

Deltakerlignede selskap - juridisk rapport fra Norge

1 Selskapsrettslige forhold

1.1 Kvalifikasjon av selskaper

1.1.1 Innledning

Deltakerlignede selskaper (DLS) er selskapsrettslig regulert i selskapsloven av 21. juni 1985 nr. 83 (sel.). I tillegg er partrederier, som er nærmere regulert i sjøloven av 24. juni 1994 nr. 39 kapittel 5, deltakerlignet selskap.

Først sies litt om hva som er et selskap etter selskapsloven, deretter litt om de forskjellige selskapsformene etter selskapsloven. Partrederi er omtalt i punkt 1.1.3.

1.1.2 Selskap etter selskapsloven

1.1.2.1 Generelt

Bestemmelsen i sel. § 1-1 oppstiller tre kumulative vilkår som må være oppfylt for at det skal foreligge et selskap i selskapslovens forstand:

1. Det må utøves en "økonomisk virksomhet"
2. Denne økonomiske virksomheten må utøves for to eller flere deltakeres "felles regning og risiko"
3. Minst én av deltakerne må ha et "ubegrenset personlig ansvar" for virksomhetens forpliktelser.

Vilkår nr. 1 markerer avgrensningen mellom et ordinært sameie (tingsrettslig sameie) og selskap. Et sameie utøver ikke "økonomisk virksomhet". Heller ikke for aksjeselskaper som er eget skattesubjekt, er det et slikt krav om økonomisk virksomhet. I dette kravet ligger det at aktiviteten må være egnet til å gi overskudd. Den må ha et visst omfang og varighet.

Vilkår nr. 2 markerer avgrensningen mellom enkeltpersonforetak og selskap. I et enkeltpersonforetak er det kun en utøver.

I selskap og sammenslutninger som er egne skattesubjekt vil alle eierne ha et begrenset ansvar. Det er særlig for utenlandske selskaper som det kan være vanskelig å trekke grensen mellom selskap som er likestilt med norske DLS og de som er likestilt med aksjeselskaper mv. se nærmere i punkt 2.4.2.

Et DLS kan etableres ved inngåelse av selskapsavtale. Selskapet anses stiftet når selskapsavtalen er undertegnet av samtlige deltakere. Av lovens forarbeider fremgår at slike formkrav ikke er gyldighetsbetingelser. Når de tre foran omtalte kumulative vilkårene er oppfylt, vil det foreligge et selskap selv om slike formkrav ikke er fulgt.

Selskapsmøtet er selskapets øverste myndighet. I utgangspunktet er alle deltakerne (unntatt stille deltakere) med i selskapsmøte. Selskapet har ikke plikt til å ha styre eller daglig leder, men dersom de har det, er de i utgangspunktet pliktige til å være med på selskapsmøtet.

Selskap som kommer inn under selskapsloven skal registreres i Foretaksregisteret etter foretaksregisterloven av 21. juni 1985 nr. 78 § 2-1 (gjelder likevel ikke indre selskap), men dette er ikke et vilkår som må være oppfylt for å anse at et ansvarlig selskap er etablert.

1.1.2.2 Ansvarlige selskaper (ANS og DA)

Ansvarlig selskap (ANS) er definert i sel. § 1-2 første ledd bokstav b som selskap hvor deltakerne har et ubegrenset, personlig ansvar for selskapets samlede forpliktelser, enten udelt eller for deler som tilsammen utgjør selskapets samlede forpliktelser og som opptrer som sådant overfor tredjemann. Selskap hvor ansvaret er delt, betegnes som DA. Delt ansvar må være registrert i Foretaksregisteret eller kjent for kreditor for at det skal få virkning overfor kreditor.

Selskapets kreditorer må først gjøre krav gjeldende mot selskapet. Hvis selskapet ikke betaler innen 14 dager etter påkrav, kan kreditor gå på de enkelte deltakerne. Kreditor kan også gå rett på deltakerne dersom det er åpenbart at selskapet ikke kan betale.

Deltaker som har gjort opp en selskapsforpliktelse, kan kreve regress (tilbakebetaling) fra selskapet eller fra de øvrige deltakerne, jf. sel. § 2-5.

Et ansvarlig selskap har partsstilling, rettigheter og forpliktelser for domstoler og andre myndigheter, jf. sel. § 2-1.

Sel. § 2-3 fastsetter at deltakerne skal opprette selskapsavtale og at denne underskrives av deltakerne (dog ikke stille deltaker dersom selskapet har det). Selskapsavtalen skal minst inneholde bestemmelse om selskapets foretaksnavn, navn og bosted for samtlige deltakere (unntatt stille deltaker), selskapets formål, den kommune der selskapet skal ha sitt hovedkontor, hvorvidt deltakerne skal gjøre innskudd, og i tilfelle den verdi innskutte eiendeler har, jf. sel. § 2-3.

Det er ikke krav etter selskapsloven om at deltakerne skal gjøre innskudd i selskapet, men dette er oftest regulert i selskapsavtalen, jf. sel. § 2-6.

1.1.2.3 Kommandittselskaper (KS)

Et kommandittselskap er definert i sel. § 1-2 første ledd bokstav e, som et selskap hvor minst én deltaker har ubegrenset ansvar (komplementar) for selskapets forpliktelser og minst en annen deltaker har begrenset ansvar med en fastsatt sum for selskapets forpliktelser (kommandittist) uten å være stille deltaker. Kommandittselskap reguleres nærmere i selskapslovens kap 3.

Kommandittselskap har partsstilling, rettigheter og forpliktelser for domstoler og andre myndigheter sel. § 2-1.

Det skal utarbeides selskapsavtale som i tillegg til det som følger av sel. § 2-3 skal inneholde bestemmelser om deltakernes ansvar for selskapsforpliktelser, selskapskapitalen samt hvor stor del av denne som er bunden kapital, jf. sel. § 3-1 annet ledd, deltakernes innskuddsforpliktelser, innbetaling av selskapskapitalen og hvorvidt komplementaren eller daglig leder har rett til å drive annen virksomhet, jf. sel. § 3-2.

Selskapet skal ha bestemt selskapskapital hvor minst 40 prosent er bunden kapital, jf. sel. § 3-1. Den bundne kapitalen skal innbetales til selskapet, minst 20 prosent før registrering i Foretaksregisteret og resten senest innen to år etter at selskapet er registrert. Det skal være minst en komplementar som må skyte inn minst 10 prosent av selskapskapitalen, eie minst 10

prosent av selskapets nettoformue til enhver tid og ha minst like stor andel i overskudd og underskudd. Den enkelte kommandittist skal ha minst NOK 20 000 i innskudd, jf. sel. § 3-5.

Hvis den bundne kapitalen ikke er innbetalt innen toårsfristen, kan selskapet oppløses. Hvis selskapet fortsetter virksomheten selv om kommandittselskapet er oppløst vil reglene om ansvarlig selskap komme til anvendelse. Dette innebærer at deltakerne da får ubegrenset ansvar for selskapets forpliktelser.

Lån fra selskap til deltakerne er begrenset etter reglene i sel. § 3-17. Lånet/sikkerhetsstillelsen må bl.a. være innenfor den frie (ikke bundne) egenkapitalen.

1.1.2.4 Indre selskap (IS)

Et indre selskap er definert i sel. § 1-2 første ledd bokstav c, som et selskap som ikke opptrer som sådant overfor tredjemann. Oftest er det en person (fysisk eller selskap) som har det ubegrensede ansvaret og som opptrer utad, gjerne kalt hovedmann. Det kan være flere som opptrer utad. I et indre selskap kan det være en eller flere deltakere stille deltaker(e). En stille deltaker er en deltaker hvor det er avtalt at deltakelsen ikke skal framtre utad og at deltakeren bare har begrenset ansvar med en fastsatt sum.

Det er ikke krav om skriftlig selskapsavtale.

Det er hovedmann (hovedmennene), som opptrer utad som innehar partsstillingen, rettigheter og forpliktelser etter sel. § 2-1 annet ledd. Selskapets kreditor må forholde seg til hovedmann (hovedmennene) og kan ikke gå på de stille deltakerne, jf. sel. § 2-4 fjerde ledd.

1.1.3 Partrederi

Partrederi reguleres nærmere i sjøloven kap. 5 og faller utenfor reglene i selskapsloven, jf. sel. § 1-1 fjerde ledd.

Partrederi er selskap som har til formål å drive rederivirksomhet og hvor medlemmene hefter ubegrenset for selskapets forpliktelser, enten solidarisk eller i forhold til sine andeler i selskapet (delt/ proratarisk), jf. sjøloven § 101. I praksis kan partrederi sies å være et ansvarlig selskap som driver rederivirksomhet.

1.2 Endring i eierkrets

1.2.1 Inntreden

Ved opptak av ny deltaker (inntreden) etter at selskapet er stiftet, skal den deltakeren som trer inn i selskapet, skriftlig tiltre selskapsavtalen. Selskapsavtalens bestemmelser vil da også være bindende for den nye deltakeren. Om inntredende deltaker skal betale innskudd i selskapet beror på selskapsavtalen.

Opptaket av den nye deltakeren skal også meldes Foretaksregisteret etter foretaksregisterloven § 4-1.

Den nye deltakeren blir ansvarlig for selskapets forpliktelser. Med mindre noe annet er avtalt gjelder dette også forpliktelser som har oppstått før han trådte inn i selskapet, jf. sel. § 2-4.

1.2.2 Eierskifte

Hvis ikke annet er avtalt krever overgang av eierandel (helt eller delvis) til ny eier samtykke fra de øvrige deltakerne, sel. § 2-28. Deltakerne kan avtale at eierandel fritt kan overdras. Ofte

avtales det da samtidig at de øvrige deltakerne skal ha forkjøpsrett til andelen. Forkjøpsrett er nærmere regulert i sel. § 2-29. Slik avtale kan være praktisk hvis det f.eks. er mange deltakere og andelen er en ren kapitalandel som ikke gir rett til bestyrelse av selskapet.

Erververen trer inn i overdragers rettigheter og forpliktelser. Overdrageren hefter fremdeles for de forpliktelsene som påhviler selskapet på overdragelsestidspunktet. Overdrager kan fri seg fra forpliktelsene ved skriftlig anmodning om å bli fritatt for ansvar. Hvis ikke kreditor svarer på anmodningen er overdrager fri for ansvar tre måneder etter at anmodningen kom frem til kreditor. Se nærmere i sel. § 2-30.

1.2.3 Uttreden

En deltaker har rett til og tre ut av selskapet. Dette er nærmere regulert i sel. §§ 2-32 til 2-35. Deltaker kan kreve seg utløst med seks måneders varsel. Utløsningssummen skal fastsettes til det selskapsandelen er verd ved oppsigelsesfristens utløp.

1.2.4 Utelukking

I visse tilfeller som f.eks. hvis deltaker krenker selskapsforholdet vesentlig ved mislighold eller har kommet under konkurs eller akkordforhandling, kan deltakeren ved skriftlig påbud utelukkes fra selskapet ved utløsning etter sel. § 2-36.

Beslutning skjer i selskapsmøte, eventuellet ved dom. Bestemmelsene i §§ 2-33 til 2-35 gjelder tilsvarende.

1.3 Avvikling/oppheving

Avvikling og oppheving av selskap er regulert nærmere i sel. §§ 2-37 til 2-42. Beslutning om oppløsning treffes i selskapsmøte. I visse tilfeller kan én enkelt deltaker kreve selskapet oppløst straks. Det gjelder når deltakerens rett er blitt krenket ved vesentlig mislighold av selskapsforholdet og henvisning til uttreden etter sel. § 2-32 ikke ville være rimelig eller når tungtveiende grunner ellers tilsier oppløsning. Beslutning skjer i selskapsmøte, eventuelt ved dom.

Vanligvis velges et avviklingsstyre. Beslutning om oppløsning skal meldes Foretaksregisteret, og kreditorene skal varsles ved kunngjøring om å melde krav innen seks uker fra kunngjøringen. Den enkelte deltaker kan kreve at selskapsforpliktelsene gjøres opp, eller at det stilles tilstrekkelig sikkerhet for dem. Deretter legges et avviklingsoppgjør frem for selskapsmøtet. Når avviklingsoppgjøret er godkjent skal tidspunktet for avvikling registreres i Foretaksregisteret.

2 Skatterettslige forhold

2.1 Kvalifikasjon av selskaper

Hvilke selskaper som skal deltakerlignes følger av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14 (sktl.) § 2-2 annet ledd. Det er ansvarlig selskap (ANS, herunder selskap med delt deltakeransvar (DA)), kommandittselskap (KS), indre selskap (IS), og andre selskaper som omfattes av sel. § 1-1 første ledd. I tillegg kommer partrederi, jf. sjøloven kapittel 5. Se nærmere beskrivelse av selskapstypene i punkt 1.1.

Ektefeller som alene (ikke andre eiere) har et ansvarlig selskap (ANS og DA) og kommandittselskap, KS, må oppfylle nærmere regler fastsatt i sktl. § 10-48 og FSFIN § 10-48-1

for å deltakerlignes. Av notoritetshensyn er det bl.a. fastsatt krav om at det må foreligge selskapsoppgave og at selskapet må være registrert i Foretaksregisteret. Har ektefellene alene et indre selskap (kan ikke registreres i Foretaksregisteret) vil de skattemessig anses for å drive enkeltpersonforetak.

Utenlandske enheter med norske deltakere vurderes etter tilsvarende regler som de norske, se nærmere i punkt 2.4.2.

2.2 Beskatning – løpende og ved verdioverføringer

2.2.1 Innledning

Deltakerlignede selskap er per definisjon ikke egne skattesubjekter. Inntekter og formue beskattes hos deltakere som er egne skattesubjekter. Deltakerne kan være både fysiske personer (personlig deltaker) og juridiske personer som selskap, sammenslutning mv. (i rapporten kalt selskapsdeltakere) f.eks. aksjeselskap eller DLS. Hvis et DLS eier en andel i et annet DLS vil andel av inntekter og formue fra det underliggende DLS' tas med i inntekt og formue til DLS' som eier andelen osv. helt til de kommer til en deltaker som er et eget skattesubjekt.

Disposisjoner mellom selskapet og deltakerne anses som disposisjoner foretatt mellom selvstendige skattesubjekter, jf. sktl. § 10-45. Det gjøres på visse vilkår unntak fra dette gjennom reglene om konserninterne overføringer i sktl. § 11-21.

Beskatning av deltakere i deltakerlignede selskap er regulert i sktl. §§ 10-40 til 10-49 for inntektsskatt og §§ 4-40 og 4-41 for formue.

Ved den norske skattereforment 2006 ble skjermingsmetoden innført ved skattlegging av selskaps- og virksomhetsinntekt. Metoden innebærer at det for selskaper først svares skatt løpende av selskapets inntekt (over- eller underskudd). I tillegg svares skatt ved utdeling fra selskapet til personlige deltakere, for den delen av utdelingen som overstiger en beregnet risikofri avkastning på den investerte kapitalen (skjerming). Både løpende overskuddsskatt og utdelinger til personlige deltakere skattlegges i inntektsgrunnlaget alminnelig inntekt, hvor skattesatsen p.t. er 27 prosent¹. Skjermingsmetoden gjelder både for AS og DLS, men gjennomføres teknisk noe forskjellig pga. deltakerligning i DLS. Gjennomføringsmetoden for AS betegnes "aksjonærmodellen", og for DLS "deltakermodellen". I tillegg skattlegges selvstendig næringsdrivende etter en annen variant av skjermingsmetoden, som betegnes "Foretaksmodellen".

For selskapsdeltakere gjennomføres ingen utdelingsbeskatning. Dette er for å unngå kjedebeskatning. Selskapsdeltaker skal likevel inntektsføre tre prosent av utdelingen etter sktl. § 2-38 sjettede ledd.

Skjermingsmetoden sikrer at inntekt hos personlige deltakere skattlegges forholdsvis likt som inntekt fra selvstendig næringsinntekt. Metoden bidrar derfor til å hindre omgåelser ved omklassifisering av inntekt. Marginalskatten på eierinntekt blir $27 + ((1-0,27)27 = 46,71$ pst. Eierinntekt gir ikke rett til opptjening av rettigheter i den norske folketrygden.

¹ Skattesatsen for alminnelig inntekt er p.t 27 prosent. For personlige skattytere i en kommune i Finnmark eller i kommunene Karlsøy, Kvæangen, Kåfjord, Lyngen, Nordreisa, Skjervøy og Storfjord i Troms fylke, er satsen 23,5 prosent. Dette gjelder all alminnelig inntekt.

Ved skattereformen 2006 ble også fritaksmetoden innført i Norge. Fritaksmetoden innebærer at selskap som hovedregel unntas fra skatt på utbytte og gevinster på aksjer og andeler, samtidig som det ikke gis fradrag for tilsvarende tap. Hensikten er å hindre at aksjeinntekter mv. beskattes flere ganger i eierkjeder (kjedebeskatning). Fritaksmetoden gjelder også ved den løpende inntektsbeskatningen av deltakerlignet selskap. Bestemmelsene om fritaksmetoden er i sktl. § 2-38 og § 10-41 annet ledd.

Selv om fritaksmetoden som utgangspunkt innebærer fritak for beskatning på selskapsnivå, skal likevel tre prosent av inntekten inntektsføres². Denne inntektsføringen er begrunnet med at kostnader til erverv av slik inntekt er fradragsberettiget, og er ment som en sjablonmessig kompensasjon for dette.

Fritaksmetoden gjelder i utgangspunktet også når selskapsdeltaker realiserer andel, se nærmere i punkt 2.3.4.3.

2.2.2 Nettoligningsprinsipp

Av nettoligningsprinsippet i sktl. § 10-41 følger at overskudd/underskudd beregnes på selskapet som om det var et eget skattesubjekt. Selskapet som beregningsenhet har egne skatteposisjoner. Dette innebærer f.eks. at dersom selskapet selger en eiendel, så beregnes gevinst- eller tap for eiendelen på selskapsnivå. Avskrivninger skjer også på selskapsnivå, noe som innebærer at deltakeren ikke får individuell avskrivning på eiendelene til selskapet. Fritaksmetoden, om skattefritak for visse selskaper mv. for inntekt på aksjer og andre eierandeler, jf. sktl. § 2-38 får anvendelse ved beregningen av inntekten på selskapsnivå, jf. sktl. § 10-41 annet ledd. Fritaksmetoden innebærer at aksjeinntekter mv. i utgangspunktet er fritatt fra beskatning på selskapsnivå. Selskapet skal likevel inntektsføre tre prosent av de fritatte inntektene, jf. sktl. § 10-41 annet ledd og § 2-38 sjette ledd. Aksjeinntekter mv. fra selskaper i lavskattelend som ikke er reelt etablert i eller driver reell virksomhet innenfor et EØS-land beskattes likevel jf. sktl. § 2-38 tredje ledd.

Beregningen av over- eller underskudd er lik for deltakere uavhengig av om de har begrenset eller ubegrenset ansvar (solidaransvar eller delt ansvar) eller om de er personlige deltakere eller selskapsdeltakere³.

Mottar en eller flere deltakere arbeidsgodtgjørelse (godtgjørelse for arbeidsinnsats/eierlønn) etter sel. § 2-26, skal denne trekkes fra før overskudd eller underskudd fordeles mellom deltakerne.

Renter av kapitalandel som godskrives deltakere i henhold til sel. § 2-25 annet ledd er ikke en driftskostnad for selskapet, og er dermed ikke et fradrag som påvirker beregning av over- eller underskudd for selskapet. Slik rente vil være en overskuddsfordeling for deltakerne, og behandles som utdeling.

Etter at inntekt og formue er fastsatt på selskapsnivå, fordeles inntekter og formue på deltakerne. Hvis deltakerne ikke har avtalt annen fordeling, vil inntektene fordeles etter

² Inntektsføring med 3 prosent skjer altså for fritatte inntekter på selskapsnivå etter § 10-41 annet ledd. I tillegg skal selskapsdeltakere inntektsføre 3 prosent av utdeling fra DLS etter sktl. § 2-38 sjette ledd.

³ Det er riktignok en særbestemmelse for deltakere som er forsikringsselskaper i sktl. § 2-38 syvende ledd som innebærer at fritaksmetoden ikke kommer til anvendelse for deres andel av inntekter som ellers er fritaksmetodeinntekter for selskapet. Begrunnelsen for regelen er at disse deltakerne får fradrag for avsetningene etter sktl. § 8-5, og at det da blir ikke blir symmetri om inntektene var skattefrie.

selskapslovens utgangspunkt som er like stor andel til hver av eierne. For deltakere med kapitalinnskudd skal likevel rente etter sel. § 2-25, annet ledd fordeles først. Deltakerne avtaler gjerne en annen fordeling. For norske deltakerlignede selskaper fordeles inntekten ofte etter eierandel eller inntjening.

Ved realisasjon av andel i løpet av året skal over- eller underskudd fordeles forholdsmessig mellom overdrager og erverver etter antall måneder de har eid andelen. Overdragelsesmåneden tilegnes erververen. Dette innebærer at dersom andelen selges i juli og det ved overdragelsestidspunktet ligger an til underskudd, men det likevel ved utgangen av året blir et overskudd, f.eks. pga. at selskapet selger en eiendom med stor gevinst som inntektsføres, så skal selger og kjøper tilregnes halvparten (6/12) av overskuddet hver.

Både personlige deltakere og selskapsdeltakere beskattes for eventuelt overskudd med p.t. 27 prosent.

Deltakere med ubegrenset ansvar (solidar- eller delt ansvar) kan samordne inntekt fra DLS fullt ut med annen inntekt. Dette innebærer at underskudd fra DLS kan føres til fradrag i øvrig inntekt eller omvendt.

Deltaker med begrenset ansvar (kommandittist og stille deltaker) kan ikke fradra underskudd fra DLS i øvrig inntekt, men må fremføre den mot senere overskudd eller gevinst fra selskapet, jf. sktl. § 10-43⁴.

2.2.3 Verdioverføring mellom selskap og deltaker

2.2.3.1 Innledning

Verdioverføring fra deltaker til selskap vil enten være innbetalt kapital (innskudd) eller lån.

Verdioverføringer fra selskapet til deltaker vil enten være arbeidsgodtgjørelse, tilbakebetaling av innbetalt kapital, utdeling eller lån.

2.2.3.2 Arbeidsgodtgjørelse

Arbeidsgodtgjørelse er en godtgjørelse personlig deltaker har krav på for arbeidsinnsats i selskapets virksomhet, jf. sel. § 2-26. Den vil redusere overskuddet eller øke underskuddet. Kommandittister og stille deltakere kan få godtgjørelsen klassifisert som lønn.

For deltakeren er arbeidsgodtgjørelsen normalt virksomhetsinntekt (p.t. 27 prosent) og personinntekt (sktl. § 12-2, bokstav f) (trygdeavgift (p.t. 11,4 prosent) og toppskatt (p.t. 9 prosent⁵ for inntekt over NOK 550 550, 12 prosent over NOK 885 600)).

Det beregnes ikke arbeidsgiveravgift av arbeidsgodtgjørelsen.

Arbeidsgodtgjørelse som ikke er utbetalt, beskattes likevel i opptjeningsåret. Deltakeren vil da ha en fordring på selskapet. Konverteres fordringen til egenkapital, anses den som innbetalt kapital fra konverteringstidspunktet.

⁴ Denne bestemmelsen trådte i kraft 1. januar 2015. Den erstatter den tidligere fradragsrammen for kommandittister og stille deltakere i tidligere sktl. § 10-43.

⁵ For personlige skattytere i en kommune i Finnmark eller i kommunene Karlsøy, Kvæningen, Kåfjord, Lyngen, Nordreisa, Skjervøy og Storfjord i Troms fylke, er satsen 7 prosent.

2.2.3.3 Innbetalt kapital

Skattemessig innbetalt kapital utgjør rammen for det beløp deltakeren skattefritt kan få tilbakebetalt fra selskapet uten at det utløser ekstrabeskatning etter sktl. § 10-42 eller inntektsføring etter sktl. § 2-38 sjette ledd. Skattemessig innbetalt kapital på andelen vil i utgangspunktet tilsvare historiske nettoinnskudd (totalt innskudd – tilbakebetaling av innbetalt kapital) i selskapet fra andelseieren (nåværende og tidligere).

Hvis en utdeling ikke dekker deltakers skatt på overskuddsandelen eller dersom det er underskudd i DLS' skal det i tillegg foretas korreksjoner i innbetalt kapital i samsvar med sktl. § 10-42 syvende ledd, såkalt uegentlig innskudd og skattefordel av underskudd (uegentlig tilbakebetaling)⁶. Dette er for å sikre lik skattemessig effekt som for aksjeselskaper og aksjonær. Slike korreksjoner skal foretas både for personlige deltakere og selskapsdeltakere. Underskudd som må fremføres pga. begrensningen av samordningsadgangen for deltakere med begrenset ansvar etter sktl. § 10-43 gir ikke grunnlag for slik korreksjon.

For andeler fra før 1. januar 2006 er det egne overgangsregler om at innbetalt kapital skal settes til deltakerens faktiske andel av selskapets skattemessige verdier per 1. januar 2006, jf. FSFIN § 10-49-2. I perioden etter denne datoen skal det gjøres de samme korreksjoner for innbetalt kapital som ellers.

2.2.3.4 Utdeling

For personlige deltakere er utdeling skattepliktig som alminnelig inntekt etter reglene i sktl. § 10-42. Selskapsdeltaker skal inntektsføre tre prosent av utdelingen etter sktl. § 2-38 sjette ledd.

En utdeling er i utgangspunktet enhver verdioverføring herunder kontantoverføringer, overføring av alle typer eiendeler, tjenesteytelser samt deltakerens helt eller delvis frie bruk av selskapets eiendeler. Dette gjelder likevel ikke når verdioverføringen er et reelt lån, punkt 2.2.3.5, eller når den klassifiseres som arbeidsgodtgjørelse, punkt 2.2.3.2 eller tilbakebetaling av innbetalt kapital, punkt 2.2.3.3.

Renter av kapitalandel som godskrives deltakere i henhold til sel. § 2-25 annet ledd utløser beskatning på det tidspunktet de faktisk utdeles og ikke ved opptjening.

Ved beregningen av den skattepliktige inntekten for personlig deltaker etter sktl. § 10-42 skal det gjøres fradrag for beregnet skatt på deltakerens overskuddsandel, skjerming etter sktl. § 10-42 femte ledd og eventuell ubenyttet skjerming fra tidligere år.

Skjerming settes til skjermingsgrunnlaget multiplisert med en skjermingsrente. For inntektsåret 2014 var skjermingsrenten på 0,9 prosent. Skjermingsgrunnlaget er summen av netto kostpris for selskapsandelen, anskaffelseskostnader og deltakerens innskudd i selskapet, tillagt ubenyttet skjerming for tidligere år. Innskuddet fastsettes til verdien ved utgangen av året. Tilbakebetaling av innbetalt kapital reduserer skjermingsgrunnlaget.

Utdeling til selskapsdeltaker skal inntektsføres med tre prosent etter reglene i sktl. § 2-38 sjette ledd. Grunnlaget for beregning skal reduseres med skatt for deltakers overskuddsandel. Det skal ikke gjøres fradrag for skjerming. Den effektive skattesatsen er da 0,81 prosent på utdelingen.

⁶ Deltakers andel av selskapets totale egenkapital endres ikke. Derfor må det skje en motsatt korreksjon i opptjent egenkapital.

Når noen eier DLS i kjede (DLS som eier DLS) skal inntektsføringen etter § 2-38 sjette ledd skje ved utdeling i det enkelte ledd, dvs. i alle ledd.

2.2.3.5 Lån

Lån mellom selskap og deltaker må være reelle⁷ for å anses som lån i skattemessig sammenheng. For norske deltakerlignede selskap er det ikke generelle selskapsrettslige regler som begrenser adgangen til å gi kreditt og sikkerhetsstillelse til deltakerne (eierne) og deres nærstående slik det er for aksjeselskaper etter asl./asal. § 8-7 til § 8-11.⁸ For kommandittselskaper setter likevel sel. § 3-17 grenser for når selskapet kan yte lån til deltaker. Lånet og eventuell sikkerhetsstillelse må bl.a. ligge innenfor den frie egenkapitalen.

Renteinntekter beskattes som kapitalinntekt etter sktl. § 5-20, og det gis fradrag for gjeldsrenter etter sktl. § 6-40. Dette gjelder både ved beregning av inntekt på selskapsnivå og for deltakeren.

Rentene må være markedsmessig. Dette følger av regelen om skjønnsmessig fastsettelse ved interessefellesskap i sktl. § 13-1 og av sktl. § 10-45 om at disposisjoner mellom deltaker og selskap skal anses som disposisjoner mellom selvstendige parter.

Rentefritt eller rimelig lån fra selskapet til deltaker må behandles som uttak etter sktl. § 5-2 hos selskapet. Inntektstillegget hos selskapet skal fastsettes til markedsrente.

Deltakeren gis fradrag for gjeldsrenter tilsvarende den inntektsførte rentefordelen hos selskapet. I tillegg skal rentefordelen behandles som utdeling for deltakeren. Eventuelt som arbeidsgodtgjørelse eller tilbakebetaling av innbetalt kapital dersom vilkårene for det er til stede.

Ved rentefritt eller rimelig lån (forutsetter reelt lån og ikke innskutt egenkapital) fra deltaker til selskapet skal selskapet gis fradrag for gjeldsrenter, og det må skje en tilsvarende inntektsføring av rentefordelen hos deltakeren, jf. sktl. § 10-45 og § 13-1. Rentefordelen fastsettes til markedsrente. Rentefordelen behandles som innskudd for deltakeren.

Renter på lån fra personlig skattyter (ikke krav om at skattyteren er deltaker) til selskapet som ikke er knyttet til mengdegjeldsbrev eller innskudd i bank kan ekstrabeskattes etter reglene i sktl. § 5-22. Formålet med regelen er å hindre at verdioverføring i kraft av en for høy rente beskattes unaturlig gunstig ettersom selskapet vil få fradrag for rentekostnaden, samtidig som renteinntekten vil være kapitalinntekt for långiveren. Regelen kommer i tillegg til vanlig beskatning av renteinntekter som kapitalinntekt (alminnelig inntekt) etter sktl. § 5-20.

Ettergivelse av lån og renter fra deltakerlignet selskap til deltaker vil normalt være skattepliktig som utdeling for deltaker. Eventuelt som arbeidsgodtgjørelse eller tilbakebetaling av innbetalt kapital dersom vilkårene for det er til stede. Skyldes gjeldsettergivelsen imidlertid reelle betalingsvansker hos deltaker, vil den ikke representere en skattepliktig fordel for deltakeren.

⁷ Hva som er et reelt lån er bl.a. behandlet i Lignings-ABC 2014/15 emnet "Lån fra arbeidsgiver/eget selskap" punkt 5.

⁸ Man har riktignok et forbud mot utdeling av selskapets eiendeler når dette åpenbart ville skade selskapets eller kreditorenes interesser i sel. § 2-26 fjerde ledd. Deltakerne har en tilbakeføringsplikt dersom det er utdelt midler i strid med bestemmelsen.

2.2.4 Ansvarsform – forholdet deltakerne mellom og forholdet til kreditor

Hvilket ansvar som de ulike deltakerne har til å dekke selskapets forpliktelser er beskrevet i punkt 1.1.2. Som beskrevet der må kreditorer som vil gjøre sitt ansvar gjeldende direkte mot deltakerne, først sende påkrav til selskapet. 14 dager etter påkrav kan han gå på de enkelte deltakerne. Det deltakeren dekker innenfor rammen av det vedkommende er forpliktet til etter selskapsavtalens bestemmelser, anses som et innskudd i selskapet (innbetalt kapital som øker inngangsverdi og skjermingsgrunnlag). Dekker deltakeren gjeld mv. ut over dette, kan deltakeren i utgangspunktet kreve regress hos selskapet eller de øvrige deltakerne innenfor rammen av det de er forpliktet til.

Får skattyter ikke tilbake det overskytende fra selskapet eller de øvrige deltakerne pga. manglende betalingsevne, er tapet fradragsberettiget hvis det er lidt i virksomhet. Dette vil alltid være tilfelle når selskapet driver virksomhet. Tapet kommer til fradrag på det tidspunktet det er endelig konstatert.

Deltaker med begrenset ansvar som har kausjonert for selskapets forpliktelser kan kreve regress hos selskapet, eventuelt hos de øvrige deltakerne, dersom kausjonsforpliktelsen gjøres gjeldende. Får ikke kausjonisten tilbake det overskytende fra selskapet eller de øvrige deltakerne pga. manglende betalingsevne, er tapet fradragsberettiget hvis det er lidt i virksomhet. Tapet kommer til fradrag på det tidspunktet det er endelig konstatert.

2.3 Etablering av selskap og realisasjon

2.3.1 Etablering av selskap

Etablering av selskap skjer ved at to eller flere starter virksomhet sammen som oppfyller kravene i sel. § 1-1, se punkt 1.1. Ved etablering av nytt selskap er det kun for kommandittselskap hvor det er krav om at deltakerne skal gjøre innskudd i selskapet, se punkt 1.1.2.3. I den grad deltakeren gjør innskudd, både penger og tingsinnskudd (formuesgjenstand), øker dette deltakers inngangsverdi og innbetalt kapital på andelen. For tingsinnskudd følger prisingen armlengdeprinsippet. Pris skal fastsettes som mellom uavhengige parter, jf. sktl. § 13-1. Eiendelene får ny inngangsverdi hos selskapet og anses som realisert hos deltakeren, og kan utløse beskatning på vanlig måte. Dette følger av at disposisjoner mellom deltaker og selskap anses som disposisjoner mellom uavhengige parter, jf. sktl. § 10-45.

En etablering av et DLS kan også skje ved at to DLS fusjoneres (slår seg sammen) eller at et DLS fisjoneres (splittes). Regler om skattefri fusjon av DLS er regulert i sktl. § 11-3. Regler om skattefri fisjon av DLS er regulert er i sktl. § 11-5.

Hvis en som driver et enkeltpersonforetak opptar en eller flere kompanjong(er) anses det også som nyetablering av DLS. Enkeltpersonforetaket anses i utgangspunktet som realisert for eieren av dette. Opptak av ny deltaker kan likevel være skattefri etter reglene om skattefri omdanning i sktl. § 11-20 og FSVIN § 11-20.

2.3.2 Inntreden

Inntreden av en deltaker anses ikke som realisasjon for de øvrige deltakerne. Inngangsverdi og innbetalt kapital for andelen settes eventuelt til innskuddet i selskapet.

2.3.3 Uttreden og utelukking

Dersom en deltaker trer ut av selskapet (ved uttreden eller utelukking) etter selskapslovens regler, se punkt 1.2.3 og 1.2.4 anses andelen som realisert for uttredende deltaker, jf. sktl. § 10-44. Beregning av eventuell gevinst eller tap beregnes på vanlig måte, se punkt 2.3.4.

Slik uttreden/utelukking som følger selskapslovens bestemmelser anses ikke som realisasjon for de øvrige deltakerne.

2.3.4 Hel eller delvis realisasjon av andel

2.3.4.1 Innledning

Reglene om gevinst eller tap ved realisasjon, herunder innløsning av andel og oppløsning av selskap er regulert i sktl. § 10-44. Bestemmelsen gjelder i utgangspunktet både for personlige deltakere og selskapsdeltakere, men for selskapsdeltakere som kommer inn under fritaksmetoden er det omfattende unntak fra skatteplikt for gevinst/fradragsrett for tap etter sktl. § 2-38. Hovedregelen i sktl. § 10-44 behandles først i punkt 2.3.4.2, deretter unntaket i punkt 2.3.4.3.

Oppløsning reiser en del særlig problemstillinger, og er behandlet i punkt 2.3.5.

2.3.4.2 Gevinst og tap ved realisasjon av andel

Ved realisasjon av andel i et deltakerlignet selskap er i utgangspunktet gevinsten skattepliktig og tap er fradragsberettiget for den som realiserer andelen, jf. sktl. § 10-44.

Gevinst eller tap settes til netto vederlag ved realisasjonen, fratrukket realisasjonskostnader og inngangsverdi. Inngangsverdien er netto kostpris for andelen og anskaffelseskostnader, tillagt deltakerens netto innskudd i selskapet og korrigert for endring i skjermingsgrunnlaget i eierperioden etter sktl. § 10-42 syvende ledd (uegentlig innskudd og skattefordel ved underskudd). Ved realisasjon av deler av andelen skal inngangsverdien fordeles forholdsmessig.

For personlige deltakere skal eventuell gevinst reduseres med ubenyttet skjerming.

Deltakere med begrenset ansvar (kommandittister og stille deltakere) som har underskudd til fremføring etter sktl. § 10-43, kan føre dette underskuddet til fradrag i eventuell gevinst.

Er selskapet etablert etter 2006 og andelen ikke vært realisert tidligere, vil inngangsverdi og innbetalt kapital være lik.

For andeler fra før 1. januar 2006 er det egne overgangsregler for fastsettelse av inngangsverdi per 1. januar 2006, se FSFIN § 10-49-1. I perioden etter denne datoen skal det gjøres de samme korreksjoner for perioden etter 1. januar 2006 for inngangsverdi som over.

For andeler ervervet ved arv eller gave, skal erververen videreføre arvelaterens eller giverens inngangsverdi, jf. sktl. § 10-46 og § 10-33. Er gaven ytt eller arvelater død før 1. januar 2014, skal det laveste av omsetningsverdien på overdragelsestidspunktet og arveavgiftsgrunnlaget legges til grunn for inngangsverdien.

2.3.4.3 Unntak - fritaksmetoden

Deltakere som kommer inn under fritaksmetoden, skal likevel ikke beskattes for gevinst eller ha fradragsrett for tap ved realisasjon av andel i DLS. jf. sktl. § 2-38 annet ledd bokstav b. Gevinsten

eller tapet kan likevel være skattepliktig/fradragsberettiget etter reglene i sktl. § 2-38 tredje ledd bokstav e og f.

Fritaksmetoden gjelder deltakere som er aksjeselskap, allmennaksjeselskap, sparebank, selveiende finansieringsforetak, gjensidig forsikringsselskap, samvirkeforetak, aksjefond, konkursbo og administrasjonsbo (dersom konkursdebitor er et selskap mv. av den type som omfattes av fritaksmetoden), forening, stiftelse, kommune og fylkeskommune, interkommunalt selskap, selskap heleid av staten. Det samme gjelder tilsvarende utenlandske selskap, f.eks. et europeisk selskap (SE) som er hjemmehørende i Norge og europeisk samvirkeforetak (SCE) som er hjemmehørende i Norge.

Utgangspunktet er altså at disse deltakerne er fritatt for gevinst og de har ikke fradragsrett for tap ved realisasjon av andel.

Gevinsten vil likevel være skattepliktig dersom DLS' samlede markedsverdi av aksjer, andeler mv. som faller utenfor fritaksmetoden, jf. sktl. § 2-38 tredje ledd bokstav a til d⁹, på noe tidspunkt de to siste årene frem til innvinningstidspunktet (realisasjonstidspunktet) har oversteget 10 prosent av selskapets totale verdier av aksjer mv.

Tapet vil likevel være fradragsberettiget dersom DLS' samlede markedsverdi av aksjer, andeler mv. som faller utenfor fritaksmetoden etter sktl. § 2-38 tredje ledd bokstav a til d, i en periode på to år forut for oppofrelsestidspunktet (realisasjonstidspunktet) sammenhengende har oversteget 10 prosent av selskapets totale verdier av aksjer mv.

2.3.5 Skattemessig oppløsning

2.3.5.1 Innledning

Et DLS kan anses som skattemessig oppløst selv om det ikke er selskapsrettslig oppløst. Dette omtales først i punkt 2.3.5.2.

Den skattemessige behandlingen i oppløsningsåret må gjennomføres både på selskapsnivå og på deltakernivå. På selskapsnivå gjennomføres behandlingen for inntekter og kostnader og eventuell gevinst/tap på selskapets eiendeler, se punkt 2.3.5.3. På deltakernivå anses oppløsningen som en realisasjon av andelen fra deltaker til selskapet, se punkt 2.3.5.4.

2.3.5.2 Når er selskapet skattemessig oppløst

Det har kommet nye regler om når et DLS anses som skattemessig oppløst med virkning fra og med inntektsåret 2015 i FSFIN § 10-44-2. Et deltakerlignet selskap anses skattemessig oppløst når:

- a) selskapet er registrert i Foretaksregisteret og det er gjennomført en formell oppløsning og avvikling etter reglene i selskapsloven. Se nærmere om dette i punkt 1.3
- b) selskapet er registrert i Foretaksregisteret, virksomheten har opphørt og selskapet i de to foregående inntektsår ikke har levert selskapsoppgave eller annen oppgave som nevnt i ligningsloven § 4-9, dvs. pliktige ligningsoppgaver for DLS'.
- c) selskapet ikke er registrert i Foretaksregisteret og virksomheten har opphørt.
- d) andeler skifter eier på en slik måte at det etterpå bare er igjen én eier til det tidligere selskapets eiendeler/virksomhet. Det gjelder likevel ikke dersom den gjenværende eier

⁹ Gjelder bl.a. aksjer i selskap hjemmehørende i lavskatteland utenfor EØS.

overdrar deler av selskapet til en annen innen åtte måneder etter eierskiftet. Har gjenværende eier overtatt andeler som følge av arv, anses eierskiftet å finne sted på tidspunktet for utlodning eller udelt bovertakelse.

- e) selskapet tas under konkursbehandling. Oppløsning anses å finne sted på det tidspunkt konkursbehandlingen åpnes.

Omdanning fra et DLS til selskap eller sammenslutning som er eget skattesubjekt, f.eks. aksjeselskap, anses i utgangspunktet også som oppløsning av DLS'. En slik omdanning kan imidlertid være skattefri etter reglene i sktl. § 11-20 og FSFIN § 11-20.

2.3.5.3 Skattemessig behandling i oppløsningsåret – selskapsnivå

Det skal på vanlig måte fastsettes inntekt i selskapet i oppløsningsåret frem til selskapet anses oppløst. Selskapet må realisere sine eiendeler til tredjemann eller til en av deltakerne før oppløsningen. Salgsvederlag/gevinst/tap i oppløsningsåret skal behandles etter de vanlige reglene. Gis eiendeler bort eller selges de til underpris kan reglene om uttak i sktl. § 5-2 komme til anvendelse. Fordelen (verdien av gaven eller gaveelementet) ved uttaket legges da til selskapets alminnelige inntekt. Alle skatteposisjoner skal gjøres opp i oppløsningsåret.

Inntekten fordeles på deltakerne etter vanlige regler.

2.3.5.4 Skattemessig behandling i oppløsningsåret – deltakernivå

For deltaker må det skilles på verdioverføringer forut for oppgjørstidspunktet og verdioverføring i forbindelse med oppløsningen.

Verdioverføringer forut for oppgjørstidspunktet beskattes etter de vanlige reglene som er omtalt i punkt 2.2.3.

Verdier som er overført i forbindelse med oppløsningen anses som en del av realisasjonsvederlaget (utgangsverdien). Eventuelle formuesobjekter skal verdsettes til omsetningsverdi.

Eventuell gevinst eller tap fastsettes på vanlig måte som omtalt i punkt 2.3.4.

2.4 Nasjonale prinsipper for internasjonale forhold

2.4.1 Innledning

Norsk beskatning bygger i utgangspunktet på to prinsipper, globalinntektsprinsippet og kildeprinsippet.

Globalinntektsprinsippet - all inntekt og formue både fra Norge og utlandet er skattepliktig til Norge både for fysiske personer som er bosatt, og for selskaper som er hjemmehørende i Norge, se sktl. § 2-1 niende ledd og § 2-2 sjettede ledd.

Kildeprinsippet – inntekt fra norsk kilde og formue knyttet til norsk kilde skal skattlegges i Norge, se sktl. § 2-3.

For overskudd fra DLS gjelder globalinntektsprinsippet, jf. sktl. § 2-1 niende ledd (personlig deltaker) og § 2-2 sjettede ledd (selskapsdeltaker). Hvis det ikke foreligger skatteavtale eller det foreligger skatteavtale basert på kreditprinsippet fra norsk side kan deltakeren kreve kredit for utenlandsk skatt etter reglene i sktl. § 16-20. Det gjelder både deltakerens og selskapets skatt.

Hvis det foreligger skatteavtale basert på unntaksmetoden kan norsk beskatningsrett være avskåret. Typisk kan dette gjelde hvor selskapet har fast driftssted i den andre staten.

Gevinst ved realisasjon av andel i selskap som driver virksomhet i utlandet er skattepliktig etter de alminnelige reglene. Tap er også fradragsberettiget. Dersom den annen stat (kildestaten) anser slikt salg av andel som salg av underliggende driftsmiddel, kan det oppstå dobbeltbeskatning. Har Norge skatteavtale med den andre staten, beror det på skatteavtalen om Norge gir kredit for skatt ilagt i den andre staten. Baserer skatteavtalen seg på unntaksmetoden, antas det at Norge ikke kan beskatte gevinsten.

Globalinntektsprinsippet gjelder i utgangspunktet også for utdeling til personlig deltaker etter sktl. § 10-42. For at det skal foreligge skatteplikt må deltakeren være skattepliktig til Norge på utdelingstidspunktet. Skatteplikten gjelder bare for utdelinger som knytter seg til inntekter som er eller har vært skattepliktig til Norge. Driver et deltakerlignet selskap virksomhet hvor virksomhetsinntekten for deltakeren i sin helhet er skattepliktig til Norge etter sktl. § 2-3 første ledd bokstav b og norsk beskatningsrett ikke er avskåret etter en skatteavtale, vil de samlede utdelinger fra selskapet til slik deltaker være skattepliktig fullt ut etter sktl. § 10-42.

Det er ingen spesielle regler for DLS i konsernforhold, unntatt reglene om konserninterne overføringer etter sktl. § 11-21. Det er ikke konsernbeskatning i Norge, og DLS omfattes ikke av reglene om konsernbidrag. Man ser på skatteposisjonene til det enkelte skattesubjekt. Inntekt og formue fra DLS' tas med i inntektene til deltakeren. Eier et DLS et DLS må inntekt og formue fra det underliggende DLS' tas med i inntekten og formue til det DLS' som eier andelen.

Skatteplikten er likevel begrenset av skatteavtaler og noen bestemmelser i internretten, se sktl. §§ 2-34 og 2-37.

For å sikre det norske skattefundamentet har Norge flere regelsett om beskatning i visse situasjoner. Dette gjelder bl.a. reglene om:

- skatteplikt ved inntak- og uttak fra norsk beskatningsområdet etter sktl. §§ 14-60 til 14-66
- skatteplikt ved utflytting (exit) av personer sktl. § 10-70, selskaper § 10-71 og eiendeler mv. som tas ut av norsk beskatningsområde sktl. § 9-14
- skatteplikt for forskudd på godtgjørelse for arbeid mv, sktl. § 14-43
- begrensning av rentefradrag mellom nærstående, sktl. § 6-41
- internprising, TP
- ulovfestet gjennomskjæring

Nedenfor i punkt 2.4.2 behandles hvilke utenlandske selskaper som skal deltakerlignes. I punkt 2.4.3 behandles hvordan de norske deltakerne i disse selskapene beskattes. I punkt 2.4.4 følger hvordan utenlandske deltakere beskattes for inntekt fra "norske" DLS eller DLS som har fast driftssted i Norge.

2.4.2 Hvilke utenlandske selskap skal deltakerlignes

Ved vurderingen av hvorvidt et utenlandsk selskap skal behandles etter reglene om deltakerligning, er det i praksis lagt til grunn at utenlandsk selskap materielt sett må være å anse som et selskap etter selskapsloven. Dette innebærer at en norsk deltaker skal deltakerlignes på

bakgrunn av deltakelsen i det aktuelle selskapet, dersom det utenlandske selskapet oppfylder vilkårene i sel. § 1-1, se punkt 1.1.2.1.

Utenlandske selskap som norske deltakere investerer i og som er aktuelle for deltakerligning er i all hovedsak Privat Equity fond. Fondene er ofte organisert som såkalt "Limited Partnerships" som har mange likhetstrekk med norsk kommandittselskap. Limited Partnership har oftest én "General Partner" (GP) som har det ubegrensede ansvaret etter stedlig lovgivning eller selskapsavtalen. De øvrige eierne har som oftest begrenset ansvar.

Skattedirektoratet har i prinsipputtalelse publisert 9. april 2015 presisert sitt syn på hva som skal til for å anses som et UDLS.

Ved den konkrete vurderingen av spørsmålet om deltakerligning, må man ta utgangspunkt i den faktiske posisjonen de ulike parter har i eller overfor selskapet iht. selskapsretten i det landet selskapet er registrert, samt hvilke posisjoner som følger av avtalen mellom partene, sml. Statoil Holding (Rt. 2012 s. 1380).

Ved vurderingen av ligningsform legger Skattedirektoratet til grunn at det i utgangspunktet er tilstrekkelig for at GP skal ha et "ubegrenset personlig ansvar", at GP i henhold til selskapsavtalen og internretten i registreringslandet har ansvar for selskapets forpliktelser utad.

GP anses som deltaker i fondet for «felles regning og risiko» når GP har en økonomisk interesse i om det utenlandske fondet går med over- eller underskudd. Dette kan være når GP har foretatt kapitalinnskudd som gir rett til overskuddsdeling eller plikt til å dekke underskudd på lik linje med øvrige deltakerne. Dette gjelder selv om innskuddet er lite.

Skattedirektoratet legger til grunn at et utenlandsk fond kan kvalifisere for deltakerligning selv om GP ikke har innskuddsforpliktelse i fondet. I slike tilfeller er det ofte slik at det ubegrensede ansvaret gir GP plikt til å dekke residualforpliktelsen dersom fondet gjøres opp med underskudd, samtidig som GP også har en rett på en andel av overskuddet dersom selskapet kommer i en kvalifisert overskuddsposisjon. Skattedirektoratet legger til grunn at GP i slike tilfeller kan ha en slik økonomisk interesse i selskapsforholdet at vilkårene for deltakerligning er oppfylt.

I enkelte tilfeller vil rett til inntektsstrømmer og ansvar for selskapsdriften være lagt til forskjellige juridiske subjekter, f.eks. for å skjerme evt. inntektsstrømmer fra ansvaret. Dersom GP har foretatt innskudd som gir rett til overskuddsfordeling og plikt til å dekke underskudd på lik linje med andre deltakere i selskapet, vil dette også tale for at GP er deltaker for "felles regning og risiko" i selskapet. Dersom GP ikke har noen økonomisk interesse i om selskapet går med over- eller underskudd, vil ikke GP være deltaker for "felles regning og risiko". Selskapet vil dermed heller ikke anses for å være et UDLS.

2.4.3 Beskatning av norske deltakere i UDLS

For norske deltakere i utenlandske deltakerlignede selskaper (UDLS) skattlegges inntekter og formue fra UDLS' etter de internrettslige reglene i sktl. §§ 10-40 til 10-49 og §§ 4-40 og 4-41 (før skatteavtaler mv. kommer til anvendelse) på lik linje med inntekter fra norske DLS. Det betyr at de norske deltakerne må gjøre om det utenlandske regnskapet til et norsk skatteregnskap. Ved denne omarbeidelsen er det flere utfordringer bl.a. om fritaksmetoden kommer til anvendelse, grensen mellom gjeld og egenkapital og tidfesting av inntekter.

For norske deltakere i UDLS er det et vilkår for å få fradrag for underskudd at de kan dokumentere underskuddet. Etter sktl. § 10-41 første ledd annet punktum, må de uttrykkelig erklære at alt underlagsmateriale til selskapets regnskap vil bli fremlagt på ligningsmyndighetenes begjæring. Hvis de avgir slik erklæring og likevel ikke kan legge frem dokumentasjonen risikerer de tilleggsskatt, jf. ligningsloven av 13. juni 1980 nr. 24 § 10-2.

2.4.4 Beskatning av utenlandske deltakere

Utenlandske deltakere (bosatt eller hjemmehørende i utlandet) i DLS som driver virksomhet i Norge er normalt skattepliktige for løpende overskudd etter sktl. § 10-41, jf. sktl. § 2-3 første ledd bokstav b. Anses selskapet å ha fast driftssted i Norge, anses også deltakeren for å ha fast driftssted i Norge. Om sktl. § 2-3 omfatter realisasjon av andel anses noe usikkert, selv om Finansdepartementet antar det i to uttalelser inntatt i Utv 1998 s. 432 og Utv. 200 s. 420.

For at utdeling etter sktl. § 10-42 skal være skattepliktig til Norge, må deltakeren være skattepliktig til Norge på utdelingstidspunktet. Videre gjelder skatteplikten bare for utdelinger som knytter seg til inntekter som er eller har vært skattepliktig til Norge. Driver et deltakerlignet selskap virksomhet hvor virksomhetsinntekten for deltakeren i sin helhet er skattepliktig til Norge etter sktl. § 2-3 første ledd bokstav b, og norsk beskatningsrett ikke er avskåret etter en skatteavtale, vil de samlede utdelinger fra selskapet til slik deltaker være skattepliktig fullt ut. Er deltakeren skattlagt fullt ut for utdelingen vil han også ha krav på skjerming på lik linje med norske deltakere.

Anses en utenlandsk deltaker å drive virksomhet gjennom et fast driftssted i Norge, dvs. når bare en del av deltakerens andel av virksomhetsinntekten er skattepliktig til Norge, i inntektsåret eller i noen av de fire foregående år, kan deltakeren kreve at skatteplikt for utdeling etter sktl. § 10-42 begrenses forholdsmessig, se sktl. § 10-47 første ledd og FSFIN § 10-47.

Er det åpenbart at utdelingen må anses tatt fra virksomhet som ikke er skattlagt i riket på grunnlag av skatteavtale eller på grunnlag av begrenset skatteplikt etter sktl. § 2-3 kan deltakeren unntaksvis også kreve at skattepliktig utdeling begrenses forholdsmessig selv om han ikke oppfyller vilkåret i sktl. § 10-47 første ledd om at bare deler av virksomhetsinntekten er skattepliktig til Norge, jf. sktl. § 10-47 annet ledd.

Det er et vilkår for begrensning at skattyter oppfyller kravene til dokumentasjon, jf. sktl. § 10-47 fjerde ledd. Deltaker må dokumentere at vilkårene er oppfylt og gi nødvendige opplysninger slik at ligningsmyndighetene kan fastsette skattepliktig inntekt (utdeling etter skjerming som er skattepliktig til Norge).

Hvis kravet ikke kan godtgjøres ved selvangivelsesfristens utløp, må kravet fremsettes senest seks måneder etter at kravet kan godtgjøres. Krav kan ikke fremsettes mer enn tre år etter utløpet av inntektsåret, jf. sktl. § 10-47 femte ledd.

Blir deltakerens utdeling redusert etter reglene i sktl. § 10-47, skal også skjerming reduseres med den samme forholdsmessighet som utdelingen ble redusert med, jf. sktl. § 10-47 sjettede ledd og FSFIN § 10-47-1 åttende ledd.

Kilder/litteratur

Lover og forskrifter er tilgjengelig på <https://lovdata.no/>

Lignings-ABC 2014-15 <http://www.skatteetaten.no/upload/PDFer/Lignings-ABC%202012-13%20endelig%20med%20aktive%20lenker.pdf?epslanguage=nb-NO>

Norsk bedriftsskatterett, Ole Gjems-Onstad 8. utgave 2013

Bedrift, selskap og skatt, Skattlegging av næringsdrivende, selskaper og eiere, advokatfirmaet BA-HR DA og Frederik Zimmer (redaktør), 6. utgave 2014,

Selskapsrett, Geir Woxholth, 5. utgave 2014