

## Aksjeselskaper og deltagerlignede selskaper:

## Lønnsbeskatning av eiere



Artikkelen er forfattet av:

Seksjonssjef  
Heide Lindsjorn  
Skattedirektoratets rettsavdeling

### Fra inntektsåret 2006

ble skjermingsmetoden innført for bl.a. aksjeeiere og andelshavere i hhv. aksjeselskaper og deltakerlignede selskaper.<sup>1</sup> Rettstilstanden har vært noe uklar med hensyn til om dette medførte endring av beskatningen av arbeidende eiere i slike selskaper. Skattedirektoratet ønsker med dette å klargjøre hvordan reglene på dette området skal forstås.

### Generelt

Ved skattereformen er det innført et system for skatting av inntekt fra selskaper, som i mindre grad enn delingsmodellen kan utnyttes til skatteplanlegging. Ved innføringen av skjermingsmetoden er de marginale skattesatsene for lønn, utbytte og andre utdelinger fra selskaper til personlige eiere harmonisert. Skjermingsmetoden er også utformet på en slik måte at det vil ha liten betydning for den samlede skattebelastningen over tid om utdeling skjer tidlig eller senere, se finansministerens svar til Stortinget av 30.05.08 på spørsmål nr. 1141 av 22.05.08.

Finansdepartementet uttrykker i forarbeidene til skattereformen enighet med Uttaksutvalget i at gjennomskjæring generelt sett er et lite hensiktsmessig virkemiddel for å bøte

på systemsvakheter i form av betydelige ulikheter i satsstrukturen for ulike inntektsarter (Ot. prp. nr. 92 (2004–2005) pkt. 1.8.2.3). Ved å innføre skatt på høye utbytter og gevinster, slik at det på marginen vil være mindre interessant om inntekten beskattes som kapitalinntekt eller som arbeidsinntekt, samtidig som marginalskatten på arbeidsinntekt reduseres, vil man vesentlig redusere incentivet til tilpasninger. Behovet for å benytte gjennomskjæringsregler blir da minst mulig. Uttaksutvalget uttalte at det regelbaserte uttaksprinsippet ikke bør baseres på bruk av et «skjønnsbasert» kildeprinsipp som subsidiær sikkerhetsventil.

Skatteloven §§ 5–1, 5–10 og 12–2 bokstav f er beskatningshjemler for arbeidsgenerert inntekt. På bakgrunn av ovennevnte uttalelse fra finansministeren og forarbeidene, vil tilsidesettelse ved bruk av skatteloven § 13–1, i sammenheng med de ordinære beskatningsregler for arbeidsinntekt, normalt likevel ikke anvendes for aksjeeiere og deltakere som er aktive i egne selskaper for å fastsette økt arbeidsinntekt.

Det skal altså være stor grad av valgfrihet for arbeidende eiere i forhold til om de vil ta ut arbeidsvederlag fra selskapet eller ikke. Direktoratet legger til grunn at denne valgfriheten innebærer ikke å måtte ta ut slikt vederlag i det hele tatt, eller velge størrelsen på arbeidsvederlaget. Det er også tillatt å ta ut overskudd som utbytte/utdeling istedenfor lønn/arbeidsgodtgjørelse, uten at skatteetaten omklassifiserer til arbeidsinntekt. Se for øvrig Lignings-ABC 2008/09 s. 1085 pkt. 4.5 og s. 1095 pkt. 7.5.

Virkingen for skattyter er i hovedsak i de fleste tilfeller ikke den totale skattekostnaden, men bare tidspunktet for skattingen (periodiseringen).

I nevnte forarbeid uttrykkes at overprøvesadgangen ikke er avskåret i alle tilfeller. Det er adgang til tilsidesettelse/ulovfestet gjennomskjæring i illojale tilfeller. Slik

gjennomskjæring antas imidlertid å få anvendelse i et fåtall typer av saker. Skatteetaten vil følge utviklingen på dette området for å avdekke eventuelle slike forhold.

Videre kan det i visse tilfeller være grunnlag for omklassifisering, uten krav om illojalitet. Der en eier med liten eller ingen arbeidsinnsats i selskapet får utbetalt en betydelig godtgjørelse for arbeid, for å sikre opptjening av rettigheter etter folketrygdloven, er et tilfelle der det kan være aktuelt med omklassifisering.

For øvrig bemerkes at det fortsatt kan være aktuelt å beskatte arbeidende eier av selskap for arbeidsgenerert inntekt, der saken dreier seg om et spørsmål om tilordning av inntekt til riktig subjekt. Dette kan for eksempel være saker der eieren arbeider for et selskap som vedkommende indirekte har en mindre eierandel i. Forhold i saken som kan ha betydning ved vurderingen, er for eksempel hvem arbeidsavtalen er inngått med, hva den går ut på, hvilket selskap som har risikoen for utført arbeid og hvordan ansvaret for ulike kostnader er fordelt.

Omklassifisering av aksjevederlag til forskudd på lønn (earn-out), vil ikke være berørt av de nevnte begrensninger i skattingen som følger av uttaksprinsippet og skjermingsmetoden etter skattereformen.

### Saker som er behandlet av skatteetaten etter skattereformen

Før denne klargjøringen av rettstilstanden kan enkelte skattytere ha fått fastsatt økt arbeidsinntekt/-godtgjørelse ved skattekontorets vedtak. Skattyter må i slike tilfeller selv klage/anmode om endring av ligning. Det er de ordinære reglene i ligningsloven kapittel 9 om endring av ligning som kommer til anvendelse. Er klagefristen oversatt, vil spørsmål om endring bli vurdert i medhold av ligningsloven § 9–2 nr. 8 og 9, jf. § 9–5 nr. 7.

<sup>1</sup> Jf. kap. 10 i skatteloven.

## Indre selskap etter skattereformen

I SEB Enskilda-dommen av 30. januar i år (Rt. 2009 s. 105), ble utbetalinger som opprinnelig var delt ut som kapitalavkastning fra indre selskap til stille deltakere i stor utstrekning isteden ansett for å være arbeidsgodtgjørelse etter skatteloven § 12–2 bokstav f.

Saken gjaldt inntektsårene 2002 og 2003, og dommen antas derfor generelt ikke å ha direkte betydning for om utbetalinger skal klassifiseres som arbeidsinntekt fra selskaper etter skattereformen. Etter innføring av skjermingsmetoden har stille deltagere i en rekke indre selskap stiftet holdingselskaper, og overført andelene i de indre selskapene til holdingselskapet etter overgangsregel E til skatteloven § 2–38. Avkastningen som tidligere tilfalt de stille deltagere, er overført til holdingselskapet, som kapitalavkastning på andelen i det indre selskapet. De personlige deltagere har fortsatt arbeidsplikt i virksomheten. Skatting av stille deltakere på bakgrunn av slike tilpasninger i indre selskaper etter skattereformen må vurderes konkret i hver enkelt sak. Fortsatt gjelder prinsippet om at inntekt skal tilordnes riktig skattesubjekt, og klassifiseres på

grunnlag av de underliggende realiteter. Vi antar at den arbeidsgenererte inntekten i mange tilfeller skal tilordnes aktiv eier, da det er aktiv eier som etter det underliggende forhold er den berettigede til inntekten.

Prinsippene i SEB Enskilda-dommen for fastsettelse av størrelsen på arbeidsinntekten vil da fortsatt kunne brukes.

## Forholdet til arveavgiften

Aktiv eier kan ved å la være å ta ut lønn/arbeidsgodtgjørelse, overføre noe av overskuddet i selskapet til barna/arvinger som er passive medeiere. Overskudd som er skapt av arbeidsinnsats fra aktiv eier, og som på denne måten tilfaller arvingene indirekte, vil kunne bli ansett for å være arveavgiftspliktig etter arveavgiftsloven § 2 første ledd bokstav e, sammenholdt med syvende ledd i samme bestemmelse. Dette vil for øvrig også være avhengig av om giveren med endelig virkning har gitt fra seg rådigheten eller den vesentlige rådigheten over eierandelen, jf. arveavgiftsloven § 2 tredje ledd.

## Forholdet til trygdeytelser

En persons (nedsatte) arbeidsevne er av vesentlig betydning for vedkommendes

rett til flere typer trygdeytelser. Dette gjelder for eksempel sykepenger, attføringspenger, rehabiliteringspenger, uførepensjon eller uførestønad samt foreldrepenger. Arbeidsledighetstrygd er avhengig av tapt arbeidsinntekt som følge av arbeidsløshet og av at vedkommende har fått redusert arbeidstid. Arbeidstakeren må også være reell arbeidssøker.

At aktiv eier ikke behøver å motta lønn eller arbeidsgodtgjørelse fra sitt selskap, kan tilsøre at arbeidsevnen fortsatt er intakt eller at vedkommende ikke reelt har tapt arbeidsinntekt som følge av arbeidsløshet. Det at man ikke oppgir de korrekte forholdene til trygdemyndighetene når de skal vurdere vedkommendes rett til de nevnte trygdeytelser, er i strid med folkestrygdloven og dens formål.

NAV vil måtte fastsette pliktige bidragsbeløp etter barneloven § 71 uten i samme grad å ha støtte i ligningsfastsatte arbeidsinntekter. NAV vil derfor i større utstrekning enn tidligere bruke skjønns hjemmelen i § 4 i Forskrift av 15. 1.2003 nr. 123 ved fastsettelsen av størrelsen på bidraget.

## Overgang fra NOKUS til selvstendig selskap («§ 15b-selskap»):

# Underskudd til fremføring

Når et tidligere NOKUS-beskattet selskap tas opp til beskatning som hjemmehørende i Norge, oppstår spørsmål om deltakernes gjenstående underskudd til fremføring kan videreføres på selskapets hånd. Skatteklagenemnda ved Sentralskattekontoret for storbedrifter har i en prinsipiell avgjørelse kommet til at det ikke lenger er rettslig **grunnlag for slik videreføring. (Sak 2006–009/010SKN)**

## Problemstilling

Saken dreide seg om to selskaper som for inntektsåret 2005 ble NOKUS-beskattet som hjemmehørende på Bermuda. Med virkning fra 1. januar 2006 ble bestyrelsen flyttet til Norge, slik at selskapene fra dette tidspunkt ble ansett som hjemmehørende i Norge og dermed som selvstendige norske skattesubjekter etter skatteloven § 2–2 første ledd (såkalte § 15b-selskap).<sup>1</sup> Selskapene gikk med betydelige underskudd i 2005, slik at de norske aksjonærene pr. 31.

desember 2005 hadde underskudd til fremføring i henhold til skatteloven § 10–61.

I selvangivelsene for inntektsåret 2006 ble underskuddene behandlet som selskapenes egne underskudd. Det ene selskapet gikk med overskudd i 2006, og avregnet deler av det fremførbare underskuddet mot dette overskuddet. For øvrig ble underskuddene oppført som underskudd til fremføring pr. 1. januar 2007.

Sentralskattekontoret godtok ikke selskapenes behandling av underskuddene, og fravek selvangivelsene. Kontoret ga uttrykk

for at overgang fra NOKUS-beskatning til beskatning som selvstendig skattesubjekt, medfører at underskudd til fremføring faller bort. De fremførbare underskuddene ble således strøket, og selskapet som hadde foretatt avregning, fikk sin inntekt øket med det avregnede beløpet. Avgjørelsen ble særlig begrunnet med den innstramningen i fradragsretten som skjedde ved endringen av skatteloven § 10–61 i 2003.

Selskapene viste til at Sentralskattekontoret for storbedrifter i uttalelse inntatt i Utv. 2000 side 326 hadde tilkjennegitt at fremførbare underskudd kan videreføres i

<sup>1</sup> Betegnelsen henger igjen fra den tidligere skatteloven av 1911, der hjemmelen for beskatning var inntatt i § 15 første ledd bokstav b.