

INDRE SELSKAP

Kandidatnummer: 521
Leveringsfrist: 27.04.2009

Til sammen 17 215 ord

27.04.2009

Innholdsfortegnelse

<u>1</u>	<u>INNLEDNING</u>	<u>1</u>
1.1	Avhandlingens problemstilling og fremdrift	1
1.2	Rettskildene	1
<u>2</u>	<u>INDRE SELSKAP</u>	<u>3</u>
2.1	Terminologi	3
2.2	Indre selskap	5
2.2.1	Definisjon, selskapsloven § 1-2 første ledd	5
2.2.2	To eller flere deltakere	5
2.2.3	Virksomhet av økonomisk karakter	6
2.2.4	Felles regning og risiko	8
2.2.5	Opptrer som sådant overfor tredjemann	10
2.2.6	Ingen registrering i offentlige registre	11
2.3	Deltakerne – hovedmann og stille deltaker	13
2.3.1	Hvem kan være deltakere i et indre selskap?	13
2.3.2	Deltakerbegrepet	14
2.3.3	Hovedmannen	15
2.3.4	Stille deltaker	16
2.4	Skjematisk fremstilling av indre selskap med stille deltaker	19

3	<u>SELSKAPSRETTLIG RAMMEVERK</u>	20
3.1	Forholdet til selskapsloven	20
3.2	Selskapslovens regler	20
3.2.1	Selskapslovens anvendelsesområde	20
3.2.2	Avtalefrihet	21
3.2.3	IS-avtalen	23
3.2.4	Partstilling	25
3.2.5	Ansvar for selskapsforpliktelser	25
3.2.6	Deltakernes plikt til å gjøre innskudd	27
3.2.7	Organisering – selskapsmøte, styre og daglig leder	29
3.2.8	Representasjon	32
3.2.9	Eierskifte av selskapsandel	33
3.2.10	Oppløsning og avvikling	35
3.2.11	Regnskaps- og revisjonsplikt	37
4	<u>GODTGJØRELSE FOR ARBEID OG OMKLASSIFISERING AV INNTEKT</u>	40
4.1	Inntekt for deltakere i indre selskaper	40
4.2	Godtgjørelse for arbeidsinnsats i indre selskap	41
4.2.1	Særskilt godtgjørelse sel. § 2-26	41
4.2.2	Skatteloven § 12-2 f	42
4.2.3	Fra delingsmodell til deltakermodell	43
4.3	Omklassifisering av inntekt	46
4.3.1	Ligningsmyndighetenes adgang til overprøving	46
4.3.2	Ligningsmyndighetenes adgang til å utøve skjønn	49
4.3.3	Forhold av betydning ved omklassifisering av inntekt	53
5	<u>OPPSUMMERING</u>	61

6	LITTERATURLISTE	63
6.1	Bøker	63
6.2	Artikler etc.	63
6.3	Lovgivning	64
6.4	Rettspraksis	65
6.4.1	Høyesterettsavgjørelser	65
6.4.2	Underrettsavgjørelser	65
6.4.3	Upubliserte avgjørelser	65
6.5	Forarbeider	66
6.5.1	Ot.prp.	66
6.5.2	NOU	66
6.5.3	Innstillinger	66
6.6	Nettsider	66

1 Innledning

1.1 Avhandlingens problemstilling og fremdrift

Formålet med avhandlingen er først og fremst å gi en helhetlig fremstilling av hva et indre selskap er, og hvilke regler som kommer til anvendelse. Det vil også gås nærmere inn på spørsmålet om omklassifisering av inntekt for deltakere i indre selskaper. Herunder vil jeg søke å belyse hvilke momenter som har betydning ved valg og organisering av denne selskapsformen, samt når det kan være hensiktsmessig å drive virksomhet gjennom et indre selskap.

Del 2 inneholder en fremstilling av indre selskap og dets deltakere. Selskapslovens regler i forhold til indre selskaper behandles i del 3. Del 4 tar for seg godtgjørelse for deltakers arbeid i selskapet, og spørsmålet om omklassifisering av inntekt for deltakere i indre selskaper. Til sist skal det i del 5 foretas en oppsummering av fremstillingens problemstillinger og konklusjoner.

1.2 Rettskildene

Rettskilder som omhandler indre selskaper, finnes hovedsakelig i selskapsloven, samt juridisk teori og forarbeider til denne.¹ Selskapsloven inneholder regler om indre selskaper i kapitlene 1 og 2. Reglene er generelle, og gjelder for alle selskapsformene som reguleres av loven. Lovgiver har gitt tilnærmet like regler for ansvarlige og indre selskaper, og har i noen grad overlatt den videre avgrensningen mellom de to selskapsformene til rettsutviklingen.² At så mange av bestemmelsene er deklatoriske gjør rettsituasjonen usikker, og det finnes heller ingen fullstendig oversikt over hvordan reglene gjennomføres i

¹ NOU 1980:19 og Ot.prp. nr. 47 (1984-85).

² NOU 1980:19 s. 108.

praksis.³ Forarbeidene til selskapsloven behandler indre selskaper i svært liten grad i forhold til de øvrige selskapsformer.⁴ Tilsvarende gjelder for juridisk litteratur.

Deltakernes krav på godtgjørelse for arbeidsinnsats i selskapet, er regulert i sel. § 2-26 første ledd. De skatterettslige reglene står i sktl. kapittel 12 om personinntekt. Det er særlig sktl. § 12-2 litra f som er av betydning, også i forbindelse med omklassifisering av inntekt. Det finnes enkelte uttalelser om arbeidsgodtgjørelse i Lignings-ABC.⁵ Omklassifisering av inntekt behandles relativt grundig.⁶ Sktl. § 12-2 litra f er omtalt flere steder i forarbeidene.⁷ Den er også behandlet i juridisk teori.

Det foreligger ikke mye rettspraksis, verken om indre selskaper generelt, eller om omklassifisering av inntekt. Noen Høyesterettsdommer og underrettsdommer foreligger imidlertid på begge områder.⁸ At reglene om indre selskaper står i selskapslovens generelle del, medfører at rettsavgjørelser om ansvarlige selskaper og kommandittselskaper har betydning, så langt de passer.

Ettersom rettskildesituasjonen til tider er mangelfull, vil konklusjonene i fremstillingen måtte anses som usikre.⁹

³ Som en konsekvens av at indre selskap ikke registreres i Foretaksregisteret, se pkt. 2.2.6.

⁴ Se f.eks. NOU 1980:19 s. 91-97 om ansvarlige selskaper, mot s. 105 om indre selskaper og stille deltaker.

⁵ Lignings-ABC 2007/08 s. 789-790.

⁶ *ibid.* s. 1063-1080.

⁷ Bl.a. Ot.prp. nr. 86 (1997-1998) s. 73, jf. Ot.prp. nr. 35 (1990-1991) s. 361, Ot.prp. nr. 17. (1992-1993) s. 21, Innst.O.nr.48 (1992-1993) s. 15-17.

⁸ Et enkelt søk i lovdata på ”indre selskaper” ga 45 treff; tilsvarende søk på ”ansvarlig selskap” ga 441 treff.

⁹ Slik også Indre selskap i selskapsrettslig og skatterettslig perspektiv (2003) s. 5.

2 Indre selskap

2.1 Terminologi

Indre selskap betegnes ofte med forkortelsen IS. Dette er en uformell forkortelse som ikke er inntatt i ftnavn. § 2-2, som følge av at selskapet ikke skal registreres i Foretaksregisteret.¹⁰

Begrepsbruken rundt indre selskap kan til tider virke forvirrende og inkonsekvent. Begrepene *stille selskap* og *indre selskap* har brukes ofte om samme selskapsform, og med samme meningsinnhold. Dette kan være en levning fra før selskapsloven, da det ikke fantes noe fast begrep for selskapsformen.

I selskapslovens forarbeider, blir indre selskap omtalt på flere måter. Hovedbegrepene som nyttes, er *stille selskap* og *enkelt selskap*, som tilsvarer henholdsvis dansk og svensk rett.¹¹ Andre varianter som har vært brukt, er *internt selskap*, *interessentskap* og *samarbeidsavtale*.¹² Valget av begrepet *indre selskap* er begrunnet i at dette kan være ”en mer treffende betegnelse på denne selskapstypen som karakteriseres ved at selskapsforholdet ikke kommer til syne overfor tredjemann, men er et rent internt forhold mellom selskapsdeltakerne”.¹³

Selv om det er vedtatt et fast begrep for selskapsformen, veksles det fortsatt mellom begrepene *stille selskap* og *indre selskap*.¹⁴ Stille selskap er ikke nevnt i lovgivningen, og er derfor ikke et reelt begrep i så måte. Tidligere ble betegnelsen *stille selskap* brukt, i skatterettslig sammenheng, om forholdet mellom en stille deltaker og hovedmannen, altså forholdet innad i selskapet.¹⁵

En av grunnene til at begrepsbruken er inkonsekvent, er kanskje at det i indre selskaper som oftest er stille deltakere. At indre selskap med stille deltaker kan kalles *stille selskap*, er i denne sammenheng forståelig, selv om det ikke er korrekt.

¹⁰ Gjems-Onstad (2003) s. 884.

¹¹ NOU 1980:19 s. 59.

¹² *ibid.* s. 58.

¹³ Ot.prp. nr. 47 (1984-1985) s. 23.

¹⁴ Eksempler på rettsavgjørelser som nevner begrepet stille selskap er bl.a. Rt. 1988 s. 880 og Rt. 1991 s. 119.

¹⁵ *Bedrift, selskap og skatt* (2006) s. 467.

En annen grunn til å bruke uttrykket *stille selskap*, kan være at man vil vise at én eller flere deltakere i det indre selskapet er stille deltaker(e) med begrenset ansvar. Et stille selskap vil da være ”*et indre selskap med blandet deltageransvar (hovedmannen med ubegrenset ansvar og de stille deltagere med begrenset ansvar)*”, i motsetning til et ”rent” indre selskap, hvor alle deltakerne opptrer utad og har ubegrenset ansvar, altså uten stille deltakere.¹⁶ Det er hevdet at begrepet *stille selskap* fortsatt er i bruk i slike tilfeller. Det er imidlertid ingen grunn til dette, da begrepet ikke knytter til seg noen særskilte rettsvirkninger. *Stille selskap* må anses å falle inn under begrepet *indre selskap*, som en slags undergruppe.¹⁷

Det synes ikke alltid som om de som benytter seg av begrepene faktisk er klar over at *stille selskap* ikke er det samme som *indre selskap*. Begrepene brukes ofte om samme selskapsform, uten at det er tilsiktet noen forskjell. Dersom man skal følge korrekt terminologi etter selskapsloven, er det imidlertid *indre selskap* som skal anvendes.

¹⁶ Gjems-Onstad (2003) ss. 890-891.

¹⁷ Bedrift, selskap og skatt (2006) s. 467.

2.2 Indre selskap

2.2.1 Definisjon, selskapsloven § 1-2 første ledd

Et indre selskap er i sel. § 1-2 første ledd litra c definert som ”*selskap som ikke opptrer som sådant overfor tredjemann*”. ”*Selskap*” er i bestemmelsens litra a definert som ”*virksomhet som nevnt i § 1-1 første ledd*”. Det er bare første del av sel. § 1-1 første ledd første setning som har betydning for selskapsdefinisjonen, jf. henvisningen til *virksomhet*.¹⁸ Vilkårene for om det foreligger et selskap, er dermed at samarbeidet må bestå av *to eller flere deltakere*, at virksomheten utøves for *partenes felles regning og risiko*, og at virksomheten har et *økonomisk formål*.¹⁹

For å avgjøre om det foreligger et indre selskap i lovens forstand, må man følgelig ta stilling til om det foreligger et ”*selskap*”, altså en ”*økonomisk virksomhet*” som drives for deltakernes ”*felles regning og risiko*”, og om selskapet ”*opptrer som sådant overfor tredjemann*”.

2.2.2 To eller flere deltakere

Et indre selskap må bestå av minst to deltakere, jf. sel. § 1-1 første ledd første setning. Dette betyr at dersom antallet deltakere reduseres til én, på grunn av eksempelvis fisjon mellom deltakerne eller deltakers uttreden, må selskapet anses oppløst.²⁰ Det er ingen grense oppad for hvor mange deltakere det kan være.

¹⁸ Skipsfart og samarbeid (1991) s. 169.

¹⁹ *ibid.* s. 171-172.

²⁰ Woxholth (2005) s. 33.

2.2.3 Virksomhet av økonomisk karakter

Et indre selskap må utøve en *økonomisk virksomhet*. Virksomhetsbegrepet stiller vilkår om at det må foreligge en aktivitet eller et handlingskompleks av et visst omfang og av en viss varighet. I tillegg må aktiviteten ”i en ikke uvesentlig grad” være integrert til én aktivitet.²¹ Dette kravet reiser spørsmål om hva som skal regnes som samarbeidets virksomhet, i forhold til hvilken form for integrasjon som kreves før virksomhetskravet er oppfylt. Kravene til omfang, varighet og integrasjon er alle med på å avgjøre om det foreligger en virksomhet. Disse må vurderes som en helhet.²²

Et spørsmål er hvor den nedre grense for virksomhetskravet skal trekkes ved vurderingen av om det foreligger et selskap. Forarbeidene nevner flere momenter som kan ha betydning. Dersom samarbeidet har til *formål å oppnå gevinst som skal fordeles mellom deltakerne*, vil dette trekke i retning av at det foreligger et selskap. Det kan imidlertid ikke utelukkes at det er tale om et selskap dersom samarbeidet ikke har dette formålet. *Tidsaspektet* kan ha betydning. Dersom det foreligger et samarbeid for en kortere tidsperiode, eller det er begrenset til gjennomføringen av et enkelt oppdrag, kan dette tyde på at det ikke foreligger et selskap.²³ Det er klart at helt kortvarige samarbeidsforhold faller utenfor selskapsloven. Hvor kortvarig periode det er snakk om, kan avhenge av intensiteten og omfanget av arbeidet. Et moment i denne sammenheng, er om samarbeidet skal fortsettes eller fornyes.²⁴ *Felles eierskap* kan også tillegges vekt ved vurderingen. At flere sammen eier eller leier en gjenstand, kan ikke uten videre tillegges vekt. Dersom de i fellesskap driver virksomhet med gjenstanden, med sikte på å oppnå gevinst til fordeling, kan samarbeidet bedømmes som et selskap. Også dersom partene ikke sammen eier den gjenstand som brukes i virksomheten, men det er avtalt at overskudd og underskudd av driften skal deles mellom deltakerne, kan det foreligge et selskap. *Deltakernes betegnelse av samarbeidet* kan ha betydning, men dette vil ikke være avgjørende. I forhold til *opptreden overfor omverdenen*, kan det at deltakerne opptrer som om det skulle foreligget

²¹ NOU 1980:19 s. 107.

²² Skipsfart og samarbeid (1991) s. 181.

²³ Ot.prp. nr. 47 (1984-1985) s. 14.

²⁴ Skipsfart og samarbeid (1991) s. 182.

et selskapsforhold, være et viktig moment i vurderingen. Dersom den enkelte deltaker opptrer utad på egenhånd, betyr ikke det at det ikke foreligger et selskapsforhold. Det kan da være tale om et indre selskap.²⁵ Den nærmere grensen for når det kan sies å foreligge et selskap, er overlatt til praksis.²⁶

I forbindelse med integrasjonskravet, er det ikke avgjørende at virksomheten rent faktisk utøves i fellesskap. Alt det som avgjøres og ledes av partene i fellesskap, er omfattet av virksomhetskravet. Så lenge beslutninger tas i fellesskap, er det ikke nødvendig at den enkelte deltaker faktisk utøver virksomheten. Integrasjonskravet utgjør da et krav om at helheten av de aktiviteter som foretas, utgjør en enhet.²⁷ Det er heller ikke noe krav om at deltakerne deltar i selskapets beslutningsprosesser. Dette fremgår særlig av stille deltakers stilling i selskapet.²⁸ Dette tyder på at det ikke er et vilkår for om det foreligger en virksomhet, at samtlige deltakere er involvert i selskapets beslutningsprosesser. Det er ikke dermed gitt at dette synspunkt kan opprettholdes i alle tilfeller.²⁹

I forhold til virksomhetens *økonomiske karakter*, må det trekkes en grense mot aktivitet med ideelt og ikke-økonomisk formål. For at en virksomhet skal ha økonomisk karakter, er det ikke noe krav om at den rent faktisk går med overskudd. Kravet er at *”virksomheten objektivt sett må være egnet til å gi overskudd ... iallfall på noe lengre sikt”*.³⁰ Virksomheten kan likevel falle utenfor begrepet dersom den ikke har gitt, og heller ikke antas å ville gi, noe overskudd.³¹ Passiv kapitalavkastning, som leieinntekter og renteavkastning, må anses å falle utenfor virksomhetsbegrepet.³²

²⁵ Ot.prp. nr. 47 (1984-1985) s. 14-15.

²⁶ Skipsfart og samarbeid (1991) s. 179.

²⁷ *ibid.* s. 184.

²⁸ Se nærmere om stille deltaker i pkt. 2.3.4.

²⁹ Skipsfart og samarbeid (1991) s. 185-186.

³⁰ Rt. 1985 s. 319 (s. 323).

³¹ Woxholth (2004) s. 29.

³² Rt. 1989 s. 296 (s. 303).

2.2.4 Felles regning og risiko

At virksomheten må skje for deltakernes ”*felles regning og risiko*”, betyr at deltakerne er forpliktet til å dekke underskudd på driften av virksomheten og underbalanse i virksomhetens formuesstilling. Tilsvarende har de krav på andel av overskudd på driften av virksomheten og overbalanse i virksomhetens formuesstilling.³³ Dersom virksomheten har overbalanse og overskudd, har deltakerne rett til utdeling av selskapets overskudd, dersom det ikke foreligger begrensninger, jf. sel. § 2-26 fjerde ledd.³⁴ Ved negativ balanse i regnskapet (der det er større utgifter enn inntekter), kan deltakerne ha plikt til å skyte inn ny kapital, slik at virksomheten ikke skal gå med underskudd, dersom allerede innskutt kapital ikke er tilstrekkelig til å dekke underbalansen. Dette må i tilfelle følge av (ny) avtale. I følge rettspraksis er det en forutsetning for at en virksomhet skal anses å drives for deltakernes felles regning og risiko, at det foreligger en plikt til å dekke underskudd i virksomheten. Dersom man bare har en *rett* til andel av underskudd, kan ikke vedkommende anses å fylle vilkårene.³⁵

Vilkåret om at virksomheten skal drives for felles regning og risiko, har betydning for virksomhetens omfang. Selskapsdefinisjonen ingen virkning for annet enn det deltakerne faktisk samarbeider om. Det er mulig å tenke seg at virksomheten omfatter alt partene driver for felles regning og risiko. Dersom all virksomhet skjer hos en av deltakerne, mens overskudd og underskudd skal fordeles på samtlige deltakere, oppfyller dette vilkårene om virksomhet for felles regning og risiko.³⁶

Det vært hevdet at integrasjonskravet har som formål å skille selskapsvirksomheten fra aktiviteter som deltakerne foretar på egen hånd. Det kan da sies at alt deltakerne gjør for felles regning og risiko, skjer innenfor selskapsvirksomheten. Integrasjonskravet gir imidlertid en forestilling om et samarbeid, slik at deltakernes aktiviteter skal være knyttet sammen på en måte som gjør det naturlig å anse aktiviteten som en enhet. Det bør derfor

³³ NOU 1980:19, s. 107.

³⁴ Se nærmere i pkt. 3.2.6.

³⁵ UTV-2001-439.

³⁶ Skipsfart og samarbeid (1991) s. 182-183.

vurderes om det er noen realitet i integrasjonskravet, utover vilkåret om at virksomheten skal skje for felles regning og risiko.³⁷

Dersom det er tvil om det foreligger en virksomhet som drives for felles regning og risiko, vil et naturlig utgangspunkt være å se på det formelle rundt virksomheten. Selskapsavtalen eller andre underliggende forhold mellom deltakerne kan imidlertid ikke ha avgjørende virkning, da det er de reelle forhold som må legges til grunn.³⁸

I LG-1999-1571 ble en restaurant som var registrert som et enkeltmannsforetak ansett for å være et ansvarlig selskap, som ble drevet for felles regning og risiko. Det ble lagt vekt på at eierens ektemann hadde oppført seg som medansvarlig for driften. At det bare var hustruens navn som sto oppført på registermeldingen, og at ektemannen ikke hadde gjort innskudd i virksomheten, ble ikke tillagt avgjørende vekt. Ektemannen hadde blant annet godtatt at det ble foretatt trekk i hans lønn for offentlige krav som gjaldt restauranten, og anvist til sine egne formuesobjekter da namsmannen tok utlegg for å sikre disse kravene. Han hadde også signert en arbeidsavtale som arbeidsgiver, uten å ta forbehold om at han signerte "for" virksomheten. Hans arbeidsinnsats og kompetanse ble ansett som avgjørende for at driften kunne opprettholdes, og han hadde dessuten hatt "utbytte" i form av gratis mat, bolig og telefon gjennom sin tilknytning til restauranten. Alle disse forhold talte for at virksomheten ble drevet for ektefellenes felles regning og risiko. At restauranten var registrert som enkeltmannsforetak, og at det var ektefellenes intensjon at den skulle tilhøre hustruen, kunne ikke være avgjørende.

³⁷ Skipsfart og samarbeid (1991) s. 183.

³⁸ LG-1999-1571.

2.2.5 Opptre som sådant overfor tredjemann

Indre selskaper skal per definisjon ikke opptre som sådant overfor tredjemann, jf. sel. § 1-2 første ledd litra c. Dette medfører blant annet at et indre selskap ikke kan tillegges rettigheter, forpliktelser eller partsstilling, jf. sel. § 2-1 annet ledd.³⁹ Om det er opprettet et indre selskap, må bero på en konkret vurdering av samarbeidsforholdet.⁴⁰

Et selskap anses for å opptre utad dersom deltakerne opptre overfor medkontrahtenter, kreditorer m.v. under et felles firma. Det er da selskapet som sådant som anses forpliktet ved avtaleinngåelse m.v. Et selskap som bruker brevark, annonserer mv., anses også å opptre utad.⁴¹ Det er ikke klart hvorvidt et indre selskap kan bruke brevark m.v., hvor det tydelig er tatt forbehold om at det er *deltakerne* som opptre, og ikke selskapet som sådant. Det er påstått at dersom utformingen er gjort på en måte som gjør det *utvilsomt* at det er deltakerne og ikke selskapet som opptre, vil selskapet ikke anses å ha opptrådt utad.⁴² Muligens kan det være en nyanse i forhold til hvordan selskapsnavnet i så fall er utformet. Rettskildene har foreløpig ingen klar løsning på problemstillingen, men det er flere eksempler på at advokatfirmaer m.v. har benyttet brevark som angir at det foreligger et indre selskap.

Dersom et indre selskap opptre utad, vil konsekvensen være at det må anses som et ansvarlig selskap, med ubegrenset ansvar for deltakerne.⁴³ Dette fremgår av en sammenligning av definisjonene for de to selskapsformene i sel. § 1-2 første ledd litra b og c. Et ansvarlig selskap skal, i motsetning til indre selskap, ”*opptre som sådant overfor tredjemann*”, jf. sel. § 1-2 annet ledd litra b. Der et indre selskap fremstår på denne måten, må det være å anse som et ansvarlig selskap. Overfor kontrollorganer, slik som ligningsmyndigheter og tilsynsmyndigheter, foreligger ikke noen slik begrensning, da disse ikke er *tredjemann* i selskapslovens forstand.⁴⁴

³⁹ Se nærmere i pkt. 3.2.4.

⁴⁰ Skipsfart og samarbeid (1991) s. 195.

⁴¹ NOU 1980:19 s. 108.

⁴² Gjems-Onstad (2003) s. 888.

⁴³ *ibid.* s. 887.

⁴⁴ *ibid.* s. 886.

Et illustrerende eksempel på når det foreligger et indre selskap, er Rt. 1989 s. 296. Et aksjeselskap skulle stå som eier av en borerigg, og deltakerne hadde forpliktet seg til å skyte inn kapital i selskapet i forhold til sin eierandel, i tillegg til aksjeinnskudd. Samarbeidet hadde mange felles trekk med et kommandittselskap, selv om det ikke formelt var betegnet som dette. Det var heller ikke opptrådt som om det forelå et selskap. Investorene skulle stå tilbake for aksjonærenes rett til utbytte, hvilket ikke hadde vært tilfellet om den innskutte kapital skulle anses som lån. Retten la også vekt på at investeringsavtalen ga investorene medinnflytelse ved forvaltningen av selskapets midler, i form av samtykkekrav, innsynsrett i regnskaper m.v. Et ytterligere moment ved vurderingen, var tidsaspektet. Det endelige oppgjøret skulle først skje ved selskapets avvikling 15 år senere, eller eventuelt ved salg av boreriggen. Det ble funnet lite tvilsomt at det forelå et selskapsforhold. Selskapet ble ansett å være stille selskap med investorene som stille deltakere, og aksjeselskapet som hovedmann, da det kun var aksjeselskapet som fremsto utad.⁴⁵

2.2.6 Ingen registrering i offentlige registre

I samsvar med definisjonen av indre selskap i sel. § 2-1 første ledd litra c, skal et indre selskap ikke registreres i Foretaksregisteret. Fregl. § 2-1 første ledd angir uttømmende alle registreringspliktige norske foretak. Ordlyden tyder på at indre selskaper er omfattet av bestemmelsens nr.3, som sier at ”*alle næringsdrivende selskaper*” har registreringsplikt. Som *næringsdrivende* regnes imidlertid ikke indre selskap, da begrepet kun menes å gjelde selskaper som fremtrer som sådant, også i forhold til tredjemann.⁴⁶ I tillegg er indre selskaper uttrykkelig unntatt fra registrering i enhetsregisteret, jf. enhregl. § 4 første ledd litra b annet punktum. Et indre selskap har etter dette verken rett eller plikt til å registrere seg i offentlige registre.⁴⁷

Dersom et indre selskap registreres i Foretaksregisteret, må det formentlig på dette grunnlag anses som et ansvarlig selskap.⁴⁸ Dette fordi det synes som om registrering forutsetter at selskapet dermed ”*opptrer som sådant overfor tredjemann*”, slik at det faller

⁴⁵ Rt. 1989 s. 196 (s. 302-303).

⁴⁶ Ot.prp. nr. 50 (1984-85) s. 40.

⁴⁷ Gjems-Onstad (2003) s. 884.

⁴⁸ Aarbakke (2004) s. 27.

inn under definisjonen av ansvarlig selskap i sel. § 1-2 første ledd litra b.⁴⁹ Dette er lagt til grunn i selskapslovens forarbeider, der det sies at et næringsdrivende selskap som lar seg registrere, ”uten videre anses som et [ansvarlig selskap]”.⁵⁰

At indre selskaper ikke har registreringsplikt, betyr at deltakerne unngår offentlighet rundt selskapsforholdet, og at utenforstående ikke får kjennskap til deltakelsen. Dette harmonerer godt med definisjonen i sel. § 1-2 annet ledd litra c. Ulemper ved ordningen er blant annet at man ikke har en fullstendig oversikt over bruken av selskapsformen. Justeringer i lovverket kan også vanskeligjøres, da man ikke har direkte kunnskap om verken virksomhetsområder eller omfang. For en medkontrahent eller annen tredjemann, vil ikke mangelen på registrering ha noen særlig betydning, da disse forholder seg til selskapets hovedmann. Hvordan den indre fordeling i selskapet er regulert, spiller ingen rolle her.

Som følge av at indre selskaper er unntatt fra registrering i offentlige registre, skal heller ikke andre avtaler som gjelder selskapsforholdet registreres. Dette fremkommer blant annet av sel. § 2-4 fjerde jf. tredje ledd om avtale om ansvarsform.

⁴⁹ Skipsfart og Samarbeid (1991) s. 120-121.

⁵⁰ NOU 1980:19 s. 108.

2.3 Deltakerne – hovedmann og stille deltaker

2.3.1 Hvem kan være deltakere i et indre selskap?

Både fysiske og juridiske personer kan være deltakere i et indre selskap, jf. sel. § 2-2 første ledd. Det gjelder imidlertid den reservasjon at hovedmannen i et indre selskap må være juridisk person.⁵¹ Begrunnelsen for dette er at det i ethvert selskap skal være en ”virksomhet”, og dette vilkåret kan bare oppfylles ved at foretaket drives gjennom en juridisk person. Stille deltakere kan derimot være både fysiske og juridiske personer. Felles betegnelse på disse er *selskapsdeltakere*.

Det gjelder visse reservasjoner med hensyn til hvem som kan være selskapsdeltakere. For fysiske personer gjelder den begrensning at umyndige og visse grupper av sinnssyke omfattes av de alminnelige regler om inhabilitet⁵² Disse kan ikke være deltakere i et selskap, ettersom de mangler rettslig handleevne etter vgml. § 2, jf. uml. §1. Selskapsdeltakelse må i så fall skje gjennom verge. For juridiske personer gjelder den begrensning at den som representerer denne i det indre selskapet, må ha signaturrett (kompetanse til å inngå bindende avtaler) fra vedkommende selskap.⁵³ Dersom deltakeren er for eksempel et aksjeselskap, tilligger signaturrekten styret, jf. asl. § 6-30, eller den styret har gitt særlig fullmakt, jf. asl. § 6-31.

Spørsmålet i det følgende er hvilke vilkår som må være oppfylt for å være ”deltaker”.

⁵¹ Wiik (2001) s. 10.

⁵² Aarbakke (2004) s. 41.

⁵³ *ibid.* s. 45.

2.3.2 Deltakerbegrepet

Det finnes ingen definisjon av begrepet *deltaker* i selskapsloven, selv om ordet brukes i stor utstrekning i lovteksten. En nærmere definisjon må finnes i andre rettskilder.

Om en fysisk eller juridisk person skal anses som deltaker eller kreditor, medkontrahent m.v., kan i visse tilfeller være tvilsomt. Det avgjørende må være om vedkommende plikter å dekke et underskudd i virksomheten.⁵⁴ Dersom vedkommende har skutt inn kapital i virksomheten, vil han være långiver eller finansiell investor, dersom hans krav er begrenset til eventuell avkastning (renter) og tilbakebetaling av det som er innskutt. Dersom han derimot har krav på tilbakebetaling av innskutt kapital med prioritet etter kreditorer, samt et krav på andel av overskudd og plikt til å dekke underskudd, er han deltaker.⁵⁵ Dette er et utslag av at virksomheten skal drives for deltakernes ”regning og risiko”, hvilket ikke er tilfellet for en långiver, investor e.l. Ansatte i virksomheten på grunnlag av alminnelig ansettelsesavtale, regnes heller ikke som deltakere. Dette gjelder selv om ansettelsesforholdet gir rett til en andel av resultatet i foretaket. Slik rett må karakteriseres som lønn, og ikke deltakelse i virksomhet.⁵⁶

Grunnlaget for en deltakers andel i et selskap, er innskudd av kapital eller andre rettigheter, mot rett til andel av selskapets overskudd. Det er imidlertid et vilkår at deltakelsen er *reell*. Deltakerne må delta både i tap og gevinst dersom de skal anses for å være deltakere.⁵⁷

I Rt. 1989 s. 296 fant Høyesterett at en gruppe investorer oppfylte vilkårene for å være deltakere. Etter investeringsavtalen forpliktet investorene seg til, foruten innskudd av aksjekapital, å yte tilleggskapital i selskapet. Investorene deltok på like fot med aksjonærene ved overskuddsfordelingen, etter dekning av gjeld, kapitalinnskudd og aksjekapital. Investorene skulle også stå tilbake for aksjonærenes rett til utbytte, hvilket trakk i retning av at de var deltakere i et selskap, og ikke långivere.

⁵⁴ Ravnaas (2008) s. 18

⁵⁵ *ibid.* s. 18.

⁵⁶ Wiik (2001) s. 11.

⁵⁷ Rt. 1989 s. 296 (s. 300).

Unntaket i sel. § 1-1 femte ledd kommer ikke til anvendelse for indre selskap, slik at kommuner, fylkeskommune eller interkommunalt selskap kan regnes med som eventuelle deltakere i den følgende fremstilling.

2.3.3 Hovedmannen

Hovedmannen i et indre selskap er den av deltakerne som har ubegrenset og personlig ansvar for virksomhetens samlede forpliktelser, jf. sel. § 1-1 første ledd, og den som tillegges rettigheter, forpliktelser og partsstilling, jf. sel. § 2-1 annet ledd. Dette følger av stille deltakers begrensede ansvar og anonyme stilling i selskapet. Hovedmannen er juridisk person, og dennes virksomhet er grunnlaget for driften i det indre selskapet.

Det er ikke noe vilkår for indre selskaper at det bare skal være én hovedmann. Flere deltakere kan fremstå utad på egen hånd, og disse har da hver for seg ansvaret for pådratte forpliktelser.⁵⁸ Det må imidlertid inngås avtale mellom deltakerne om at deres innbyrdes forhold ikke skal fremstå utad, slik at forholdet fortsatt regnes som et indre selskap. En annen måte å organisere seg på, er at alle deltakerne har personlig, ubegrenset og solidarisk ansvar for virksomhetens forpliktelser, men at de har avtalt at bare en av dem skal handle på vegne av dem alle. De øvrige deltakerne er ikke dermed stille deltakere; det krever særskilt avtale om anonymitet og begrenset ansvar. Utgangspunktet videre er organisering med én hovedmann og en eller flere stille deltaker(e).

Sett utenfra, skjer all virksomhet hos hovedmannen. At det finnes en underliggende avtale med de øvrige deltakerne om fordeling av rettigheter og forpliktelser, endrer ikke forholdet mellom hovedmannen og tredjemann.⁵⁹ Det er hovedmannen kreditorer, ansatte, offentlige myndigheter m.v. forholder seg til. I tillegg er det hovedmannen som eventuelt registreres som arbeidsgiver, merverdiavgiftspliktig m.v.⁶⁰

⁵⁸ Woxholth (2005) s. 56.

⁵⁹ Ravnaas (2008) s. 13-14.

⁶⁰ Wiik (2001) s. 10-11.

Hovedmannen stiller undertiden sin virksomhet til disposisjon for det indre selskapet, slik at dennes selskapsorganer tar seg av drift og administrasjon av virksomheten. Dette kan særlig være hensiktsmessig der de øvrige deltakerne er fysiske personer. Det hender også at hovedmannens styre utgjør styret for det indre selskapet, og tilsvarende for daglig leder. Det forekommer også avtaler om at hovedmannen utgjør selskapsmøtet for det indre selskap.⁶¹

Ettersom det er hovedmannen som forholder seg utad på vegne av de øvrige deltakerne, må denne ha enkelte forpliktelser overfor de øvrige deltakerne. Ut fra et lojalitetssynspunkt, må hovedmannen anses forpliktet til å inngå avtaler som fremmer det indre selskapets formål, og å arbeide for å få best mulig resultat for deltakerne. De stille deltakerne må imidlertid anses å være forpliktet på samme måte.

2.3.4 Stille deltaker

Alle selskapsformer som omfattes av selskapsloven kan ha stille deltakere. Dette fremgår av plasseringen av bestemmelsen om stille deltakere i selskapslovens generelle del, og at det ikke er gitt noen begrensninger for hvilke selskaper som kan ha stille deltakere. I forhold til indre selskaper, er det ikke påkrevet at det *skal* være stille deltakere med i disse. Det er likevel vanlig å organisere indre selskaper med en eller flere stille deltaker(e). Dersom ingen av deltakerne oppfyller vilkårene i sel. § 1-2 første ledd litra d, vil alle være ubegrenset og personlig ansvarlige for selskapets forpliktelser. For at noen skal karakteriseres som stille deltaker, kreves det at det er inngått særlig avtale om anonymitet og ansvarsbegrensning.

Stille deltakere er gitt en ganske passiv rolle i selskapsloven. De har ikke alltid de samme rettighetene og pliktene som øvrige deltakere, og stiller derfor noe svakere i enkelte forhold. De kan for eksempel ikke være medlemmer av selskapsmøtet (sel. § 2-8 annet ledd), forvalte selskapet (sel. § 2-20 tredje ledd) eller kreve selskapet oppløst (sel. 2-37 fjerde ledd). Med begrenset ansvar følger således begrensede rettigheter og forpliktelser. Disse begrensningene begrunnes i at det ikke synes rimelig å gi stille deltakere noen særlig

⁶¹ Se bl.a. HR-2009-284-A, avsnitt 10.

innflytelse på selskapets virksomhet, da ansvarsbegrensningen gjør at de løper en mindre risiko enn deltakere med ubegrenset ansvar. I andre henseender er stille deltakere noe friere stilt enn øvrige deltakere. De er blant annet ikke omfattet av konkurranseforbudet i sel. § 2-23 første ledd, som en direkte følge av at den passive rollen de har i selskapet, ikke begrunner lojalitetsplikt i like stor grad som for øvrige deltakere.⁶²

Utgangspunktet er at stille deltaker skal følge de regler i selskapsloven som gjelder deltakere i sin alminnelighet.⁶³ Unntak for stille deltaker, fremgår spesifikt av den enkelte bestemmelse.

Stille deltaker er i sel. § 1-2 første ledd litra d definert som ”*deltaker i et selskap der det er avtalt at deltakelsen ikke skal fremtre utad og at deltakeren bare har begrenset ansvar med en fastsatt sum*”. Vilkårene for om noen er stille deltaker er dermed at vedkommende er ”*deltaker*” jf. over, at det er avtalt at ”*deltakelsen ikke skal fremtre utad*”, og at det er avtalt at deltakeren skal ha ”*begrenset ansvar med en fastsatt sum*”.

2.3.4.1 ”Avtalt at deltakelsen ikke skal fremtre utad”

I likhet med det indre selskapet som sådant, skal heller ikke stille deltaker opptre utad. Sel. § 1-2 første ledd litra d bestemmer at det skal være inngått avtale med de øvrige deltakere om at den stille deltaker skal være anonym i forhold til omverdenen. Dennes navn skal ikke komme frem verken i selskapsnavnet eller i Foretaksregisteret, og heller ikke i noen sammenheng som kan gi tredjemann grunn til å tro at vedkommende er deltaker som er ansvarlig etter de alminnelige reglene om selskapsforpliktelser.⁶⁴ Stille deltaker kan heller ikke på egen hånd opptre på en måte som gjør at han identifiseres med til selskapet, og samtidig opprettholde sin status som stille deltaker.

⁶² NOU 1980:19 s. 123.

⁶³ *ibid.* s. 109.

⁶⁴ Woxholth (2005) s. 58.

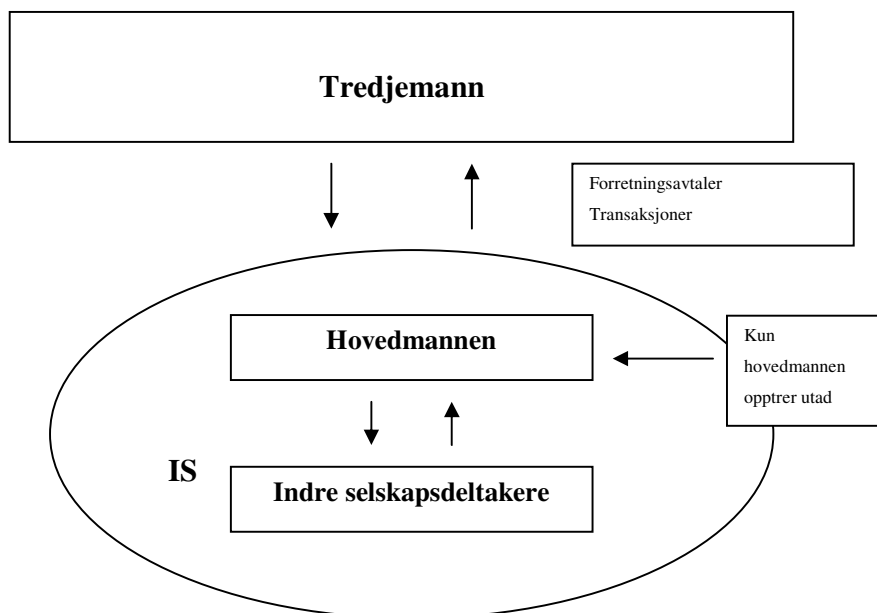
2.3.4.2 "Avtalt ... at deltakeren bare har begrenset ansvar med en fastsatt sum"

Det skal også foreligge en avtale mellom deltakerne om at stille deltakere kun skal være ansvarlig for en fastsatt sum; innskuddet. Dette har som første konsekvens at de stille deltakerne ikke er personlig og ubegrenset ansvarlig for selskapsgjelden, jf. sel. § 2-4 første ledd.⁶⁵ Det betyr også at de ikke har krav på overskudd av selskapets virksomhet i større grad enn denne summen tilsier. Overskuddsfordelingen er et produkt av den enkelte deltakers investering og risiko, og utdelingene skal stå i forhold til deltakernes innskudd i selskapet. Tilsvarende kan de stille deltakerne ikke tape mer enn det de har skutt inn i selskapet, og de har ikke ansvar for å dekke underskudd i større utstrekning enn innskuddet tilsier.

At stille deltakere har "ansvar" for en fastsatt sum, viser til deres forpliktelser overfor de øvrige deltakerne i selskapet. En stille deltaker vil aldri ha direkte ansvar overfor noen utenfor selskapssfæren.

⁶⁵ Woxholth (2005) s. 58.

2.4 Skjematisk fremstilling av indre selskap med stille deltaker



66

Figuren viser forholdet mellom det indre selskapet og tredjemann, og forholdet innad mellom deltakerne. Hovedmannen opptrer utad i sitt eget navn overfor tredjemann, mens forholdet innad baseres på en IS-avtale. Tredjemann forholder seg kun til hovedmannen, som står for driften av virksomheten i det indre selskapet.

⁶⁶ Fritt etter Figur 1, Ravnaas (2008) s. 14.

3 Selskapsrettslig rammeverk

3.1 Forholdet til selskapsloven

Indre selskapers rettsforhold reguleres av selskapsloven. Det er imidlertid ikke alle av lovens bestemmelser som kommer til anvendelse etter sin ordlyd, blant annet fordi indre selskaper og stille deltakere ikke skal fremstå utad. Dette gjelder blant annet reglene om organisering, og representasjon. Der de særegne forhold som gjelder for indre selskaper og deltakerne gjør seg gjeldende, er det dermed ikke gitt at selskapslovens regler kommer til anvendelse slik de fremstår.

3.2 Selskapslovens regler

3.2.1 Selskapslovens anvendelsesområde

Selskapsloven kommer til anvendelse der ”*en økonomisk virksomhet utøves for to eller flere deltakers felles regning og risiko, og minst en av deltakerne har et ubegrenset, personlig ansvar for virksomhetens samlede forpliktelser*”, jf. sel. § 1-1 første ledd første punktum. Dette alternativet omfatter ansvarlig selskap, kommandittselskap og indre selskap. Jeg viser for øvrig til pkt. 2.2.

Loven kommer også til anvendelse hvor to eller flere deltakere har ”*et ubegrenset ansvar for deler av forpliktelsene når disse deler til sammen utgjør virksomhetens samlede forpliktelser*”, jf. sel. § 1-1 første ledd annet punktum. Dette alternativ kommer til anvendelse på ansvarlige selskaper med delt ansvar (DA), og faller utenfor avhandlingens problemstilling.

Sel. § 1-3 gjelder selskapslovens stedlige virkeområde. Bestemmelsens litra a setter som vilkår at selskapet må ha sitt hovedkontor her i riket eller på norsk kontinentalsokkel. Med *hovedkontor* menes det administrative senter for selskapets virksomhet.⁶⁷ Dersom et selskap ledes fra et sted på norsk fastland, er det omfattet av loven. Dette gjelder også selskap som drives fra Svalbard, jf. forutsetningsvis svalbl. § 2.⁶⁸ Den omstendighet at

⁶⁷ Ot.prp. nr. 47 (1984-85) s. 37.

⁶⁸ Woxholth (2005) s. 67.

selskapsmøter avvikles utenfor riket, er et moment som kan tale for at selskapet har sitt hovedkontor i et annet land. Dersom selskapsmøter regelmessig holdes i utlandet, er det rimelig å anta at selskapet ikke lenger omfattes av loven.⁶⁹

Mens ansvarlig selskap og kommandittselskap alltid skal angi stedet for sitt hovedkontor i selskapsavtalen, jf. sel. § 2-3 annet ledd litra d, kan man ikke forutsette at indre selskaper har noe fast sted for sin administrasjon.⁷⁰ Derfor setter sel. § 3-1 litra b som vilkår at en eller flere deltaker(e) som sammen eier den vesentligste delen av foretaket skal bo i riket, og at foretakets virksomhet ikke skal utøves i en annen stat. Vilkåret om bosted refererer seg til ”*det alminnelige domisilbegrep i norsk internasjonal privatrett*”.⁷¹ Deltakerne som eier ”*den vesentligste delen*” av foretaket, skal altså være bosatt i Norge. Dersom deltakeren er en juridisk person, er det avgjørende hvor denne hører hjemme. Vurderingen må her tas etter de samme hensyn som i drøftelsen om *hovedkontor* ovenfor. Tilsvarende gjelder for vilkåret om at foretakets virksomhet ikke skal utøves i en annen stat. At deltakerne som bor i riket må eie ”*den vesentligste delen av foretaket*”, innebærer at de til sammen må ha en eierandel på minst 50 %.⁷²

3.2.2 Avtalefrihet

Et indre selskap er i hovedsak basert på en avtale mellom deltakerne.⁷³ En slik avtale vil i praksis regulere de fleste og vesentligste punktene i selskapets forhold, både innad mellom deltakerne, og utad overfor tredjemann. Det gjelder imidlertid den reservasjon at selskapslovens bestemmelser i utgangspunktet ikke kan fravikes, med mindre det er særskilt fastsatt i loven eller følger av sammenhengen, jf. sel. § 1-4. Dette siste alternativet gjør seg gjeldende der det ikke er adgang til å fravike lovens ordlyd, men vedkommende regel ikke passer på situasjonen. Dette gjelder i visse tilfeller for indre selskaper, på grunn

⁶⁹ Woxholth (2005) s. 67.

⁷⁰ Ot.prp. nr. 47 (1984-85) s. 37.

⁷¹ NOU 1980:19, s. 110.

⁷² *ibid.* s. 110.

⁷³ Ravnaas (2008), s. 13.

av særlige forhold som anonymitet, unntak fra registreringsplikt m.v. En selskapsavtale i et indre selskap kan altså ikke utformes uten hensyn til selskapslovens regler. Imidlertid er en stor del av selskapslovens regler fravikelige i større eller mindre grad.

Under lovforarbeidene var det skepsis til at loven som hovedregel skulle være preseptorisk. Dette var blant annet på grunn av de varierende praktiske behov selskapene og selskapsretten skulle fylle, og ut fra forventningen om at disse behovene ville endre seg med tiden. Den største bekymringen syntes å være at dersom man låste fast rettstilstanden, kunne man få utilsiktede negative konsekvenser på et område man ikke hadde full oversikt over. Konsekvensene av en uforutsett og uheldig løsning ville være meget større ved preseptoriske regler. Det ble foreslått at en generell regel om ufravikelighet ikke skulle inntas i loven, men at man konkret skulle avgjøre dette for den enkelte bestemmelse, og la utforutsette situasjoner omgjøres ved avtale.⁷⁴

Selskapsloven er som hovedregel preseptorisk, men slik at selskapsdeltakerne gis frihet til å fravike enkelte av bestemmelsene. Det alminnelige utgangspunkt er at de bestemmelser som bare har betydning i forholdet mellom deltakerne, skal kunne fravikes ved avtale. At de øvrige bestemmelser er ufravikelige, er hovedsakelig begrunnet i at de kan ha betydning også for tredjemann. Slike bestemmelser kan ikke være fravikelige for selskapsdeltakerne alene. Dersom en avtale skal fravike en lovbestemmelse, må den imidlertid være fraveket *tydelig* for å få virkning. I tillegg er enhver avtale gjenstand for domstolsprøving etter alminnelige formuerettslige regler.⁷⁵ Selskapslovens regler skal ikke i unødig grad sperre for individuelle løsninger og hindre en hensiktsmessig utvikling. Det er derfor gitt en vid adgang til å avtale individuelle løsninger, særlig i forhold til selskapets organisasjon, og i forhold til reglene som primært gjelder deltakernes innbyrdes forhold.⁷⁶

⁷⁴ Ot.prp. nr. 47 (1984-85), s. 23.

⁷⁵ NOU 1980:19, s. 89.

⁷⁶ Ot.prp. nr. 47 (1984-85), s. 24.

3.2.3 IS-avtalen

Selskapsavtalen i et indre selskap kalles undertiden *IS-avtale*. Dette kan være et hensiktsmessig begrep, da den skiller seg noe fra de ordinære selskapsavtalene for ansvarlige selskaper og kommandittselskaper. Begrepet IS-avtale brukes i det følgende om selskapsavtale inngått mellom deltakerne i et indre selskap.

En IS-avtale kan til illustrasjon sammenlignes med en aksjonæravtale.

Aksjonæravtalen er en avtale mellom to eller flere parter, som innebærer at hver enkelt skal gjøre sitt for at avtalens formål skal gjennomføres.⁷⁷ Dette vil også være tilfellet for IS-avtalens vedkommende. I tillegg regulerer både aksjonæravtaler og IS-avtaler i større eller mindre grad hva den enkelte part/deltaker skal gjøre for at et gitt resultat skal oppnås. Det er likevel den forskjell at en aksjonæravtale ikke trenger å omfatte samtlige aksjonærer i et aksjeselskap, mens en IS-avtale normalt gjelder for alle deltakerne i selskapet.

Utgangspunktet er at deltakerne i indre selskaper *ikke* er forpliktet til å opprette noen selskapsavtale, jf. sel. § 2-3 første ledd første setning. Som den store hovedregel, gjøres dette imidlertid for praktisk talt alle indre selskaper. En IS-avtale vil som oftest regulere i detalj hva som skal gjelde for det indre forholdet mellom deltakerne, og hvordan (om overhodet) deltakerne skal forholde seg utad. Dersom deltakerne i et indre selskap velger å opprette IS-avtale, finnes det holdepunkter i sel. § 2-3 annet ledd om hva som kan tas med, eventuelt danne utgangspunktet for slik avtale.⁷⁸

For at en IS-avtale skal være bindende for deltakerne, må de være enige om hovedpunktene i selskapsforholdet, eller i det minste om hvem som skal være selskapsdeltakere, hvilke innsatser deltakerne skal gjøre i selskapet og hvilken type virksomhet som skal drives. Det må også kreves at deltakerne har kommet forbi forhandlingsstadiet, slik at det kan sies å foreligge rettslig bindende disposisjoner fra samtlige. Registrering i Foretaksregisteret er ikke et krav for at avtalen er bindende.⁷⁹

⁷⁷ Andenæs (2006) s. 57.

⁷⁸ Sel. § 2-3 annet ledd inneholder minimumskrav for selskapsavtaler for ansvarlige selskaper og kommandittselskaper.

⁷⁹ Aarbakke (2004) s. 48.

Deltakerne kan i IS-avtalen bestemme alle de forhold de selv ønsker, men med de forbehold som er nevnt under pkt. 3.2.2. Det gjelder ingen formkrav til verken opprettelse eller endring av en IS-avtale, jf. sel. § 2-3 første ledd. Dette medfører at en avtale kan endres når som helst, og uten at vedtak om endring må fattes i selskapsmøte.⁸⁰ Det er selvfølgelig adgang for deltakerne å avtale at bestemmelsene i sel. § 2-3 første ledd, eventuelt tilsvarende regler, likevel skal gjelde.

Selskapsavtalen signeres normalt av samtlige deltakere i det indre selskapet. Sel. § 2-3 første ledd første punktum i.f. gjør unntak for stille deltakere. Dette er en konsekvens av at selskapsavtaler for ansvarlige selskaper og kommandittselskaper skal meldes til Foretaksregisteret. Stille deltaker skal være anonym i forhold til omverdenen, og selskapsdeltakelsen skal ikke fremkomme av registermeldingen. Slikt hensyn er ikke nødvendig å ta for en IS-avtale, da denne ikke skal registreres.

At det opprettes en IS-avtale kan være svært hensiktsmessig. For det første kan en skriftlig avtale skape klarhet i selskapsforholdet, slik at ingen av deltakerne er i tvil om sine plikter og rettigheter. For det andre vil en skriftlig avtale gjøre at deltakerne tenker nøye gjennom hva som skal reguleres, og på hvilken måte dette gjøres mest hensiktsmessig.⁸¹ Dersom det foreligger tvil om hva slags selskapsforhold som faktisk er opprettet, vil det ved vurderingen legges stor vekt på hva som har kommet formelt til uttrykk.⁸²

I forhold til tredjemann vil en IS-avtale som hovedregel ikke ha noen betydning, da selskapet som sådant ikke fremstår utad, og avtalen kun vil regulere forholdet innad mellom deltakerne. En skriftlig avtale kan imidlertid få betydning som bevis dersom det oppstår tvister mellom deltakerne, eventuelt mellom deltakerne og offentlige myndigheter.⁸³ IS-avtaler har flere ganger vært brukt til å klargjøre forhold i indre selskaper, der tvister er kommet for retten.

⁸⁰ Gjems-Onstad (2003) s. 897.

⁸¹ Woxholth (2005) s. 81.

⁸² Rt. 1986 s. 58.

⁸³ Gjems-Onstad (2003) s. 888.

3.2.4 Partsstilling

Indre selskaper kan ikke tilordnes rettigheter, forpliktelser eller partsstilling overfor domstol og andre myndigheter, jf. sel. § 2-1 annet ledd. *Andre myndigheter* betyr i denne sammenheng forvaltningsmyndigheter.⁸⁴ Begrunnelsen for regelen er at det bare er ”for de utadrettede selskaper med kontaktflate til tredjemann at behovet for å knytte rettigheter osv. til selskapet gjør seg gjeldende med noen styrke av betydning”.⁸⁵ Rettigheter, forpliktelser og partsstilling skal tilregnes deltakerne, jf. sel. § 2-1 annet ledd. Stille deltakere kan ikke ha slike egenskaper, som en direkte følge av at disse ikke skal fremstå utad, og at deltakelsen begrenser seg til et bestemt innskudd. Det vil være urimelig at de skal kunne inngå avtaler m.v. på vegne av de øvrige deltakerne, da deltakere med større eller ubegrenset ansvar vil løpe en større risiko dersom avtalen blir tapsbringende. I tillegg kommer at stille deltakere i alminnelighet heller ikke tar del i selskapets drift, jf. sel. § 2-8 annet ledd. For stille deltakeres vedkommende betyr det da at rettigheter, forpliktelser og partsstilling må tilregnes de øvrige deltakerne i selskapet.⁸⁶ Det er i alminnelighet hovedmannen som tillegges disse egenskapene.

3.2.5 Ansvar for selskapsforpliktelser

Ansvar for selskapsforpliktelser er som hovedregel ubegrenset, personlig og solidarisk for samtlige deltakere, jf. formuleringen i sel. § 2-4 første ledd første punktum ”*en for alle og alle for en*”. Dette er den alminnelige regel om solidaransvar i norsk rett, og den regel man skal falle tilbake på dersom det ikke finnes holdepunkter for noe annet.⁸⁷ Ansvarsformen innebærer at deltakerne hefter direkte overfor selskapets kreditorer, og at én deltakers betaling frigjør selskapet og de øvrige deltakere i samme utstrekning som betaleren.⁸⁸

⁸⁴ Woxholth (2005) s. 76.

⁸⁵ NOU 1980:19 s. 111.

⁸⁶ Woxholth (2005) s. 77.

⁸⁷ Ot.prp. nr.47 (1984-85) s. 39.

⁸⁸ NOU 1980:19, s. 112.

Annen ansvarsform kan avtales, jf. tredje ledd, og dette *må* også gjøres dersom noe annet enn solidaransvar skal kunne gjøres gjeldende. For deltakerne i indre selskaper innebærer dette at dersom det ikke avtales særskilt at annen ansvarsform skal gjelde, vil alle være ubegrenset, personlig og solidarisk ansvarlige for selskapets forpliktelser. Hvis en eller flere av deltakerne ønsker status som stille deltaker jf. sel. § 1-2 første ledd litra d, må det avtales begrenset ansvar og anonymitet for den enkelte deltaker.⁸⁹

Hovedregelen er at annen avtale ikke får virkning overfor tredjemann før den er registrert i Foretaksregisteret, eller tredjemann kjente eller burde kjent avtalen. Tredje ledd siste punktum oppstiller imidlertid unntak fra registrering for stille deltaker, som følge av at denne ikke skal fremstå utad. Dette innebærer at stille deltaker ikke pådrar seg solidaransvar, selv om denne ikke melder sin ansvarsbegrensning til Foretaksregisteret.⁹⁰

Indre selskap er uttrykkelig unntatt fra registreringsplikten, jf. fjerde ledd. Avtale om annen ansvarsform enn angitt i første ledd får for indre selskaper også virkning overfor godtroende tredjemann. Regelen begrunnes i at selskapet ikke skal registreres, og at det heller ikke vil være nødvendig å registrere avtale om annet ansvarsforhold.⁹¹

Sel. § 2-4 annet ledd om selskapets ansvar overfor kreditor, har ingen umiddelbar virkning i forhold til indre selskaper. Dersom annen avtale ikke er inngått, jf. tredje ledd, er hovedregelen i annet ledd at selskapskreditor skal gjøre sitt krav gjeldende mot ”*selskapet*”. Ettersom det indre selskapet som sådant ikke opptrer utad, er det hovedmannen kreditorene forholder seg til. Regelen må formentlig leses med den reservasjon at *selskapet* i denne sammenheng betyr *hovedmannen*. Selskapet kan ikke tilegnes forpliktelser, jf. sel. § 2-1, og det er da hovedmannen kreditorene forholder seg til. Sel. § 2-4 annet ledd kan fravikes ved avtale, jf. tredje ledd. Det gjelder ikke krav om registrering ved fravikelse av bestemmelsen, jf. fjerde ledd, som følge av det alminnelige unntak fra registrering.

⁸⁹ Gjems-Onstad (2003) s. 897.

⁹⁰ NOU 1980:19 s. 113.

⁹¹ *ibid.* s. 113.

3.2.6 Deltakernes plikt til å gjøre innskudd

Deltakerne plikter ikke å gjøre innskudd i selskapet ”i større utstrekning enn det som følger av selskapsavtalen eller av denne lov”, jf. sel. § 2-6 første ledd. Bestemmelsen pålegger ikke deltakerne noen innskuddsplikt, og det står dem fritt å avtale om, og i hvilket omfang slik plikt skal gjelde. Ikke alle virksomheter krever like mye kapital. En investeringsvirksomhet vil for eksempel kreve et større kapitalgrunnlag enn en virksomhet som hovedsakelig driver med rådgivning.

At en eventuell innskuddsplikt skal fastsettes i *selskapsavtale*, åpner for en drøftelse om indre selskaper likevel er påkrevet å opprette IS-avtale, eventuelt bare for dette formål, hvor de ellers har bestemt seg for ikke å opprette slik avtale. Bestemmelsen åpner ikke for fravikelse, og må dermed anses å være preseptorisk i samsvar med lovens hovedregel i § 1-4. Med dette utgangspunkt, skulle også indre selskaper være forpliktet til å opprette IS-avtale for dette formål. Spørsmålet blir om sel. § 2-6 første ledd er fravikelig, som følge av sammenhengen, jf. sel. § 1-4 i.f.

IS-avtaler skal ikke registreres, og vil bare angå forholdet deltakerne imellom. Forholdene rundt innskuddsplikt vil naturlig nok være viktige og til tider kompliserte og detaljerte, og skriftlig avtale har mange hensyn for seg. På den annen side er indre selskaper uttrykkelig unntatt fra plikten til å opprette selskapsavtale i sel. § 2-3, og dette må, som følge av sammenhengen, også gjelde i forhold til § 2-6. Dersom deltakerne ønsker avtaleregulering av forholdet på en annen måte enn ved IS-avtale, må alminnelig avtaleslutning være tilstrekkelig. I praksis vil IS-avtale tilnærmet alltid opprettes.

Det er flere fordeler ved å opprette skriftlig avtale om innskuddsforpliktelser. Denne kan klargjøre at det ikke er mislighold å nekte ytterligere innskudd eller innsats, dersom slik tilleggsplikt ikke fremgår av avtalen. Avtale om innskuddsplikt kan også danne grunnlag for å statuere mislighold for en deltaker som pådrar de øvrige deltakerne en forpliktelse, som fører til at ytterligere innskudd er nødvendig. Avtale kan også danne grunnlag for regresskrav.⁹²

⁹² NOU 1980:19, s. 93.

Avtale om innskuddsforpliktelse, kan ikke sperre for negotiorum gestio-regelen i sel. § 2-20 annet ledd annet punktum Den enkelte deltaker kan etter denne bestemmelsen alltid foreta handlinger som er ”nødvendige for å avverge tap eller skade for selskapet”. Dersom det er et presserende behov for kapital eller annet innskudd i selskapet, og dette ikke kan ordnes i tide på annen måte, har den enkelte deltaker alltid rett til å løse situasjonen på eget initiativ, så lenge det er tale om å avverge tap eller skade. Stille deltaker er uttrykkelig unntatt fra slik rett i bestemmelsens tredje ledd, som følge av at deltakerforholdet ikke skal fremtre utad.⁹³ Det er imidlertid et vilkår for anvendelse av denne bestemmelsen, at det ikke er valgt styre eller ansatt daglig leder. Dersom selskapet har et eller begge av disse organene, er deltakerne avskåret fra å forvalte selskapet.

Dersom ikke annet er avtalt, forfaller en innskuddsforpliktelse ”straks”, jf. sel. § 2-6 annet ledd. Det vil si at plikten forfaller i det selskapsavtalen trer i kraft, men det kan også være på det tidspunkt selskapet trenger innskuddet i virksomheten.⁹⁴ Det er ikke inntatt i loven noen bestemmelser om virkningene av et mislighold av innskuddsfristen, men etter omstendighetene vil det kunne føre til utelukkelse etter sel. § 2-36 første ledd litra b.⁹⁵ Et vilkår er i så fall at misligholdet er *vesentlig*, hvilket må vurderes ut fra blant annet innskuddets størrelse og om det var behov for innskudd umiddelbart, slik at oversittelse ville medføre store følger for selskapet. Øvrige misligholdsvirkninger kan gjøres gjeldende etter alminnelige obligasjonsrettslige prinsipper.⁹⁶

Det er ikke noe vilkår om at innskudd skal gjøres med kontanter. Også realkapital, immaterielle objekter, arbeidsinnsats m.v. kan utgjøre innskudd.⁹⁷ Det er heller ingen krav til innskudd av egenkapital i indre selskaper. Her foreligger det full avtalefrihet. Til sammenligning gjelder minimumskrav om innskudd i både kommandittselskap,

⁹³ NOU 1980:19, s. 118.

⁹⁴ Aarbakke (2004) s. 62.

⁹⁵ Ot.prp. nr. 47 (1984-85), s. 40.

⁹⁶ Woxholth (2005) s. 91.

⁹⁷ *ibid.* s. 91.

aksjeselskap og allmennaksjeselskap.⁹⁸ Det er heller ingen vilkår for indre selskap tilsvarende kravet om *forsvarlig egenkapital* i asl./asal. § 3-4, eller krav om bundet egenkapital i disse lovenes kapittel 3.⁹⁹ Som hovedregel er det dermed ingen grense for når det kan gis utdeling fra et indre selskap, sammenlignet med asl./asal. § 8-1. Det er imidlertid ikke adgang til utdeling dersom det ”*åpenbart ville skade selskapets eller kreditorenes interesser*”, jf. sel. § 2-26 fjerde ledd. Dersom det ikke foreligger avtale om noe annet, kan overskudd heller ikke deles ut dersom det ”*trengs til betaling av selskapsforpliktelser eller selskapets virksomhet*”, jf. tredje ledd. Bestemmelsene kan fravikes ved avtale, jf. femte ledd.

Ved utdeling av overskudd, skal resultatet deles likt mellom deltakerne, dersom ikke annet er avtalt, jf. sel. § 2-25 første jf. fjerde ledd.

3.2.7 Organisering – selskapsmøte, styre og daglig leder

Selskapsmøtet er øverste organ i indre selskaper, og dessuten obligatorisk, jf. sel. § 2-8. Dersom ikke annet er avtalt, skal *samtlig*e deltakere i selskapet være medlemmer av selskapsmøtet. Dette er i samsvar med den alminnelige hovedregel om kompetansen i selskaper som omfattes av selskapsloven; den alminnelige, øverste myndighet skal tilligge *samtlig*e deltakere i fellesskap.¹⁰⁰ Unntatt fra hovedregelen er stille deltakere, jf. annet ledd. Dette er begrunnet i at de har begrenset ansvar til en fastsatt sum, og at det da ville være urimelig om de skulle kunne påvirke virksomheten gjennom stemmerett i selskapsmøtet.¹⁰¹ Stille deltakere kan likevel være medlem av selskapsmøtet dersom de er oppnevnt til å representere de ansatte i selskapsmøtet etter sel. § 2-9 tredje ledd, jf. § 2-8 annet ledd annet punktum. Denne regelen må imidlertid anses ikke å ha særlig betydning for indre selskaper, da de normalt ikke vil ha ansatte. Selskapsforholdet består kun i en avtale mellom

⁹⁸ Henholdsvis minimum kr. 20.000, jf. sel. § 3-5, første ledd, kr. 100.000, jf. asl. § 3-1, første ledd og kr. 1.000.000, jf. asal. § 3-1, første ledd.

⁹⁹ Slik også Gjems-Onstad (2003) s. 895-896.

¹⁰⁰ Woxholth (2005) s. 94.

¹⁰¹ *ibid.* s. 96.

deltakerne, og det vil sjeldent være behov for en egen administrasjon. Det normale er at hovedmannen stiller sin virksomhet til disposisjon for det indre selskapet, slik at administrative oppgaver utføres av hovedmannens ansatte.¹⁰²

Dette betyr at i indre selskaper med én hovedmann og én eller flere stille deltaker(e), utgjør hovedmannen selskapsmøtet alene. Dette medfører at tilnærmet alle beslutninger som har betydning for selskapet besluttet av hovedmannen, og at denne har instruksjonsmyndighet over styre og daglig leder, dersom det indre selskapet har disse organene. Annen løsning kan følge av avtale, jf. sel. § 2-8 annet ledd.

Det er opp til deltakerne i det indre selskapet å avtale om de vil ha styre, som i så fall velges av selskapsmøtet, jf. sel. § 2-13 første ledd. Dersom styre velges, skal det utøve den alminnelige forvaltningen av selskapet. Dette innebærer at styret skal sørge for at selskapet drives i samsvar med deltakernes forutsetninger, og at driften drives innenfor rammene av IS-avtalen og lovgivningen.¹⁰³ Styret har etter bestemmelsens fjerde ledd i tillegg en særlig plikt til å påse at formuesforvaltningen er ordnet på en betryggende måte.

Selskapsmøtet avgjør om det skal ansettes daglig leder, jf. sel. § 2-18 første ledd. Dersom et indre selskap har daglig leder, skal denne ta seg av den daglige ledelse av selskapet, etter de retningslinjer styret og selskapsmøtet pålegger ham, jf. sel. § 2-18 første og annet ledd. Den daglige ledelse omfatter imidlertid ikke saker som etter selskapets forhold er av uvanlig art eller er av stor betydning, dersom ikke selskapsmøtet eller styret i den enkelte sak har gitt ham myndighet til det, eller det ville medføre vesentlig ulempe å avvende situasjonen, jf. tredje ledd. Disse sakene ligger i alminnelighet under styrets kompetanseområde. Alle andre saker inngår i den daglige ledelse, og kan utføres av daglig leder alene.

Undertiden tilligger alle styrende organer hovedmannen. I HR-2009-284-A lå all forvaltning av det indre selskapet hos hovedmannen alene, uten at de stille deltakerne ble gitt noen formell innflytelse. Dette er i samsvar med lovens regler om at stille deltakere ikke skal være medlem av selskapsmøtet. De ble imidlertid gitt rett til å avgi innstilling for behandling i hovedmannens styre, og rett til informasjon før det ble truffet beslutninger av

¹⁰² UTV-2003-859.

¹⁰³ Woxholth (2005) s. 115.

”vesentlig betydning for virksomheten” og i forhold til ”alle beslutninger av ekstraordinær karakter”.¹⁰⁴ Den informasjonsplikten hovedmannen påtok seg, er en utvidelse av den plikt som følger av selskapsloven. Etter sel. § 2-27 første ledd har styret og daglig leder plikt til å informere deltakere og medlemmer av selskapsmøtet om selskapets virksomhet. Tilsvarende gjelder når selskapet ikke har styre eller daglig leder.¹⁰⁵ Informasjonsplikten gjelder imidlertid ikke overfor stille deltakere, jf. annet punktum, dersom de ikke er valgt til å representere de ansatte, jf. sel. § 2-9 tredje ledd. Stille deltakere har begrenset sitt ansvar gjennom avtale, og løper ikke samme risiko som andre deltakere. De anses da ikke for å ha like stort behov for informasjon. Der det indre selskapet har én hovedmann som utgjør selskapsmøtet, og de øvrige er stille deltakere, vil altså hovedmannen i utgangspunktet ikke ha noen informasjonsplikt. Det kan hevdes at det bør være adgang til å inngå annen avtale om informasjonsplikt, selv om lovens bestemmelse i utgangspunktet er ufravikelig. I tillegg må det, uavhengig av selskapsmøtet, være adgang til å avholde eiermøter hvor samtlige deltakere har møterett, slik at stille deltaker likevel får informasjon.¹⁰⁶ Etter sel. § 2-27 tredje ledd, har den enkelte deltakere adgang til å undersøke og kontrollere selskapets regnskap og selskapsdokumenter, samt kreve opplysninger om selskapets anliggender. Denne retten er også gitt stille deltakere, og de er dermed gitt adgang til å skaffe seg relevant informasjon på denne måten, som et alternativ til første ledd.

¹⁰⁴ HR-2009-284-A avsnitt 10.

¹⁰⁵ NOU 1980:19 S. 122.

¹⁰⁶ Wiik (2001) s. 11.

3.2.8 Representasjon

Hovedregelen om representasjon er at deltakere i indre selskap ikke representerer selskapet eller de øvrige deltakere, dersom ikke annet er avtalt, jf. sel. § 2-21 fjerde ledd. I dette synes å ligge en regel om at retten til å representere selskapet, og dermed hverandre, tilligger samtlige deltakere i fellesskap.¹⁰⁷ Dette er også forutsatt i forarbeidene, hvor det sies at det for indre selskaper ikke gjelder noen særlig selskapsrettslig legitimasjon.¹⁰⁸ Dersom deltakerne ønsker at virksomheten skal drives gjennom en hovedmann, må det avtales særskilt. Det er ikke nødvendig at dette reguleres av IS-avtale, jf. sel. § 2-8. Alminnelig avtaleslutning må være tilstrekkelig.

At en deltaker i et indre selskap kan representere *selskapet* ved avtale, kan etter min mening ikke forstås bokstavelig. Et indre selskap som sådant skal per definisjon ikke fremstå utad, og deltakerne kan da ikke representere dette, uten at selskapet må regnes som ansvarlig selskap, jf. sel. § 1-2 første ledd litra b. Forarbeidene forutsetter for denne bestemmelsen at selskap som driver utadrettet virksomhet, kan bli å anse som ansvarlig selskap først dersom det registreres i Foretaksregisteret.¹⁰⁹ Jeg kan vanskelig se at et indre selskap som sådant kan *representeres* i bestemmelsens forstand, uten at det må anses å opptre utad. Selskapet kan ikke ha forpliktelser og rettigheter, jf. sel. § 2-1, og da kan det heller ikke være anledning til å representere dette som sådant overfor tredjemann.¹¹⁰

I praksis er det alltid hovedmannen som representerer de øvrige deltakere, ved at denne fremstår utad. Det er hovedmannen som inngår avtaler, leiekontrakter m.v., og som forholder seg til kreditorer og offentlige myndigheter. Selskapet som sådant kommer ikke til syne, og heller ikke de stille deltakere.

¹⁰⁷ Woxholth (2005) s. 140.

¹⁰⁸ NOU 1980:19 s. 119.

¹⁰⁹ *ibid.* s. 119.

¹¹⁰ Woxholth (2005) s. 140.

3.2.9 Eierskifte av selskapsandel

Reglene om eierskifte står i sel. §§ 2-28 til 2-31. Disse er i stor grad deklarasjonelle. Selskapsdeltakerne i et indre selskap kan selv avgjøre om og hvordan de eventuelt vil regulere samtykkekrav, om de ønsker at inntredende selskapsdeltaker skal stille sikkerhet for sin deltakelse, om det skal gjelde forkjøpsrett for andelene m.v. Begrensninger i avtaleretten i forbindelse med eierskifte finnes imidlertid i forhold til deltakernes ansvar overfor selskapskreditor. Disse bestemmelsene kan ikke komme til anvendelse etter sin ordlyd for stille deltaker, da disse ikke hefter direkte overfor kreditorer. Dette vil behandles i forbindelse med den aktuelle bestemmelse.

I mangel av annen avtale, kan eierskifte av selskapsandel bare skje med samtykke fra *samtlig* øvrige deltakere, jf. sel. § 2-28. Det er dermed oppstilt et krav om samtykke også fra stille deltaker.¹¹¹ Med *selskapsandel* menes en deltakers fulle andel i selskapet, eller deler av denne.¹¹² Begrunnelsen for at det som hovedregel kreves samtykke fra samtlige deltakere i selskapet ved eierskifte av selskapsandel, er at det ikke kan være en sak for deltakeren alene å sette en ny deltaker i sitt sted. Deltakelse i selskapene som omfattes av selskapsloven har et sterkt preg av personlig ansvar, og opptak av ny deltaker kan få alvorlige økonomiske og personlige virkninger for de øvrige deltakerne. Deltakerne må derfor i alminnelighet ha mulighet til å nekte at en ny deltaker trer inn i selskapsavtalen.¹¹³

Dersom samtykke ikke gis, og det heller ikke er avtalt annen løsning, kan deltakeren komme ut av selskapsforholdet ved å melde uttreden etter sel. § 2-32. Lovens utgangspunkt er at deltakeren må gi seks måneders varsel, dersom ikke vilkårene i annet ledd for umiddelbar uttreden foreligger. Slik er deltakerne gitt en mulighet til å kunne komme ut av et selskapsforhold som de ikke lenger ønsker å være del av, dersom det ikke er mulig å overdra selskapsandelen grunnet samtykkenektelse.¹¹⁴ Annen frist kan avtales, jf. femte ledd.

¹¹¹ NOU 1980:19 s. 124.

¹¹² I.c.

¹¹³ NOU 1980:19 s. 37.

¹¹⁴ *ibid.* s. 37.

Dersom en selskapsandel skifter eier uten hjemmel i IS-avtalen og uten samtykke fra samtlige deltakerne, kan dette utgjøre mislighold av en slik art at både overdrager og erverver av andelen kan utelukkes fra selskapet etter sel. § 2-36.¹¹⁵ Dette følger av at erververen skal tre inn i overdragerens rettigheter og forpliktelser overfor de øvrige deltakere ved eierskiftet, jf. sel. § 2-30 første ledd. Dersom han ikke anses å ha økonomien som kreves for å overholde sine plikter overfor de øvrige deltakerne, kan dette resultere i utelukkelse på grunn av vesentlig mislighold av selskapsforholdet, jf. sel. § 2-36 første ledd litra b.

Der eierandelen går over til ny eier på grunn av deltakers død, jf. sel. § 2-31, foreligger ikke mislighold. Dersom det ikke foreligger annen avtale, kan imidlertid avdødes arvinger utløses etter sel. § 2-31 annet ledd, basert på hensynet om at de øvrige deltakere skal kunne avgjøre hvem de ønsker å ta opp som deltakere i et selskap som er av såpass personlig karakter.¹¹⁶

Sel. § 2-30 annet og tredje ledd har regler om deltakers forpliktelser overfor selskapskreditor, og overfor de øvrige selskapsdeltakerne, i tilfeller hvor eierskifte blir gjennomført. Bestemmelsene er preseptoriske, av hensyn til kreditors stilling. Annet ledd fastslår at inntil kreditor må anses for å ha fritatt *overdrageren* for ansvar, hefter overdrager og erverver av en selskapsandel solidarisk for forpliktelser som påhvilde *selskapet* ved eierskiftet. Etter tredje ledd kan *overdrager* av selskapsandel anmode *selskapets* kreditorer om å bli fritatt for ansvar der selskapsandel er overført til erververen. Spørsmålet her er hvordan stille deltakere i et indre selskap skal forholde seg i en slik situasjon, da verken selskapet som sådant eller de stille deltakerne skal komme til syne utad. Tredjemann vet ikke at selskapsforholdet eksisterer, og det kan da spørres om i hvilken grad selskapsdeltakerne kan stå til ansvar overfor kreditor.

Det kan hevdes at en stille deltaker som overdrar sin eierandel, må kunne anmode seg fritatt for ansvar overfor kreditorene etter sel. § 2-30 tredje ledd, slik at han i løpet av et rimelig tidsforløp kan legge selskapsforholdet bak seg. Stille deltaker vil ikke lenger ha behov for sin anonyme stilling, da denne har trådt ut av selskapsforholdet. Imidlertid vil en

¹¹⁵ NOU 1980:19 s. 37.

¹¹⁶ *ibid.* s. 52.

slik rett frata det indre selskap sin anonymitet, ettersom en slik anmodning nødvendigvis vil avsløre for kreditor at selskapet faktisk eksisterer. Av hensyn til selskapsforholdets formål, kan derfor ikke stille deltaker gis en slik rett. Løsningen må være at stille deltaker som overdrar sin eierandel må anmode fritakelse fra sine forpliktelser innad i selskapet i forhold til de øvrige deltakere, jf. sel. § 2-30 fjerde ledd. De øvrige deltakerne må selv kunne avtale at uttredende deltaker skal fritas for ansvar, da hensynet til kreditor ikke gjør seg gjeldende i samme grad som for deltakerne i et ansvarlig selskap. Ettersom eierandelen er overført til ny deltaker, eventuelt til en allerede eksisterende deltaker, har de øvrige deltakerne denne å forholde seg til, og det må da antas at uttredende deltaker kan fritas for ansvar uten større komplikasjoner. Jeg antar at det kan inngås avtale om at deltakerne kan holde uttredende deltaker ansvarlig for økonomiske forpliktelser som oppsto før overdragelsen, også etter at ny deltaker har overtatt andelen. Det bør imidlertid gjelde en viss grense for hvor lenge deltakeren kan holdes ansvarlig etter overdragelsen, slik at denne ikke kan kreves for oppfyllelse av forpliktelser i uforholdsmessig lang tid etter eierskiftet. Ansvar som oppstår etter overdragelsen, påligger erververen.¹¹⁷

3.2.10 Oppløsning og avvikling

Reglene om oppløsning og avvikling av indre selskap i sel. §§ 2-37 til 2-42, er også i stor grad deklarasjonelle.

Lovens utgangspunkt er at selskapsmøtet kan kreve selskapet oppløst, jf. sel. § 2-37 første ledd. Dette vil si at hovedmannen selv kan fatte slik beslutning, dersom denne utgjør selskapsmøtet alene. Lovgiver har også gitt den enkelte deltaker adgang til å kreve oppløsning etter nærmere vilkår i bestemmelsens annet ledd. Slik rett tilkommer som hovedregel ikke stille deltaker, jf. fjerde ledd, men de kan gis slik rett ved avtale, jf. femte ledd. Dette følger av stille deltakers begrensede ansvar i selskapsforholdet.¹¹⁸ Oppløsning av selskapet kan innebære store følger for deltakerne, og ettersom stille deltaker har begrenset ansvar, ville det være urimelig dersom denne skulle kunne kreve oppløsning på

¹¹⁷ Woxholth (2005) s. 165.

¹¹⁸ NOU 1980:19 s. 128.

bekostning av andre som har ubegrenset ansvar, uten at dette er særlig fastsatt i avtale. På grunn av de alvorlige virkningene oppløsning medfører, vil det formodentlig ikke avtales at oppløsning kan kreves av én enkelt deltaker. Det vil mest sannsynlig måtte gjelde et visst vern for de øvrige deltakerne, ved at det avtales vilkår om flertallsvedtak.

Det blir ikke gått nærmere inn på hvordan selve avviklingen gjennomføres, men enkelte punkter med særlig betydning for indre selskap skal nevnes.

Sel. § 2-39 første ledd annet punktum sier at beslutning eller annen avgjørelse om oppløsning av indre selskap ikke skal meldes til Foretaksregisteret. Det skal heller ikke meldes når avviklingen er gjennomført, jf. sel. § 2-41 åttende ledd. Dette følger av det alminnelige unntak om registrering.

I tillegg er stille deltakers stilling ved avviklingen noe begrenset i forhold til øvrige deltakere. Stille deltaker kan etter sel. § 2-41 fjerde ledd ikke stille krav om at fordeling av selskapets midler skal gjøres ved fordeling i penger eller ved naturaldeling, jf. første ledd. Stille deltaker kan heller ikke kreve at tingretten skal avgjøre hvordan fordeling i penger skal skje, dersom det reises krav om dette, jf. annet ledd.

Etter sel. § 2-42 har deltakerne overfor kreditor som ikke har fått dekning for sitt krav, det samme ansvar som tidligere; den ansvarsform som gjaldt overfor tredjemann mens selskapet fortsatt var i drift, gjelder også etter at selskapet er avviklet.¹¹⁹ Det er følgelig fortsatt hovedmannen som har ansvaret for at kreditor får dekning, men da med en regressrett overfor de øvrige deltakerne, jf. sel. § 2-42 første ledd annet punktum. Innad har deltakerne fortsatt ansvar i forhold til det som gjaldt etter IS-avtalen, inntil samtlige kreditorer har fått dekket sine krav, og hovedmannen har fått dekket sine utgifter i samsvar med ansvarsfordelingen deltakerne imellom.

Når det gjelder foreldelsesfristen i sel. § 2-42 annet ledd, vil denne ikke kunne komme direkte til anvendelse på indre selskap. Fristen på 3 år løper ”*fra det tidspunkt da selskapets avvikling ble registrert i Foretaksregisteret*”. Bestemmelsen er preseptorisk, men ettersom avvikling av indre selskap ikke skal registreres, jf. sel. § 2-41 åttende ledd, må annet utgangspunkt for fristen kunne avtales, eventuelt at det avtales at fristen skal

¹¹⁹ NOU 1980:19 s. 130.

følge de alminnelige regler om foreldelse, jf. fl. §§ 2, 3 og 10. Adgang til annen avtale må sies å følge av sammenhengen, jf. sel. § 1-4.

3.2.11 Regnskaps- og revisjonsplikt

I de tilfeller det hjemles regnskapsplikt for indre selskaper i lov, forskrift eller andre bestemmelser, er det fastsatt i sel. § 2-24 at den enkelte deltaker skal sørge for at plikten oppfylles. Regnskapsplikten følger ikke direkte av sel. § 2-24. Bestemmelsen gir kun hjemmel for hvem som har ansvaret for å føre regnskap i selskapet dersom slik plikt følger av andre bestemmelser.¹²⁰ Stille deltakere er unntatt fra oppfylleelsesplikten, jf. sel. § 2-24 første ledd annen setning, som følge av den passive rollen disse er gitt i loven.¹²¹ Dette innebærer at i indre selskaper som består av én hovedmann og de øvrige er stille deltakere, påligger regnskapsplikten hovedmannen. Dersom selskapet har styre eller daglig leder, påligger plikten disse, jf. annet og tredje ledd.

Et indre selskap har regnskapsplikt dersom det har hatt mer enn ”*fem millioner i salgsinntekt og et gjennomsnittlig antall ansatte færre enn fem årsværk*”, forutsatt at antallet deltakere ”*ikke overstiger fem og ingen av deltakerne er juridisk person med begrenset ansvar*”, jf. rskl. § 1-2 fjerde ledd nr. 4, jf. annet strekpunkt. I tillegg kommer at selskapet må ha oppfylt disse vilkårene to år på rad, jf. annet ledd. Regnskapsplikten får da virkning fra og med andre året. Tilsvarende faller regnskapsplikten bort dersom vilkårene om beløpsgrense og ansatte ikke oppfylles to år på rad, jf. tredje ledd. Det er forholdene på balansedagen som bestemmer om vilkårene er oppfylt.¹²²

At selskap med deltakere som er *juridisk person med begrenset ansvar* er unntatt regnskapsplikt, innebærer at et indre selskap bare er underlagt regnskapsplikt dersom det, foruten hovedmannen, utelukkende har stille deltakere som er fysiske personer. At hovedmannen er juridisk person spiller ingen rolle, da denne ikke har begrenset ansvar.

¹²⁰ NOU 1980:19 s. 120.

¹²¹ Woxholth (2005) s. 146.

¹²² Karnov, note 13 til rskl. § 1-2.

Regnskapsplikt innebærer at det for det indre selskapet skal utarbeides et årsregnskap og en årsberetning, jf. rskl. § 3-1. For indre selskap som oppfyller vilkårene i rskl. § 1-6 om små foretak, gjelder visse unntak i føringen av årsregnskapet, jf. rskl. § 3-1 annet ledd. Disse får en litt enklere utføring av årsregnskapet, jf. rskl. § 3-1 annet ledd. Selve utføringen av årsregnskapet vil ikke behandles nærmere.

Revisjonsplikt inntreer for alle som er regnskapspliktige etter rskl. § 1-2, jf. revl. § 2-1. Revisjonsplikt innebærer at indre selskap som er regnskapspliktig etter rskl. § 1-2, skal påse at årsregnskapet revideres av registrert eller statsautorisert revisor, dersom ikke annet er fastsatt i eller i medhold av lov, jf. revl. § 2-1 første ledd. Det inntreer imidlertid ikke revisjonsplikt dersom driftsinntektene av den samlede virksomhet er mindre enn fem millioner kroner, jf. annet ledd. Der driftsinntektene overstiger denne grensen, inntreffer revisjonsplikt for etterfølgende regnskapsår. Der driftsinntektene *to regnskapsår på rad* kommer under beløpsgrensen, faller revisjonsplikten bort fra og med det tredje regnskapsåret. Unntakene kommer ikke til anvendelse der selskapet har *mer enn fem deltakere*, jf. revl. § 2-1 annet ledd fjerde punktum nr. 2. Om driftsinntektene i et indre selskap er under beløpsgrensen i mer enn to år, skal det altså likevel utføres revisjon dersom det er seks eller flere deltakere.

Årsregnskap, årsberetning og revisjonsberetning for indre selskaper er offentlige, jf. rskl. § 8-1. Dette samsvarer ikke uten videre med definisjonen av indre selskap i sel. § 2-1 første ledd litra c. *Enhver* har etter rskl. § 8-1 første ledd rett til å gjøre seg kjent med innholdet i nevnte dokumenter, enten hos selskapet eller Regnskapsregisteret. Dette innebærer at det ikke stilles noe vilkår om at vedkommende har noen tilknytning til den regnskapspliktiges virksomhet, eller at det må opplyses noe spesielt behov for å se dokumentene.¹²³ Det er heller ikke noe vilkår om at vedkommende må spesifisere de dokumenter som ønskes utlevert. Jeg vil imidlertid anta at det her må gjelde et krav om en viss identifisering, slik at vedkommende ikke kan kreve å få utlevert samtlige årsregnskap for indre selskaper i en viss region eller i et angitt konsern. Det må formodentlig oppstilles et vilkår tilsvarende kravet i offentleglova § 28 annet ledd, slik at innsynskravet må gjelde

¹²³ Karnov, note 672 til rskl. § 8-1.

et bestemt selskap, eventuelt et selskap som spesifiseres i noen grad, dersom vedkommende ikke har selskapets eksakte navn.¹²⁴ Dersom det ikke skulle gjelde noe spesifiseringskrav, ville regelen om at indre selskap ikke skal fremstå utad bli uthulet. Selv om det ikke fremstår utad i forhold til tredjemann, ville selskapet som sådant kunne bli gjort til kjenne ved at hvem som helst kunne undersøke om det eksisterte, gjennom å forhøre seg om det forelå årsregnskap for innsyn. Ved å gjøre gjeldende et spesifiseringskrav, vil kun de som allerede har kjennskap til det indre selskapet ha grunnlag for å be om å få innsyn i årsregnskapet, og dette vil da medføre at det indre selskapet beholder sin anonymitet.

¹²⁴ Jf. forutsetningsvis Karnov, note 386 til offentliglova § 28.

4 Godtgjørelse for arbeid og omklassifisering av inntekt

4.1 Inntekt for deltakere i indre selskaper

Selskapsdeltakelse kan gi deltakerne inntekter i form av kapitalinntekt og personinntekt. Kapitalinntekt skattlegges som alminnelig inntekt, jf. sktl. §§ 10-40 til 10-45. Disse reglene om *deltakerligning*, gjelder beregning av alminnelig inntekt for deltakere i indre selskaper, ansvarlige selskaper og kommandittselskaper, som kalles *deltakerlignede selskaper*. Reglene om deltakerligning vil ikke behandles nærmere.

I tillegg til kapitalinntekt, kan deltakere få godtgjørelse for arbeid i selskapet, jf. sel. § 2-26. Denne godtgjørelsen beregnes som personinntekt, jf. sktl. § 12-2 litra f. Det er det indre selskapet selv som klassifiserer utbetalingene til sine deltakere som kapitalinntekt og personinntekt. På grunn av forskjellene i skattesatsene for de to inntektstypene, har det vært et klart incitament for deltakerne, å få mest mulig av sin inntekt klassifisert som kapitalinntekt. Selskapet unngår å betale arbeidsgiveravgift, og deltakerne beskattes med en lavere skattesats. Dette var mest aktuelt under den tidligere delingsmodellen, men det kan fortsatt være en problemstilling.¹²⁵

Dersom det er gjort feil med hensyn til klassifisering av inntektene, har ligningsmyndighetene adgang til å overprøve deltakernes selvangivelser, og eventuelt omklassifisere kapitalinntekt til personinntekt dersom det finnes grunnlag for dette. Denne adgangen til omklassifisering av inntekt har vært omtvistet ved flere anledninger.

I det følgende skal reglene om godtgjørelse til deltaker for arbeid i indre selskap, beskatning av personinntekt, samt ligningsmyndighetenes adgang til å omklassifisere inntekt, behandles nærmere.

¹²⁵ Se nærmere om disse reglene under pkt. 4.2.3.

4.2 Godtgjørelse for arbeidsinnsats i indre selskap

4.2.1 Særskilt godtgjørelse sel. § 2-26

Sel. § 2-26 første ledd fastsetter at deltaker ”*som tar del i forvaltningen av selskapet eller på annen måte yter en arbeidsinnsats i selskapets virksomhet*”, kan kreve særskilt godtgjørelse for dette. Slik godtgjørelse skal regnes som en driftskostnad for selskapet, jf. sel. § 2-25 første ledd. Det skal ikke svares arbeidsgiveravgift av godtgjørelsen, jf. ftrl. § 23-2.¹²⁶

Særskilt godtgjørelse etter sel. § 2-26 må holdes adskilt fra ordinær lønn. Ordinær lønn utbetales til arbeidstaker etter nærmere fastsatt ansettelsesforhold. Stillingsbeskrivelse og honorar for arbeidet følger av alminnelig arbeidsavtale. Deltaker som er ansatt i hovedmannen og yter arbeidsinnsats for det indre selskapet gjennom denne, vil ikke ha noe krav på godtgjørelse etter sel. § 2-26. Denne vil få ordinær lønn fra hovedmannen etter sitt ansettelsesforhold. Selskapet svarer også arbeidsgiveravgift av utbetalt lønn.¹²⁷

Godtgjørelse utbetales til selskapsdeltaker etter bestemmelser i selskapenes IS-avtaler. For å ha krav på godtgjørelse, må deltakeren ha arbeidsplikt gjennom IS-avtalen. Når det gjelder krav til hvilken type arbeid som utløser krav på godtgjørelse, er det etter sel. § 2-26 tilstrekkelig at arbeidet er knyttet til selskapets forvaltning, eller annen arbeidsinnsats i selskapet. I prinsippet er en hvilken som helst arbeidsinnsats omfattet, uansett art og omfang.¹²⁸ Det er forutsatt at også ordinær innsats i selskapet, som deltakeren har forpliktet seg til etter IS-avtalen, omfattes av bestemmelsen.¹²⁹ Honoraret for arbeidsplikten vil typisk følge av IS-avtalen, og vil normalt være avtalt som et definert honorar eller særskilt rett til andel av overskudd.¹³⁰ Der godtgjørelsens størrelse ikke er

¹²⁶ Bedrift, selskap og skatt (2006) s. 477.

¹²⁷ l.c.

¹²⁸ NOU 1980:19 s. 121.

¹²⁹ NOU 2005:2 s. 48.

¹³⁰ Ravnaas (2008) s. 20-21.

regulert i IS-avtalen, må denne bero på en vurdering av det konkrete tilfellet. Sentrale momenter vil da være arten og omfanget av det arbeid som er prestert.¹³¹

Deltakerens krav på å få utbetalt godtgjørelse for sitt arbeid, gjelder uten hensyn til regnskapsresultatet i virksomheten. Kravet gjelder selv om virksomheten går med underskudd.¹³²

Deltakers rett til godtgjørelse kan fravikes etter avtale, jf. sel. § 2-26 femte ledd. Det kan for eksempel avtales at det ikke skal utbetales godtgjørelse for arbeid, at bare enkelte arbeidsoppgaver kan utløse en rett til utbetaling, eller at deltakerne skal motta ordinær lønn for sitt arbeid.

4.2.2 Skatteloven § 12-2 f

Godtgjørelse etter sel. § 2-26 er skattepliktig som personinntekt, jf. sktl. § 12-2 litra f. Den er grunnlag for utligning av toppskatt og trygdeavgift, jf. sktl. § 12-1. Personinntekt etter sktl. § 12-2 f omfatter ”godtgjørelse til deltaker for arbeidsinnsats i deltakerlignet selskap”. Tidligere var ordlyden ”særskilt godtgjørelse”, men ordet *særskilt* ble fjernet for å klargjøre at også skjevdeling av overskudd på grunn av ulik arbeidsinnsats, skulle føre til personinntektsberegning.¹³³

Innføringen av sktl. § 12-2 f var for det første ment å skulle nøytralisere regelverket i forhold til aksjeselskaper, der vederlag for aksjonærenes arbeid ble ansett som en driftsutgift for selskapet og lønnsinntekt for aksjonærene. Godtgjørelse for deltakere i deltakerlignede selskaper, ble før innføringen av regelen beskattet som næringsinntekt på deltakerens hånd, med en skattesats på 28 %. Sktl. § 12-2 f gjorde at godtgjørelse som utelukkende tok sikte på å kompensere arbeidsinnsats i selskapet, skulle skattlegges som personinntekt for deltakeren.¹³⁴ Bestemmelsen skulle også redusere åpningen for illojale tilpasninger. At godtgjørelse for deltakere i selskaper som ble regulert etter selskapsloven

¹³¹ NOU 2005:2 s. 48.

¹³² NOU 1980:19 s. 121.

¹³³ Ravnaas (2008) s. 26.

¹³⁴ NOU 2005:2, s. 48.

ble behandlet som personinntekt i næring, mens den for aksjonærer ble behandlet som lønnsinntekt, åpnet for at selskapene kunne unngå å svare arbeidsgiveravgift av lønn, dersom de organiserte virksomheten som deltakerlignet selskap. Denne inntekten ville heller ikke bli belagt med toppskatt og trygdeavgift, så lenge vilkårene for deling ikke var oppfylt. Regelen i sktl. § 12-2 f, ville gi en klassifisering av inntekten som reflekterte de faktiske forhold, uten å berøre de alminnelige delingsreglene.¹³⁵

Utgangspunktet er at godtgjørelse etter sel. § 2-26 første ledd nå skal beregnes som personinntekt uten ilagt arbeidsgiveravgift.¹³⁶ Et unntak fra dette, er at selskapet ved godtgjørelse til stille deltakere, kan velge om den i stedet skal gis som lønn. Stille deltaker kan imidlertid ikke motta *både* lønn og godtgjørelse etter sel. § 2-26 første ledd, fra samme selskap i samme inntektsår.¹³⁷

4.2.3 Fra delingsmodell til deltakermodell

Delingsmodellen ble innført i 1992. Denne medførte at det skulle beregnes personinntekt for *aktive* deltakere i et deltakerlignet selskap som eide minst to tredjedeler av selskapets kapital, eller hadde krav på minst to tredjedeler av selskapets overskudd. For passive deltakere eller aktive eiere som kom under to tredjedels-grensen, ble det ikke beregnet personinntekt, inntil innføringen av sktl. § 12-2 f i 1993. Denne ga hjemmel for beregning av personinntekt også for disse deltakerne, for de tilfeller de faktisk var godsrevet arbeidsgodtgjørelse eller det forelå skjevdeling av overskuddet.¹³⁸

Beregningen av personinntekt for deltakerne som var omfattet av delingsmodellen, ble foretatt på grunnlag av selskapets overskudd. Overskuddet var ansett som et resultat av deltakernes arbeidsinnsats og avkastning på selskapets kapital, og arbeidsinntekten ble fastsatt ved at man trakk beregnet kapitalavkastning fra det totale overskuddet. Differansen ble regnet som personinntekt, og fordelt på de aktive eierne som kom over to tredjedels-

¹³⁵ Ot.prp. nr. 17 (1992-1993) s. 21.

¹³⁶ Også kalt personinntekt i næring, jf. ot.prp. nr. 17 (1992-1993) s. 21.

¹³⁷ NOU 2005:2, s. 49.

¹³⁸ UTV-2008-183.

grensen. Slik skulle beskatningen av kapitalinntekt og personinntekt bli forholdsmessig for eiere som arbeidet i sin egen virksomhet.¹³⁹

Delingsmodellen hadde imidlertid flere svakheter. En av disse var at det var forholdsvis enkelt å tilpasse seg, slik at det ikke ble beregnet personinntekt for deltakerne. Dersom eierandelen eller kravet på overskudd var på *inntil* to tredjedeler, ble all inntekt, før innføringen av sktl. § 12-2 f, ansett som kapitalinntekt. Etter at regelen ble vedtatt, ble personinntekt for deltakere som kom under to tredjedels-grensen, fastsatt etter sktl. § 12-2 f på grunnlag av selvangivelsene. Dette åpnet for at selskapene og deltakerne kunne justere de opplysninger som ble gitt til ligningsmyndighetene, ved at de førte opp høyere kapitalinntekt og lavere personinntekt enn det som reelt var tilfellet. Incitamentet for slik tilpasning var at skattesatsen var lavere for kapitalinntekt enn for personinntekt.¹⁴⁰

Etter delingsmodellens opphevelse i 2005, ble to tredjedels-kravet fjernet, og all godtgjørelse for arbeid, skal nå beregnes som personinntekt, jf. sktl. § 12-2 f. De samme tilpasningsmulighetene som var aktuelle etter delingsmodellen, kan fortsatt være et problem. Det er imidlertid gjennomført en viktig endring av reglene ved innføringen av *deltakermodellen*.

Etter delingsmodellen ble kapitalinntekt beskattet med 28 %. Etter innføring av deltakermodellen, er det for personlige selskapsdeltakere innført dobbeltbeskatning ved utdeling av overskuddsandel fra selskapet. Personlige selskapsdeltakere blir først beskattet med 28 % for sin andel av selskapets overskudd ved deltakerligningen. I tillegg blir deltakeren beskattet 28 % når han tar ut sin overskuddsandel fra selskapet. Dette medfører at kapitalinntekt for personlig deltaker i indre selskap etter dagens regler beskattes med en effektiv skattesats på 48,16 %.¹⁴¹

Dette systemet skaper likhet mellom selskapsdeltakerne. For selskapsdeltakere som er for eksempel et aksjeselskap, gjelder *fritaksmetoden* i sktl. § 2-38 Denne medfører at

¹³⁹ NOU 2003:9 s. 228.

¹⁴⁰ Til illustrasjon beskattes personinntekt per 2009 med 47,8 %, mens kapitalinntekt beskattes med 28 %, jf. http://www.skatt.no/skatt/nyheter_arkevskattesats/

¹⁴¹ http://www.skatteetaten.no/Templates/Artikkel.aspx?id=29334&epslanguage=NO&chapter=29335#kapitte_ltekst

aksjeselskapet ikke skattelegges for utbytte fra et indre selskap. Aksjeselskaper er selvstendige skattesubjekter, og skattelegges for eget overskudd med 28 %. Når utbytte fra aksjeselskapet deles ut til personlige aksjonærer, blir aksjonærene beskattet med ytterligere 28 % av utbyttet. Man oppnår da at alt utbytte fra indre selskaper til syvende og sist skattelegges med en effektiv skattesats på 48,16 %. Det er dermed ikke gitt at det vil være like lønnsomt å opplyse for høy kapitalinntekt etter de nye regler, ettersom skattesatsene på kapitalinntekt og personinntekt vil være tilnærmet de samme. Deltakermodellen anses å redusere lønnsomheten av slike tilpasninger, og også behovet for overprøving.¹⁴² Det kan likevel være tilfeller der tilpasninger fortsatt kan være gunstige.

En mulighet er *for lavt uttak* av særskilt godtgjørelse for arbeid, altså lavere enn markedsverdien av arbeidet i selskapet. Om verdien er markedsmessig, må ses i forhold til armlengdeprinsippet i sktl. § 13-1 tredje ledd. Vederlaget skal tilsvare markedsmessig avlønning for samme type arbeid. Slikt lavt uttak vil kunne være fordelsmessig der marginalsattesatsen for godtgjørelse etter sel. § 2-26, blir høyere enn marginalsattesatsen i deltakermodellen på 48,16 %. En annen mulighet er *for høyt uttak* av godtgjørelse for arbeid, altså høyere enn markedsverdien av arbeidet. Igjen fastsettes markedsverdien etter armlengdeprinsippet. Siden særskilt godtgjørelse gir grunnlag for opptjening av trygderettigheter, og slik godtgjørelse skattelegges progressivt, vil det opp til et visst beløp være mer lønnsomt å ta ut særskilt godtgjørelse enn andel av overskudd. Hvor stort dette beløpet er, avhenger av hvilken annen personinntekt deltakeren har.¹⁴³

Problemet med tilpasning av inntektsfordeling kan etter innføringen av dagens deltakermodell kanskje være mindre enn under delingsmodellen. Det er ikke på nåværende tidspunkt kommet noen rettsavgjørelser om omklassifisering i forhold til dagens modell. De rettsavgjørelser som foreligger om omklassifisering av inntektsfordeling, gjelder forholdene under delingsmodellen. Avgjørelsene vil likevel ha betydning blant annet i forhold til tolkningen av sktl. § 12-2-f.

¹⁴² NOU 2005:2 s. 50.

¹⁴³ *ibid.* s. 49.

4.3 Omklassifisering av inntekt

4.3.1 Ligningsmyndighetenes adgang til overprøving

Ligningsmyndighetene kan overprøve deltakernes og selskapenes opplysninger om forholdet mellom kapitalinntekt og personinntekt, dersom de finner at en deltaker med liten eller ingen arbeidsinnsats i selskapet får utbetalt en betydelig godtgjørelse. Dette er begrunnet i at det ikke er rimelig at deltakerne opptjener rettigheter i folketrygden, dersom de faktisk ikke utøver den arbeidsinnsats de påstår.¹⁴⁴ Tilsvarende har de adgang til å omklassifisere inntekt dersom en selskapsdeltaker synes å ha for lav personinntekt i forhold til arbeidsinnsatsen han må antas å ha utført. Ved overprøvingen kan ligningsmyndighetene sette til side skattyterens opplysninger eller påstander om hvordan skattereglene skal anvendes i det konkrete tilfellet. Det er flere måter å gjennomføre en slik tilsidesettelse.

En mulighet er tilsidesettelse etter sktl. § 13-1, der en skattyter har fått redusert sin formue eller inntekt som følge av et *interessefellesskap*.¹⁴⁵ For at tilsidesettelse på dette grunnlaget skal være aktuelt, må ligningsmyndighetene sannsynliggjøre at det foreligger et interessefellesskap mellom selskapet og deltakerne, og at skattyters personinntekt er redusert på grunn av dette. Inntekten skal fastsettes ved skjønn som om interessefellesskapet ikke hadde eksistert, ved anvendelse av armlengdeprinsippet.¹⁴⁶ Et interessefellesskap foreligger i denne sammenheng når selskapet og deltakerne har felles interesser, og denne gir seg utslag i overskuddsfordelingen av personinntekt og kapitalinntekt.

Det ledende synspunkt på når det foreligger et interessefellesskap, er fastslått i Rt. 1925 s. 363 (Sem). Høyesterett forutsatte at det må foreligge ”*et avgjort misforhold mellom godtgjørelsen for arbeidet og det som kan ansees for en normal godtgjørelse for en arbeidsydelse*”. Det må også foreligge en årsakssammenheng, slik at misforholdet er oppstått på grunn av selskapets og deltakernes felles interesser.

¹⁴⁴ NOU 2005:2 s. 50.

¹⁴⁵ Lignings-ABC (2007-08) s. 1064.

¹⁴⁶ *ibid.* s. 1075.

I HR-2009-284-A fant Høyesterett at det i forhold til overskuddsfordeling i indre selskap, var et fullstendig fravær av motstridende interesser. Deltakerne var etter IS-avtalen å anse som selvstendig næringsdrivende, med plikt til å arbeide fulltid i selskapet. Ettersom deltakerne ikke var definert som ansatte, unngikk selskapet å betale arbeidsgiveravgift. Det normale incitament til forhandling av høyest mulig godtgjørelse for deltakerne var helt fraværende, da overskuddsfordelingen mellom deltakerne var fastsatt uavhengig av hva som ble klassifisert som vederlag for arbeid. Både selskapet og den enkelte deltaker hadde størst interesse i å få det vesentligste av selskapets overskudd klassifisert som kapitalinntekt, da denne ble beskattet med en lavere sats enn personinntekt. Saken ble ikke avgjort på grunnlag av sktl. § 13-1, men er likevel illustrerende for når det kan foreligge et interessefellesskap.¹⁴⁷

En annen mulighet for tilsidesettelse, er at ligningsmyndighetene setter til side skattyters påstand ved *ulovfestet gjennomskjæring*. Dersom gjennomskjæring blir aktuelt, kan reelle og lovlige transaksjoner gis andre skattemessige virkninger, slik at resultatet blir i samsvar med skattereglenes formål.¹⁴⁸ Grunnvilkåret for gjennomskjæring er at formålet med skattyters disposisjon har vært å spare skatt. Det skal her foretas en subjektiv vurdering av hva skattyteren må antas å ha vektlagt ved klassifiseringen. I tillegg kreves det at det ut fra en totalvurdering av disposisjonens virkninger og forretningsmessige egenverdi, skattyters formål med disposisjonen og omstendighetene for øvrig, fremstår som stridende mot skattereglenes formål å legge disposisjonen til grunn for beskatningen.¹⁴⁹

Det er forutsatt at ulovfestet gjennomskjæring kun får anvendelse på ”*de klare tilpasningsstilfeller*”, hvilket ikke vil omfatte alle situasjoner der en deltaker har opptjent vederlag ved arbeid for selskapet.¹⁵⁰ Dersom skattebesparelse ikke har vært den overveiende motivasjonsfaktoren for disposisjonen, men denne er begrunnet i reelle forretningsmessige hensyn, vil ikke gjennomskjæringsregelen komme til anvendelse.¹⁵¹ Overprøving ved ulovfestet gjennomskjæring er svært ressurskrevende, og vil være vanskelig å gjennomføre dette på en konsekvent måte. Likevel bør det være adgang til å

¹⁴⁷ HR-2009-284-A, avsnitt 73.

¹⁴⁸ Lignings-ABC (2007-08) s. 1064.

¹⁴⁹ HR-2006-1761-A, avsnitt 47-51.

¹⁵⁰ Ot.prp. nr. 17 (1992-1993) s. 21.

¹⁵¹ HR-2006-1761-A, avsnitt 52-55.

anvende denne fremgangsmåten i tilfeller som klart fyller vilkårene.¹⁵² Det foreligger så langt ingen rettspraksis der gjennomskjæringsregelen har vært anvendt for omklassifisering av inntekt i indre selskaper.¹⁵³

Den fremgangsmåten som er mest aktuell, er at ligningsmyndighetene fraviker skattyters påstand ved å bruke skattereglene på de faktiske forhold. Ligningsmyndighetene må i disse tilfellene først klarlegge de faktiske forhold, for så å anvende de skatterettslige reglene på rett faktum. Der en deltaker får utbetalt godtgjørelse fra selskapet, uten at beløpet reflekterer den arbeidsinnsats deltakeren må anses å ha utført, kan det bli aktuelt å omklassifisere hele eller deler av kapitalinntekten til personinntekt for deltakerens vedkommende.¹⁵⁴

Omklassifisering av kapitalinntekt til personinntekt ved denne metoden, har vært omtvistet i flere saker etter innføringen av sktl. § 12-2 f. Med hjemmel i lignl. § 8-1 nr. 1, har ligningsmyndighetene foretatt skjønnsmessige vurderinger av hvor stor andel av fordelt overskudd som i det enkelte tilfellet faktisk har utgjort godtgjørelse for arbeid, jf. sktl. § 12-2 f. Spørsmålene for domstolene har vært om ligningsmyndighetene har kompetanse til å gjennomføre omklassifisering av inntekt på grunnlag av disse bestemmelsene, hvilke forhold som gjør at kapitalinntekt kan omklassifiseres til personinntekt, og i hvilken utstrekning domstolene kan prøve ligningsmyndighetenes skjønnsvurdering.¹⁵⁵ Disse spørsmålene skal behandles nærmere i det følgende.

¹⁵² NOU 2005:2 s. 49-50.

¹⁵³ Se blant annet HR-2009-284-A, der retten avviser at ligningsmyndighetene har bygget på ulovfestet gjennomskjæring, avsnitt 58.

¹⁵⁴ Lignings-ABC (2007-08) s. 1063-1066.

¹⁵⁵ UTV-2003-859 (Alfred Berg-saken), UTV-2008-183 (BCG-saken), Oslo Tingretts dom av 26. mai 2008 (Carnegie-saken). og HR-2009-284-A (SEB Enskilda-saken).

4.3.2 Ligningsmyndighetenes adgang til å utøve skjønn

Ligningsmyndighetenes kompetanse til overprøving, har grunnlag i lignl. § 8-1 nr. 1. Bestemmelsens ordlyd gir ligningsmyndighetene adgang til å avgjøre hvilket faktisk forhold som skal legges til grunn for den enkelte skattyters ligning, etter en prøving av opplysninger fra skattyter selv, og øvrige opplysninger som foreligger. Dersom ligningsoppgavene finnes å være ”uriktige eller ufullstendige”, kan ligningsmyndighetene endre, utelate eller tilføye poster. Når det finnes grunn til det, kan de også endre skjønnsmessige beløp som skattyter har oppgitt i sin ligningsoppgave.

Anførsler mot ligningsmyndighetenes adgang til å prøve ligningene med hjemmel i lignl. § 8-1 nr. 1, har hovedsakelig vært at bestemmelsen ikke gir adgang til skjønnsutøvelse. Denne innvending ble blant annet reist i Alfred Berg-saken.¹⁵⁶ Retten var enig i ligningsmyndighetenes vedtak, som sa at det ved den skattemessige vurderingen, var det faktum som var mest sannsynlig som skulle legges til grunn. Ligningsmyndighetene har etter lignl. § 8-1 nr. 1 kompetanse til å fravike den fordelingsmodell skattyter har lagt til grunn ved overskuddsfordelingen. Bestemmelsen gir adgang til å fastsette en skjønnsmessig ”normal arbeidsgodtgjørelse” som er vanlig i bransjen.

En annen anførsel mot ligningsmyndighetenes adgang til overprøving, har vært at lignl. § 8-1 nr. 1 ikke hjemler omklassifisering av inntekt, så lenge det ikke er påvist uriktige eller ufullstendige opplysninger i ligningsoppgavene, jf. bestemmelsens ordlyd. I BCG-saken ble denne anførselen avvist. Siden det var selskapene selv som foretok fordelingen mellom arbeidsgodtgjørelse og kapitalinntekt, og det var såpass betydelig forskjell i beskatningen av de forskjellige inntektstypene, måtte ligningsmyndighetene ha adgang til å overprøve denne fordelingen, jf. lignl. § 8-1 nr. 1 og sktl. § 12-2 f.¹⁵⁷ Konklusjonen støttes i Carnegie-saken. Lignl. § 8-1 nr. 1 gir den nødvendige hjemmel for skjønnsmessig omklassifisering av kapitalinntekt. Dersom skattyterens egen klassifisering av inntektene er feil, må bestemmelsen komme til anvendelse, selv om det ikke er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger for øvrig.¹⁵⁸

¹⁵⁶ UTV-2003-859.

¹⁵⁷ UTV-2008-183.

¹⁵⁸ Oslo Tingretts dom av 26. mai 2008, s. 13.

Høyesterett tiltrer disse oppfatningene i SEB Enskilda-saken.¹⁵⁹ Det alminnelige prinsipp i lignl. § 8-1 nr. 1, er at ligningsmyndighetene må føre kontroll med de opplysninger som er oppgitt i skattyters ligningsoppgave, og fastsette grunnlaget for ligningen på disse, og de øvrige opplysninger som foreligger. Ligningsmyndighetene plikter etter bestemmelsen ”å fastsette det faktiske grunnlag for ligningen etter en fri bevisbedømmelse som tar hensyn til alle foreliggende opplysninger, også de omstendigheter som taler i skattyterens favør”.¹⁶⁰ Målet for denne frie bevisbedømmelsen er å komme så nær det faktisk riktige som mulig. I følge førstvoterende, dommer Endresen, er det en smakssak om man vil se lignl. § 8-1 nr. 1 som selvstendig hjemmel for å korrigere uriktige selvangivelser, eller om man vil anse en slik adgang til korreksjon å følge av de ulike skattehemler. Han åpner dermed for at ligningsmyndighetene i lignende saker i fremtiden kan velge om de vil hjemle sin prøvingsadgang i lignl. § 8-1 nr. 1, eller direkte i sktl. § 12-2 f.

Ligningsmyndighetene har etter dette adgang til å prøve selskapenes fordeling mellom personinntekt og kapitalinntekt, uavhengig av om det faktisk foreligger uriktige eller ufullstendige opplysninger fra skattyter. Særlig det forhold at selskapene selv klassifiserer fordelingen av overskuddet, er et moment som taler for en vid adgang for ligningsmyndighetene til å overprøve fordelingen. Dette gjelder særlig der det er tvil om fordelingen er korrekt, sett i lys av de faktiske forhold. Her må ligningsmyndighetene foreta en reell vurdering av de samlede utbetalinger fra selskapet til deltakerne, for å se om klassifiseringen av overskuddet kan være feil. Kravet om misforhold mellom godtgjørelse og arbeidsinnsats, jf. Rt. 1925 s. 363 (Sem), danner utgangspunktet for ligningsmyndighetenes prøving av inntektsfordelingene.¹⁶¹ Dersom de finner det sannsynlig at det foreligger slikt misforhold, er det grunn til å undersøke opplysningene nærmere. Et forhold som kan være av betydning i denne sammenheng, er forholdet mellom utbetalt lønn eller godtgjørelse, kapitalavkastning og deltakernes arbeidsinnsats i selskapet.

¹⁵⁹ HR-2009-284-A.

¹⁶⁰ *ibid.* avsnitt 57.

¹⁶¹ UTV-2008-183.

I BCG-saken var de stille deltakernes lønnsutvikling av særlig betydning. Samtlige ansatte i selskapet fikk bonus etter hvor høy stilling vedkommende hadde. Det ble imidlertid ikke utbetalt bonus til ansatte som ble tatt opp som stille deltakere. De fikk da i stedet en eieravkastning. Ut fra den ordinære bonusordningen burde de stille deltakerne, som var høyest rangert, fått den høyeste bonusen. I tillegg til å miste bonus, gikk de stille deltakerne kraftig ned i lønn. Fra en lønn på omtrent 5,2 millioner, gikk den ene av deltakerne ned til ca. 2,4 millioner det første året. Den andre deltakeren gikk tilsvarende ned fra ca. 3,7 millioner til omtrent det halve. Ved å regne med kapitalavkastningen, ble imidlertid deltakernes utbetalinger på henholdsvis 6,5 og 4,5 millioner for 1999. Selskapets årsoverskudd økte betraktelig de neste årene, fra 15 til 31 millioner. De stille deltakernes lønn gikk ned i samme periode, på tross av at den ene av deltakerne hadde fått ansvaret for hele den europeiske delen av selskapets virksomhet. Dette måtte medføre en økt arbeidsmengde. I stedet for lønnsøkning, ble deltakerne tilgodesett med overskuddsandeler på henholdsvis 26 og 8 millioner. Retten fant at det var klare avvik i den utbetaling som var satt som personinntekt for de stille deltakerne, og den lønn de ville krevet og fått i andre selskaper for tilsvarende arbeid, hvis det ikke hadde vært for eieravkastningen. Det var klart at ligningsmyndighetene kunne fravike selskapets klassifisering av inntekten på dette grunnlag.¹⁶²

Når det gjelder spørsmålet om domstolenes adgang til å prøve ligningsmyndighetenes skjønn, er domstolene noe mer forsiktige i sine uttalelser. Det synes som det er enighet om at ligningsmyndighetenes avgjørelser bygger på skjønnsmessige vurderinger, og at domstolene bare kan prøve disse i begrenset utstrekning.¹⁶³ Prøvingsadgangen er også sammenlignet med overprøving av forvaltningens frie skjønn.¹⁶⁴ Det domstolene kan prøve, er saksbehandlingen, om det er feil i faktum som har hatt betydning for resultatet, og om skjønnsresultatet er vilkårlig eller åpenbart urimelig. Både i Alfred Berg-saken og BCG-saken, viser retten til Rt. 1994 s. 260. Om domstolenes adgang til å overprøve ligningsmyndighetenes vedtak, sier førstvoterende at *[l]igningsmyndighetene plikter å fastsette det faktiske grunnlag for ligningen på grunnlag av en fri bevisbedømmelse som tar hensyn til alle foreliggende opplysninger, målet må være å komme så nær det faktisk riktige som mulig, og resultatet må ikke fremtre som vilkårlig eller åpenbart urimelig. Dette kan domstolene prøve.*¹⁶⁵

¹⁶² UTV-2008-183.

¹⁶³ UTV-2003.859.

¹⁶⁴ UTV-2008-183.

¹⁶⁵ Rt. 1994 s. 260.

Førstvoterende i SEB Enskilda-saken uttaler at det ikke er avklart i praksis hvor langt domstolene kan gå i å prøve det skjønnelement som ligger til grunn for ligningsmyndighetenes avgjørelse, og at det ikke er foranledning til å ta stilling til spørsmålet i saken. Han kommer til at det ”*under enhver omstendighet må vises en viss tilbakeholdenhet ved prøvingen av skjønnet*”, og at det ikke er aktuelt å sette skjønnet til side dersom det er vel overveid og begrunnet.¹⁶⁶

Det er dissens om spørsmålet. Annenvoterende mener at ligningsfastsettelse ikke inneholder de elementer som begrunner begrensningene som gjelder for domstolenes adgang til overprøving av fritt forvaltningsskjønn. Domstolene må her ha full overprøvingskompetanse. Slik overprøving må imidlertid ta utgangspunkt i det skjønn som ligningsmyndighetene har utøvd, og prøve om de har gått riktig frem og om de har bedømt bevisene og anvendt rettsreglene riktig. Dersom skjønnet er godt overveid og begrunnet, bør domstolene vise tilbakeholdenhet med å fravike det resultatet ligningsmyndighetene er kommet til.¹⁶⁷

Både førstvoterende og annenvoterende har gode argumenter for sine standpunkter. Det synes som en velgrunnet løsning at domstolene i alle tilfeller tar utgangspunkt i om ligningsmyndighetene har utført et vel overveid skjønn, og om dette er begrunnet på en grundig måte. På den annen side, kan det fra skattyters side være hensiktsmessig at domstolene tar stilling til alle forhold ved skjønnet og saksbehandlingen, slik at eventuelle feil som ikke fremkommer ved en enkel prøving, kan avdekkes. Det kan være snakk om betydelige beløp, som har stor betydning på deltakernes og selskapets økonomiske forhold, og dermed også den fremtidige driften av virksomheten. Imidlertid kan det gjøres gjeldende at en slik adgang til full prøving fra domstolenes side, kan være særlig tidkrevende, slik at det blir lite hensiktsmessig, sett fra et rettsøkonomisk standpunkt. Dersom domstolene skal bli pålagt å utføre full prøving av samtlige saker der ligningsmyndighetene har utøvet skjønn, vil dette ta opp tid og ressurser som kunne brukes på viktigere saker. Det synes som om synspunktet til annenvoterende har mye for seg, ettersom han åpner for en videre

¹⁶⁶ HR-2009-284-A, avsnitt 96.

¹⁶⁷ *ibid.* avsnitt 112.

prøvingsadgang dersom domstolene finner at resultatet av ligningsmyndighetenes skjønn ikke er holdbart.

4.3.3 Forhold av betydning ved omklassifisering av inntekt

Omklassifiseringene av kapitalinntekt for deltakere i indre selskaper, har vært hjemlet i sktl (1911) § 55 nr. 4 og sktl. § 12-2 f.¹⁶⁸ Spørsmålet har vært i hvilken grad utbetalinger til stille deltakere fra indre selskap, skal anses å være godtgjørelse for arbeid.

Problemstillingen har så langt bare vært aktuell under delingsmodellen. Det var her et særlig incentiv, både for selskapet og for deltakerne, å få mest mulig av overskuddet klassifisert som kapitalinntekt. Inntekten ble for deltakerne beskattet med 28 %, og selskapet unngikk å betale arbeidsgiveravgift. Etter at deltakermodellen ble vedtatt, er problemstillingen ikke lenger like aktuell, men tilfeller kan forekomme.¹⁶⁹

I det følgende skal det gjøres rede for hvilke forhold som har hatt betydning ved omklassifisering av kapitalinntekt.

4.3.3.1 Innsatsfaktorer

Det ligningsmyndighetene først og fremst har vektlagt ved sine vurderinger, er hvilke innsatsfaktorer deltakerne har bidratt med, herunder størrelsen på kapitalinntekt sett i forhold til innskutt kapital og arbeidsinnsats.

Et vurderingstema er risikoprofilen mellom de stille deltakerne og hovedmannen. I Alfred Berg-saken ble det lagt vekt på at hovedmannen bidro med kapital og hadde ansvaret for både drift og forvaltning av virksomheten. De stille deltakerne gjorde sitt vesentligste bidrag til virksomheten ved arbeidskraft og kunnskaper, mens de var ansvarlige med en begrenset risikokapital, hvorav bare 10 % var innbetalt. Disse forhold

¹⁶⁸ UTV-2003-859 (Alfred Berg-saken) ble avgjort etter sktl. (1911) § 55 nr. 4. Sktl. § 12-2 f er en videreføring av denne bestemmelsen, og det er ikke tilsiktet noen realitetsendring, jf. Ot.prp. nr. 86 (1997-1998) s. 73.

¹⁶⁹ Se pkt. 4.2.3.

gjorde det klart at det som var avgjørende for resultatet, var den enkelte deltakers arbeidsinnsats og personlige dyktighet, mens kapitalinnsatsen ikke kunne tillegges samme betydning. Et annet viktig moment var også at dersom de 10 % av overskuddet tvisten dreide seg om skulle regnes som kapitalinntekt, ville samlet kapitalavkastning for hver av deltakerne det aktuelle året, vært på 90 %.¹⁷⁰ Forholdet mellom risikokapital og avkastningen, tydet på at hele eller deler av overskuddet måtte være godtgjørelse for arbeid.

Risikoprofilen mellom hovedmannen og de stille deltakerne ble også tillagt vekt i Carnegie-saken. De stille deltakerne og hovedmannen hadde henholdsvis begrenset og ubegrenset ansvar, og innskutt risikokapital på henholdsvis 35 og 65 millioner kroner. De stille deltakerne fikk imidlertid en unormalt høy kapitalavkastning i størrelsesordenen 26 millioner. Dette ble ansett å være for mye til bare å være kapitalavkastning av innskuddet.¹⁷¹

Der deltakernes plikt til å betale risikokapital er betinget av at selskapet går med underskudd, kan dette tilsi at hele eller deler av overskuddsandelen må regnes som godtgjørelse for arbeid. Dette var forholdet i BCG-saken.¹⁷² De stille deltakerne skulle bare gjøre innskudd dersom selskapet hadde gått med underskudd foregående år. Dette hadde aldri vært aktuelt, og de hadde altså ikke bidratt med kapital i selskapet. En slik ordning ga hovedmannen dårlig sikkerhet for de stille deltakernes ansvar. Forholdet tydet på at den risiko som var omtalt i IS-avtalen, ikke var ment å ha reell betydning i andre enn skattemessige henseender. De stille deltakerne skulle i følge IS-avtalen dessuten betale vanlig markedsrente av de beløp de sto ansvarlige for, og hovedmannen skulle godskrives renter for den kapital denne hadde investert. Dette var ikke blitt gjort. Det ble etter dette lagt til grunn at hovedmannen alene dekket virksomhetens kapitalbehov. At de stille deltakerne, tross at de ikke hadde skutt inn risikokapital, fikk en betydelig overskuddsandel, tydet på at deler av kapitalinntekten reelt var godtgjørelse for arbeid.

¹⁷⁰ UTV-2003-859.

¹⁷¹ Oslo Tingretts dom av 26. mai 2008, s. 14.

¹⁷² UTV-2008-183.

4.3.3.2 Kapitalavkastning er gjort avhengig av arbeidsinnsats

Et annet forhold ligningsmyndighetene har lagt vekt på ved omklassifisering av inntekt, er om kapitalavkastningen har vært avhengig av deltakernes arbeidsinnsats.

Dersom det er avtalt at stille deltakeres rett til andel av overskudd er betinget av at avtaleforholdet består på en bestemt dato, kan dette tyde på at kapitalavkastningen reelt sett er arbeidsgodtgjørelse. I Alfred Berg-saken var stille deltakeres rett til overskudd gjort betinget av at avtaleforholdet besto pr. 31. mars året etter regnskapsåret. Dersom stille deltaker ved frivillig uttreden gikk ut av selskapet, ble opptjent overskuddsandel ikke utbetalt. Dersom en stille deltaker ble oppsagt av selskapet, fikk vedkommende likevel utbetalt overskuddsandel. Alfred Berg hevdet at overskuddsfordelingen ikke var knyttet til arbeidsinnsats, men kun til om avtaleforholdet besto, og at bestemmelsen om uttreden var begrunnet i forretningsmessige forhold. Ligningsmyndighetene fant imidlertid at slik asymmetri i avtaleforholdet viste at kapitalavkastningen i realiteten var vederlag for arbeidsinnsats.¹⁷³ Det forhold at deltakerne ved uttreden ikke får utbetalt opptjent overskuddsandel, må anses å være en incentivordning for deltakerne. Bare ved å forbli i selskapet, vil de få avkastning på selskapsdeltakelsen. At overskuddsandel likevel utbetales ved oppsigelse, tyder på at dette er ment som en slags ”sluttpakke”. Ved uttreden får man normalt ikke utbetalt annet enn den kapital man har skutt inn i selskapet, samt opptjent overskudd. Ved oppsigelse fra arbeidsforhold er det derimot en vanlig ordning at arbeidstaker får en økonomisk kompensasjon, mot at han fratrer sin stilling. Slik kompensasjon må antas å skulle utgjøre en erstatning for lønn for den perioden man ser etter nytt arbeid.

Det kan også tyde på at hele eller deler av overskuddsandelen reelt sett er arbeidsgodtgjørelse, der deltakelse i et indre selskap er betinget av arbeidsforpliktelse i form av ordinært ansettelsesforhold. I Carnegie-saken var de stille deltakerne forpliktet til å yte full arbeidsinnsats i samsvar med selskapets retningslinjer. Godtgjørelse skulle gis i henhold til egen ansettelsesavtale.¹⁷⁴ Carnegie påstod at det ikke oppsto personinntekt som

¹⁷³ UTV-2003-859.

¹⁷⁴ Oslo Tingretts dom av 26. mai 2008, side 4.

følge av at eierskap var betinget av et ansettelsesforhold. Deltakernes overskuddsandeler hadde ingen tilknytning til arbeidsinnsats og prestasjoner, men var et utslag av ulik grad av risiko og ulike forventninger til resultatene knyttet til forskjellige virksomhetsområder. Retten fant imidlertid at avkastningen måtte være en følge av arbeidsinnsats, personlig inntjeningssevne og kompetanse innen de enkelte virksomhetsområdene, og at eierfordelingen og resultatfordelingen skjedde ut fra deltakernes relasjon til disse. Dette ble blant annet begrunnet i en unormalt høy kapitalavkastning. En større del av overskuddet måtte da utgjøre arbeidsgodtgjørelse.¹⁷⁵ At godtgjørelse ble utbetalt i henhold til ansettelsesavtale, tyder på at denne reelt var ment som lønn.

Det kan være avtalt at deltakerne har full arbeidsplikt i selskapet, uten at godtgjørelsen gjenspeiler dette. I BCG-saken hadde de stille deltakerne full arbeidsplikt, og de kunne ikke trekke seg ut av denne forpliktelsen og gå over til å bare være eiere. Alt annet arbeid utenfor BCG måtte godkjennes av selskapet. Disse forhold minnet mer om et arbeidsforhold enn et eierforhold med kapitalavkastning. Arbeidsplikten satt i sammenheng med at innskudd av risikokapital ikke var gjort, kunne ikke med rimelighet gi en kapitalavkastning som var omtrent det dobbelte av personinntekten.¹⁷⁶

Det er også tilfeller der flere forhold i IS-avtalen tyder på at kapitalavkastning er gjort avhengig av arbeidsinnsats. Dette var situasjonen i SEB Enskilda-saken. For å være stille deltaker i det indre selskapet, var det et vilkår at vedkommende arbeidet i full stilling for selskapet. Videre deltakelse var betinget av at arbeidsforholdet ble opprettholdt, også dersom uttreden ble besluttet av de øvrige eierne. Deltakernes eierandel ble satt til å være en funksjon av hvor viktig dennes innsats for selskapet ble ansett å være ved inntreden.¹⁷⁷ Ved uttreden fikk vedkommende sin andel av innskutt kapital, men hadde ikke krav på noen forholdsmessig del av innskuddsavkastningen for den del av året vedkommende var deltaker. Det hadde imidlertid vært gjort unntak fra denne ordningen. En av deltakerne i selskapet fikk full innskuddsavkastning, forutsatt at han innen uttredelsesdatoen fullførte et

¹⁷⁵ Oslo Tingretts dom av 26. mai 2008, side 13-14.

¹⁷⁶ UTV-2008-183.

¹⁷⁷ HR-2009-284-A, avsnitt 66.

spesifikt prosjekt med suksess. Alle disse forhold knyttet innskuddsavkastningen direkte til arbeidsprestasjonen.¹⁷⁸

4.3.3.3 Skjevdeling av overskudd

Systemverdier kan ha stor betydning i selskaper der deltakerne bidrar med forskjellige innsatsfaktorer. Når hovedmannen stiller sin virksomhet til disposisjon for det indre selskap, nyter de øvrige deltakerne godt av dette, og hovedmannen bør få kompensasjon for sin innsats. Systemverdier av betydning kan være lokaler, utstyr, bemanning, driftsmidler, goodwill, konsesjon, kapital, lånekapasitet, merkenavn m.v. Disse verdiene kan ha betydning for overskuddsfordelingen i det indre selskapet. I Carnegie-saken hadde hovedmannen og de stille deltakerne henholdsvis ubegrenset og begrenset ansvar, og hadde skutt inn risikokapital i henhold til dette. Ved overskuddsfordelingen fikk de lik kapitalavkastning, uten at det var tatt hensyn til at hovedmannen også hadde stilt systemverdier til disposisjon. Disse inkluderte blant annet lokaler, utstyr, bemanning, driftsmidler og goodwill. De stille deltakerne skulle hatt lavere kapitalavkastning enn hovedmannen om man så isolert på kapitalinnskudd og risikoen knyttet til dette, og enda lavere om man også tok systemverdiene i betraktning. For å få en korrekt overskuddsfordeling, skulle systemverdiene vært med i beregningen.¹⁷⁹

Systemverdier var også oppe til drøftelse i BCG-saken. Her hadde hovedmannen stilt verdifulle systemverdier til disposisjon, blant annet merkenavnet og en internasjonal kontrakt. Hovedmannen hadde også skutt inn risikokapital på 20 millioner, i tillegg til allerede innskutte 30 millioner. Selskapsavtalen viste kun de 30 millionene, og dersom det skulle legges til grunn et innskudd på 50 millioner, ville dette medføre en radikal forrykkelse av eierforholdet. Overskuddet var skjevdelt, da verken det siste innskuddet eller hovedmannens systemverdier var regnet med. Dette viste at overskuddsfordelingen ikke var i samsvar med de reelle forhold.¹⁸⁰

¹⁷⁸ HR-2009-284-A, avsnitt 86-87.

¹⁷⁹ Oslo Tingretts dom av 26. mai 2008, side 14.

¹⁸⁰ UTV-2008-183.

I SEB Enskilda-saken påstod selskapet at systemverdiene var av vesentlig betydning for de oppnådde resultater i det indre selskapet. Disse måtte tas hensyn til i større grad enn de stille deltakernes arbeidsinnsats ved fastsettelsen av overskuddsfordelingen. Blant annet omfattet systemverdiene de fordeler selskapet hadde ved at det inngikk i et konsern som hadde meglervirksomheter i flere land. I tillegg ga selskapets posisjon i markedet en rekke oppdrag, grunnet kundenes tillit til selskapet, og selskapets betydelige kapitalbase gjorde at selskapet kunne påta seg oppdrag som andre meglervirksomheter med svakere kapitalgrunnlag ikke kunne utføre.¹⁸¹ Ligningsmyndighetene fant at systemverdiene måtte tillegges vekt, men at de ikke hadde vesentlig betydning for inntjeningsnivået. Høyesterett var enige, da den vesentligste del av systemverdiene var direkte knyttet til hovedmannen, og ikke til det indre selskapet. De hadde ikke avgjørende betydning i forhold til overskuddsfordelingen i det indre selskapet.¹⁸²

4.3.3.4 Forholdet mellom personinntekt og øvrige ansattes lønn og bonus

Ytterligere et moment ved vurderingen, er om utbetalt arbeidsgodtgjørelse til deltakerne er tilnærmet lik lønn til ordinært ansatte i tilsvarende selskaper. Dersom godtgjørelsen er lavere enn lønn for tilsvarende arbeid, og kapitalinntekten er satt uforholdsmessig høyt, kan dette tyde på at hele eller deler av overskuddet skal klassifiseres som arbeidsgodtgjørelse. Et viktig moment i denne sammenheng, er om utenforstående ansatte ville ha akseptert samme lønn for arbeidet som blir utført av de stille deltakerne, dersom de ikke i tillegg hadde mottatt andel av overskudd.¹⁸³ Tilsvarende må det spørres om selskapet ville latt en uavhengig tredjeperson gå inn i selskapet på samme vilkår, uten å utføre tilsvarende arbeidsinnsats som de stille deltakere.¹⁸⁴ Dersom man svarer benektende på dette, vil det være sannsynlig at deltakerne ikke har mottatt markedsmessig arbeidsgodtgjørelse for sin arbeidsinnsats. Dersom kapitalavkastningen fra et indre selskap samsvarer med tidligere års

¹⁸¹ HR-2009-284-A, avsnitt 36-40.

¹⁸² *ibid.* avsnitt 92.

¹⁸³ Oslo Tingretts dom av 26. mai 2008, s. 11.

¹⁸⁴ *ibid.* s. 14.

lønns- og bonusutbetalinger, er dette også et moment for at avkastningen i virkeligheten er godtgjørelse for arbeid. Dette kan også fremkomme av en sammenligning med tidligere års lønnskostnader for tilsvarende selskaper.¹⁸⁵

Også sammenlignet med de øvrige ansattes bonusordninger, kan kapitalavkastning knyttes til deltakernes arbeidsinnsats. I Carnegie-saken ble det uttalt at eieravkastningen i virkeligheten hadde fungert som bonus. Eieravkastningen var betinget av arbeidsinnsats og arbeidsplikt, og bonusordningen ble avvirket for ansatte som gikk inn i det indre selskapet som stille deltakere. Overskuddet ble også skjevdelt innad mellom deltakerne ut fra hvilket virksomhetsområde de var tilknyttet, hvilket ga eieravkastningen karakter av å være ”*et finstilt bonussystem*”.¹⁸⁶ Dette tydet på at hele eller deler av kapitalavkastningen reelt sett skulle vært klassifisert som arbeidsgodtgjørelse.

I SEB Enskilda-saken var det flere forhold som tydet på at deler av kapitalavkastningen til de stille deltakerne skulle vært klassifisert som arbeidsgodtgjørelse, sett i forhold til selskapets bonusordning. For det første var det flere overdragelser av andeler som utgjorde en ”*systematisk omfordeling ... for å påse at ”innskuddsavkastningen” i størst mulig grad [reflekterte] den godtgjørelse som det alternativt ville vært aktuelt å tildele som bonus*”.¹⁸⁷ I et notat fra selskapets juridiske rådgiver, ble det uttalt at det ikke burde rokkeres på eierandelene mot slutten av året for å tilpasse situasjonen med overskuddsfordelingen slik den da fremsto. Dette ville understreke at eierandelene reelt sett ikke hadde den betydningen de hevdet overfor ligningsmyndighetene.¹⁸⁸

At arbeidsprestasjon og bonus hadde nær sammenheng, viste seg også tydelig da en av de stille deltakerne i selskapet ble gravid. Da hun gikk ut i permisjon, ble hun meldt ut av selskapet, da det var et grunnleggende prinsipp at personer i permisjon ikke opptjente bonus. Hun var ordinær ansatt under sin svangerskapspermisjon. Selskapets juridiske rådgiver uttaler at selskapet på denne måten vil ”*slippe å betale henne*

¹⁸⁵ UTV-2003-859.

¹⁸⁶ Oslo Tingretts dom av 26. mai 2008 s. 11.

¹⁸⁷ HR-2009-284-A, avsnitt 77.

¹⁸⁸ *ibid.* avsnitt 78.

innskuddsavkastningen for år 2002 – noe vi ellers ville ha måttet gjøre dersom hun var blitt stående som interessent”.¹⁸⁹ Det fremgår klart av dette at kapitalavkastningen er gjort avhengig av arbeidsinnsats, og at denne skulle vært klassifisert som godtgjørelse for arbeid.

¹⁸⁹ HR-2009-284-A avsnitt 84.

5 Oppsummering

Det er etter denne gjennomgangen flere fordeler som gjør seg gjeldende ved valg av indre selskaper. Det er stor avtalefrihet med hensyn til innskudd og ansvarsfordeling for deltakerne. Man oppnår mange av fordelene ved kommandittselskaper, uten at man er bundet av minimumskrav til innskuddskapital, egenkapital og ansvarsforhold. Man kan også endre selskapsavtalen fortløpende uten større formaliteter. På grunn av fritaket for registrering, unngår man også at man må melde endringer i selskapsforholdet til Foretaksregisteret. Selskapsdeltakerne unngår også offentlighet rundt selskapsforholdet. Ved opptak av nye deltakere, kan eierne unngå å gi avkall på verdiene i selskapet, ved at de nye deltakerne bare gis en andel av resultatet mot innskudd av kapital. Det er ingen krav til egenkapital for utdeling sammenlignet med aksjeselskaper, slik at det kan deles ut overskudd fortløpende gjennom året, i samsvar med IS-avtalen.¹⁹⁰ Ut over disse fordelene, er det også et viktig formål ved etablering av indre selskaper at deltakerne har et nærmere tilknytningsforhold og et større ansvar for virksomheten, ved at de får en direkte økonomisk deltakerinteresse i selskapet.¹⁹¹ Indre selskaper benyttes dermed som en incitamentordning, slik at deltakerne skal gjøre en ekstra innsats for at selskapet skal gå med større overskudd. Det synes som at dette er en av hovedårsakene til å velge indre selskap som virksomhetsform. Jo større økonomisk interesse man har i et selskap, jo mer vil man gjøre for å oppnå gode resultater. I tillegg kommer at man som stille deltaker undertiden unngår å ta aktivt del i virksomheten. Man er ansvarlig for innskuddet, og oppfyller de økonomiske forpliktelser, men kan for øvrig forholde seg passiv.

Det er imidlertid ikke alle disse fordelene som er udelt positive. Fritaket fra registreringsplikt fører til at det ikke finnes noen oversikt over indre selskapers virksomhetsområder, omfang m.v. Allmennheten er også avskåret fra å få innsyn. Det er særlig sakene som omhandler store pengesummer som kommer frem i media, og de siste årene har det vært stort fokus på sakene om omklassifisering, som har dreid seg om millionbeløp. Siden indre selskaper for folk flest er en ukjent selskapsform, og man ikke

¹⁹⁰ Slik også Wiik (2001) s. 10-11.

¹⁹¹ Oslo Tingretts dom av 26. mai 2008, s. 2

har særlig kunnskap om hvilke funksjoner disse har, kan slike medieoppslag gi inntrykk av at de benyttes kun for å oppnå gunstig beskatning av inntekt.

Når det gjelder spørsmålet om omklassifisering, er det fortsatt et åpent spørsmål hvilken betydning høyesterettsdommen i SEB Enskilda-saken vil få. Det synes som om Høyesterett for det meste har de samme oppfatninger som tingretten, hvilket kan tyde på at linjen vil holdes dersom lignende saker kommer opp senere. Flere av sakene som har vært ført for tingretten, har avventet resultatet for SEB Enskilda, før de vurderer om dommene skal ankes.¹⁹² Hvilke resultater som kan ventes dersom disse føres i høyere instanser er usikkert, da Høyesterett har åpnet for andre fordelinger av inntektene under andre omstendigheter.¹⁹³ Det er klart at man nå må ta særlig hensyn til overskuddsfordelingen, samt sørge for at godtgjørelse for arbeid står i samsvar med den faktiske arbeidsinnsats deltakerne utfører, eller må anses å utføre. Dessuten er det viktig at godtgjørelsen er markedsmessig. Dersom alle disse forhold stemmer overens, vil det imidlertid ikke være særlig gunstig fra et skattemessig synspunkt, dersom arbeidsgodtgjørelsen blir høyere enn kapitalinntekten. Deltakerne får da en høyere skattebyrde. Fra et samfunnmessig synspunkt, er det imidlertid positivt at det kommer mer skatt inn til felles formål. Deltakerne opptjener også poeng i folketrygden.

Hvorvidt indre selskaper er like attraktive som selskapsform etter Høyesteretts dom, vil til en viss grad avhenge av hvor stor betydning de øvrige selskapsrettslige forholdene har. På nåværende tidspunkt ser jeg ikke grunnlag for å være like kategorisk som Gjems-Onstad, som mener at høyesterettsdommen i SEB Enskilda-saken er ”god natt fra Høyesterett”.¹⁹⁴

¹⁹² Edvardsen, Langum, Sundnes (2009) s. 5.

¹⁹³ HR-2009-284-A, avsnitt 95.

¹⁹⁴ Edvardsen, Langum, Sundnes (2009) s. 4.

6 Litteraturliste

6.1 Bøker

Aarbakke, Magnus. Ansvarlige selskaper og indre selskaper. 6.utg. Oslo, Universitetsforlaget, 2004.

Andenæs, Mads Henry. Aksjeselskaper & Allmennaksjeselskaper. 2. utg. Oslo, Lobo Media AS, 2006.

Bedrift, selskap og skatt. Redigert av Frederik Zimmer i samarbeid med Bugge, Arentz-Hansen & Rasmussen. 4. utg. Oslo, Universitetsforlaget AS, 2006.

Bråthen, Tore. Selskapsrett. 3. utg. Oslo, Focus Forlag AS, 2008.

Gjems-Onstad, Ole. Norsk Bedriftsskatterett. 6. utg. Oslo, Gyldendal Norsk Forlag AS, 2003.

Lignings-ABC 2007/08. Skatteetaten. 29. utg. Oslo, Fagbokforlaget, 2008.

Ravnaas, Ernst. Beskatning av deltakere i indre selskap. 1. utg., Oslo, Cappelen Damm AS, 2008.

Skipsfart og samarbeid. Maritime joint ventures i rettslig beslysning. Lars Olav Askheim [et al.]. Bergen, Sjørettsfondet, 1991.

Woxholth, Geir. Selskapsloven med kommentarer. 6. utg., Oslo, Gyldendal Norsk Forlag AS, 2005.

Woxholth, Geir. Selskapsrett. 1. utg., Oslo, Gyldendal Norsk Forlag AS, 2004.

6.2 Artikler etc.

Edvardsen, Langum, Sundnes. Skattes mell på 1,1 mrd. I: Dagens Næringsliv. 31. januar 2009.

Indre Selskap i selskapsrettslig og skatterettslig perspektiv. Oslo, Hovedoppgave 30 poeng. UiO, 2003.

Wiik, Svein Harald. Indre selskap – regnskap og skatt. Revisjon og Regnskap. 2001 nr. 6.

6.3 Lovgivning

asl.	Lov om aksjeselskaper (Aksjeloven) av 13.juni 1997 nr. 44.
asal.	Lov om allmennaksjeselskaper (Allmennaksjeloven) av 13.juni 1997, nr. 45.
enhregl.	Lov om Enhetsregisteret (Enhetsregisterloven) av 3.juni 1994, nr. 15.
fl.	Lov om foreldelse av fordringer. (Foreldelsesloven) av 18. mai 1979 nr. 18.
fregl.	Lov om registrering av foretak (Foretaksregisterloven) av 21.juni 1985 nr. 78.
ftnavnl.	Lov om enerett til foretaksnavn og andre forretningskjennetegn mv. (Foretaksnavneloven) av 21.juni 1985 nr. 79.
ftrl.	Lov om folketrygd. (Folketrygdloven) av 28. februar 1997 nr. 19.
lignl.	Lov om ligningsforvaltning (Ligningsloven) av 13.juni 1980 nr. 24.
offentleglova	Lov om rett til innsyn i dokument i offentlig verksemd (Offentleglova) av 19. mai 2006 nr. 16.
revl.	Lov om revisjon og revisorer (Revisorloven) av 15. januar 1999 nr. 2.
rskl.	Lov om årsregnskap m.v. (Regnskapsloven) av 17. juli 1998 nr. 56.
sel.	Lov om ansvarlige selskaper og kommandittselskaper (Selskapsloven) av 21.juni 1985 nr.83.
sktl.	Lov om skatt av formue og inntekt (Skatteloven) av 26.mars 1999 nr. 14.
sktl. (1911)	Lov om skatt av formue og inntekt (Skatteloven) av 18.august 1911 nr. 8
svalbl.	Lov om Svalbard (Svalbardloven) av 17. juli 1925 nr. 11.

uml. Lov om Umyndiggjørelse (Umyndiggjørelsesloven) av 28.
november 1898.

vgml. Lov om vergemål for umyndige (Vergemålsloven) av 22. april 1927 nr. 3.

6.4 Rettspraksis

6.4.1 Høyesterettsavgjørelser

Rt. 1925 s. 363 "Sem"

Rt. 1985 s. 319 "Ringnes"

Rt. 1986 s. 58.

Rt. 1988 s. 880.

Rt. 1989 s. 296.

Rt. 1991 s. 119.

Rt. 1994 s. 260.

HR-2006-1761-A.

HR-2009-284-A "SEB-Enskilda".

6.4.2 Underrettsavgjørelser

LG-1999-1571.

UTV-2001-439.

UTV-2003-859 "Alfred Berg".

UTV-2008-183 "The Boston Consulting Group".

6.4.3 Upubliserte avgjørelser

Dom av 26.05.2008, Oslo Tingrett "Carnegie"

6.5 Forarbeider

6.5.1 Ot.prp.

Ot.prp. nr. 47 (1984-1985) Om lov om ansvarlige selskaper og kommandittselskaper (selskapsloven).

Ot.prp. nr. 50 (1984-1985) Lov om registrering av foretak.

Ot.prp. nr. 35 (1990-1991) Skattereformen 1992.

Ot.prp. nr. 17 (1992-1993) Endringer i skattereglene for deltakere i sameie, ansvarlig selskap, kommandittselskap m.v.

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

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

6.5.2 NOU

NOU 1980:19 Lov om selskaper m.v.

NOU 2003:9 Forslag til endringer i skattesystemet.

NOU 2005:2 Skattlegging av personlig næringsdrivende ved utdeling

6.5.3 Innstillinger

Innst.O.nr. 48 (1992-1993) Innstilling fra finanskomiteen om endringer i skattereglene for deltakere i sameie, ansvarlig selskap, kommandittselskap m.v.

6.6 Nettsider

Karnov, www.rechtsdata.no

www.skatt.no

www.skatteetaten.no

