er bosatt i Norge og selskapet kun driver virksomhet i Norge. Dette for å forklare hva deltakermodellen innebærer uten å innbefatte utenlandsforhold som kan påvirke anvendelsen av deltakermodellen.

Videre vil jeg ta for meg i hvilken grad beskatning etter norsk rett kan skje når Norge ikke har inngått skatteavtale og når Norge har inngått skatteavtale, hvor anvendelse av den interne retten får begrenset rekkevidde. Et viktig skille går her på om skatteavtalen anvender kreditmetoden eller unntaksmetoden for å unngå dobbeltbeskatning. Kreditmetoden innebærer at Norge ikke har frasagt seg beskatningsrett, men for å unngå dobbeltbeskatning, gir deltakeren fradrag i norsk skatt for skatt betalt i det annet land.<sup>4</sup> Unntaksmetoden går ut på at Norge må avstå helt fra å skattlegge deltakeren for virksomhetsinntekt opptjent i det annet land.

---

<sup>4</sup> Zimmer, Frederik. *Lærebok i skatterett*, 5. utgave 2005, s 163

Hvordan begrensning av deltakermodellen skal skje må ses i lys av sktl. §§ 10-41 og 10-42, hvor tre parallelle problemer oppstår. Disse er fordeling av skattepliktig alminnelige inntekt, fordeling av utdeling av selskapets overskudd og fastsettelse av skjerming.

Et særskilt problem er blant annet å fastsette skjermingsgrunnlaget der det totale selskapsoverskuddet ikke er skattepliktig til Norge.

Jeg har ikke gått inn på hvorvidt underskudd vil påvirke skjermingsmetoden da det følger av sktl. § 6-3 5. ledd at det i inntekt som er unntatt fra beskatning i Norge grunnet skatteavtale ikke gis fradrag for kostnad eller tap ved ligningen av inntekt i Norge. Jeg har likevel valgt å gjøre oppmerksom på bestemmelsen da denne hører med i inntektsfastsettelsen som behandles i denne avhandlingen.

## 1.2 Plassering av avhandlingens problemstillinger

Før jeg behandler kjernespørsmålene avhandlingen reiser, vil jeg redegjøre for gjeldende rett da dette er hensiktsmessig for den videre drøftelsen.

Først vil jeg redegjøre for hovedreglene om skattesubjektene og fastsettelse av alminnelig skattepliktig inntekt i kapittel 2. Grunnen er at den videre avhandlingen forutsetter at disse er definert og redegjort.

I kapittel 3 behandles reglene om hvordan man fastsetter tillegg i alminnelig inntekt og skjerming ved utdeling etter sktl. § 10-42 for skattepliktig deltaker i deltakerlignet selskap. Redegjørelsen her vil konsentrere seg om personlig deltaker bosatt i Norge med inntekt kun fra virksomhet i Norge. Disse reglene er nødvendig å kjenne til når jeg skal redegjøre for hvordan deltakermodellen anvendes i utenlandsforhold hvor sktl. § 10-42 får begrenset rekkevidde.



Kapittel 3.1 omhandler beskatning etter deltakermodellen etter intern rett. Kapittel 3.2 gjennomgår de ulike komponentene som inngår i deltakermodellen.

Kapittel 4 redegjør for hvilke andre rettsgrunnlag i tillegg til intern rett som behandlet i kapittel 3, som er aktuelle for å fastsette eller begrense norsk beskatningsrett. I kapittel 4.2 redegjøres det for grunnlaget for å skattlegge deltakeren. I kapittel 4.3 tar jeg for meg beskatning etter kildeskattprinsippet, herunder betydningen av fast driftssted, begrensning i norsk intern rett, kreditmetoden og unntaksmetoden. Kapittel 4.4 redegjør for de mest aktuelle skatteavtalene som anvendes i avhandlingen. EØS-retten redegjøres for seg i kapittel 4.5 da denne er noe spesiell i forhold til beskatning etter intern norsk rett. I kapittel 4.6 vil jeg kort redegjøre for hvorfor beskatning må begrenses i utenlandsforhold og hvordan dette påvirker anvendelse av deltakermodellen.

I 5. kapittel vil jeg ta for meg hvordan beskatning etter norsk intern skatterett skal skje der Norge ikke har inngått skatteavtale når deltaker eller virksomhetsinntekt kun har tilknytning til utlandet.

I kapittel 5.1 redegjøres det for hvordan skattlegging skal skje der den personlige deltakeren er bosatt i utlandet og kildeskattprinsippet etter sktl. § 2-3 1. ledd, litra b får anvendelse. Først vil jeg se på hvordan den personlige deltaker skal beskattes der selskapet bare har virksomhet i Norge, dernest når selskapet har virksomhet delvis i Norge og delvis i utlandet.

I kapittel 5.2 vil jeg redegjøre for fastsettelse av beskatning av deltaker bosatt i Norge der selskapets virksomhetsinntekt kun skriver seg fra utlandet og deretter tilfelle der virksomhetsinntekt delvis skriver seg fra Norge og delvis fra utlandet.

I kapittel 6 vil det redegjøres for om det skal skje fordeling av utdeling etter sktl. § 10-42 etter intern rett når det foreligger skatteavtale mellom Norge og det aktuelle utland som kan begrense norsk beskatningsrett.

I kapittel 6.1 vil jeg redegjøre for henholdsvis kreditmetoden og unntaksmetoden og hvordan disse på hver sin måte påvirker anvendelsen av norsk beskatningsrett.

I kapittel 6.2 vil jeg redegjøre for beskatning etter intern rett av personlig deltaker bosatt i Danmark.<sup>5</sup> Redegjørelsen vil ta utgangspunkt i to ulike situasjoner. Den ene situasjonen er der det ansvarlige selskapet kun har virksomhet i Norge. Den andre situasjonen er der det ansvarlige selskapet har virksomhet delvis i Norge og delvis i Danmark. Spørsmålet jeg redegjør for her er hvorvidt den nordiske skatteavtalen gjennom bruk av kreditmetoden gir bestemmelser som kan begrense norsk beskatningsrett, herunder om skatteavtalen begrenser fordeling av tillegg etter sktl. § 10-42.

I kapittel 6.3 vil jeg redegjøre for beskatning av personlig deltaker bosatt i Tyskland der skatteavtalen mellom Norge og Tyskland anvender unntaksmetoden for å unngå dobbeltbeskatning.<sup>6</sup> Jeg tar også her utgangspunkt i to situasjoner. Først der det ansvarlige selskapet kun har virksomhet i Norge, deretter der det ansvarlige selskapet har virksomhet delvis i Norge og delvis i Tyskland. Spørsmålet jeg redegjør for her er i hvilken utstrekning den tyske skatteavtalen ved anvendelse av unntaksmetoden gir bestemmelser som kan begrense norsk beskatningsrett, herunder om skatteavtalen begrenser fordeling av tillegg etter sktl. § 10-42.

I kapittel 6.4 tar jeg utgangspunkt i situasjonen der personlig deltaker er bosatt i Norge. To ulike situasjoner behandles. For det første der personlig deltaker i et ansvarlig selskap utøver virksomhet i Danmark. Spørsmålet er om den nordiske skatteavtalen gjennom kreditmetoden setter begrensninger for beskatning etter globalinntektsprinsippet i sktl. § 2-1 9. ledd, og videre om det vil ha betydning for fordeling av tillegg etter sktl. § 10-42. For det andre der det ansvarlige selskapet utøver virksomhet i Tyskland. Spørsmålet her er om

---

<sup>5</sup> Valget av land er gjort vilkårlig, og har ingen betydning annet enn å illustrere kreditmetodens funksjon.

<sup>6</sup> Tyskland er vilkårlig valgt, og har ingen annen betydning utenom å være eksempel på hvordan unntaksmetoden fungerer

den tyske skatteavtalen gjennom unntaksmetoden kan begrense Norges rett til å skattlegge deltakeren ut fra globalinntektsprinsippet, jf sktl. § 2-1 9. ledd, og videre hvilken betydning det kan ha ved fordeling av tillegg etter sktl. § 10-42.

Kapittel 7 omhandler hvordan forholdsmessig begrensning av skatteplikten etter deltakermodellen skal skje når Norge ikke har full beskatningsrett.

Kapittel 7.2 omhandler hvordan forholdsmessig tillegg skal beregnes i lys av sktl. § 10-47, jf § 10-42.

I kapittel 7.3 vil jeg redegjøre for hvordan skjermingsfradrag skal beregnes når deltakeren skal ha forholdsmessig tillegg ved utdeling.

### 1.3 Historikk

Stortinget innførte i 2006 en ny skattereform basert på Skauge-utvalgets forslag som erstattet den eksisterende delingsmodellen fra 1992. Med den nye reformen oppstod tre nye modeller: foretaksmodellen, aksjonærmodellen og deltakermodellen for henholdsvis enkeltpersonforetak, aksjeselskap og ansvarlig selskap.

Et grunnleggende prinsipp ved innføring av den nye modellen er at all avkastning utover det som tilsvarende risikofri avkastning skal skattlegges ekstra. Med andre ord skal risikofri avkastning av den kapital som er investert i selskapet skjermes mot ekstrabeskatning, jf Ot.prp. nr 92 (2004-2005). Som en felles betegnelse for skattlegging av dette prinsippet foreslo utvalget "skjermingsmetoden".<sup>7</sup> Forslaget er basert på hensynet til likebehandling av virksomhetsformer. Etersom det for aksjeselskap allerede forelå en tilsvarende modell ble mange av hensynene bak skjermingsmetoden for aksjeselskaper benyttet når deltakermodellen ble utarbeidet.

---

<sup>7</sup> Ot. prp. nr. 92 (2004-2005) kapittel 1.1

Flere andre hensyn var også med i vurderingen av behovet for ny skattereform. Noen av disse er hevdet å være blant annet å eliminere den utbredte omgåelseshyppigheten innenfor delingsmodellen, jf NOU 2005:2. I delingsmodellen ble det gjort forskjell på passive og aktive eiere, hvor delingsmodellen kun gjaldt de aktive eierne. Dette gjorde at flere unngikk ekstrabeskatningen ved å kun fremstå utad som passive. I den nye modellen er imidlertid eierne stilt likt slik at ekstrabeskatning ikke kan omgås ut fra hvilken posisjon man har i selskapet.

Det ble i tillegg pekt på at ny skattemodell ville styrke grunnlaget for vekst og velferd, jf Innst. O. nr. 125 (2004-2005). Samtidig ble det hevdet at ny reform også ville bidra til å styrke progressiviteten i skattesystemet.

#### 1.4 Metode

I oppgaven er det benyttet generell alminnelig juridisk metode. Jeg anvender i stor grad lovfestet forvaltningsrett, men også folkerett og til dels EØS-avtalen. Avhandlingen er bygget på forarbeidene til loven, men gjør også i vesentlig grad bruk av kildemateriale som fremgår av Finansdepartementets høringsnotat av 18. juni 2007 samt den nye forskriften som trådte i kraft 24. oktober 2008.<sup>8</sup>

Det er naturligvis ikke referert til særlig rettspraksis idet sktl. § 10-47 er ny og av den grunn ikke praktisert av domstolene.

---

<sup>8</sup> Selv om Finansdepartementets høringsnotat er fra 18. juni 2007, vil jeg likevel anvende høringsnotatet ved redegjørelsen av forskriften fra 24.10.2008 da forskriften ikke har endringer av materiell karakter utenom § 10-47-1 5. ledd, litra d og e.

## **2 Hovedreglene for skattlegging av norske skattesubjekter i Norge etter intern rett**

Jeg redegjør i dette kapittelet for skattesubjekter og beskatning av alminnelig inntekt fordi den videre avhandlingen forutsetter at disse er redegjort.

### **2.1 Skattesubjektene**

Skattesubjektene er delt inn i fysiske og juridiske personer. Fysiske personers skatteplikt følger av sktl. § 2-1 1. ledd, jf Stortingets skattevedtak § 3-1. Skatteplikten omfatter all inntekt og formue opptjent i Norge og i utlandet, jf globalinntektsprinsippet i sktl. § 2-1 9. ledd. For person bosatt i utlandet gir skatteloven hjemmel for begrenset skatteplikt, jf sktl. § 2-3. Det følger av bestemmelsen at deltaker som utøver virksomhet her i Norge skattlegges for virksomhetsinntekt etter kildeskattprinsippet.

For fysiske personer er det i praksis ikke bare spørsmål om å fastsette alminnelig (netto) inntekt, men også bruttoinntekt, som utgjør grunnlaget for beregning av trygdeavgift og toppskatt til staten, jf Stortingets skattevedtak § 3-1, i den utstrekning det dreier seg om arbeidsinntekter.

Juridiske personers skatteplikt fremgår av sktl. § 2-2 1. ledd. Dette gjelder aksjeselskap, allmennaksjeselskap, sparebank, gjensidig forsikringsselskap, samvirkeforetak, statsforetak, interkommunalt selskap eller innretning eller forening under selvstendig bestyrelse. For juridiske personer gjelder globalskatteprinsippet, dvs. all inntekt, kapital og formue opptjent i Norge og i utlandet, jf sktl. § 2-2 6. ledd. For selskaper som ikke er hjemmehørende i Norge er skatteplikten begrenset etter kildeskattprinsippet, jf sktl. § 2-3.

Det er en rekke selskaper som er juridiske personer/rettssubjekter, men som likevel ikke skal regnes som eget skattesubjekt, jf sktl. § 2-2 2. ledd. Årsaken til dette er at det for slike selskaper er eierne som skattlegges for selskapets formue og inntekter og ikke selskapet

som sådan, jf lov av 21. juni 1985 nr 83 § 1-1, Lov om ansvarlige selskaper og kommandittselskaper (Selskapsloven).<sup>9</sup>

Skattesubjektivitet har flere viktige funksjoner. For det første er skattesubjektene en beregningsenhet for skatten.<sup>10</sup> Skatten skal beregnes ut fra subjekts alminnelige inntekt og fradragberettigede kostnader for det aktuelle år, jf sktl. §§ 5-1 og 6-1. For fysiske personer vil det i beregningen tas hensyn til skattesubjektets skatteevne. Dette gjøres ved at skattesatser og de skattefrie bunnfradrag er avpasset den enkeltes evne til å yte skatt.

For det andre vil transaksjoner mellom skattesubjektene ha vesentlig betydning for hva som skal anses som skattepliktig inntekt og fradragberettiget kostnad eller tap.<sup>11</sup>

Transaksjonene må ses i forhold til sktl. § 9-2 da denne bestemmer hvem som skal skattlegges for transaksjonen. Realisasjon er enten overføring av eiendomsrett mot vederlag, eller opphør av eiendomsrett. Hvis slik transaksjon ikke finner sted mellom skattyterne, så er det normalt heller ikke skjedd noen realisasjon.

For ansvarlig selskap gir sktl. § 10-45 en særregel for disposisjoner foretatt mellom deltaker og selskap. Det følger av regelen at disposisjon i henhold til sktl. §§10-41 og 10-42 mellom selskap og deltaker skal anses som foretatt mellom selvstendige skattesubjekter. Begrunnelsen for dette skyldes valg av nettoligningsmetoden som forenkler fastsettelse av alminnelig inntekt og fordeling på deltakeren. Nettoligningsmetoden kan i tillegg gi grunnlag for skattlegging av utdeling til deltakeren.

---

<sup>9</sup> Heretter forkortet til sel.

<sup>10</sup> Zimmer, Frederik. *Lærebok i skatterett*, 5. utgave 2005, s. 95

<sup>11</sup> Zimmer, Frederik. *Lærebok i skatterett*, 5. utgave 2005, s. 95

### 2.1.1 Person

Hovedregelen er at enhver person bosatt i Norge plikter å svare skatt, jf sktl. § 2-1.

Bosettingsvilkåret er typisk oppfylt når personen har sin bolig og familie i Norge, jf sktl. § 3-1 5. ledd og 6. ledd.

Den alminnelige skatteplikten omfatter all formue og inntekt opptjent både i riket og i utlandet.<sup>12</sup> Dette blir omtalt som globalinntektsprinsippet og kommer direkte frem av sktl. § 2-1 9. ledd. Forutsetningen er at personen er bosatt i Norge eller oppholder seg i Norge mer enn 183 dager i året, jf sktl. § 2-1 1. ledd og 2. ledd.

Bakgrunnen for prinsippet er dels begrunnet i hensynet til skatteevne og dels i hensynet til nøytralitet.<sup>13</sup> Skatteevnen kommer naturlig til uttrykk gjennom skattyters samlede inntekt, uavhengig av hvor den er opptjent. Kunne skattyter selv velge sted for hvor en transaksjon skulle skattlegges ville dette føre til en ”skatte-shopping” hvor skattyter naturligvis vil velge det sted med de gunstigste beskatningsreglene. Nøytralitetshensynet hindrer imidlertid slike skattekalkuleringer idet skatt skal tildeles i det riket skattyter er bosatt.

Imidlertid vil den personlige skattyter kunne ha begrenset skatteplikt etter sktl. § 2-3 1. ledd, litra d og litra b for kildebeskatning. For utlending vil begrenset skatteplikt til Norge gjelde inntekt vunnet i riket ved arbeid, eiendom eller næringsvirksomhet. Et unntak gjelder for realisasjon av eiendom.

Skatteplikten kan likevel modereres gjennom en foreliggende skatteavtale. Dette kan skje der skatteavtale anvender kreditmetoden eller unntaksmetoden til unngåelse av dobbeltbeskatning. Der kreditmetoden gjelder vil Norge kunne skattlegge etter intern rett fullt ut, forutsatt at Norge gir deltakeren fradrag i norsk skatt vedkommende har betalt i utlandet. Unntaksmetoden går ut på at Norge er helt avskåret fra å skattlegge deltakeren,

---

<sup>12</sup> Zimmer, Frederik. *Lærebok i skatterett*, 5. utgave 2005, s. 97

<sup>13</sup> Zimmer, Frederik. *Lærebok i skatterett*, 5. utgave 2005, s. 97

der vedkommende er skattepliktig til utlandet. Dette vil jeg komme nærmere tilbake til i kapittel 6.

### 2.1.2 Selskap

Ved beskatning av selskap som er selvstendig skattesubjekt er det i utgangspunktet selskapet er skattesubjekt og ikke personene som eier selskapet.

Hovedregelen om selskapers skatteplikt fremgår av sktl. § 2-2 1. ledd som pålegger selskaper hjemmehørende i Norge å svare skatt. Tilknytningsvilkåret er oppfylt dersom selskapsledelsen utøver sine funksjoner her,<sup>14</sup> jf ligningsloven § 8-6. Om aksjeselskap er stiftet etter norsk aksjelov, jf lov av 13. juni 1997 nr 44, lov om aksjeselskaper § 2-1 flg.,<sup>15</sup> eller er registrert i et annet land er uten betydning. Det er heller ikke av betydning hvor aksjonærene er bosatt.

Globalinntektsprinsippet gjelder også for selskaper, jfr. sktl. § 2-2 6. ledd. Skatteplikten gjelder etter bestemmelsen for all inntekt og formue opptjent både i Norge og i utlandet. Unntaket er imidlertid der skattyter kun har begrenset skatteplikt etter sktl. § 2-3 for formue og inntekt av eiendom og virksomhet opptjent i Norge.

Skatteretten skiller mellom selskaper som er egne skattesubjekter og selskaper som ikke er egne skattesubjekter, jf sktl. § 2-2 1. ledd og 2. ledd. Som eget skattesubjekt omfattes blant annet aksjeselskap og andre selvstendige formuesmasser, jf sktl. § 2-2 1. ledd litra a og litra e. Til gruppen som ikke er egne skattesubjekter hører blant annet ansvarlig selskap, kommandittselskap og lignende, jf sktl. § 2-2 2. ledd, litra a. Slike selskaper er ikke selvstendige formuesmasser, jf sel § 1-1 1. ledd.

---

<sup>14</sup> Zimmer, Frederik. *Lærebok i skatterett*, 5. utgave 2005, s. 100

<sup>15</sup> Heretter forkortet til asl.



At et selskap er et eget skattesubjekt betyr at det er selskapet som sådan, og ikke eierne, som skattlegges for selskapets inntekter.<sup>16</sup> I selskaper som ikke er egne skattesubjekter er skattlegging av selskapets inntekt rettet mot den enkelte deltaker, jf sktl. § 10-41, ”som om selskapet var skattyter”. Det vil si at selv om det ansvarlige selskapet ikke er eget skattesubjekt skal det i utgangspunktet skje selskapsligning.

Hovedforskjellen på om et selskap er eget skattesubjekt eller ikke avhenger av selve ansvarsformen. For aksjeselskaper har deltakerne av selskapet ikke noe personlig ansvar for selskapets forpliktelser, jf asl. § 1-1 2. ledd. Aksjonærene hefter heller ikke overfor kreditorene for selskapets forpliktelser, jf asl. § 1-2 2. ledd. Ansvarer er med andre ord indirekte og begrenset til kun å omfatte den obligatoriske innskutte aksjekapital hver enkelt deltaker har gitt.<sup>17</sup> Et aksjeselskap er dermed et eget skattesubjekt idet det selv er ansvarlig for selskapsforpliktelsene.

For ansvarlige selskaper pålegges deltakerne ansvaret for selskapets forpliktelser. Ansvarer er som regel solidarisk mellom deltakerne, men kan også være delt etter en nærmere avtalt del av selskapsforpliktelsene. Det sentrale kriterium er at deltakerne har et personlig, ubegrenset og direkte ansvar for selskapets forpliktelser, jf sel. § 1-1 1. ledd, og er derfor også forpliktet til å betale skatt av selskapets overskudd. Ansvarlige selskaper er derfor ikke egne skattesubjekt.

Jeg vil nedenfor redegjøre separat for reglene om beskatning for henholdsvis aksjeselskap og ansvarlig selskap. Aksjeselskap er enten fullt skattepliktig eller ikke, mens ansvarlig selskap ikke er selvstendig skattepliktig for selskapsinntekten. Selv om det er en målsetting at skattereglene skal være mest mulig nøytrale med hensyn til selskapsform, fremkommer det likevel forskjeller som gjør det hensiktsmessig å foreta en slik inndeling.

---

<sup>16</sup> Zimmer, Frederik. *Lærebok i skatterett*, 5. utgave 2005, s. 98

<sup>17</sup> Woxholt, Geir. *Selskapsrett*, 1. utgave 2004, s. 90

## 2.2 Skattepliktig inntekt

Hovedregelen om skattlegging av alminnelig inntekt fremgår av sktl. § 5-1. Etter bestemmelsen er skattepliktig inntekt ”enhver fordel vunnet ved arbeid, kapital eller virksomhet”. Fordelsbegrepet er et vidt begrep og omfatter i tillegg til penger også naturalinntekter. Til dette må nevnes at i tråd med skatteevneprinsippet gis fradrag for kostnader pådratt for å oppnå slik skattepliktig inntekt, jf sktl. § 6-1 flg.

### 2.2.1 Person

Alminnelig inntekt er skattepliktig, jf sktl. § 5-1, og reglene omfatter skatteplikt på arbeid, kapital og virksomhetsinntekter. Kapitalinntekter er avkastning utenfor virksomhet av blant annet fast eiendom og finansgjenstander jf sktl. § 5-20 1. ledd, litra a og litra b.

Virksomhetsinntekter er inntekter som skriver seg fra selskapsdeltakelsen, jf sktl. § 5-30.

Hva personinntekt omfatter følger av sktl. § 12-2. For det første er personinntekt en fordel vunnet ved arbeid etter sktl. § 5-10. Dette er normalt lønn, feriepenger og lignende. Videre omfatter personinntekt pensjon, føderåd og livrente, og andre fordeler tilknyttet den enkeltes arbeidsinnsats.

Personinntekt er også beregningsgrunnlag for toppskatt til staten og trygdeavgift til folketrygden, jf sktl. § 12-1. Etter Stortingets skattevedtak for inntektsåret 2008<sup>18</sup> er satsene for toppskatt satt til henholdsvis 9 % og 12 % for de deler av inntekten som overstiger henholdsvis kr 420 000 og kr 682 500. For trygdeavgift er satsen satt til 7,8 % for inntekt, og hjemmel for å ilegge trygdeavgift følger av lov av 28. februar 1997 nr. 19, Lov om folketrygd (Folketrygdloven) § 23-3.

---

<sup>18</sup> Kunngjøring av 28. november 2007 nr 1380 av Stortingets skattevedtak for inntektsåret 2008 § 3-1

Personinntekt gjennom lønn er en bruttoinntekt. Til forskjell fra alminnelig inntekt gis det ikke fradrag ved beregning av personinntekt.<sup>19</sup> Da avhandlingen dreier seg om beskatning av virksomhetsinntekt vil jeg ikke gå videre inn på drøftelsen av personinntekt og heller ikke på spørsmålet om skatt på godtgjørelse til deltaker i ansvarlig selskap, jf sktl. § 12-2 1. ledd, litra g.

Personer i enmannsforetak eller i et ansvarlig selskap vil være næringsdrivende og ha virksomhetsinntekt, jf sktl. § 5-1, jf § 5-30. Dette vil jeg komme nærmere inn på i kapittel 2.2.3.

### 2.2.2 Aksjeselskap

Aksjeselskap inntektsbeskattes etter skattelovens alminnelige regler hvor beskatningen skjer etter en såkalt selskapsligning. Det betyr at det er selskapet som lignedes for inntekten, mens eierne bare skattlegges for verdier som faktisk utdeles fra selskapet.<sup>20</sup>

For aksjeselskap er selskapet først og fremst skattepliktig for alminnelig inntekt, jf sktl. § 5-1, jf § 5-30. Beskatningen skjer etter en flat sats satt til 28 %.<sup>21</sup> En innskrenkning i skatteplikten fremgår imidlertid av Stortingets skattevedtak § 3-3, idet aksjeselskapet i egenskap av å være selvstendig skattesubjekt, er fritatt for skatteplikt til kommune og fylkeskommune, jf sktl. § 2-36 2. ledd.

Dersom aksjeselskapet utdeler utbytte skattlegges dette hos aksjonærene i tråd med aksjonærmodellen. Utbytte for aksjonærene regnes som kapitalinntekt og er derfor skattepliktig, jf sktl. § 10-11, jf § 5-20. Aksjeselskap får imidlertid ikke fradrag for dette da det er aksjonærene og ikke selskapet som er skattepliktige for utbyttet.<sup>22</sup>

---

<sup>19</sup> Zimmer, Frederik. *Lærebok i skatterett*, 5. utgave 2005, s. 350

<sup>20</sup> Zimmer, Frederik. *Lærebok i Skatterett*, 5. utgave 2005, s. 98

<sup>21</sup> Brudvik, Arthur J. *Skatterett for næringsdrivende*, 30. utgave 2007, s. 488

<sup>22</sup> Brudvik, Arthur J. *Skatterett for næringsdrivende*, 30. utgave 2007, s. 504

Imidlertid gjøres det unntak i tilfeller der aksjonæren er et aksjeselskap. For disse gjelder fritaksmetoden.<sup>23</sup> Denne går ut på at selskap som aksjonær som hovedregel fritas fra beskatning av utbytte og gevinst på aksjer. Fritaksmetoden er lovfestet og kommer direkte til uttrykk gjennom sktl. § 2-38 1. ledd. Bakgrunnen er å unngå kjedebeskatning ved at aksjeinntekter blir beskattet flere ganger i eierkjede med norske selskaper.<sup>24</sup>

Fritaksmetoden gjelder imidlertid ikke for ansvarlig selskap, jf sktl. § 2-38 1. ledd, litra a. I ansvarlig selskap er det deltakerne og ikke selskapet som er skattesubjekt, jf sktl. § 2-38 3. ledd, litra e, jf § 10-40 1. ledd.

### 2.2.3 Ansvarlig selskap

Ansvarlig selskap er en samlebetegnelse på flere ulike selskapsformer, jf kapittel 2.2.1. Jeg vil imidlertid i denne oppgaven, av hensiktsmessighet, kun konsentrere redegjørelsen til ansvarlig selskap og avgrense mot kommandittselskap og andre ansvarlige selskapsstrukturer som partrederi, stille deltaker og indre selskap.

Beskatning for ansvarlig selskap skjer etter en deltakerligning. Deltakerligning går ut på at skatt tilordnes den enkelte deltaker etter den andel av overskudd eller underskudd vedkommende har i selskapet, jf sktl. § 10-41 1. ledd 1. punktum. Dette betyr at selskapet kun står subsidiært ansvarlig dersom skatten ikke erholdes hos deltakerne. De særskilte reglene for slik deltakerligning fremgår av sktl. § 10-40 til § 10-45.

Hovedregelen er at deltakerligning skjer ut fra en nettoligning, både når det gjelder skatt på formue og skatt på inntekt. Ved skattlegging av formue forutsetter nettoligning at det

---

<sup>23</sup> Jeg tar forbehold for endringer som fremgår av Ot. prp. nr. 1 (2008-2009) der det er foreslått at tre prosent av inntekt som er skattefri etter sktl. § 2-38, likevel skal anses som skattepliktig inntekt

<sup>24</sup> Brudvik, Arthur J. *Skatterett for næringsdrivende*, 30. utgave 2007, s. 515

fastsettes en nettoformue på selskapets hånd, jf sktl. § 4-40.<sup>25</sup> Denne formuen fastsettes ved at man først setter bruttoformuen til ligningsverdi for så å gjøre fradrag for gjeld. Nettoformuen fordeles deretter på deltakerne til beskatning etter deres eierandel i selskapet.<sup>26</sup>

Når det gjelder alminnelig inntekt etter sktl. § 10-41 forutsetter nettoligning at det fastsettes en skattepliktig inntekt på selskapets hånd etter de alminnelige skatterettslige bestemmelsene. Den skattepliktige inntekten fordeles deretter på deltakerne i henhold til selskapsavtalen.<sup>27</sup> Dette er viktig fordi fordeling av overskudd er grunnlaget for beregning av tillegg etter sktl. § 10-42.

Når alminnelig inntekt i et ansvarlig selskap skal fastsettes skal inntekter og tap som omfattes av sktl. § 2-38 2. ledd ikke medberegnes, jf sktl. § 10-41 2. ledd. Det betyr at om et ansvarlig selskap har gevinst på aksjer, vil fritaksmetoden her komme til anvendelse slik at skatteplikt ikke vil inntre før den personlige deltaker får utdeling fra selskapet etter sktl. § 10-42. Dette er utslag av at beskatning etter sktl. § 10-41 kun gjelder personlig deltaker.

Ved fastsettelsen av den alminnelige inntekt i ansvarlig selskap skal inntekter og tap som omfattes av sktl. § 2-38 2. ledd ikke medberegnes, jf § 10-41 2. ledd Dette betyr at utbytte og gevinst fordeles på deltakerne. Dersom deltakeren er en person vil han i tillegg bli ekstrabeskattet etter sktl. § 10-42 for utdelingen. Er deltakeren et aksjeselskap vil fritaksmetoden slå inn, jf sktl. § 2-38.

Som alminnelig skattepliktig inntekt regnes også gevinst eller tap som følge av realisasjon av eierandel i ansvarlig selskap, jf sktl. § 10-44 1. ledd. Hensynet bak bestemmelsen er å sikre at inntekter som ikke er blitt beskattet hos deltakerne gjennom utdeling blir beskattet

---

<sup>25</sup> Brudvik, Arthur J. *Skatterett for næringsdrivende*, 30. utgave 2007, s. 608

<sup>26</sup> Brudvik, Arthur J. *Skatterett for næringsdrivende*, 30. utgave 2007, s. 608

<sup>27</sup> Brudvik, Arthur J. *Skatterett for næringsdrivende*, 30. utgave 2007, s. 609

ved realisasjon, da dette vil representere en fordel som etter hovedregelen i sktl. § 5-1 er skattepliktig.<sup>28</sup>

### **3 Skjermingsmetoden for deltakere i ansvarlig selskap (deltakermodellen)**

Kapittelet omhandler hvordan fordeling og beskatning av utdeling og skattlegging etter deltakermodellen skal skje for deltakere i et ansvarlig selskap. Med fordeling menes fastsettelse av overskudd, utdeling og grunnlag for skjerming hos den enkelte deltaker. Jeg vil se på hvilke komponenter som inngår i skjermingsmetoden, herunder skjermingsgrunnlag, skjermingsrente og skjermingsfradrag. Jeg vil også redegjøre for hva som menes med ubenyttet skjermingsfradrag.

Jeg redegjør med forutsetningen om at deltakeren er bosatt i Norge og gjennom selskapsdeltakelsen kun utøver virksomhet i Norge. Begrunnelsen for dette er at jeg i den videre avhandlingen vil se på deltakermodellens anvendelse i utenlandsforhold, der skatteavtale eller kildeskattprinsippet begrenser norsk beskatningsrett.

#### **3.1 Beskatning etter deltakermodellen (intern rett)**

Personlig skattyter bosatt i Norge og som er deltaker i ansvarlig selskap, jf sktl. § 2-2 2. ledd har full skatteplikt til Norge. Skatteplikten omfatter i tråd med globalinntektsprinsippet, all formue og inntekt opptjent i Norge og i utlandet, jf sktl. § 2-1 9. ledd, og skattlegges etter alminnelig skattesats 28 %.<sup>29</sup>

Ved utdeling fra et ansvarlig selskap skal det beregnes tillegg i alminnelig inntekt, jf sktl. § 10-42 1. ledd. Dette vil også i prinsippet gjelde ansvarlig selskap i utlandet idet

---

<sup>28</sup> Zimmer, Frederik. *Bedrift, selskap og skatt*, 4. utgave 2006

<sup>29</sup> Det avgrenses i den videre redegjørelsen mot spørsmål som oppstår ved innflytting og utflytting til Norge.

bestemmelsen ikke uttrykkelig kun henvender seg til beskatning av utdeling fra ansvarlig selskap i Norge. Dette vil jeg redegjøre nærmere i kapittel 5 og 6.

Deltakermodellen er bygget opp slik at det gis et tillegg i alminnelig inntekt etter sktl. § 10-42, hos den enkelte deltaker når det skjer en utdeling fra selskapet. Hva som utgjør alminnelig inntekt fremgår direkte av sktl. § 10-41 1. ledd, hvor deltakerens overskudd eller underskudd på deltakelsen settes til en andel av selskapets overskudd eller underskudd som om selskapet var skattyter. Hvordan tilleggsbeskatningen skal beregnes følger av sktl. § 10-42. Etter bestemmelsen skal utdeling fra det ansvarlige selskapet utløse en ekstraskatt beregnet som tillegg i den alminnelige inntekten fratrukket skjerming, jf sktl. § 10-42 3. ledd.

Gjenstanden for ekstrabeskatning er utdeling fra det ansvarlige selskapet. Begrepet er vidt og er i bestemmelsens 2. ledd definert som ”enhver vederlagsfri overføring av verdier” med unntak for tilbakebetaling av innbetalt kapital, jf sktl. § 10-42 4. ledd. Grunnen til at tilbakebetaling av kapital ikke inngår i utdelingsbegrepet er fordi slik utbetaling, etter forarbeidene, ikke innebærer noen skattepliktig utdeling til deltaker. Den innskutte kapitalen er allerede skattlagt som inntekt i et tidligere ledd. Jeg vil, som nevnt i kapittel 2.2, ikke gå videre inn på beskatning av godtgjørelse til deltakeren.

Utdelingsbegrepet ble i forarbeidene foreslått å være tilsvarende som for aksjeselskap, jf Ot. prp. nr 92 (2004-2005), i tråd med hensynet om lik beskatning uavhengig selskapsform. Bestemmelsen vil dermed for ansvarlig selskap også kreve både en faktisk overføring av verdier og at denne er vederlagsfri.<sup>30</sup>

Forskjellen er at det for aksjeselskaper gjelder beskatning av utbytte. For ansvarlige selskaper beskattes ”enhver utdeling”, jf sktl. § 10-42 3. ledd. Begrunnelsen ligger i at det for utbytte skilles mellom lovlig og ulovlig utdelt utbytte, jf asl. § 8-1. Grunnen til at

---

<sup>30</sup> Zimmer, Frederik. *Bedrift selskap og skatt*, 4. utgave 2006, s. 292

aksjeloven opererer med et slikt skille knytter seg til de lovpålagte bestemmelsene om bundet egenkapital, jf asl. § 3-1. For ansvarlige selskaper er det ikke pålagt å investere egenkapital, nettopp fordi det i ansvarlige selskaper er deltakerne som er ansvarlige for selskapets forpliktelser.

Når bestemmelsen angir utdeling til deltaker må det her gjøres en begrensning overfor deltakere som er selskaper idet reglene om ekstrabeskatning kun gjelder personlige deltakere, jf sktl. § 10-42.<sup>31</sup> Dette betyr at deltakermodellen for beskatning av utdeling ikke kan anvendes overfor aksjeselskap og lignende selskapstyper.

Bakgrunnen for at bestemmelsen kun gjelder personlige deltakere er å unngå kjedebeskatning. Aksjeselskap er eget skattesubjekt hvor skattlegging av utbytte ikke skjer før inntekten tilfaller den enkelte aksjonær. Dersom et aksjeselskap skulle bli ekstrabeskattet ved utdeling fra ansvarlig selskap, ville ny utdeling fra aksjeselskapet til personlig aksjonær utløse ytterligere en beskatning etter aksjonærmodellen og resultere i dobbeltbeskatning.<sup>32</sup> Dette problemet er imidlertid løst ved fritaksmetoden, som går ut på at utdeling til aksjeselskap først beskattes når det blir utbetalt utbytte til personlige aksjonærer, og ikke ved utdelingstransaksjonen fra det ansvarlige selskapet til aksjeselskapet. Den videre drøftelsen vil derfor kun dreie seg om hvordan beskatning etter deltakermodellen skal skje der skattyter er personlig deltaker.

Hva som utgjør skatt på utdeling følger av sktl. § 10-42 3. ledd. Etter bestemmelsen utgjør skatteplikten ved utdeling et tillegg i alminnelig inntekt og settes til verdien av utdelingen, fratrukket en overskuddsandel multiplisert med den enkelte deltakers skattesats for denne inntekt og skjerming. Overskuddsandel som nevnt her vil være årets skatt på deltakerens andel av overskuddet det året.<sup>33</sup>

---

<sup>31</sup> Brudvik, Arthur J. *Skatterett for næringsdrivende*, 30. utgave 2007, s. 614

<sup>32</sup> Ot. prp. nr. 92 (2004-2005) kapittel 1.8

<sup>33</sup> Brudvik, Arthur J. *Skatterett for næringsdrivende*, 30 utgave 2007, s. 615



Deltakermodellen bygger etter det ovennevnte på at ekstrabeskatning kun skal skje på avkastning ut over et bestemt nivå. Hovedprinsippet er at risikofri avkastning av den kapital som er investert i virksomheten ikke skal ekstrabeskattes. Deltakermodellen er med andre ord basert på en skjermingsmetode.<sup>34</sup> Selve kjernen i deltakermodellen er at det i tillegg skal skje et fratrekk, eller skjerming for en viss del av den beskatningsdyktige inntekten. Dette blir betegnet som skjermingsmetoden, som vil redegjøres nærmere i den videre fremstillingen.

## 3.2 Skjermingsmetoden

Skjermingsmetoden består av tre komponenter; beregning av skjermingsgrunnlag, skjermingsrente og tildeling av skjermingsfradrag.

### 3.2.1 Skjermingsgrunnlag

Hvordan skjermingsgrunnlaget fastsettes fremgår av sktl. § 10-42 6. ledd. Grunnlaget for skjerming er summen av netto kostpris for selskapsandelen, anskaffelseskostnader og deltakers innskudd i selskapet. Andelen som skal inngå i skjermingsgrunnlaget er deltakernes faktiske andel av skattemessig egenkapital og ikke den ideelle andelen som kan utledes fra den enkeltes eierandel.<sup>35</sup> Skjermingsgrunnlaget representerer med andre ord den enkelte deltakers investering i selskapet.<sup>36</sup>

Innskuddet vil som regel være kapitalinnskudd. Deltakers innskudd i selskapet kan også være tingsinnskudd. For sistnevnte settes verdien av innskuddet til tingsinnskuddets skattemessige verdi i selskapets balanse.<sup>37</sup>

---

<sup>34</sup> Ot. prp. nr 92 (2004-2005) kapittel 1.1

<sup>35</sup> Brudvik, Arthur J. *Skatterett for næringsdrivende*, 30. utgave 2007, s. 616

<sup>36</sup> Zimmer, Frederik. *Bedrift, selskap og skatt*, 4. utgave 2006, s. 533

<sup>37</sup> Brudvik, Arthur J. *Skatterett for næringsdrivende*, 30. utgave 2007, s. 616

Et innskudd vil nødvendigvis bare kunne benyttes når det faktisk er ytt. Dette betyr at en ytret forpliktelse om å yte innskudd ikke kvalifiserer som skjermingsgrunnlag.

I enkelte tilfeller må det foretas justeringer i skjermingsgrunnlaget, jf sktl. § 10-42 7. ledd. Det følger av bestemmelsen at dersom årets utdeling er mindre enn inntektsskatt etter sktl. § 10-41 skal differansen tillegges skjermingsgrunnlaget. Bestemmelsen regulerer med andre ord de tilfellene der selskapet går med overskudd.

I noen tilfeller må skjermingsgrunnlaget justeres opp. Dette er tilfeller der en deltaker øker sitt innskudd som resulterer i at skjermingsgrunnlaget må justeres med virkning fra og med innskuddsåret. Videre må skjermingsgrunnlaget justeres opp i de tilfellene en deltaker får særskilt godtgjørelse for arbeid som utbetales til deltakerens egenkapitalkonto, i stedet for å lønnes. Slik særskilt godtgjørelse vil i realiteten likestilles med et innskudd hvor beløpet i sin helhet må legges i skjermingsgrunnlaget.

Det kan også foreligge tilfeller der skjermingsgrunnlaget må justeres ned. Ett tilfelle følger uttrykkelig av sktl. § 10-42 7. ledd, som bestemmer at skjermingsgrunnlaget må settes ned ved underskudd etter sktl § 10-41. Videre må skjermingsgrunnlaget settes ned ved tilbakebetaling av tidligere innbetalt innskudd.<sup>38</sup> Når innskuddet føres tilbake til deltakeren vil omfanget for innskuddets del i grunnlaget reduseres. Dermed reduseres også selve skjermingsgrunnlaget.

Videre vil en nedjustering være nødvendig ved skattemessig underskudd idet underskuddet kommer til fradrag hos deltakeren.<sup>39</sup> Etter sktl. § 10-41 7. ledd reduseres skjermingsgrunnlaget med summen av deltakerens underskuddsandel multiplisert med deltakerens skattesats på alminnelig inntekt.

---

<sup>38</sup> Brudvik, Arthur J. *Skatterett for næringsdrivende*, 30. utgave 2007, s. 616

<sup>39</sup> Brudvik, Arthur J. *Skatterett for næringsdrivende*, 30. utgave 2007, s. 616

Er skjermingsgrunnlaget negativt, følger det av sktl. § 10-42 10. ledd at årets skjerming settes til null. Dette kan bli resultatet som følge av overgangsreglene i sktl. § 10-48 eller gjennom en korleksjon med beregnet skatt grunnet deltakers underskudd på sin andel, jf Norsk Lovkommentar.

For å klargjøre hvordan tillegg i alminnelig inntekt skal beregnes vil jeg illustrere dette med et eksempel.

Peder er personlig deltaker i et ansvarlig selskap og eier 50 % til en verdi av kr 1 million. Selskapet driver bare virksomhet i Norge. I tillegg til å være deltaker i det ansvarlige selskapet er Peder lærer av yrke, med en årslønn på kr 300 000. Selskapet går et år med 1 million i overskudd som skattlegges med 28 %. Det vil si at skatten er kr 280 000. Av selskapets overskudd er Peders andel kr 500 000. Av andelen tar Peder ut kr 200 000 og Det er dette beløpet som er gjenstand for tillegg. Spørsmålet blir dermed hvor stort beløp tillegget skal være.

Tillegget skal settes til verdien av utdeling fratrukket overskuddsandel x skattesats, og skjerming, jf sktl. § 10-42 3. ledd.

Først må man trekke fra Peders skatteplikt for overskuddsandelen kr 140 000 (28 % skatt av kr 500 000) med det beløp Peder har tatt ut av selskapet, kr 200 000. Resultatet er da kr 60 000. I tillegg skal det også gjøres fradrag for skjerming. Det vil si at det må gjøres fradrag i kr 60 000 for den skjerming Peder har krav på, jf sktl. § 10-42 3. ledd, litra b. Skjerming får man ved å multiplisere verdien av Peders eierandel, kr 1 million, med skjermingsrenten, 3,3 %, <sup>40</sup> som da utgjør kr 33 000.

Tillegget som Peder er pliktig å betale blir dermed kr 27 000 (kr 60 000 minus kr 33 000).

---

<sup>40</sup> Skjermingsrenten for inntektsåret 2007

### 3.2.2 Skjermingsrente

For å komme frem til hva som utgjør skjermingsfradraget må skjermingsgrunnlaget multipliseres med en skjermingsrente, jf sktl. § 10-42 5. ledd. Skjermingsrenten blir fastsatt av departementet i forskrift. Skjermingsrenten beregnes og kunngjøres for det enkelte inntektsår i januar påfølgende år. Utgangspunktet for beregningen er en aritmetisk gjennomsnittlig observert rente på statskasseveksler etter skatt med 3 måneders løpetid.<sup>41</sup> Beregningen tilsvarende at renten nærmest blir risikofri.

Bakgrunnen for at skjermingsrenten beregnes etter skatt er at det beløpet som skjermes skal være tilsvarende den avkastning man ville ha sittet igjen med om man hadde investert i en alternativ risikofri investering.<sup>42</sup>

Skjermingsrenten skal tilsvare risikofri markedsrente med et sjablonmessig tillegg, jf Ot.prp. nr 92 (2004-2005). Det sjablonmessige tillegget er satt for å kompensere den realitet at ubenyttet skjermingsfradrag ikke kan videreføres etter realisasjon av eierandeler. Dette vil bli forklart nærmere i kapittel 3.2.4.

Skjermingsrenten for inntektsåret 2007 var satt til 3,3 prosent. Skjermingsrenten for inntektsåret 2008 vil først bli kunngjort januar 2009. De forekommende eksempler vil derfor ta utgangspunkt i skjermingsrenten for 2007.

### 3.2.3 Skjermingsfradrag

Etter sktl § 10-42 5. ledd er skjermingsfradraget resultatet av skjermingsgrunnlaget multiplisert med skjermingsrenten. Til bemerkning kan nevnes at skjermingsfradraget får direkte konsekvens i utenlandsforhold da skjermingsgrunnlaget blir annerledes i tilfellet hvor Norge ikke har full beskatningsrett.

---

<sup>41</sup> Skatteetaten.no/

<http://www.skatteetaten.no/Templates/TabellerOgSatser.aspx?id=62434&epslanguage=NO>

<sup>42</sup> Zimmer, Frederik. *Bedrift, selskap og skatt*, 4. utgave 2006, s. 530

Skjermingsfradraget trekkes fra tillegget ved utdeling fra selskapet og reduserer dermed grunnlaget for beskatning.<sup>43</sup> Beskatningsgrunnlaget for den enkelte deltaker blir da selve utdelingen, fratrukket den enkelte deltakers andel av selskapets overskudd, og skjermingsfradrag.

Hovedhensynet for at deltakerne tildeles skjermingsfradrag er begrunnet i at det er deltakerne som er skattesubjekt og ikke det ansvarlige selskap. Da deltakerne er skattesubjekt for overskuddsskatten kan ikke alle overføringer fra selskapet utløse skatteplikt for delen som overstiger skjerming. Selskapets deltakere må nødvendigvis ha en mulighet til å motta utdeling for å kunne dekke løpende overskuddsskatt.<sup>44</sup>

For at skjerming skal kunne tildeles deltakeren er det et vilkår at han er deltaker i selskapet ved årets utgang, jf sktl. § 10-42 8. ledd. Dette har betydning dersom det skjer et eierskifte i løpet av inntektsåret, uten hensyn til hvem som mottar utdelingen. Da eierskifte er en underordnet problemstilling i forhold til oppgavens tema vil jeg ikke komme nærmere inn på denne problemstillingen i den videre avhandling.

Selve poenget med å gi deltakeren et skjermingsfradrag er nettopp at fradraget skal sikre finansieringsnøytralitet ved at avkastningen vedkommende alternativt kunne ha oppnådd på en sikker passiv kapitalplassering utenfor virksomheten, unntas fra ekstrabeskatning gjennom skjermingsmetoden.<sup>45</sup>

### 3.2.4 Ubenyttet skjermingsfradrag

Ubenyttet skjermingsfradrag oppstår når årets skjerming er større enn utdeling fratrukket løpende skatt på overskuddsandelen, jf Ot. prp. nr 92 (2004-2005). Dette skal så fremføres

---

<sup>43</sup> Zimmer, Frederik. *Bedrift, selskap og skatt*, 4. utgave 2006, s. 531

<sup>44</sup> Ot. prp. nr. 92 (2004-2005) kapittel 1.8.3.3

<sup>45</sup> Brudvik, Arthur J. *Skatterett for næringsdrivende*, 30. utgave 2007, s. 615

og tillegges neste års skjermingsgrunnlag og følger nå direkte av sktl. § 10-42 9. ledd 1. pkt.

Utgangspunktet er at ubenyttet skjerming som hovedregel bare skal kunne utnyttes i fremtidig inntekt eller realisasjonsgevinst fra samme selskap. Unntaksvis tillater imidlertid bestemmelsen også en mulighet om å anvende ubenyttet skjerming fra ett selskap til et annet. Forutsetningen er at det er tilstrekkelig høy økonomisk og innholdsmessig nærhet mellom selskapene.<sup>46</sup> Hvilken grad av nærhet det vil være snakk om er ikke videre utdypet i forarbeidene annet enn at den tidligere delingsmodellen hadde en viss adgang til å se enkelte næringer under ett.

Som nevnt i kapittel 3.2.2 vil ubenyttet skjermingsfradrag bortfalle ved realisasjon av eierandeler.

Bakgrunnen for at ubenyttet skjermingsfradrag bortfaller følger av ønsket om likebehandling av selskapsformer. Da det ved utarbeidelsen av deltakermodellen allerede forelå en tilsvarende regel for aksjonærmodellen, hvor målet var å unngå skattemotiverte årsskiftehandler, ble det anmodet om at dette også skulle være gjeldende for ansvarlig selskap, jf Ot. prp. nr 92 (2004-2005).

#### **4 Deltakermodellens virkemåte i utenlandsforhold**

I dette kapitlet vil jeg se på andre grunnlag for beskatning i tillegg til intern rett som nevnt i kapittel 3 og i hvilken utstrekning deltakermodellen kan anvendes der den personlige deltakers skatteplikt er begrenset.

---

<sup>46</sup> Ot. prp. nr. 92. (2004-2005) kapittel 1.8.3.3

## 4.1 Innledning

I utenlandsforhold oppstår særlige spørsmål i forhold til fordeling og beskatning av overskudd og utdeling etter sktl. §§ 10-41 og 10-42. Disse knytter seg til beregning av skattepliktig inntekt, skjermingsgrunnlaget og tilsvarende beregning av skjermingsfradraget. Situasjonene som er aktuelle er der mottaker av utdelingen enten er bosatt i Norge eller i utlandet, eller selskapet er hjemmehørende i Norge eller utlandet. Med andre ord der person eller selskap vil ha begrenset skatteplikt til Norge etter kildeskattprinsippet.<sup>47</sup>

Utgangspunktet er at utdeling fra selskapet til personlig deltaker er skattepliktig etter norsk intern rett. Spørsmålet blir hvordan deltakermodellen skal gjennomføres i de tilfellene norsk intern rett ikke kan anvendes fullt ut grunnet hensyn der skatteavtale begrenser norsk beskatningsmyndighet.

## 4.2 Grunnlag for beskatning av deltaker

For at norsk intern skatterett skal kunne anvendes på tilfeller som omhandler en eller flere utenlandske skattytere eller norsk skattyter med inntekt fra utlandet er det et vilkår at det foreligger hjemmelsgrunnlag for dette. Jeg vil først redegjøre for beskatning etter kildeskattprinsippet, herunder betydningen av fast driftssted og hvordan skatteavtale gjennom henholdsvis kreditmetoden og unntaksmetoden begrenser norsk intern beskatningsrett.

## 4.3 Beskatning etter kildeskattprinsippet

I dette kapitlet vil jeg først ta for meg betydningen av virksomhetsinntekter som skriver seg fra et fast driftssted. Deretter vil jeg redegjøre for hvordan skatteavtalene begrenser norsk beskatningsmyndighet ut fra henholdsvis kreditmetoden og unntaksmetoden.

---

<sup>47</sup> Ot. prp. nr. 31 (2007-2008) kapittel 2.1

#### 4.3.1 Betydningen av fast driftssted

Norske myndigheter kan inngå skatteavtaler som begrenser den interne beskatningsrett, jf lov av 28. juli 1949 nr. 15. Formålet med skatteavtaler er begrunnet i hensynet om å unngå internasjonal dobbeltbeskatning og skjer ved at avtalepartene gjensidig gir avkall på retten til skattlegging av nærmere angitte inntektstyper.<sup>48</sup>

Etter norsk intern rett skal alle næringsinntekter beskattes i Norge, jf sktl. § 2-3 1. ledd, litra b. Skatteavtalene setter imidlertid skranker på anvendelsen av norsk intern beskatningsmyndighet der virksomheten drives i en annen stat gjennom et fast driftssted der. I slike tilfeller har Norge gjennom skatteavtalen fraskrevet seg den eksklusive beskatningsretten til skatt på næringsinntekt i Norge når den ikke er knyttet til et fast driftssted i Norge. Hvor deltakeren oppholder seg er i denne sammenheng uten betydning.

Når skatteavtalene begrenser den interne beskatningsretten til virksomhetsinntekt som skriver seg fra et fast driftssted i forhold til annen virksomhetsinntekt er det nødvendig å redegjøre nærmere for hva som menes med fast driftssted.

Hva som karakteriseres som fast driftssted kommer direkte til uttrykk i OECDs mønsteravtale artikkel 5 nr. 1. Etter artikkel 5 nr. 1 er fast driftssted et fast forretningssted gjennom hvilket et foretagendes virksomhet helt eller delvis blir utøvet.<sup>49</sup>

Artikkelen oppstiller flere vilkår som må være oppfylt før fast driftssted kan sies å foreligge. For det første må det foreligge et forretningssted. Hva som skal betegnes som forretningssted er i praksis et tolkningsspørsmål og må derfor ses i lys av de alternativene som fremgår av 2. ledd. Bestemmelsen presiserer at begrepet særlig omfatter a) sted hvor ledelsen utøves, b) filial, c) kontor, d) fabrikk, e) arbeidssted eller f) bergverk, olje eller

---

<sup>48</sup> Zimmer, Frederik. *Lærebok i skatterett*, 5. utgave 2005, s. 162

<sup>49</sup> Skatteetaten.no/

<http://www.skatteetaten.no/Templates/Handbok.aspx?id=69580&epslanguage=NO&mainchapter=69883&chapter=69910#x69910>



gass, steinverk eller ethvert annet sted hvor naturforekomster utvinnes. Som ytterligere avgrensning bestemmer artikkelen hva som ikke skal regnes som fast driftssted, men bare generell virksomhet, jf 4 ledd. Dette gjelder blant annet bruk av forretningsinnretning til oppbevaring eller levering av varer for selskapet eller generelt virksomhet av forberedende eller hjelpende karakter.

For det andre stilles det krav til forretningsstedets fasthet. Dette kan deles inn i et stedskrav og et tidskrav.<sup>50</sup> At forretningsstedet må være stedsmessig fast tilsier at det må være plassert på et bestemt geografisk sted. Til belysning kan nevnes Alphawell-dommen U 94.628 HRD.<sup>51</sup> Saken gjaldt en engelsk konsulent ansatt i sitt eget aksjeselskap som drev analysearbeid for Statoil. Arbeidet ble utført delvis i England og delvis i Norge. Spørsmålet gjaldt om den tildelte kontorplassen hos Statoil i Norge, som kunne variere ved hvert besøk, kunne anses som fast driftssted. Høyesterett konkluderte med at kravet til fast driftssted ikke var oppfylt.

Forretningsstedet må også være fast tidsmessig. Det betyr at forretningsstedet må være plassert på samme geografiske sted over en viss tid. I avgjørelsen avsagt i Høyesterett, HR-2004-01003-A,<sup>52</sup> ble spørsmålet om fast driftsstedes varighet etter OECD Art 7 1. ledd, jf 5 1. ledd drøftet. Retten kom frem til at oppdrag tilknyttet to områder på Elfenbenskysten, henholdsvis 561 og 1100 kvadratkilometer av varighet henholdsvis 25 og 41 dager ikke kvalifiserte som tilstrekkelig varighet for at områdene kunne være fast driftssted.

For det tredje kreves det at virksomheten drives gjennom det faste forretningsstedet.<sup>53</sup> I den såkalte Siemens-dommen, U97.717 HRD,<sup>54</sup> dreide saken seg om montører på oppdrag fra Siemens skulle anses å ha mottatt sin arbeidsgodtgjørelse gjennom Siemens norske

---

<sup>50</sup> Brudvik, Arthur J. *Skatterett for næringsdrivende*, 30. utgave 2007, s. 116

<sup>51</sup> Brudvik, Arthur J. *Skatterett for næringsdrivende*, 30. utgave 2007, s. 116

<sup>52</sup> <http://www.domstol.no/DAtemplates/Article.aspx?id=8468&epslanguage=NO>

<sup>53</sup> Brudvik, Arthur J. *Skatterett for næringsdrivende*, 30. utgave 2007, s. 116

<sup>54</sup> Brudvik, Arthur J. *Skatterett for næringsdrivende*, 30. utgave 2007, s. 117

datterselskap eller direkte fra Siemens selskap i Tyskland. Dersom montørene skulle anses å få godtgjørelse fra det tyske selskapet ville spørsmålet bli om det tyske selskapet hadde et fast driftssted i Norge i tillegg til datterselskapet. Høyesterett la til grunn at det tyske selskapet hadde fast driftssted i Norge og montørene ble da skattepliktige til Norge for oppdragsinntekten.

#### 4.3.2 Begrensning i norsk intern rett gjennom avtale

Når en stat har gitt avkall på skattleggingsretten anviser den enkelte skatteavtalen på hvilken måte dette skal gjennomføres. Internasjonalt eksisterer det to kjente prinsipper for hvordan avkall skal skje. Dette skjer enten gjennom unntaksmetoden eller gjennom kreditmetoden.<sup>55</sup> Den første metoden gir staten helt avkall på beskatningsmyndigheten. I den andre metoden beholder staten den interne beskatningsretten, men gir skattyter fradrag i norsk skatt for skatt betalt i utlandet. Beskatningsmetodene vil ha konsekvenser for beskatningen av det ansvarlige selskap og deltaker.

#### 4.3.3 Kreditmetoden

Kreditmetoden er en to-trinns prosess og innebærer at andel av inntekten fra utenlandsk virksomhet for deltaker bosatt i Norge kan skattlegges i Norge til tross for at den også er skattlagt i utlandet. For å hindre dobbeltbeskatning vil Norge måtte gi skattyter kredit (fradrag) i norsk skatt for skatt betalt i annet land. I Norge er kreditmetoden hovedregelen, og fremgår også direkte av sktl. § 16-20 følgende.

Imidlertid følger det av sktl. § 16-20 1. ledd at fradraget kun gjelder for skattytere bosatt eller hjemmehørende i Norge, etter sktl. § 2-1 og 2-2. For delvis skattepliktige skattytere etter sktl. § 2-3 vil bestemmelsen ikke gjelde, jf sktl. § 16-20 1. ledd, 3. punktum. I disse tilfellene vil skatteavtalenes bestemmelse om ikke-diskriminering komme til anvendelse.<sup>56</sup>

---

<sup>55</sup> Zimmer, Frederik. *Lærebok i skatterett*, 5. utgave 2005, s. 162

<sup>56</sup> Brudvik, Arthur J. *Skatterett for næringsdrivende*, 30. utgave 2007, s. 95

Dette følger også av forarbeidene som gir utenlandsk foretak kredit dersom foretaket har fast driftssted i Norge, jf Ot. prp. nr. 46 (1995-1996)

At skatteavtalen bestemmer at næringsinntekt som skriver seg fra fast driftssted skal beskattes i den stat driftsstedet holder til, vil dermed ikke få betydning for norsk intern beskatningsrett. Når Norge kan skattlegge næringsinntekt som knytter seg til fast driftssted skal tillegg også tildeles skattyter for utdeling fra selskapet som knytter seg til det faste driftsstedet. Reglene tilsier at norsk intern rett til å fastsette tillegg i alminnelig inntekt ikke er begrenset der Norge i skatteavtale anvender kreditmetoden. Her gjelder imidlertid ett unntak, jf kapittel 6.2.2.

#### 4.3.4 Unntaksmetoden

Unntaksmetoden går ut på at deltakerens bostedsstat må avstå helt fra å beskatte deltakerens virksomhetsinntekt som skriver seg fra utlandet. For virksomhetsinntekter er unntaksmetoden fortsatt gjeldende i de eldre skatteavtalene, herunder skatteavtalene med blant annet Tyskland, Polen og Italia.<sup>57</sup>

Problemet oppstår der det i skatteavtalene er bestemt at inntekt fra fast driftssted skal skattlegges i den stat det faste driftsstedet holder til. Ettersom Norge benytter unntaksmetoden skal det overhodet ikke skje skattlegging av deltakeren for inntekt som skriver seg fra fast driftssted i utlandet. Dette taler for at deltakeren heller ikke kan gis tillegg i alminnelig inntekt for utdeling fra selskap som skriver seg fra det faste driftsstedet.

---

<sup>57</sup> For unntaksmetoden gjelder et såkalt progresjonsforbehold som tillater hjemstaten å skattlegge den øvrige inntekten med de samme skattesatser som ville vært anvendt dersom utenlandsinntekten skulle bli skattlagt i hjemstaten.

#### 4.4 Aktuelle skatteavtaler

Norge har inngått et stort omfang skatteavtaler. Jeg vil i dette kapitlet begrense redegjørelsen til OECD-avtalen og den nordiske skatteavtale, da disse er mest aktuelle. EØS-avtalen vil jeg kommentere i kapittel 4.5.

##### 4.4.1 OECD-avtalen

OECD-avtalen ble vedtatt i 1977 og er en mønsteravtale som angir hvordan skattlegging av inntekt og formue som skrives ut for regning av hver av avtalestatene skal skje når en person er bosatt i en av de kontraherende statene eller begge.<sup>58</sup> Det fremgår av artikkel 3 at person omfatter både fysiske og juridiske personer.

Etter artikkel 4 er person ”bosatt i kontraherende stat” skattepliktig til den nevnte stat. Dersom en fysisk person anses bosatt i begge stater løser avtalen til hvilken stat beskatning skal skje ved å anvende vesentlighetsgrad ut fra kriteriene i rekkefølge fast bolig, sentrum for livsinteresse, vanlig opphold og statsborgerrett. For juridiske personer anses disse hjemmehørende i den stat hvor setet for den virkelige ledelse er, med andre ord hvor fast driftssted er tilhørende.

For at OECD-avtalen skal få anvendelse forutsetter det naturlig nok at deltakeren ikke er ”bosatt” i Norge etter sktl. § 2-1 1. ledd eller selskapet ikke er ”hjemmehørende” i Norge etter sktl. § 2-2 1. ledd, men har begrenset skatteplikt til riket, jf sktl. § 2-3 1. ledd

##### 4.4.2 Den nordiske skatteavtale

Den nordiske skatteavtalen ble inngått mellom Norge, Sverige, Danmark, Finland og Island, og trådte i kraft 1. januar 1984. Avtalen får anvendelse på personer bosatt i en eller flere av de kontraherende statene, jf artikkel 1. Avtalen skal regulere beskatning av inntekt og formue ”som utskrives for regning av enhver av de kontraherende stater”, jf artikkel 2 1.

---

<sup>58</sup> Brudvik, Arthur J. *Skatterett for næringsdrivende*, 30. utgave 2007, s. 114.

ledd. Den nordiske skatteavtalen bygger på mønster fra OECD-avtalen og avviker bare på enkelte punkter fra mønsteravtalens innhold. Dette betyr at vilkår om blant annet bosetting og fast driftssted er tilsvarende innholdsmessig i den nordiske skatteavtale. Jeg vil derfor ikke redegjøre videre for vilkårene her.

#### 4.5 EØS-rett

EØS-avtalen ble undertegnet av Norge 2. mai 1992 og trådte i kraft 1. januar 1994.

Det grunnleggende prinsipp i EØS-regelverket er bestemmelsene om fri bevegelighet av varer, tjenester, personer og kapital samt direkte beskatning etter fellesskapsretten. Dette følger av artikkel 1. Hovedhensynet bak prinsippet er ønsket om å unngå forskjellsbehandling og diskriminering, jf artikkel 4.

Formålet med bestemmelsene er å legge til rette for handel og økonomiske forbindelser mellom medlemslandene.<sup>59</sup> For å oppnå dette er det viktig at utenlandsk økonomiske aktører ikke behandles mindre gunstig enn de ville blitt i sin egen hjemstat når de er involvert i grenseoverskridende aktivitet av økonomisk karakter. En mindre gunstig behandling ville være i strid med ikke-diskrimineringsprinsippet etter avtalens artikkel 4.

EØS-avtalen inneholder ingen direkte bestemmelser som pålegger EØS-statene å harmonisere sine beskatningsregler.<sup>60</sup> Norge har med andre ord bevart sin lovgivningskompetanse på beskatningsområdet. Dette følger indirekte av avtalens Art 1 som må tolkes slik at direkte beskatningsrett faller utenfor EØS-områdets myndighet. Unntaket er der hvor norsk beskatningsrett indirekte kommer i veien for oppfyllelse av avtalen, for eksempel på grunn av diskriminering. Ettersom EØS-reglene ikke regulerer skatteforhold må det antas at bestemmelsene ikke vil spille noen aktiv rolle når det kommer

---

<sup>59</sup> Bullen, Andreas. *EU, EØS og skatt*, 1. utgave 2005, s. 33

<sup>60</sup> Bullen, Andreas. *EU, EØS og skatt*, 1. utgave 2005, s. 31

til beskatningsspørsmål, med mindre det dreier seg om tilfeller som etter art 4 vil være av diskriminerende art.

EØS-avtalen er på samme måte som den nordiske skatteavtalen utformet i samsvar med OECDs mønsteravtale.<sup>61</sup> Dette betyr at vilkårene om blant annet bosted og fast driftssted vil ha tilsvarende innhold som det som følger av mønsteravtalen. Jeg vil derfor ikke redegjøre nærmere om nevnte vilkår her.

Imidlertid må det nevnes at EØS-regelverket eksplisitt kommer til anvendelse gjennom intern norsk rett på skatteforhold der utbytte skal utdeles til utenlandsk aksjonær, jf sktl. § 10-13. Det følger her at personlig aksjonær som er bosatt i en EØS-stat og som skattlegges i Norge for utbytte, kan få fradrag for skjerming etter søknad i henhold til sktl. § 10-12, jf § 10-13 (2), der det er skjedd endring av skatteberegningen. Bakgrunnen for at bestemmelsen uttrykkelig er fastsatt i loven må begrunnes i EØS-regelverkets forbud mot diskriminering. Når det gjelder aksjonærer er disse eget skattesubjekt på lik linje med at også aksjeselskapet er eget skattesubjekt, jf kapittel 2. Dersom utenlandsk bosatt aksjonær ikke skulle få fradrag for skjerming ville det være diskriminering i forhold til skattyter som har alminnelig skatteplikt til Norge etter sktl. § 2-1, jf sktl. § 10-12 1. ledd.

For ansvarlig deltakere er det i loven ingen tilsvarende bestemmelse for deltakere bosatt i en annen EØS-stat. Dette vil imidlertid ikke være nødvendig idet deltakerne er samme skattesubjekt som det deltakerlignede selskapet. Da det ikke oppstår noe diskriminering vil det ikke være behov for en separat regel som gir ansvarlig deltaker bosatt i en annen EØS-stat eksplisitt rett til skjerming slik som er oppstilt for aksjeselskap.

---

<sup>61</sup> Bullen, Andreas. *EU, EØS og skatt*, 1. utgave 2005, s. 34

#### 4.6 Deltakermodellens anvendelse i tilfeller hvor skatteplikten til Norge er begrenset

Jeg vil i dette kapitlet ta for meg generelt hvordan begrenset skatteplikt til Norge kan påvirke anvendelse av deltakermodellen.

Vi har tre enheter som kan inngå som deltakere i deltakermodellen. Dette er personen (den personlige deltakeren), det ansvarlige selskap og til sist virksomheten som utøves gjennom ansvarlig selskap. Alle tre er selvstendige rettssubjekter. Imidlertid er det kun personen som er selvstendige skattesubjekt. I et ansvarlig selskap er det som nevnt i kapittel 2.1.2 deltakerne som er ansvarlig for selskapets forpliktelser, herunder betaling av skatt, og selskapet er derfor ikke eget skattesubjekt. Dette betyr i skatterettslig sammenheng at det vil være irrelevant hvor det ansvarlige selskapet er hjemmehørende. I den videre avhandling vil jeg derfor kun konsentrere drøftelsen omkring deltakerens bostedsstat og den stat selskapet utøver virksomhet.

I forhold til beskatningsspørsmål må man se hen til hvor deltakeren er bosatt eller hvor virksomheten er hjemmehørende. Uavhengig av om alle deltakerne i det ansvarlige selskapet er norske eller utenlandske eller begge deler, behandles den enkelte deltaker likt. Dette betyr at vedkommende deltaker er skattepliktig til Norge eller utlandet, alt ettersom hvor deltakerne er bosatt. Hvor virksomheten er hjemmehørende kan også få betydning i tilfeller der skatteavtale får anvendelse.

En deltaker som skattlegges etter deltakerligning har plikt til å levere selskapsoppgave hvert år, jf lov av 13. juni 1980 nr 24, lov om ligningsforvaltning § 4-9.<sup>62</sup> Selskapsoppgaven skal gi tilstrekkelig informasjon slik at skjermingsgrunnlaget kan fastsettes så korrekt som mulig.

---

<sup>62</sup> Heretter forkortet til lignl.

Selskapsoppgaven skal inneholde spesifikasjon av selskapets brutto formue og inntekt, fradragposter og ellers andre opplysninger som har betydning for ligningen av deltakeren, herunder for fastsettelsen av tillegg i alminnelig inntekt etter sktl. § 10-42, jf bestemmelsens 2. ledd.

Ved utenlandsforhold kan Finansdepartementet bestemme at deltakere i utenlandske selskaper alene eller i fellesskap skal levere selskapsoppgave og oppgave over deltakernes formue og inntekt fra selskapet, jf lignl. § 4-9 8. ledd. I denne selskapsoppgaven skal det også leveres næringsoppgave for inntekt som skriver seg fra utenlandsk ansvarlig selskap. Dette følger av forskrift av 15. mars 1993 nr 199. Etter forskriften skal skattytere som skattlegges i Norge for andel i utenlandsk selskap som omfattes av sktl. § 10-42, levere næringsoppgave, jf § 1. Denne næringsoppgaven skal omfatte hele det ansvarlige selskapets virksomhet.

Når tillegg og skjerming skal tilordnes i utenlandsforhold blir utgangspunktet for beregningen sktl. § 10-42, jf sktl. § 10-47. Spørsmålet er om sktl. § 10-42 kan anvendes tilsvarende på deltakere som bare delvis kan skattlegges i Norge i forhold til deltakere som skattlegges fullt ut etter norsk intern skatterett.

Etter sktl. § 10-47 kan Finansdepartementet gjennom forskrift regulere gjennomføring og utfylling av skattlegging av deltakere i ansvarlig selskap i utenlandsforhold, jf sktl. §§ 10-41 til 10-46, samt hvordan skjermingsgrunnlaget skal fastsettes i slike forhold. Forskriften vil redegjøres nærmere i kapittel 7.

Det følger av Finansdepartementets uttalelse i Ot.prp. nr 31 (2007-2008) at det for deltakerlignede selskaper fra og med 2006 gjelder en skjermingsmetode. Denne medfører at utdeling til deltaker er skattepliktig som alminnelig inntekt etter sktl. § 10-42. Når det kommer til bestemmelsens anvendelse på utenlandsforhold uttrykker departementet at det



kan oppstå ”særlige spørsmål om hvordan skattegrunnlaget skal beregnes.”<sup>63</sup> I denne forbindelse oppstiller departementet to spesifikke tilfeller der vanskelighetene synes mest fremtredende.

For det første gjelder tilfellet der deltaker er bosatt i Norge og Norge gjennom skatteavtale er avskåret fra å skattlegge virksomhetsinntekt ved det faste driftssted i utlandet. For det andre gjelder tilfelle der person er bosatt i utlandet og er deltaker i et selskap som driver virksomhet både i Norge og i andre land. Dette tilsier at skatteplikten etter sktl. § 10-42 for utdeling blir ulik ettersom fast driftssted er i Norge eller i et annet land hvor skatteavtale utelukker norsk beskatningsmyndighet for virksomhetsinntekter fra det faste driftsstedet i utlandet.

Jeg vil først se på de tilfellene der det ikke foreligger noen skatteavtale som kan begrense norsk intern beskatningsrett. Deretter vil jeg ta for meg de tilfeller hvor det foreligger skatteavtale, og redegjøre for hvordan disse kan påvirke norsk beskatningsrett.

## **5 Personlig deltakers skatteplikt når Norge ikke har inngått skatteavtale**

I dette kapitlet vil jeg redegjøre for beskatning etter norsk intern rett for deltaker bosatt i utlandet og deltaker bosatt i Norge der det ikke foreligger skatteavtale som begrenser Norges beskatningsrett.

### **5.1 Innledning**

Problemstillingen er i hvilken utstrekning norsk intern beskatningsrett kan anvendes på virksomhetsinntekt når det ikke foreligger skatteavtale som kan begrense norsk

---

<sup>63</sup> Ot. prp. nr 31 (2007-2008) kapittel 2.1

beskatningsmyndighet. Jeg tar utgangspunkt i om deltakerens bosted er i utlandet eller i Norge, herunder om beskatning etter norsk rett når selskapet utelukkende har virksomhet enten i Norge eller i utlandet. Videre vil jeg se på tilfellet der selskapet har virksomhet delvis i Norge og delvis i utlandet. Når det ikke foreligger noen skatteavtale er det uten betydning hvilket land den personlige deltakeren er bosatt i. Av den grunn er det ikke valgt noe spesifikt land til illustrasjon.

## 5.2 Personlig deltaker bosatt i utlandet

I dette kapitlet vil jeg redegjøre for i hvilken grad utenlandsk bosatt deltaker er skattepliktig til Norge for selskapets overskudd og eventuell utdeling, jf sktl. §§ 10-41 og 10-42

### 5.2.1 Ansvarlig selskap har kun næringsvirksomhet i Norge

I dette kapitlet vil jeg først redegjøre for i hvilken grad deltakerens alminnelig inntekt er skattepliktig til Norge. Deretter i hvilket omfang tillegg kan tildeles personlig deltaker bosatt henholdsvis i utlandet og i Norge ved utdeling fra ansvarlig selskap når næringsinntektene kun skriver seg fra virksomhet hjemmehørende i Norge.

Hovedregelen er at deltaker bosatt i utlandet skal skattlegges i Norge for all formue og inntekt han opptjener ved å utøve eller delta i virksomhet som drives eller bestyres i Norge, jf sktl. § 2-3 1. ledd, litra b. Skatteplikten gjelder uavhengig av om virksomheten drives gjennom et norsk eller utenlandsk selskap idet selskapet ikke er eget skattesubjekt.

Når det ikke foreligger skatteavtale som begrenser norsk beskatningsrett er hovedregelen at norsk intern rett gjelder fullt ut. Det betyr at Norge kan skattlegge den utenlandske deltakeren for formue og inntekt som vedkommende opptjener ved å delta i virksomhet i Norge, jf sktl. § 2-3 1. ledd, litra b.<sup>64</sup>

---

<sup>64</sup> Zimmer, Frederik. *Lærebok i skatterett*, 5 utgave 2005, s. 161

Når selskapet utelukkende har virksomhet i Norge, og det ikke foreligger noen begrensning i norsk beskatningsrett, skal deltaker bosatt i utlandet skattlegges i Norge for hele sin inntekt han oppnår gjennom selskapsdeltakelsen. Det betyr at deltaker bosatt i utlandet skattlegges som om han var bosatt i Norge etter sktl. § 10-42, for sin andel av utdeling som overstiger utdeling til dekning av skatt og skjermingsfradrag, jf sktl. § 10-42 3. ledd. Det vil derfor ikke være aktuelt å begrense tillegget forholdsmessig etter ny sktl. § 10-47.

### 5.2.2 Ansvarlig selskap har næring delvis i Norge og delvis i utlandet

I dette kapitlet vil jeg redegjøre for skatteplikten i Norge for deltaker bosatt i utlandet, når selskapsfortjenesten delvis skriver seg fra virksomhetsinntekter opptjent delvis i Norge og delvis i utlandet.

Problemstillingen er om selskapets deltakere kan skattlegges etter norsk intern rett for overskudd og eventuelt utdeling fra selskapet som delvis skriver seg fra fortjeneste opptjent ved virksomhet i utlandet, jf sktl. §§ 10-42 og 10-42. Utgangspunktet er at deltakeren bare kan skattlegges etter norsk intern skatterett for virksomhetsinntekt som skriver seg fra Norge, jf sktl. § 2-3 1. ledd.

Når det ikke foreligger skatteavtale som regulerer beskatningsrett til de ulike statene kommer kildeskattprinsippet til anvendelse. Ytterligere inntekter som deltakeren måtte ha, men som ikke skriver seg fra virksomhet som drives i Norge, jf sktl. § 2-3 1. ledd, litra b, kan derfor ikke skattlegges etter norsk intern rett. Næringsinntekt som skriver seg fra virksomhet hjemmehørende utenfor norsk beskatningsmyndighet skal beskattes etter den interne rett som gjelder i den respektive stat virksomheten holder til.

Ettersom norsk intern rett ikke gjelder for næringsinntekt som skriver seg fra utenlandsk virksomhet blir spørsmålet i hvilken utstrekning utdeling fra det ansvarlige selskapet er skattepliktig etter norsk intern rett, jf sktl. § 10-42.

Hovedregelen er at beskatning av utdeling kun skal skje for den del av fortjenesten som er skattlagt etter norsk intern skatterett. Deltaker bosatt i utlandet kan derfor ikke anses skattepliktig for den forholdsmessige del av en eventuell utdeling som knytter seg til inntekt opptjent utenfor norsk beskatningsområde. Deltakeren kan heller ikke få skjerming beregnet av verdier som ikke er tilknyttet virksomhet i Norge.

Problemet blir da hvordan overskudd etter sktl. § 10-41 og tillegg og skjerming ved utdeling, jf sktl. § 10-42 skal fordeles når ikke hele selskapsfortjenesten er skattepliktig til Norge.

Da det kan tenkes andre tilfeller der utdeling fra det ansvarlige selskap ikke i sin helhet knytter seg til selskapsfortjeneste som er skattepliktig til Norge etter sktl. § 10-42, vil det etter hensiktsmessighetshensyn foretas en felles redegjørelse av problemstillingen i kapittel 7.

### 5.3 Personlig deltaker bosatt i Norge

Jeg vil i dette kapittelet redegjøre for skatteplikten for alminnelig inntekt for deltaker bosatt i Norge. Jeg vil redegjøre for deltakernes skatteplikt der det ansvarlige selskap bare har virksomhet i utlandet, og der det ansvarlige selskap har virksomhet delvis i Norge og utlandet. Det har ingen betydning for beskatning av deltaker bosatt i Norge om utenlandsvirksomheten utøves gjennom et norsk eller et utenlandsk selskap.<sup>65</sup>

#### 5.3.1 Ansvarlig selskap har kun næringsvirksomhet i utlandet

Hovedregelen er sktl. § 2-1 9. ledd hvor deltakeren etter globalinntektsprinsippet er skattepliktig for formue og inntekt opptjent i Norge og i utlandet. Når selskapet kun har virksomhet i utlandet, og deltakeren er bosatt i Norge, oppstår det ingen konflikt i forhold

---

<sup>65</sup> NOU 2005: 2, kapittel 11.2.1

til utenlandsk beskatningsmyndighet. Når ingen skatteavtale er inngått vil norsk rett gjelde fullt ut. Det betyr at deltakeren er skattepliktig til Norge for virksomhetsinntekt fra utlandet, jf sktl. § 2-1 9. ledd, jf § 2-2 6. ledd.

Når Norge har ubegrenset beskatningsrett kan deltakeren ved eventuell utdeling fra selskapet skattlegges fullt ut etter sktl. § 10-42.

### 5.3.2 Ansvarlig selskap har næring delvis i Norge og delvis i utlandet

Hovedregelen er at person bosatt i Norge skal svare skatt ut fra globalinntektsprinsippet, jf sktl. § 2-1 9. ledd.

Når det ikke foreligger skatteavtale som begrenser norsk beskatningsrett har Norge rett til å skattlegge deltakeren for formue og inntekt opptjent i utlandet.

Når deltakeren er skattepliktig til Norge etter globalinntektsprinsippet for selskapsfortjenesten har Norge også full rett til å skattlegge deltakeren ved eventuell utdeling fra selskapet, jf sktl. 10-42. Det vil ikke være aktuelt å begrense tillegg og skjerming forholdsmessig etter sktl. § 10-47.

## **6 Personlig deltakers skatteplikt når Norge har inngått skatteavtale**

### 6.1 Innledning

Jeg vil i dette kapitlet redegjøre for hvordan fastsettelse av personlig deltakers skatteplikt til Norge skal skje der Norge har inngått skatteavtale med deltakers bostedsstat. Spørsmålet er om skatteavtalen begrenser norsk intern beskatningsmyndighet og hvilke konsekvenser dette får for beregning av overskudd jf sktl. § 10-41, og tillegg og skjerming ved en eventuell utdeling fra selskapet, jf sktl. § 10-42.

Kapittel 6.2 behandler beskatning av deltaker bosatt i Danmark, der skatteavtalen anvender kreditmetoden. Kapittel 6.3 behandler beskatning av deltaker bosatt i Tyskland, der unntaksmetoden gjelder. Kapittel 6.4 vil behandle beskatning av deltaker bosatt i Norge.

Som nevnt i kapittel 4.3. bygger de enkelte skatteavtalene på to vidt forskjellige prinsipper. Prinsippene for regulering av skatteplikt gjennom skatteavtale for utenlandsk bosatt deltaker vil være tilsvarende som for deltaker bosatt i Norge. Det avgjørende for om Norge kan skattlegge alminnelig inntekt, jf sktl. § 10-41 og eventuell utdeling, jf sktl. § 10-42 er hvilket prinsipp som kommer til anvendelse i den aktuelle skatteavtale. Spørsmålet er om Norge har frasagt seg beskatningsrett med endelig virkning (unntaksmetoden), eller om Norge har en subsidiær beskatningsrett i behold (kreditmetoden). Normalt vil det kun i det siste tilfellet være nødvendig å ta stilling til fordelingsproblemer rundt beskatning av overskudd, jf sktl. § 10-42, og beskatning av utdeling og fordeling av skjerming, jf sktl. § 10-42.

For å belyse i hvilken grad Norge har beskatningsrett der skatteavtale er inngått vil jeg i dette kapitlet redegjøre for i hvilken utstrekning skatteavtalene begrenser utstrekning av intern rett, henholdsvis kreditmetoden og unntaksmetoden.

### 6.1.1 Beskatning etter kreditmetoden

I de skatteavtalene Norge har inngått etter 1992 er kreditmetoden hovedregel.<sup>66</sup>

Kreditmetoden går ut på at norsk beskatningsrett i vedkommende skatteavtale ikke er innskrenket, og at Norge etter intern rett kan beskatte virksomhetsinntekter fullt ut etter globalinntektsprinsippet, jf sktl. § 2-1 9. ledd, jf § 2-2 6. ledd.

---

<sup>66</sup> Finansdepartementets høringsnotat av 18. juni 2007, kapittel 2.1.2

Beskatningsretten forutsetter imidlertid at virksomheten utøves gjennom et fast driftssted, jf blant annet den nordiske skatteavtale artikkel 7 1. ledd. Inntekt som skriver seg fra fast driftssted skal som hovedregel skattlegges i den stat det faste driftssted holder til. For å unngå at samme inntekt skattlegges dobbelt, følger det av kreditmetoden, jf blant annet den nordiske skatteavtale artikkel 25 5. ledd, litra a, at bostedsstaten skal gi fradrag i skatt for skatt av virksomhetsinntekt opptjent gjennom fast driftssted i utlandet og som er skattlagt der. Fradraget skal tilsvare det beløp deltakeren har måttet betale i skatt i utlandet men skal på ingen måte overstige dette. Betydningen av fast driftssted er viktig da det avgjør om skatteavtale skal begrense norsk intern beskatningsrett. Begrepet er definert i kapittel 4.3.1 og vil derfor ikke redegjøres videre her.

#### 6.1.2 Beskatning etter unntaksmetoden

Unntaksmetoden går ut på at bostedsstaten har frasagt seg retten til å beskatte deltakeren for inntekt opptjent gjennom virksomhet i utlandet. Skatteavtalen tillegger beskatningsretten til den kildestaten der virksomheten holder til. Som for kreditmetoden, vil beskatningsretten forutsette at deltakerens virksomhetsinntekt skriver seg fra et fast driftssted. Hvis ikke vil hovedregelen om globalinntektsprinsippet være gjeldende, jf sktl. § 2-1 9. ledd, jf 2-2 6. ledd

Unntaksmetoden anvendes bare i de skatteavtaler Norge inngikk før 1992. Imidlertid må det nevnes at flere av disse nå er under reforhandling med overgang til kreditmetoden.<sup>67</sup> Dette kan tyde på at beskatningsfordelingen etter unntaksmetoden i fremtiden vil få svekket aktualitet. Likevel har unntaksmetoden fremdeles betydning.

---

<sup>67</sup> Finansdepartementets høringsnotat av 18. juni 2007, kapittel 2.1.2

## 6.2 Personlig deltaker er bosatt i Danmark

I dette kapitlet vil jeg redegjøre for i hvilken grad deltaker bosatt i Danmark er skattepliktig til Norge for selskapets overskudd og utdeling, jf sktl. §§ 10-41 og 10-42, når skatteavtale mellom Norge og Danmark anvender kreditmetoden til unngåelse av dobbeltbeskatning. Den aktuelle avtalen er den nordiske skatteavtalen av 23. september 1996.

### 6.2.1 Personlig deltakers skatteplikt når selskapsfortjenesten bare skriver seg fra virksomhetsinntekt gjennom fast driftssted i Norge

Utgangspunktet er at deltaker bosatt i Danmark skattlegges i Norge etter kildeprinsippet, for formue og inntekt av virksomhet som vedkommende utøver eller deltar i, og som drives her eller bestyres herfra, jf sktl. § 2-3 1. ledd, litra b.

Spørsmålet er om den nordiske skatteavtalen setter begrensninger for norsk intern beskatningsrett.

Det følger av den nordiske skatteavtale artikkel 7 1. ledd at fortjeneste som ”oppebæres av et foretagende i en kontraherende stat bare skal kunne skattlegges i denne stat, med mindre foretaket utøver forretningsvirksomhet i en annen kontraherende stat gjennom et fast driftssted der.” Når deltaker bosatt i Danmark utøver virksomhet i Norge gjennom et fast driftssted her har Norge dermed beskatningsrett til denne inntekten. Slik virksomhetsinntekt skal dermed ikke i utgangspunktet skattlegges i Danmark.

Imidlertid følger det av skatteavtalen at kreditmetoden kommer til anvendelse når det etter avtalen skal skje begrensning i en stats beskatningsrett, jf artikkel 7 2. ledd, jf 25 1. ledd, litra a. For å unngå at deltakeren bosatt i Danmark skattlegges dobbelt for virksomhetsinntekten skal Danmark gi fradrag i vedkommendes danske inntektsskatt for skatt betalt i Norge ”med et beløp som tilsvarer den inntektsskatt som er betalt i denne stat”, jf artikkel 25 1. ledd, litra a.



Når kreditmetoden ikke setter begrensninger på anvendelse av intern norsk skatterett blir spørsmålet i hvilken grad deltakeren kan skattlegges etter sktl. § 10-42 når det skjer utdeling fra det ansvarlige selskap.

Når det ansvarlige selskap kun har fortjeneste som skriver seg fra virksomhetsinntekt fra fast driftssted i Norge, vil hele selskapsfortjenesten være skattepliktig i Norge etter norsk intern skatterett. Når utdeling fra selskapet i sin helhet er skattepliktig i Norge vil det ikke bli aktuelt å foreta forholdsmessig begrensning i skatteplikten etter sktl. § 10-47. Dette taler for at deltaker bosatt i Danmark ved utdeling fra selskapet etter sktl. § 10-42 kan skattlegges i Norge for sin andel av utdelingen.

#### 6.2.2 Personlig deltakers skatteplikt der selskapsfortjenesten delvis skriver seg fra fast driftssted i Norge og delvis fra andre land

Hovedregelen er også her at deltaker bosatt i Danmark bare er skattepliktig til Norge for formue og inntekt som skriver seg fra virksomhet vedkommende utøver i Norge, jf sktl. § 2-3 1. ledd, litra b. Dette betyr at Norge ikke har beskatningsrett til annen virksomhetsinntekt deltakeren måtte ha idet deltakeren ikke kan skattlegges utover kildeskattprinsippet.

Når deltaker bosatt i Danmark kun kan skattlegges i Norge for virksomhetsinntekt fra det faste driftssted i Norge, jf den nordiske skatteavtale artikkel 7 1. og ikke kan skattlegges etter norsk intern skatterett for de resterende selskapsinntektene som skriver seg fra utlandet, er dermed ikke hele selskapsfortjenesten skattepliktig til Norge. Spørsmålet blir da i hvilken grad deltakeren skal ha tillegg i alminnelig inntekt etter sktl. § 10-42 ved utdeling fra selskapet når selskapsoverskuddet ikke i sin helhet kan skattlegges her.

Utgangspunktet er at det må foretas en beregning av størrelsen på den del av selskapsoverskuddet som skriver seg fra det faste driftsstedet i Norge, som har vært skattlagt her. Det vanskelige er imidlertid å skille ut hvor stor del av den totale

selskapsinntekten som har vært skattlagt i Norge, og som er skattepliktig hit etter sktl. § 10-42, fra resten av selskapsfortjenesten som ikke er gjenstand for norsk beskatning da det ikke er gitt at utdelingen skriver seg fra fortjeneste som selskapet har opparbeidet det året utdeling skjer.

Når det vanskelig lar seg gjøre å finne ut nøyaktig hvor stor del av selskapsoverskuddet som er skattepliktig til Norge må det skje en forholdsmessig begrensning i tillegg i alminnelig inntekt etter sktl. § 10-47. Hvordan slik forholdsmessig begrensning skal skje vil jeg forklare i en felles redegjørelse i kapittel 7.

### 6.3 Personlig deltaker bosatt i Tyskland

I dette kapittelet vil jeg redegjøre for i hvilken grad deltaker bosatt i Tyskland er skattepliktig til Norge for selskapets overskudd og utdeling, jf sktl. §§ 10-41 og 10-42 når skatteavtalen anvender unntaksmetoden til unngåelse av dobbeltbeskatning.

Det naturlige vil være å ta i bruk OECD-avtalens bestemmelser, da denne er mønsteravtale for senere inngåtte skatteavtaler. Imidlertid velger jeg å anvende den tyske skatteavtalen da denne ser på forholdet mellom Norge og Tyskland mer spesifikt når det gjelder beskatningsspørsmål.

Den aktuelle skatteavtale er avtalen mellom Norge og Tyskland av 4. oktober 1991, ”Overenskomst mellom Kongeriket Norge og Forbundsrepublikken Tyskland til unngåelse av dobbeltbeskatning og om gjensidig administrativ bistand med hensyn til skatter av inntekt og av formue”

#### 6.3.1 Personlig deltakers skatteplikt når selskapsfortjenesten bare skriver seg fra virksomhetsinntekt gjennom fast driftssted i Norge

Hovedregelen er at personlig deltaker bosatt i Tyskland er skattepliktig til Norge for formue og inntekt fra virksomhet deltakeren deltar i og som drives eller bestyres fra Norge,

jf sktl. § 2-3 1. ledd, litra b. Utgangspunktet er at Norge har beskatningsrett etter kildeskattprinsippet for all virksomhetsinntekt som skriver seg fra norsk beskatningsområde.

Spørsmålet er om skatteavtalen med Tyskland kan begrense norsk beskatningsrett av selskapsfortjenesten og eventuell utdeling, jf sktl. §§ 10-41 og 10-42.

Utgangspunktet etter den tyske skatteavtalen er at "fortjeneste som oppbæres av et foretagende i en kontraherende stat bare skal kunne skattlegges i denne stat, jf artikkel 7 1. ledd. Bestemmelsen er i samsvar med hovedregelen i OECD-avtalen artikkel 7 1. ledd som bestemmer at beskatning av virksomhetsinntekter skal skje etter kildeskattprinsippet og skattlegges i den staten virksomheten holder til.

Imidlertid gjelder et unntak der selskapets virksomhet utøves gjennom et fast driftssted, jf den tyske skatteavtale artikkel 7 1. ledd. For fortjeneste som skriver seg fra virksomhet gjennom et fast driftssted skal disse skattlegges i den stat det faste driftsstedet holder til. Når det foreligger skatteavtale kan beskatning etter norsk intern rett bare gjennomføres dersom Norge ikke har gitt avkall på retten til å beskatte den aktuelle inntekten.<sup>68</sup>

Når deltaker bosatt i Tyskland gjennom selskapsdeltakelsen utøver virksomhet gjennom fast driftssted i Norge har Tyskland gjennom skatteavtalen frasagt seg retten til å skattlegge virksomhetsinntekt som skriver seg fra det faste driftsstedet, jf artikkel 23 2. ledd, litra a. Det betyr at Norge etter skatteavtalen har beskatningsrett til virksomhetsinntekt som skriver seg fra fast driftssted i Norge.

Når det ansvarlige selskap bare har virksomhetsinntekt gjennom fast driftssted i Norge vil selskapsfortjenesten i sin helhet være skattepliktig etter norsk intern rett. Norge kan derfor skattlegge deltaker bosatt i Tyskland etter sktl. § 10-42 for hele vedkommendes del av

---

<sup>68</sup> Zimmer, Frederik. *Lærebok i skatterett*, 5. utgave 2005, s. 164

utdelingen. Det vil i denne situasjonen derfor ikke være aktuelt å se på om deltakeren skal ha forholdsmessig begrenset skatteplikt etter sktl. § 10-47.

### 6.3.2 Personlig deltakers skatteplikt når selskapsfortjenesten delvis skriver seg fra fast driftssted i Norge og virksomhetsinntekt i andre land

Utgangspunktet blir her at deltakeren kun er begrenset skattepliktig til Norge for formue og inntekt fra virksomhet som vedkommende utøver her, jf sktl. § 2-3 1. ledd, litra b.

Ettersom den tyske skatteavtalen fratrar Tyskland beskatningsrett for virksomhetsinntekt som skriver seg fra fast driftssted i Norge, har Norge rett til å skattlegge denne inntekten etter norsk intern rett, jf skatteavtalen artikkel 23 2. ledd, litra a. Annen inntekt som deltakeren måtte ha må i utgangspunktet beskattes etter tysk intern rett ettersom deltakeren er bosatt der. Unntaket er tilfellet der det ansvarlige selskapet driver virksomhet gjennom et fast driftssted i et annet land hvor unntaksmetoden i skatteavtalen mellom Tyskland og det respektive land også her kommer til anvendelse. Denne problemstillingen vil jeg ikke gå videre inn på da den ikke får betydning for drøftelsen her.

Spørsmålet blir i hvilken utstrekning deltakeren skal ha tillegg i alminnelig inntekt etter sktl. § 10-42 ved utdeling fra selskapet når ikke hele selskapsfortjenesten er skattepliktig til Norge.

Det problematiske i denne situasjonen, som for utdeling for dansk deltaker, jf kapittel 6.2.2, er hvordan virksomhetsinntekt som skriver seg fra det faste driftsstedet i Norge skal skilles ut fra virksomhetsinntekt fra andre land i den totale selskapsfortjenesten. Ettersom det kun er virksomhetsinntekten fra fast driftssted i Norge som har vært skattlagt i Norge vil det også kun være den som er gjenstand for tillegg etter sktl. § 10-42 ved utdeling fra selskapet. Som nevnt i kapittel 6.2.2 er det ikke alltid samsvar mellom når fortjenesten oppbevares og når utdeling skjer. I dette tilfellet må det derfor skje forholdsmessig begrensnings av tillegg etter sktl. § 10-47. Dette vil jeg komme tilbake til i kapittel 7.

## 6.4 Personlig deltaker er bosatt i Norge

Jeg vil her redegjøre for i hvilken grad deltaker bosatt i Norge er skattepliktig til Norge for selskapets overskudd og utdeling, jf sktl. §§ 10-41 og 10-42. Først vil jeg redegjøre for Norges beskatningsrett av deltakeren der virksomhetsinntekt skriver seg fra Danmark. Deretter vil jeg redegjøre for virksomhetsinntekt som skriver seg fra Tyskland.

### 6.4.1 Personlig deltakers skatteplikt når selskapsfortjenesten skriver seg fra virksomhetsinntekt i Danmark

Utgangspunktet er at deltaker bosatt i Norge skal skattlegges etter globalinntektsprinsippet for all formue og inntekt i Norge og i utlandet, jf sktl. § 2-1 9. ledd.

Spørsmålet er om den nordiske skatteavtalen kan begrense norsk globalbeskatningsrett.<sup>69</sup>

Det følger av den nordiske skatteavtale artikkel 7 1. ledd at virksomhetsinntekt som ikke skriver seg fra et fast driftssted skattlegges etter kildeskattprinsippet i den stat virksomheten er hjemmehørende. Dette betyr at deltakerens skatteplikt til Norge, etter globalinntektsprinsippet, kun er begrenset i det tilfellet deltakeren oppebærer virksomhetsinntekt gjennom et fast driftssted i Danmark.

I det tilfellet det ansvarlige selskapets totale selskapsfortjeneste utelukkende skriver seg fra fast driftssted i Danmark skal fortjenesten etter avtalen som utgangspunkt skattlegges etter de danske skatteregler.

Imidlertid følger det av den nordiske skatteavtale at kreditmetoden kommer til anvendelse når det etter avtalen skal skje begrensning i en stats beskatningsrett, jf artikkel 25 5. ledd.

---

<sup>69</sup> Jeg anvender den nordiske skatteavtale til illustrasjon der dette fremstår mest systematisk i forhold til tidligere gitte eksempler, jf kapittel 6.2

Dette betyr at Norge ikke er fratatt beskatningsrett til deltakerens virksomhetsinntekt, selv om den skriver seg fra fast driftssted i Danmark. Det følger av den nordiske skatteavtale at når deltaker er bosatt i Norge, og oppebærer inntekt som i henhold til avtalen kan skattlegges i en annen kontraherende stat, skal Norge ”innrømme fradrag i denne persons inntektsskatt med et beløp som tilsvarer den inntektsskatt som er betalt i denne annen stat”, jf artikkel 25 5. ledd, litra a. Dette betyr at Norge kan skattlegge deltakeren bosatt i Norge for virksomhetsinntekten, men at deltakeren må få fradrag i norsk skatt for skatt betalt i Danmark, for å unngå at inntekten dobbeltbeskattes.

Når Norge kan skattlegge virksomhetsinntekt som skriver seg fra Danmark blir spørsmålet i hvilken grad deltakeren skal skattlegges for utdeling fra selskapet etter sktl. § 10-42.

Utgangspunktet ved beskatning av utdeling etter intern rett er betinget av at selskapsfortjenesten er skattepliktig til Norge.<sup>70</sup> Når skatteavtale gjennom kreditmetoden ikke begrenser Norges rett til å skattlegge hele virksomhetsinntekten, skal deltakeren skattlegges etter sktl. § 10-42 ved utdeling fra selskapet. I de tilfellene skatteavtale anvender kreditmetoden til unngåelse av dobbeltbeskatning vil Norge alltid ha ubegrenset skatterett der hele det ansvarlige selskapets fortjeneste skriver seg fra virksomhetsinntekt som er skattepliktig til Norge. Der hvor norsk beskatningsmyndighet ikke er begrenset vil utdeling fra selskapet skattlegges etter sktl. § 10-42. Det blir derfor ikke aktuelt å vurdere i hvilken grad deltakeren har krav på forholdsmessig begrensning ved tillegg i alminnelig inntekt etter sktl. § 10-47.

Imidlertid kan selskapet, i tillegg til virksomhetsinntekten fra fast driftssted i Danmark, også ha virksomhetsinntekt gjennom fast driftssted i andre land hvor Norge har inngått skatteavtale. I hvilken grad Norge kan beskatte den personlige deltakeren etter sktl. § 10-42 ved utdeling i slike tilfeller, vil bero på om respektiv skatteavtale anvender kreditmetoden eller unntaksmetoden.

---

<sup>70</sup> Finansdepartementets høringsnotat av 18. juni 2007 kapittel 2.1.3

I tilfellet der virksomhetsinntekten skriver seg fra fast driftssted i land der skatteavtalen anvender kreditmetoden, er Norges beskatningsrett i behold. Det er derfor ikke nødvendig å skille ut og fordele skattepliktig virksomhetsinntekt ved eventuell utdeling etter sktl. § 10-42. Det betyr at bestemmelsen om forholdsmessig begrensning i skatteplikten ved utdeling, jf sktl. § 10-47, ikke kommer til anvendelse.

I de tilfeller der virksomhetsinntekten skriver seg fra fast driftssted i land der skatteavtalen anvender unntaksmetoden, er Norge avskåret fra å skattlegge deltakeren for virksomhetsinntekten derfra. Virksomhetsinntekten er ikke skattepliktig til Norge og må ved beskatning av eventuell utdeling, etter sktl. § 10-42, skilles ut fra den totale selskapsfortjenesten. I dette tilfellet er ikke selskapsfortjeneste skattepliktig til Norge i sin helhet og det er derfor nødvendig å foreta forholdsmessig begrensning i skattepliktig tillegg ved utdeling, jf sktl. § 10-47. Dette vil redegjøres i kapittel 7.

#### 6.4.2 Personlig deltakers skatteplikt når selskapsfortjenesten skriver seg fra virksomhetsinntekt i Tyskland

Hovedregelen er her at deltakeren er skattepliktig til Norge etter globalskatteplikten, jf sktl. § 2-1 9. ledd. Det betyr at Norge har alminnelig beskatningsrett til all formue og inntekt deltakeren har i Norge og i utlandet.

Spørsmålet er om den tyske skatteavtalen begrenser norsk beskatningsrett.<sup>71</sup>

Utgangspunktet er at fortjeneste som oppbæres av et foretak i en kontraherende stat bare skal skattlegges i denne staten etter kildeskattprinsippet ”med mindre foretagendet utøver forretningsvirksomhet i den annen kontraherende stat gjennom et fast driftssted der”, jf artikkel 7 1. ledd. Dersom deltakeren bare utøver virksomhet i Tyskland gjennom filial har

---

<sup>71</sup> Jeg anvender den tyske skatteavtale som hjemmel for fordeling av beskatningsrett da dette er mest systematisk i forhold til tidligere gitte eksempler, jf kapittel 6.3

Norge beskatningsretten i behold. Om deltaker bosatt i Norge gjennom selskapsdeltakelsen utøver virksomhet ved fast driftssted i Tyskland blir den praktiske hovedregelen etter avtalen at inntekten deltakeren oppbærer her skal skattlegges etter tysk rett.<sup>72</sup>

Når deltakeren beskattes i Tyskland for virksomhetsinntekt som skriver seg fra det faste driftsstedet, følger det av avtalens unntaksregel at Norge må ”unnta slik inntekt eller formue fra beskatning”, jf skatteavtalens artikkel 23 1. ledd, litra a. Dette betyr at Norges beskatningsrett etter globalinntektsprinsippet er begrenset og Norge må avstå fra å beskatte deltakeren for virksomhetsinntekten som skriver seg fra det faste driftsstedet.

Spørsmålet blir deretter i hvilken utstrekning deltakeren skal ha tillegg i alminnelig inntekt etter sktl. § 10-42 ved utdeling fra selskapet.

I det tilfellet selskapsfortjenesten alene skriver seg fra virksomhetsinntekt fra fast driftssted i Tyskland vil Norge overhodet ikke ha beskatningsrett til utdelingen da virksomhetsinntekten ikke kan skattlegges i Norge. Problemstillingen blir imidlertid aktuell der selskapsfortjenesten delvis skriver seg fra virksomhetsinntekt i Norge og Tyskland.

Når selskapet driver virksomhet i Norge i tillegg til Tyskland vil det som redegjort i kapittel 6.3.2 kun være inntekten i Norge som ved utdeling er gjenstand for tillegg etter sktl. § 10-42. Virksomhetsinntekten fra det faste driftssted i Tyskland må holdes utenfor ved beregning av tillegg i utdeling da den ikke har vært skattlagt i Norge.

Det vanskelige er da å skille ut hvor stor del av virksomhetsinntekten i selskapsfortjenesten som ved utdeling er skattepliktig til Norge. I den grad Norge ikke har full beskatningsrett til hele utdelingen kan deltakeren heller ikke skattlegges med fullt tillegg i alminnelig inntekt ved utdeling. Deltakeren kan derfor kreve at tillegg i alminnelig inntekt begrenses forholdsmessig etter sktl. § 10-47. Dette redegjøres i kapittel 7.

---

<sup>72</sup> Ot. prp. nr. 31 (2007-2008) kapittel 2.3.2



## 7 Beregning av forholdsmessig begrenset tillegg etter skatteloven § 10-47

### 7.1 Innledning

For at en personlig deltaker skal være skattepliktig for utdelingen forutsetter dette at han har subjektiv skatteplikt til Norge på utdelingstidspunktet.<sup>73</sup> Skatteplikten etter sktl. § 10-42 er dermed betinget av at deltakeren enten er bosatt i Norge, jf sktl. § 2-1, eller at han har begrenset skatteplikt til Norge for virksomhetsinntekt etter sktl. § 2-3 1. ledd, litra b når utdeling skjer.<sup>74</sup>

Utgangspunktet ved beregning av skatt etter sktl. § 10-42 er at selskapsfortjeneste fra virksomhet som ikke har vært skattlagt etter norsk intern rett, holdes utenfor ved fastsettelsen av skattepliktig utdeling til Norge.<sup>75</sup> Som utdeling regnes ”enhver vederlagsfri overføring av verdier fra selskapet til deltaker”, jf sktl. § 10-42. Finansdepartementet har fremhevet at begrepet ”utdeling” skal gis en vid definisjon og tilsvare hva som etter skattelovens bestemmelser gjelder for utbytte fra aksjeselskaper etter sktl. § 10-11 2. ledd.<sup>76</sup> Som verdier omfattes eiendeler, kontanter og tjenester samt ettergivelse av deltakers gjeld til selskapet. Dersom overføringen kun er delvis vederlagsfri har departementet bestemt at den vederlagsfrie delen etter definisjonen skal anses som utdeling.<sup>77</sup>

En kompliserende faktor ved utformingen av regler for beskatning av utdeling er som nevnt at det ikke alltid er sammenfall mellom når overskuddet opptjenes i selskapet og når overskuddet deles ut.<sup>78</sup> Opptjening av overskudd skal skattlegges hvert år, jf sktl. § 10-41.

---

<sup>73</sup> Finansdepartementets høringsnotat 18. juni 2007, kapittel 2.1.3

<sup>74</sup> Ot. prp. nr. 31 (2007-2008) kapittel 2.3.1

<sup>75</sup> Ot. prp. nr. 31 (2007-2008) kapittel 2.4

<sup>76</sup> Ot. prp. nr. 92 (2004-2005) kapittel 1.8.4.1

<sup>77</sup> Ot. prp. nr. 92 (2004-2005) kapittel 1.8.4.1

<sup>78</sup> Ot. prp. nr. 31 (2007-2008) kapittel 2.5

Dette betyr at overskuddet lett vil kunne identifiseres og tilordnes til det enkelte land opptjeningen er skjedd.

Det er summen av utdeling av overskuddet i selskapet på slutten av året som er gjenstand for skattlegging etter sktl. § 10-42. På den annen side har selskapet ingen plikt til å dele ut overskuddet til deltakerne i det året overskuddet opptjenes. Dette betyr at selskapet om ønskelig kan vente til et senere år med å dele ut et tidligere års overskudd.<sup>79</sup>

Når opptjening av overskudd og utdeling av overskuddet ikke nødvendigvis må skje samme år, vil det i forhold til når begrensning av skatteplikt skal kunne skje bli for snevert bare å se på hvilken stat deltakerens andel av selskapsoverskuddet beskattes i for det enkelte inntektsår. Sett i forhold til at tidligere opparbeidet overskudd kan utdeles ved en senere utdeling, vil det være av interesse også å finne ut hvor overskuddene for de tidligere år har vært beskattet. Dette fordi beskatning etter sktl. § 10-42 må avgrenses mot utdelinger skjedd utenfor norsk beskatningsområde.

## 7.2 Fastsettelse av forholdsmessig begrenset tillegg

Hvordan forholdsmessig tillegg ved utdeling skal beregnes er som nevnt ikke uttrykkelig regulert i loven. Utgangspunktet blir dermed Finansdepartementets lovutkast til ny sktl. § 10-47. Det fremgår her at personlig deltaker ”som på grunn av skatteavtale med fremmed stat eller manglende globalskatteplikt til riket ikke kan skattlegges her for hele sin del av selskapsfortjenesten i inntektsåret eller noen av de fire forutgående årene, kan kreve at tillegg i alminnelig inntekt etter sktl. § 10-42 ved utdeling fra selskapet begrenses forholdsmessig”, jf § 10-47 1. ledd. Utdeling fra det ansvarlige selskap til deltaker anses som tillegg i skattepliktig inntekt.<sup>80</sup> Dette gjelder både i forhold til skatteloven og skatteavtale.

---

<sup>79</sup> Ot. prp. nr. 31 (2007-2008) kapittel 2.5

<sup>80</sup> Ot. prp. nr. 92 (2004-2005) kapittel 1.8.4

Bestemmelsen angir at det kun er to tilfeller hvor tillegg skal beregnes forholdsmessig. Det ene er der skatteavtale begrenser globalskatteplikten til Norge for deltaker bosatt i Norge, til Norge etter sktl. § 2-1 9. ledd. Dette vil være tilfellet der norsk bosatt deltaker oppbærer virksomhetsinntekt gjennom et fast driftssted i utlandet, jf kapittel 6.4. I hvilken grad Norge er fratatt retten til å skattlegge deltakeren for virksomhetsinntekten, kommer an på om skatteavtalen anvender kreditmetoden eller unntaksmetoden, jf kapittel 6.1.

Det andre tilfellet henvender seg til utenlandsk bosatt deltaker som kun har begrenset skatteplikt til riket etter sktl. § 2-3 1. ledd, litra b, og dermed ikke er globalskattepliktig hit. Forutsetningen for at Norge skal ha beskatningsrett, er som nevnt at deltakeren utøver virksomhet i Norge gjennom et fast driftssted her i Norge, jf kapittel 6.2 og 6.3. Et unntak fra vilkåret om at virksomhetsinntekten må skrive seg fra et fast driftssted, er der hvor det ikke foreligger skatteavtale, men hvor Norges beskatningsrett til selskapsoverskuddet likevel er begrenset grunnet kildeskattprinsippet i sktl. § 2-3 1. ledd, litra b, jf kapittel 5.1.2

Videre avgrensner bestemmelsen full skatteplikt på utdeling etter sktl. § 10-42 mot utdeling som tidligere enn 5 år bakover i tid baserer seg på virksomhetsinntekter som ikke har vært gjenstand for løpende skatteplikt i Norge. Forutsatt at fristen er innenfor deltakers eierperiode.<sup>81</sup>

Bakgrunnen for at departementet har satt en tidsfrist er begrunnet i administrative hensyn da det som nevnt i kapittel 7.1 ikke alltid er sammenfall mellom når fortjeneste opptjenes i selskapet og når utdeling av denne skjer.<sup>82</sup> Med tanke på at utdeling kan bestå av tidligere års opptjent fortjeneste vil det være nødvendig å se på hvor, det vil si hvilken stat, tidligere inntekt er opptjent i. Grunnen til dette er at Norge ikke nødvendigvis er avskåret fra å skattlegge virksomhetsinntekt som skriver seg fra utenlandsk virksomhet, jf blant annet tilfellet der kreditmetoden gir Norge beskatningsrett, kapittel 6.4.1.

---

<sup>81</sup> Finansdepartementets høringsnotat av 18. juni 2007, kapittel 2.4.3

<sup>82</sup> Finansdepartementets høringsnotat av 18. juni 2007, kapittel 2.3

Likevel skal ikke beskatning på utdeling fra tidligere års fortjeneste kunne skje helt ubegrenset. Sannsynligheten for at utdeling består av fortjeneste fra et tidligere år er mindre desto lenger bakover en går i tid.<sup>83</sup> Av hensiktsmessighetsgrunner er det bestemt at fortjeneste som skriver seg fra tidligere enn 5 år bakover i tid ikke skal anses relevant.

Det kan dermed fastslås at skatteplikten for utdeling etter sktl. § 10-42 kun skal beregnes forholdsmessig i virksomhetsinntekt som bare delvis har vært skattepliktig til Norge, begrenset til de fem siste årene.

Før man kan fastsette hvor mye av utdelingen som er gjenstand for beskatning etter sktl. § 10-42 må det foretas to fradrag i brutto utdeling, jf sktl. § 10-42 3. ledd. Det følger av bestemmelsen at tillegg etter sktl. § 10-42 skal fastsettes i deltakerens totale alminnelig inntekt ut fra størrelsen på utdelingen. Tillegget skal settes til den verdien utdelingen representerer etter at skjerming er fratrukket, og det også er foretatt trekk for resultatet av overskuddsandel etter sktl. § 10-41 multiplisert med deltakerens skattesats i alminnelig inntekt.

Spørsmålet blir dermed hvordan skattepliktig utdeling skal beregnes. Dette er ikke regulert i bestemmelsen, men fremgår av departementets utkast til forskrift av 24.10.2008, jf sktl. § 10-47 1. ledd.<sup>84</sup>

Det følger av sktl. § 10-47-1 1. ledd i forskriftsutkastet at når tillegg i alminnelig inntekt skal begrenses forholdsmessig ”skal tillegget fastsettes etter sktl. § 10-42, med de avvik og presiseringer som følger av denne paragraf.” Dette tillegget skal deretter fastsettes til den

---

<sup>83</sup> Ot. prp. nr. 31 (2007-2008) kapittel 2.5

<sup>84</sup> Selv om den nye forskriften ble utarbeidet i oktober 2008, vil jeg likevel i dette kapitlet anvende høringsnotatet fra 2007 når jeg skal redegjøre for innholdet i forskriften, idet forskriften fra 2008 ikke utgjør nevneverdige forandringer i forhold til den tidligere forskrift fra 2007.

”forholdsmessige del av utdelingen som anses foretatt fra virksomhet som er eller har vært skattepliktig til Norge”, jf bestemmelsens 2. ledd.

Med virksomhet menes den aktivitet som er skattepliktig til Norge etter sktl. § 2-3, men som eventuelt er begrenset gjennom skatteavtale.<sup>85</sup> Virksomhetsbegrepet etter sktl. § 2-3 er videre enn begrepet ”fast driftssted”. Når det i skatteavtalesammenheng foreligger et krav etter OECD-avtalen art 5 om at det må foreligge et fast driftssted før man kan beskatte virksomhetsinntekt, innebærer det en stor begrensning i den beskatningsadgangen som følger av skatteloven.<sup>86</sup>

Hva som menes med ”virksomhet som er eller har vært skattepliktig til Norge” fremgår av forskriftsbestemmelsens 3. til 7. ledd. Om utdeling skal anses å komme fra virksomhet som har vært skattepliktig til Norge eller annen virksomhet, avgjøres ut fra en rekke kriterier, jf sktl. § 10-47-1 4. ledd.

Den formelle hovedregelen følger av sktl. § 10-47-1 4. ledd, litra a hvor Finansdepartementet har bestemt at ”utdeling som skriver seg fra bestemt virksomhet anses utdelt fra denne virksomheten”.

Poenget med regulering av utdeling fra bestemt virksomhet er at utdelinger som direkte kan henføres til en slik virksomhet, eventuelt en del av denne, skal anses utdelt herfra ved avgjørelsen om Norge kan skattlegge utdelingen og iberegne tillegg. Et typisk eksempel er der den utenlandske deltakeren driver virksomhet i flere land og det er mulig å henføre utdelingen til en bestemt del av virksomheten, for eksempel den virksomhet som drives i Norge gjennom et fast driftssted her, og dermed er skattepliktig til Norge. Dette kan for eksempel være aktuelt ved utdeling av et fysisk driftsmiddel.<sup>87</sup>

---

<sup>85</sup> Personlig kommunikasjon, Odd Hengsle, Finansdepartementet, e-post av 29. oktober 2008

<sup>86</sup> Personlig kommunikasjon, Odd Hengsle, Finansdepartementet, e-post av 29. oktober 2008

<sup>87</sup> Finansdepartementets høringsnotat av 18. juni 2007, kapittel 2.4.2

Regelen får imidlertid begrenset rekkevidde idet den praktiske hovedregelen vil gjelde utdelinger som ikke skriver seg fra en bestemt virksomhet, jf § 10-47-1 4. ledd, litra b. Etter bestemmelsen skal slik utdeling anses utdelt fra virksomhet ”som er eller har vært skattepliktig til Norge i samme forhold som skattyters nettoinntekt fra selskapsdeltakelsen fastsatt i Norge i inntektsåret og de fire forutgående årene (telleren), utgjør av skattyters samlede nettoinntekt fra selskapsdeltakelsen i samme periode (nevneren)” jf § 10-47-1 5. ledd. Hva som eksempelvis regnes som utdeling som ikke skriver seg fra noe bestemt virksomhet er blant annet kontanter, bankinnskudd og andre likvide midler, jf § 10-47-1 4. ledd, litra c.

Etter departementets oppfatning er nettoinntekt best egnet som tilordningsgrunnlag, både i og utenfor norsk beskatningsområde.<sup>88</sup> Nettoinntekten reflekterer i hvilken grad den forholdsmessige virksomhetsinntekten har vært skattepliktig til Norge og hva som er gjenstand for utdeling. Bruttoinntekt vil også som regel utgjøre driftsmidler, som normalt ikke er del av utdelingen.<sup>89</sup>

En ulempe ved å anvende nettogrunnlag er at det kan være problematisk for ligningsmyndighetene å få informasjon om nettoinntekt som er unntatt fra norsk beskatning.<sup>90</sup>

Skattyters nettoinntekt fra selskapsdeltakelsen fastsatt i Norge i inntektsåret og de fire forutgående årene skal baseres på nettoinntekten fastsatt ved ligningen i Norge, jf sktl. § 10-47-1 5. ledd, litra a.

Den praktiske hovedregelen bestemmer at nettoinntekt i Norge skal deles på samlet nettoinntekt globalt for å finne andelen den enkelte deltaker er skattepliktig for til Norge.

---

<sup>88</sup> Finansdepartementets høringsnotat av 18. juni 2007, kapittel 2.4.3

<sup>89</sup> Finansdepartementets høringsnotat av 18. juni 2007, kapittel 2.4.3

<sup>90</sup> Finansdepartementets høringsnotat av 18. juni 2007, kapittel 2.4.3

Der hele virksomhetsinntekten kan skattlegges i Norge, skal nettoinntekten fastsettes for hele det ansvarlige selskapet i Norge. Hvis en del av nettoinntekten ikke kan skattlegges i Norge, skal nettoinntekt i Norge og nettoinntekt i utlandet, som er fastsatt i utlandet, legges sammen. Er hele nettoinntekten skattepliktig til utlandet så skal hele nettoinntekten

Utdeling som skriver seg fra ubestemt virksomhet skal anses å skrive seg fra virksomhet som Norge kan skattlegge. Dette skal skje i samme forhold som hva skattyters nettoinntekt, fra selskapsdeltakelsen fastsatt ved ligning i Norge, jf sktl. § 10-47-1 5. ledd, litra a, i inntektsåret og 4 år bakover i tid, utgjør av skattyters samlede nettoinntekt fra selskapsdeltakelsen, fastsatt ved ligningen i Norge, jf § 10-47-1 5. ledd, litra b.

Dette betyr at for norsk bosatt deltaker med globalskatteplikt til riket fastsettes nettoinntekten, som er grunnlaget for fordeling til Norge, i henhold til alminnelige regler.<sup>91</sup> Slik inntekt kan enten skrive seg fra selskapsdeltakelsen i Norge, virksomhet i land Norge ikke har skatteavtale med, eller fra virksomhet fra land der kreditmetoden er gjeldende.<sup>92</sup>

For deltaker bosatt i utlandet som har begrenset skatteplikt til Norge, vil grunnlaget for fordeling være den skattepliktige nettoinntekten som er fastsatt i Norge.<sup>93</sup> 2

Tilordningen for utdeling fra ubestemt virksomhet må med andre ord ta utgangspunkt i et indirekte tilordningsgrunnlag der skatteplikten for utdeling begrenses forholdsmessig etter deltakerens nettoinntekt i og utenfor norsk beskatningsområde i løpet av eiertiden, begrenset til de siste fem årene.

I de tilfellene Norge er avskåret fra å skattlegge virksomhetsinntekt grunnet unntaksmetoden, følger det av § 10-47-1 5. ledd, litra b, jf 4.ledd, litra b, at skattyters samlede nettoinntekt fra selskapsdeltakelsen skal baseres på nettoinntekten fastsatt ved

---

<sup>91</sup> Finansdepartementets høringsnotat av 18. juni 2007, kapittel 2.4.3

<sup>92</sup> Finansdepartementets høringsnotat av 18. juni 2007, kapittel 2.4.3

<sup>93</sup> Finansdepartementets høringsnotat av 18. juni 2007, kapittel 2.4.3

likningen i Norge og på nettoinntekten fastsatt ved likningen i den stat inntekten er opptjent. Nettoinntekten i Norge skal slås sammen med nettoinntekten i utlandet.

Jeg vil her illustrere med et eksempel. Jeg tar utgangspunkt i Peders situasjon i eksempelet i kapittel 3.3.1.

Peder er deltaker og eier halvparten av andelene i et ansvarlig selskap som driver virksomhet i Norge og Tyskland. Selskapet går med kr 1 million i overskudd, hvorav 25 % av dette overskuddet skriver seg fra fast driftssted i Tyskland. Som nevnt i kap 6.3 anvender den tyske skatteavtalen unntaksmetoden. Av den grunn vil ikke Norge ha beskatningsrett til virksomhetsinntekten fra det faste driftsstedet og kan kun skattlegge de resterende 75 %.

Av overskuddet på kr 1 million har Peder krav på halvparten, kr 500 000, hvorav 25 % av disse ikke er skattepliktig til Norge. Imidlertid tar han bare ut kr 200.000. Spørsmålet blir hvor stort tillegg han skal ilegges ved utdelingen.

Først må man se hva Peders skattepliktige inntekt etter intern rett utgjør. Han får i overskudd kr 500 000, men bare 75 % er skattepliktig til Norge, dvs. kr 375 000. Av disse skal Peder betale 28 % skatt, det vil si kr 105 000. Det vil igjen si at kr 95 000 (200 000 – 105 000) er potensielt skattepliktig utdeling, hvorav bare 75 % til Norge basert på en forholdsmessighetsvurdering. Skattepliktig inntekt i Norge uten skjermingsfradrag blir for Peder derfor kr 71 250. Hvordan skjermingsgrunnlaget her påvirker den skattepliktige inntekten vil jeg illustrere i kap 7.3

Når tillegg bare skal beregnes ut fra den del av utdelingen som har vært skattepliktig til Norge, vil begrunnelsen for dette være at deltaker bosatt i Norge ikke skal beskattes ekstra etter norsk intern rett i alminnelig inntekt ved utdeling når ikke den totale fortjenesten har vært underlagt norsk beskatningsmyndighet.



En forutsetning for at skattyter skal kunne kreve forholdsmessig begrensning i skatteplikt for utdeling etter sktl. § 10-47 1. ledd er for det første at han oppfyller visse dokumentasjonskrav, jf § 10-47 2. ledd. Dokumentasjonskravene innebærer blant annet at skattyter må dokumentere at han bare delvis har vært skattlagt i Norge for selskapets fortjeneste, jf forskriftsbestemmelsen § 10-47-3 1. ledd. Samtidig kreves det at skattyter vedlegger tilstrekkelig dokumentasjon slik at ligningsmyndighetene får de nødvendige opplysningene til å kunne fastsette det skattepliktige beløp. I det tilfelle ligningen i den annen stat skulle endres har skattyteren plikt til å informere norske ligningsmyndigheter om dette, jf § 10-47-3 2. ledd.

For det andre må skattyter fremsette krav om forholdsmessig tillegg ”før utløpet av selvangivelsesfristen, eller senest seks måneder etter at kravet kan godtgjøres dersom kravet ikke kan godtgjøres da”, jf sktl. § 10-47 3. ledd. Bakgrunnen for at Finansdepartementet har valgt en noe lengre tilleggsfrist er av hensyn til skattyter. Ved beregning av forholdsmessig skatt i forhold til intern skattlegging vil det være nødvendig for skattyter å frembringe utenlandsk ligning for inntektsåret for å dokumentere at man har et reelt krav. Utenlandsk ligning vil ikke alltid foreligge ved utløpet av selvangivelsesfristen i Norge.<sup>94</sup> Til sist er det av ligningstekniske hensyn satt en absoluttfrist på tre år etter inntektsåret. Etter tre år etter inntektsåret kan kravet ikke lenger fremsettes.

Når skattyter kun har begrenset skatteplikt til Norge vil det etter rettferdighetshensyn antas at skjerming også er begrenset forholdsmessig. Dette er imidlertid ikke regulert i sktl. § 10-47 annet enn at Finansdepartementet gjennom forskrift kan gi nærmere regler om tilordning av skjerming etter sktl. § 10-42 5. ledd, jf § 10-47 4. ledd. Dette vil jeg redegjøre for i kapittel 7.3.

---

<sup>94</sup> Finansdepartementets høringsnotat av 18. juni 2007

### 7.3 Fastsettelse av forholdsmessig skjermingsfradrag når tillegg ved utdeling begrenses forholdsmessig

Når personlig deltaker har krav på forholdsmessig begrenset tillegg i alminnelig inntekt ved utdeling fra selskapet har han samtidig krav på et tilsvarende skjermingsfradrag, jf sktl. § 10-42 3. ledd, litra b, jf 5. ledd. Hva som inngår i skjermingsfradraget fremgår av sktl. § 10-42 5. ledd, jf som nevnt i kapittel 3. Da jeg allerede har redegjort for dette vil jeg i dette kapitlet kun redegjøre for hvordan forholdsmessig beregning av skjermingsfradraget skal skje.

Etter utkast til ny sktl. § 10-47 4. ledd i skatteloven er beregning av deltakerens skjermingsfradrag regulert i forskrift. Det fremgår av forskriftens § 10-47-1 8. ledd at det skal gis skjermingsfradrag ved utdeling også der selskapsfortjenesten bare delvis har vært skattlagt etter norsk intern rett. Spørsmålet blir hvor stort skjermingsfradrag deltakeren har krav på.

Utgangspunktet etter skattelovforskriften § 10-47-1 8. ledd er at skjerming bare skal gis for den andel av utdelingen som har vært skattepliktig til Norge. Ved den del av utdelingen som er skattepliktig til Norge må det derfor gjøres et forholdsmessig fradrag for skjerming etter sktl. 10-42 3. ledd og 5. ledd, som svarer til den andelen slik utdeling utgjør av samlet utdeling skattyteren mottar fra selskapet. Skjermingsfradraget skal med andre ord være tilsvarende forholdsmessig lik som tillegget i skattepliktig utdeling utgjør.<sup>95</sup>

Bakgrunnen for at bestemmelsen gir deltakeren et skjermingsfradrag er at dette nettopp skal reflektere hva den enkelte deltakeren har investert i selskapet. Etter sktl. § 10-42 4. ledd skal grunnlaget for beregningen være den enkelte deltakers netto kostpris for selskapsandelen, anskaffelseskostnader og innskudd i selskapet. Når selskapets totale avkastning ikke fullt ut er skattlagt i Norge vil det bryte med prinsippene bak

---

<sup>95</sup> Finansdepartementets høringsnotat av 18. juni 2007, kapittel 3.2

skjermingsmetoden å beregne skjerming på grunnlag av deltakerens totale selskapsinvestering.<sup>96</sup>

Til illustrasjon vil jeg også her ta for meg Peders situasjon i kapittel 7.2 og kapittel 3.3.1. I kapittel 7.2 ble det fastsatt at den skattepliktige inntekten til Norge var kr 71 250.

Det totale overskuddet var kr 1 million hvorav Peders andel av dette var kr 500 000. 25 % av overskuddet kunne ikke skattlegges i Norge grunnet fast driftssted i utlandet. Etter sktl § 10-42 utgjør skjermingsfradraget summen av deltakerens netto kostpris for selskapsandelen, anskaffelseskostnader og innskudd i selskapet multiplisert med en skjermingsrente. Dvs. at kr 125 000 skal multipliseres med skjermingsrenten, 3,3 %.<sup>97</sup> Skjermingsfradraget utgjør dermed kr 4 125. Dette trekkes fra den i utgangspunktet skattepliktige inntekten, kr 71 250, jf sktl. § 10-42 3. ledd. Tillegget Peder må betale ved utdeling er dermed kr 67 125.

Bakgrunnen for at deltakerens skjerming må begrenses forholdsmessig, og ikke ut fra vedkommendes fulle netto kostpris for selskapsandelen og samlede selskapsinnskudd, antas å være at deltakeren ikke skal stilles bedre enn deltakere som skattlegges fullt ut etter sktl. § 10-42. For disse vil fullt tillegg i utdeling veies opp ved at de også har krav på likelydende full skjerming. For deltaker som bare har delvis skatteplikt for utdeling fra selskapet vil det ikke være riktig å gi dem full skjerming idet skjermingsfradrag nettopp skal reflektere den delen av deltakerens selskapsinvestering som relaterer seg til den virksomheten som har vært skattlagt etter norsk intern rett. Av den grunn er det bestemt at skjerming skal fastsettes ut fra det innskudd som inngår i den norske virksomheten og en forholdsmessig del av den kostpris deltakeren ga for andelen.<sup>98</sup>

---

<sup>96</sup> Finansdepartementets høringsnotat av 18. juni 2007, kapittel 3.1

<sup>97</sup> Skjermingsrente for inntektsåret 2007

<sup>98</sup> Finansdepartementets høringsnotat av 18. juni 2007, kapittel 3.1

Motsatt kan tenkes at dersom deltakeren ikke hadde hatt rett til skjerming overhodet, selv om han ved utdeling ble ilagt tillegg, ville dette være i strid med skatteavtalenes bestemmelser om ikke-diskriminering, jf EØS-avtalen artikkel 4 og nordisk skatteavtale artikkel 27.

I forhold til deltakere som skattlegges fullt ut ved utdeling fra selskapet, kan skjerming for begrenset skattepliktig deltaker ikke komme til fradrag i et senere år, jf sktl. § 10-47-1 8. ledd. Når en deltaker påberoper seg sktl. § 10-47 med krav om forholdsmessig tillegg ved utdeling, skal det bare gis fradrag for skjerming med likelydende andel av den opprinnelige tilordnede skjerming.<sup>99</sup> Dersom en slik fradragsberettiget skjerming overstiger den skattepliktige utdelingen det året utdelingen finner sted får man en ubenyttet skjerming. Denne kan fremføres til fradrag i senere års utdeling, jf sktl. § 10-42 9. ledd. Den forholdsmessige delen av skjerming tilordnet deltaker som ikke kommer til fradrag ved utdelingen faller da bort.<sup>100</sup>

En slik sjablonmessig tilordningsmetode gjør det enklere for både skattyter og ligningsmyndighetene å beregne skjerming i motsetning til en metode der skjerming skulle blitt tilordnet forholdsmessig for det enkelte år.<sup>101</sup>

---

<sup>99</sup> Finansdepartementets høringsnotat av 18. juni 2007, kapittel 3.2

<sup>100</sup> Finansdepartementets høringsnotat av 18. juni 2007, kapittel 3.2

<sup>101</sup> Finansdepartementets høringsnotat av 18. juni 2007, kapittel 3.2

## 8 Litteraturliste

Zimmer, Frederik *Bedrift, selskap og skatt* 4. utgave Oslo, 2006

Zimmer, Frederik, *Lærebok i skatterett* 5. utgave Oslo, 2005

Woxholt, Geir, *Selskapsrett* 1. utgave Oslo, 2004

Brudvik, Arthur J *Skatterett for næringsdrivende* 30. utgave Oslo, 2007

Bullen, Andreas *EU, EØS og skatt* 1 utgave Oslo, 2005

## **9 Lov- og forarbeidsregister**

Lov av 26. mars 1999 nr 14, Lov om skatt av formue og inntekt (Skatteloven)

Lov av 21. juni 1985 nr 83, Lov om ansvarlige selskaper og  
kommandittselskaper(Selskapsloven)

Lov av 13. juni 1997 nr 44, Lov om aksjeselskaper (Aksjeloven)

Lov av 13. juni 1980 nr 24, Lov om ligningsforvaltning (Ligningsloven)

Stortingets skattevedtak av 28. november 2006 nr 1336 for inntektsåret 2007

NOU 2005:2 Skattlegging av personlig næringsdrivende ved utdeling.

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

Ot. prp nr 31 (2007-2008) Om endringer i skatte- og avgiftslovgivningen mv.

Finansdepartementets høringsnotat av 18. juni 2007