



Handelshøyskolen BI - campus Oslo

# MAN 30721

Avsluttende oppgave. Executive Master of Management med spesialisering i skatte- og avgiftsrett

Prosjektoppgave

Oppløsning av selskap med deltagerfastsetting

Navn: Albert Nævestad

Utlevering: 12.09.2018 09.00

Innlevering: 10.05.2019 12.00

**NB!** Dette er kun en veiledende mal, som kan benyttes til både papirinnleveringer og innleveringer gjennom DigiEx. Studenten(e) skal forholde seg til oppgavesidens instruksjoner.

**Digital innlevering?**

*Husk at du ikke skal lage forside  
(forside genereres i DigiEx, du kan m.a.o. slette denne siden)*

*Du skal heller ikke ha tekst i toppmargen  
(DigiEx vil overskrive denne og erstatte med eks.kode og id-nummer)*

*Du kan selv disponere bunnmargen  
(f.eks. legge inn sidetall, da DigiEx ikke gjør dette lenger)*

# Prosjektoppgave

## ved Handelshøyskolen BI

# Oppløsning av selskap med deltagerfastsetting

Eksamenskode og navn:

**Eks. ORG 12341 – Organisasjon og Ledelse**

Innleveringsdato:

10.05.2019

Stuedsted:

BI Oslo

*NB! Ved digital innlevering kan du ikke legge inn tekst her*

---

## Innholdsfortegnelse

1	Tema.....	1
2	Gjeldende rett før 2015.....	1
2.1	Aktivitet.....	1
2.2	Eierforhold.....	3
3	Dagens lovregime.....	3
3.1	Bakgrunn.....	3
3.2	Skattemessig opphør.....	6
3.3	Skatteposisjoner.....	7
3.4	Skatteplanlegging.....	10
3.5	Likvidasjon.....	10
3.6	Eiere.....	12
3.7	Konkurs.....	13
4	Skattleggingen.....	13
5	Former for opphør.....	15
5.1	Næringsvirksomheten avsluttes.....	15
5.2	Beskatning andre former for opphør.....	17
6	Andelene samles på en hånd.....	18
6.1	Faktaopplysninger.....	18
6.2	"Logisk" løsning.....	19
6.3	Gjeldende rett.....	20
6.4	Salg av driftsmidler.....	22
6.5	Arv/Gave.....	23
7	Refleksjon.....	25
8	Alternativt.....	27
9	Rekkefølge/metode.....	28
9.1	Forutsetninger.....	28
9.2	Metoder.....	29
9.3	Historikk.....	30
10	Oppsummering.....	32

*NB! Ved digital innlevering kan du ikke legge inn tekst her*

---

## Sammendrag

Oppgaven tar for seg hvordan man skattemessig behandler oppløsning av selskap med deltagerfastsetting.

Innledningsvis redegjøres det i kapittel 2 om tidligere gjeldende rett, det vil si frem til 2015, på dette området. Det ble blant annet vist til plikten til å levere oppgaver.

Kapittel 3 omhandler i stor grad Prop 1 LS (2014-2015) hvor Departementet har hatt et overordnet ønske om å forenkle regelverket for selskap med deltagerfastsetting. Forslagene som omhandlet skattemessig oppløsning av slike selskap blir vurdert, og det fremkommer også enkelte tanker om hva konsekvensene av disse forslagene kunne føre til.

Videre ble det i kapittel 4 gjort rede for hvordan skatteleggingen skal foretas ved oppløsningen, og kapittel 5 tar for seg ulike former for opphør av virksomheten og konsekvensen av disse.

Kapittel 6 har eksempel på forskjellige former for opphør når andelene samles på en hånd. Her omtales hva man sett utenfra kanskje kan se som en logisk løsning på hvordan dette skattemessig kunne vært løst, og hva som er i henhold til gjeldende rett.

I kapittel 7 og 8 har man tillatt seg å komme med noen refleksjoner og kanskje også en alternativ måte å tenke på i forhold til skatteleggingen ved oppløsning av selskap med deltagerfastsetting.

I kapittel 9 diskuteres hvem av deltagerne som skal ha beskatningen ved oppløsningen i tilfeller hvor det ikke foreligger en privatrettslig avtale om dette.

Avslutningsvis konkluderes det med viktigheten av at deltagerne er klar over hva en skattemessig oppløsning inntektsmessig kan føre til for dem.

*NB! Ved digital innlevering kan du ikke legge inn tekst her*

---

## **1 Tema**

Denne oppgaven har som hovedformål å gi en analyse av hvordan man skattemessig behandler oppløsning av selskap med deltagerfastsetting. Denne analysen vil innebære en teoretisk gjennomgang av regelverket kombinert med eksempler på hvordan dette fungerer i praksis.

Det vil også bli gjort plass til vurderinger i forhold til om hensikten av regelverket gjenspeiles i det praktiske resultat slik man oppfatter at lovgiver ønsket.

Det fremlegges også noen tanker om hvordan regelverket på enkelte områder bedre kan tilpasses den praktiske hverdag.

## **2 Gjeldende rett før 2015**

### 2.1 Aktivitet

Utgangspunktet var da at et selskap ikke kunne anses skattemessig oppløst før det var oppløst selskapsmessig.

Etter selskapsloven § 1-1 første ledd foreligger det et selskap med deltagerfastsetting når en økonomisk virksomhet utøves for to eller flere deltageres felles regning og risiko, og minst en av deltagerne har et ubegrenset, personlig ansvar for virksomhetens samlede forpliktelser.

Selv om selskapsloven oppstiller visse formelle krav<sup>1</sup> for å kunne stifte et slikt selskap er det i praksis ikke noe stort problem å få ordnet dette selv om det ikke foreligger noen selskapsavtale.

Eksempelvis kan to naboer ha gått sammen om å kjøpe en traktor for å brøyte sine private veier. Vi forutsetter at dette er en dyr traktor og det ble derfor stiftet et tingsrettslig sameie hvor denne traktoren var eneste eiendel. Naboene erfarer etter hvert at brøyting er en etterspurt tjeneste og at brøytingen for venner og kjente

---

<sup>1</sup> Selskapsloven § 2-3

*NB! Ved digital innlevering kan du ikke legge inn tekst her*

---

etterhvert har kommet opp i et slikt omfang at det må anses som næringsvirksomhet<sup>2</sup>. Det foreligger da skattemessig et selskap med deltagerfastsetting, og det trenger ikke foreligge noen formell selskapsavtale for at selskapet skattemessig skal behandles som et ansvarlig selskap.

Samme forhold kan oppstå dersom denne traktoren i utgangspunktet bare ble kjøpt av den ene naboen, og han etter en stund finner ut at dette blir litt for mye både økonomisk og arbeidsmessig. Dersom den andre naboen da kjøper seg inn med en ideell andel vil det være to ansvarlige deltagere som utøver driften og det vil foreligge et selskap.

Oppløsning av et slikt selskap selskapsrettslig setter imidlertid større krav til formelle regler. Da må selskapslovens regler for avvikling følges og det er uten betydning om selskapet økonomiske virksomhet har opphørt selv om det skattemessig er en forutsetning at det drives økonomisk aktivitet for at det anses som et selskap.

En konsekvens av at selskapet ikke er selskapsrettslig og skattemessig opphørt er plikten til å levere ligningsoppgaver.<sup>3</sup> For de selskaper det her dreier seg om må det minimum leveres selskapsoppgave med vedlegg samt selskapets deltageroppgaver. Deltager må også levere deltagers deltageroppgave.

For deltagere og selskap har denne plikten til å levere oppgaver i tilfeller med selskap uten aktivitet fremstått som noe meningsløs. For Skatteetaten har den vært ressurskrevende.

---

<sup>2</sup> Skatte ABC 2017/2018 s 1513

<sup>3</sup> Daværende Ligningsloven § 4-9 nr 1

*NB! Ved digital innlevering kan du ikke legge inn tekst her*

---

## 2.2 Eierforhold

For at det skal foreligge et selskap med deltagerfastsetting etter selskapsloven må det være minimum to deltagere.<sup>4</sup> Dersom virksomheten utøves av en person er dette et enkeltpersonsforetak.

At antallet i et selskap synker til under to kan for eksempel skyldes at deltagere trekker seg ut av selskapet eller at den ene deltageren får den andre deltagerens andel som arv eller gave.

Utgangspunktet i slike tilfeller er at da anses ikke selskapet lenger som et ansvarlig selskap som skal lignes under deltagermodellen, men som et enkeltpersonforetak som skal lignes under foretaksmodellen. Selskapet anses som oppløst, og det må foretas realisasjonsoppgjør.

Et unntak fra denne hovedregelen har imidlertid vært praktisert, særlig i forhold hvor andelen har blitt gitt som arv eller gave, at selskapet har blitt ansett for ikke å være oppløst dersom den deltageren som eier selskapet alene får inn en ny meddeltager innen "rimelig tid".<sup>5</sup>

Problemet med tidligere gjeldende rett ved skattemessig oppløsning av selskap som lignes etter skatteloven §§ 10-40 til 10-48 er at det ikke fantes egne skattemessige regler for slik oppløsning.

## 3 Dagens lovregime

### 3.1 Bakgrunn

Departementet oppfattet denne mangelen på regler som kompliserende i forhold til selskap med deltagerligning, og at det derfor var ønskelig med forenklinger. I Prop1 LS (2014-2015) kom departementet med en rekke forslag til nye

---

<sup>4</sup> Selskapsloven § 1-2 første ledd a

<sup>5</sup> Nou 1980 lov om selskaper s 38

*NB! Ved digital innlevering kan du ikke legge inn tekst her*

---

skatteregler for å forenkle regelverket for selskap med deltagerfastsetting. Også når det gjaldt skattemessig oppløsning for slike selskap.

Dette ble foreslått tatt inn som en ny bestemmelse i skatteloven § 10-44 første ledd tredje punktum som gir departementet fullmakt til å gi nærmere regler om skattemessig oppløsning av selskap. Disse reglene kom i form av Endringsloven av 19. desember 2014 nummer 80 med ikrafttredelse 1. januar 2015.

En forutsetning for å være i skatteysterregisteret som selskap med deltagerligning er at det utøves næringsvirksomhet

Departementet mener med skattemessig oppløsning at selskapet skal fjernes fra Skatteetatens skattyterregister og at det gjennomføres et skattemessig sluttoppgjør. Grunnlaget for skattemessig oppløsning vil være at selskapet ikke utøver økonomisk virksomhet eller at eiendelene samles hos en eier med ulike tilleggsvilkår. Det vil til dels være andre hensyn som avgjør når skattemessig oppløsning skal finne sted enn de som ligger til grunn for reglene om oppløsning og avvikling i selskapsloven. Reglene om skattemessig oppløsning er ment å ivareta de særlige hensyn som gjør seg gjeldende med beskatningen, og skal ikke ha virkning annet enn i skattemessig forstand. Selskapet vil fortsatt kunne bestå som selskap i selskapsrettslig sammenheng etter at det er oppløst skattemessig.<sup>6</sup>

For skattekontorene må denne vurderingen fra Departementet fremstå som veloverveid. Særlig på bakgrunn av at det stiftes veldig mange slike selskap selskapsmessig som egentlig ikke er selskap skattemessig. Det er da fornuftig å kunne ta disse ut av skattemanntallet, og at de fremdeles kan opptre selskapsmessig utad.

Eksempler på slike selskap kan være kontorfellesskap som i utgangspunktet ikke driver næringsvirksomhet, men bare fordeler inntekter og utgifter mellom deltagerne. Legesenter er ofte organisert på denne måten. Her driver hver enkelt

---

<sup>6</sup> Prop 1 ls (2014-2015) s 87



*NB! Ved digital innlevering kan du ikke legge inn tekst her*

---

lege sin selvstendige virksomhet, men leier ofte lokaler og har ansatte sammen med de andre legene. Så lenge slike fellesskap i seg selv ikke driver noen virksomhet rettet mot tredjemann er dette ikke noe selskap med deltagerfastsetting.

Et slikt selskap oppstår først og fremst fordi selskapet trenger et organisasjonsnummer for å kunne opptre utad i forhold til kunder og også i forhold til offentlige myndigheter ved at det ofte oppstår arbeidsgiveransvar. En organisasjonsform som dette, altså en som ikke medfører noen plikt til å levere ligningsoppgaver, er det ikke lenger mulig å få stiftet ved Foretaksregisteret i Brønnøysund. Det må derfor stiftes et "vanlig" selskap som dermed naturlig havner direkte i skatteetatens skatteysterregister.

Samme forhold gjelder for virksomheter skatteetaten mener ikke er egnet til å gå med overskudd. Eksempelvis noen kamerater som har et danseband, de liker å spille sammen og finner etterhvert ut at dette kan de få noen inntekter av. De har annen fulltidsbeskjeftigelse, dette er en hobby men de får noen spillejobber i året hvor de får betalt. Oppdragsgiver forlanger organisasjonsnummer på regningen og bandet må registrere seg i Foretaksregisteret. Og dermed havner de i skattemanntallet hvor de pålegges å levere ligningspapirer. Dette er som oftest en virksomhet som ikke er egnet til å gå med overskudd. Det er dermed ikke et selskap med deltagerfastsetting og det blir tatt ut igjen av skattemanntallet. Men kan fremdeles opptre som et selskap utad, for eksempel når det skal sendes regning.

Departementet sitt forslag om at det er mulig å ta disse ut av skattemanntallet uten å måtte oppløse disse selskapsmessig fremstår med andre ord som en klok avgjørelse.

Departementet mener denne endringen vil gi bedre ressursutnyttelse i Skatteetaten, at det vil virke klargjørende for skattyterne og bidra til en opprydding i skattyterregisteret.

*NB! Ved digital innlevering kan du ikke legge inn tekst her*

---

### 3.2 Skattemessig opphør

I proposisjonen ble det oppstilt tre kategorier selskaper som har drevet virksomhet, men hvor virksomheten er opphørt.<sup>7</sup>

Den første kategorien er selskap med deltagerfastsetting registrert i Foretaksregisteret. Disse ansees også skattemessig oppløst når det er gjennomført en formell oppløsning og avvikling etter reglene i selskapsloven. En slik oppløsning vil normalt foregå ved beslutning i selskapsmøte jfr. selskapsloven § 2-37 til 2-42. Selskapet anses skattemessig oppløst det inntektsår avviklingen er gjennomført. Dette er en praksis som ble gjort gjeldende etter tidligere gjeldende rett og som man naturlig nok velger å videreføre.<sup>8</sup>

Den andre kategorien er selskaper som ikke er registrert i Foretakregisteret, men som bare finnes i Skatteetatens skattemanntall. Dette kan for eksempel være indre selskap eller selskap som ikke er formelt stiftet i Brønnøysund men som Skatteetaten mener er et selskap med deltagerligning på bakgrunn av at det utøves virksomhet. Et eksempel på dette kan være et par kamerater som leier ut fire boenheter og leverer skjema for utleie av hus for dette. De bruttolignes. Så kjøpes det ytterligere to boenheter og skattekontoret mener da dette blir næring og dermed et selskap med deltagerfastsetting.. Dette må registreres i Foretaksregisteret og det må leveres skatteskjemaer i henhold til gjeldende regelverk<sup>9</sup>.

Av og til kan det formelle i forbindelse med denne registreringen ta litt tid eller at selskapet aldri blir ferdig til å registrere seg, og da kan skatteetaten manuelt opprette slike selskap i sitt skattemanntall. De får da et organisasjonsnummer med 8 siffer.

---

<sup>7</sup> Prop 1 ls (2014-2015) s 112

<sup>8</sup> Fsfm § 10-44-2 a

<sup>9</sup> Sktfvl § 8-9

*NB! Ved digital innlevering kan du ikke legge inn tekst her*

---

Det er da naturlig at når selskapet blir formelt registrert i Foretaksregisteret eller at det ikke lenger utøves virksomhet så blir konsekvensen for disse selskapene at de blir ansett for skattemessig oppløst.<sup>10</sup>

Den tredje kategorien er selskaper som er registrert i Foretaksregisteret og som ikke er formelt oppløst etter selskapsloven.<sup>11</sup> selv om virksomheten er opphørt. For slike selskaper er det ikke samme behov for Skatteetaten til å gjennomføre en umiddelbar skattemessig oppløsning som for selskaper som ikke er registrert i Foretaksregisteret.

Prop 1 LS (2014-2015) drøfter dette forholdet under punkt 4.10.5 og antyder at under slike forhold taler mye for at skattemessig oppløsning ikke bør gjennomføres når virksomheten opphører, men utsettes til et senere tidspunkt. Det kan være spesielle forhold som har ført til at virksomheten har lagt nede en periode, eksempelvis endret markedssituasjon eller sykdom. Det kan da være aktuelt å starte opp igjen virksomheten dersom forutsetningene endrer seg, og da vil det ikke være hensiktsmessig å ha avvirket selskapet skattemessig.

Det foreslås derfor i proposisjonen at for slike selskaper skal det være et vilkår for skattemessig oppløsning at det ikke har vært levert ligningsoppgaver for de to siste årene.<sup>12</sup>

### 3.3 Skatteposisjoner

I proposisjonens side 113 omtales i et lite avsnitt selskapets skatteposisjoner. Det heter her at departementet har vurdert om det burde være et vilkår for skattemessig oppløsning at selskapet eller deltageren ikke hadde skatteposisjoner for at skattemessig oppløsning skulle finne sted. Konklusjonen er at man ikke finner det hensiktsmessig å oppstille et slikt krav og at slike posisjoner dermed ikke skal være til hinder for oppløsningen.

---

<sup>10</sup> Fsfin § 10-44-2 c

<sup>11</sup> Fsfin § 10-44-2 b

<sup>12</sup> Prop 1 LS (2014-2015) pkt 4.10.3

*NB! Ved digital innlevering kan du ikke legge inn tekst her*

---

Dette fremstår som litt i motsetning til de alminnelige prinsipper for oppløsning av selskap med deltagerfastsetting.<sup>13</sup> Her er det en forutsetning at ved oppløsningen skal det foretas et gevinst/tapsoppgjør for de eiendelene som er igjen i selskapet og for deltagerne skal dette behandles som en realisasjon av andelene.

De eneste kravene for skattemessig oppløsning er følgelig at virksomheten har opphørt og selskapet ikke har levert oppgaver som nevnt i skatteforvaltningsloven § 8-9 de to siste årene.

I de fleste tilfeller kan man anta at selskapene sitter med posisjoner som samlet sett utgjør en skattemessig fordel for de involverte, altså deltagerne. Men i enkelte tilfeller er jo nettopp grunnen til at selskapet ikke fortsetter virksomheten og leverer selskapsoppgaver i henhold til gjeldende regelverk at selskapet har gått dårlig og at det dermed har oppstått negative skatteposisjoner for deltagerne. Slike posisjoner representerer en skattemessig gevinst for deltageren ved oppløsning.

Eksempelvis har de to kameratene som eier en traktor sammen og har drevet brøyting i nabolaget vært uheldige. Det har vært lite snø og det har vært stadige reparasjoner på redskapen. Det skattemessige resultatet har vært negativt og det har dermed oppstått negative inngangsverdier hos deltagerne. Regnskapsfører er dyrt og det har dermed ikke blitt levert pliktige oppgaver. En følge av FSFIN § 10-44 2 b er at slike selskap skal oppløses skattemessig med de uttak/gevinstberegninger dette representerer.

Man kan anta at Departementet mener med skattemessig oppløsning at skattekontoret skal foreta de beregninger som er nødvendige i forhold til Skatteloven § 10-44, og ikke bare fjerne selskapet fra skattemanntallet uten å foreta gevinst/tapsberegninger. Dersom meningen med dette er at skattekontoret skal oppløse selskapet skattemessig i henhold til gjeldende regelverk framstår

---

<sup>13</sup> Skatte ABC 2017-2018 s 1041

*NB! Ved digital innlevering kan du ikke legge inn tekst her*

---

dette noe i motsetning til hensikten med lovforslaget, nemlig bedre ressursutnyttelse i Skatteetaten.<sup>14</sup>

Slike oppløsninger er et arbeid som er meget omfattende. Og i tilfeller som dette, hvor deltagerne som regel er vanskelig tilgjengelige, er dette et arbeid som i praksis er nesten umulig å få gjennomført tilfredsstillende. En antar konsekvensen i de fleste tilfeller blir at man må fastsette inntekten ved skjønn.

I tillegg kan deltagerne da spekulere i å ikke levere oppgaver for så å avvente skattekontorets reaksjon. Dersom reaksjonen bare er at selskapet tas ut av skattemanntallet uten noen skattemessige konsekvenser har deltagerne kanskje oppnådd sin hensikt. Og hvis reaksjonen er at man får en gevinstberegning som framstår rimelig har man spart utgifter til regnskapsfører. Skulle imidlertid reaksjonen være en gevinstberegning man mener er urimelig kan man klage.

Samme forholdet gjelder forså vidt dersom man som deltager har positive inngangsverdier og dermed representerer et krav om fradrag for tap. Er det da meningen at skatteetaten skal skrive til deltageren og opplyse om forskriften som sier at her har det ikke vært levert ligningsoppgaver på to år så nå blir selskapet skattemessig oppløst og konsekvensen er et betydelig tapsfradrag representert ved den foreliggende inngangsverdi?

Eller mener Departementet at selskapet bare skal tas ut av skattemanntallet uten de beregninger som forutsettes i en ordinær skattemessig oppløsning?

Dette er spørsmål hvor en ikke kan se fremstår med noe klart svar i proposisjon eller forskrift. Konsekvensen er da at den forenkling en antar er hensikten med lovforslaget ikke blir gjennomført i praksis fordi prosessen oppleves som vanskelig tilgjengelig for de som skal utføre denne oppgaven.

---

<sup>14</sup> Prop 1 LS (2014-2015) s 111

*NB! Ved digital innlevering kan du ikke legge inn tekst her*

---

### 3.4 Skatteplanlegging

Et sentralt poeng i proposisjonen er at selskapet må utøve næringsvirksomhet for å være i skatteysterregisteret som selskap med deltagerligning.<sup>15</sup> Men man kan ikke finne omtalt verken i forarbeider eller forskrift at det er en plikt å oppløse selskapet dersom driften opphører.

Dersom man har et selskap med store latente skattegevinster i form av for eksempel store negative inngangsverdier for deltagerne har selskapet ingen plikt til å oppløse disse selskapene og la seg beskatte for inngangsverdiene.

Forutsetningen er selvfølgelig at det leveres fullstendige og korrekte oppgaver i henhold til gjeldende regelverk<sup>16</sup> til rett tid. Dersom dette gjøres kan disse selskapene med de latente skattegevinster eksistere så lenge deltagerne finner dette formålstjenlig. Dette blir med andre ord ikke gjort noe med fra selskapets side før regelverket endrer seg til deltagernes fordel eller det innføres en oppløsningsplikt.

En finner det noe underlig at slike forhold ikke blir nærmere omtalt i proposisjonen.

### 3.5 Likvidasjon

I boken "Norsk Bedriftsskatterett" v/Gjems Onstad, Furuseth med flere, kommer man imidlertid innom denne problematikken.

Man drøfter problemstillingen når det gjelder oppløsning i de tilfeller hvor deltagerne i selskapet av skattemessige hensyn vil at selskapet skal bestå selv om driftsmidlene er solgt og den økonomiske virksomheten i selskapet er opphørt. Bakgrunnen for et slikt scenario kan være at selskapet har store negative gevinst- og tapskontoer som kommer til beskatning ved oppløsning eller at eierne har negative inngangsverdier.

---

<sup>15</sup> Prop 1 LS (2014-2015) s 110

<sup>16</sup> Skattefvl § 8-9

*NB! Ved digital innlevering kan du ikke legge inn tekst her*

---

En likvidasjon av et slikt selskap vil medføre en umiddelbar beskatning for deltagerne i motsetning til skatteutsettelsen det innebærer dersom selskapet fremdeles består.<sup>17</sup> Spørsmålet som stilles er hvor lenge ligningsmyndighetene må respektere en skattemessig motivert utsettelse av likvidasjon.

Dette er ingen fersk problemstilling. Det vises til korrespondanse fra Finansdepartementet fra 1995 hvor man på den ene siden sier at fullt opphør av den økonomiske virksomheten må få konsekvenser i forhold til oppløsningsbeskatning, mens man på den annen side sier at slik beskatning må henge sammen med det selskapsrettslige. Slik var forholdene i det gamle regime, altså før 1. januar 2015.

Norsk Bedriftsskatterett mener at forholdene vil endre seg etter 1. januar 2015 hvor skattemessig oppløsning ikke lenger trenger å henge sammen med selskapsmessig oppløsning.<sup>18</sup> Man kan etter bokens mening ensidig henge seg på manglende utøvelse av næring og på den bakgrunn likvidere selskapet skattemessig.

Som nevnt ovenfor kan dette fremstå som bra forenkling teoretisk, men noe mer uklart i forhold til den praktiske håndteringen. En ser for seg forhold hvor deltagerne sitter med betydelige negative inngangsverdier og selskapet leverer pliktige oppgaver. Det hadde vært interessant å se utfallet av en rettssak hvor skatteetaten hadde foretatt gjennomskjæring og skattemessig oppløst et selskap etaten mente bare eksisterte av skattemessige hensyn.

En naturlig sammenligning av slike forhold er tilfeller hvor det kjøpes tomme aksjeselskaper med betydelige negative skatteposisjoner. Erfaring har vist at dette er kompliserte saker hvor Skatteetaten i svært få tilfeller når frem med sitt standpunkt.

---

<sup>17</sup> Gjems Onstad Norsk bedrift s 740

<sup>18</sup> Skatteloven § 10-44

*NB! Ved digital innlevering kan du ikke legge inn tekst her*

---

### 3.6 Eiere

Selskapet ansees også oppløst når andeler skifter eier på en slik måte at det etterpå bare er igjen en eier til det tidligere selskaps eiendeler/virksomhet.<sup>19</sup> En slik oppløsning av selskapet kan medføre store økonomiske konsekvenser for den som sitter igjen som eier av selskapet. Dette fordi den virksomhet som drives videre vil da etter skattemyndighetens forutsetninger være et enkeltpersonsforetak. En oppløsning av selskapet vil dermed også medføre en realisasjonsbeskatning for den andel deltageren som driver virksomheten videre hadde i det selskapet som anses oppløst.<sup>20</sup>

Unntak fra skattemessig oppløsning kan gjøres hvor gjenværende eier gjør det klart at det vil komme på plass flere eiere. I slike tilfeller må dette skje innen 8 måneder.<sup>21</sup>

Før 2015 var forholdene slik at man også under spesielle omstendigheter, for eksempel at man arvet den andre deltagers andel, kunne få en viss utsettelse med å få inn en ny deltager for å unngå oppløsning. Departementet hadde en noe vag formulering i forhold til denne fristen hvor det het at dette skulle skje "innen rimelig tid".<sup>22</sup> I praksis fungerte denne regelen parallelt med reglene i Foretaksregisteret som krevde en ny deltager innen et år.

I proposisjon 1 LS (2014-2015) velger Departementet å konkretisere denne fristen. Det opprinnelige forslaget ble fremmet med en frist på 4 måneder, men Høringsinstansene mente denne fristen var for kort. Forskriften kom derfor ut med en frist på 8 måneder.

---

<sup>19</sup> FSFIN § 10-44 2 bokstav d

<sup>20</sup> Gjems Onstad Norsk bedrift s 742

<sup>21</sup> FSFIN § 10-44 2 bokstav d, annet punktum

<sup>22</sup> Nou 1980 lov om selskaper s 38



*NB! Ved digital innlevering kan du ikke legge inn tekst her*

---

### 3.7 Konkurs

Et selskap med deltagerfastsetting ansees også oppløst når det tas under konkursbehandling.<sup>23</sup>

Oppløsning under slike omstendigheter har en sikker og langvarig ligningspraksis som Departementet regulerer i forskriften.

## 4 Skattleggingen

Ved oppløsning av et deltagerlignet selskap skal det foretas en gevinst/tapsberegning for selskapet hvor man hensyn tar de eiendeler som er igjen i selskapet ved selve oppløsningen og som ikke er realisert tidligere<sup>24</sup>. Eventuelle gevinst- og tapskontoer og negative/tomme saldoer må også gjøres opp i forbindelse med oppløsningen.<sup>25</sup>

På bakgrunn av dette kommer man frem til en alminnelig inntekt for selskapet i oppløsningsåret som blir fordelt på deltagerne i henhold til skatteloven § 10 – 41 1. ledd.

Ved oppløsning av deltagerlignet selskap anses deltagerne å ha realisert sine andeler i selskapet.<sup>26</sup> Dette innebærer at det skal foretas en gevinst/tapsberegning for deltagerne i oppløsningsåret hvor eventuell gevinst er skattepliktig som alminnelig inntekt og tap tilsvarende fradragberettiget i annen alminnelig inntekt for personlige deltagere.

Beregningen av gevinst og tap må sees i sammenheng med reglene om beskatning ved utdeling fra selskap med deltagerligning til personlig deltager. Beskatning av gevinst og tap sikrer at inntekter som er i behold i selskapet (og som derfor ikke er

---

<sup>23</sup> Skatteloven § 10-44 2. ledd e

<sup>24</sup> Lignings ABC 2017/18 s 1041

<sup>25</sup> Skatteloven § 14-48 2. ledd

<sup>26</sup> Skatteloven § 10-44 1. ledd

*NB! Ved digital innlevering kan du ikke legge inn tekst her*

---

blitt beskattet som utdelte midler hos den personlige deltageren) blir beskattet ved realisasjonen.<sup>27</sup>

Gevinstberegningen ved realisasjon av andelen for deltagerne er regulert i skatteloven § 10-44 2.ledd hvor det heter at gevinsten eller tapet settes til netto vederlag ved realisasjonen, fratrukket realisasjonskostnader og inngangsverdi etter tredje ledd..

Ved en skattemessig gevinstberegning inngår med andre ord to hovedelementer; utgangsverdien (vederlaget) og inngangsverdien som er fradragsposten.<sup>28</sup>

Med utgangsverdi menes det netto vederlag som selgeren mottar fra kjøperen. Beløpet fremkommer etter eventuelle transaksjonskostnader.<sup>29</sup>

Inngangsverdien fastsettes på bakgrunn av skattelovens § 10-44 3. ledd. Det vil si at man tar utgangspunkt i hva man har betalt for andelen inkludert anskaffelseskostnader. Dersom andelen er ervervet ved arv eller gave er det kontinuitetsprinsippet som gjelder.<sup>30</sup>

Kostprisen blir så justert for deltagers netto innskudd frem til realisasjonen. Ubenyttet skjerming<sup>31</sup> kan også føres til fradrag i gevinst ved realisasjon av andelen, men kan ikke øke et eventuelt tap

For selskapsdeltagere stiller beskatningen seg noe annerledes. Her kommer fritaksmetoden i Skatteloven § 2 -38 til anvendelse. I paragrafens 2. ledd bokstav b gis det fritak for skatteplikt for inntekt (med unntak av 3%) og ikke fradragrett for tap ved realisasjon av eierandel i selskap med deltagerfastsetting.

---

<sup>27</sup> Zimmer: Bedrift, selskap og skatt s 527

<sup>28</sup> Gjems-Onstad m fl Norsk Bedrift s 745

<sup>29</sup> Skatte ABC 82017-2018) s 1051

<sup>30</sup> Skatteloven § 10-46

<sup>31</sup> Skatteloven § 10-42 9. ledd

*NB! Ved digital innlevering kan du ikke legge inn tekst her*

---

Fritaket gjelder generelt også ved realisasjon av andel i utenlandske selskaper, men regelen har enkelte unntak i forhold til hvor selskapet er hjemmehørende, hvor stor andel det er snakk om og eiertiden.<sup>32</sup>

Denne oppgaven vil først og fremst ta for seg skattelegging ved realisasjoner med personlige deltagere.

## **5 Former for opphør**

5,1 Næringsvirksomheten avsluttes.

### 5.1.1 Selskapet

Dersom de to kameratene i eksemplene over som driver brøytevirksomhet med traktor etter en stund finner ut at dette blir for mye arbeid og vil avslutte firmaet sitt så er altså prinsippet at dette skattemessig først avsluttes i selskapet.

Vi forutsetter at selskapet ikke hadde noen driftsinntekter i avslutningsåret og at eneste eiendel er traktoren med diverse redskap. Dette ble kjøpt for kroner 500.000 og er nedskrevet til kroner 100.000. Selskapet hadde ingen gjeld. Maskinparken blir solgt for kroner 300.000. Dette gir selskapet en gevinst på kroner 200.000 som må inntektsføres i realisasjonsåret.<sup>33</sup>

Deltagerne eide dette selskapet med halvparten hver og vil dermed bli inntektsført med kroner 100.000 på hver.<sup>34</sup> Med dette ansees det skattemessige i forhold til eiendeler/skatteposisjoner vedrørende det som er i selskapet å være gjort opp.

---

<sup>32</sup> Skatteloven § 2-38 3. ledd

<sup>33</sup> Skatteloven § 14-48 2.ledd

<sup>34</sup> Skatteloven § 10-41 1. ledd, sel § 2-25 jf § 3-15

---

*NB! Ved digital innlevering kan du ikke legge inn tekst her*

---

### 5.1.2 For deltagerne

En oppløsning av selskapet skal i tillegg behandles som en realisasjon av andel for deltagerne.<sup>35</sup> Alle verdier som blir overført til deltagerne ved oppløsning skal inngå i gevinst/tapsberegningen ved realisasjon av andelen og ikke beskattes som utdeling. Realisasjonsgevinsten er skattepliktig som alminnelig inntekt.

Tilsvarende er tap fradragsberettiget.

Gevinst og tap ved realisasjon av andel beregnes som utgangspunkt på grunnlag av salgssum for andelen fratrukket selgerens inngangsverdi.<sup>36</sup> For personlige deltagere skal gevinsten reduseres med ubenyttet skjerming<sup>37</sup> og oppjusteres med 1,33 etter 2018 takster.

For de to kameratene som skattemessig vil gjøre opp sitt selskap på deltagernivå gjenstår nå bare opp gjøre opp bankkontoen. Den inneholder kroner 300.000 fra salg av maskinparken. I og med at de eier halvparten hver i selskapet er deres andel av vederlaget ved realisasjonen/oppløsningen av selskapet halvparten hver av disse pengene. Altså kroner 150.000 på hver.

Dette beløpet skal reduseres med selgerens inngangsverdi i henhold til regelverket gjennomgått i det foregående.

I dette tilfelle har disse to karene tatt ut all innbetalt kapital opp gjennom årene i henhold til Skatteloven § 10-44 3. ledd. Inngangsverdien ved årets begynnelse var dermed kroner 0.

Denne inngangsverdien har imidlertid blitt påvirket i dette året ved at kameratene må betale skatt av sin andel av overskuddet.

Er inntektsårets skatt på deltagerens overskuddsandel, jf. skatteloven § 10-41 større enn deltagers uttak fra selskapet i det samme inntektsåret, skal differansen anses som kapitalinnskudd (uegentlig innskudd).<sup>38</sup>

---

<sup>35</sup> Skatteloven § 10-44 1. ledd

<sup>36</sup> Skatteloven § 10-44 3. ledd

<sup>37</sup> Skatteloven § 10-44 2. ledd

<sup>38</sup> Skatte ABC 2017/2018 s 1070

*NB! Ved digital innlevering kan du ikke legge inn tekst her*

---

Når overskuddet her er på kroner 100.000 hver, og skatteprosenten på 23 prosent utgjør dette kroner 23.000 som blir tillagt inngangsverdiene.

Gevinsten for de to deltagerne blir dermed vederlaget på kroner 150.000 redusert med inngangsverdien på kroner 23.000, altså kroner 127.000. Vi velger å se bort fra eventuelt ubenyttet skjermingsfradrag.

For 2018 vil hver av de to deltagerne dermed bli beskattet for henholdsvis et overskudd på kroner 100.000 og en gevinst på 127.000 multiplisert med 1,33, det vil si kroner 168.910.<sup>39</sup>

De vil altså bli beskattet for en inntekt på kroner 268.910 hver. Totalt kroner 537.820.

## 5.2 Beskatning ved andre former for opphør

### 5.2.1 Konkurs

Ved konkurs skal gevinst/tapsberegningen foregå på vanlig måte. Problemet er at omsetningsverdien sjelden vil være klarlagt ved konkursåpningen og at utgangsverdien logisk nok ofte er negativ.<sup>40</sup>

### 5.2.2 Omdanning

Ved omdanning fra selskap med deltagerfastsetting til et aksjeselskap innebærer dette også oppløsning av det opprinnelige selskap med deltagerfastsetting og stiftelse av et nytt aksjeselskap selv om selskapene har de samme eierne. Erfaringsmessig dreier det seg her i stor grad om skattefrie omdanninger i henhold til skatteloven § 11-20 med forskrifter og dette medfører derfor naturlig nok ingen skattemessige gevinst/tapsberegninger

---

<sup>39</sup> Skatteloven § 10-44 1 ledd

<sup>40</sup> Skatte ABC 2017/2018 s 1043

*NB! Ved digital innlevering kan du ikke legge inn tekst her*

---

### 5.2.3 Ektefeller

Til og med 2014 så var det sånn at dersom det bare var to deltagere i et selskap med deltagerfastsetting og disse inngikk ekteskap så ble selskapet ansett for skattemessig oppløst. Men fra og med 2015 kom en ny bestemmelse i skatteloven § 10-48 om at ektefeller på bestemte vilkår skal kunne anses som selvstendige deltagere i et slikt selskap.

Disse vilkårene fremgår av FSFIN 10-48 1. ledd hvor det heter at det er inngått selskapsavtale etter selskapsloven § 2-3 hvor begge ektefellene er oppført som selvstendige deltagere, at selskapsavtalen er registrert i Foretaksregisteret og at begge ektefellene er registrert som deltagere i Foretaksregisteret.

Hvis disse forholdene er i orden kan ekteskap inngås uten at det får noen skattemessige konsekvenser i forhold til selskapet.

Dersom to deltagere driver et selskap med deltagerfastsetting uten å være registrert i Foretaksregisteret, for eksempel et indre selskap, og disse gifter seg så må selskapet anses som oppløst. Slike selskap blir ikke registrert i Foretaksregisteret og kan derfor ikke oppfylle kriteriene i FSFIN 10-48 1. ledd.

## **6 Andelene samles på en hånd**

### 6,1 Faktaopplysninger

Den ene av de to kameratene med traktor i eksempelet over finner ut etter noen år at denne virksomheten ikke er noe for han. Han vil trekke seg ut av næringen, mens den andre vil fortsette driften videre alene i et enkeltmannsforetak. Selskapet ansees da for oppløst<sup>41</sup> og skatteposisjonene må gjøres opp i oppløsningsåret.

---

<sup>41</sup> Fsfm 10-44 2.ledd d

*NB! Ved digital innlevering kan du ikke legge inn tekst her*

---

Ved verdsettelsen av de driftsmidler som gjenværende deltager overtar for å fortsette virksomhet med i sitt enkeltmannsforetak benyttes omsetningsverdi i henhold til uttaksbestemmelsen i skatteloven § 5-2.

Kameratene har da en takst på maskinparken som viser at denne har en verdi på kroner 300.000. I og med at de eier halvparten hver, og ikke har gjeld, betaler den ene kroner 150.000 til den andre. De anser seg dermed ferdig med selskapet sitt.

### 6,2 "Logisk" løsning

Rent logisk mener den gjenværende at i og med at han nå har betalt kroner 150.000 for å eie det som er i selskapet er det naturlig å øke avskrivningsgrunnlaget på maskinparken, som i det opprinnelige selskapet var kroner 100.000, i det firmaet som han nå eier alene med dette beløpet. Han synes også det er logisk at grunnlaget på kroner 100.000 bør halveres fordi de to kameratene eide halvparten hver.

En konsekvens av dette resonnementet er at den gjenværende ville få et avskrivningsgrunnlag på kroner 150.000, som han betalte sin kamerat, pluss kroner 50.000, som er halvparten av det de eide sammen. Det vil si et nytt avskrivningsgrunnlag på kroner 200.000.

De mener også at det er på sin plass at han som solgte seg ut bør inntektsføres for de kroner 150.000 han har mottatt.

Karene kan litt om deltagerligning og innser kanskje at selger også bør inntektsføres for selskapets salg av sin andel av maskinene på 150.000 redusert med halve avskrivningsgrunnlaget, dvs kroner 50.000. Dette gir en inntekt fra selskapet som tilordnes han på kroner 100.000.

I dette tilfelle ville beskatningen for han som vil fortsette virksomheten bli at han ikke vil bli inntektsført for noe som helst i forbindelse med at kameraten går ut av kompaniskapet. Dette finner de også logisk fordi han har kjøpt og betalt for

*NB! Ved digital innlevering kan du ikke legge inn tekst her*

---

driftsmidler og ikke solgt noe. Han finner derfor heller ingen grunn til å bli beskattet.

Han som solgte seg ut vil få et overskudd fra selskapet på kroner 100.000.

I tillegg vil han bli gevinstbeskattet for salg av andelen med 150.000 redusert med skatten av overskuddet på 23.000. De kroner 127.000 som gjenstår blir oppgrosset med 1,33 og gir dermed en inntekt på kroner 168.910.

Den gjenværende ville få et avskrivningsgrunnlag i sitt enkeltmannsforetak på kroner 200.000.

Kameratene sitt resonnement er ikke gjeldende rett når et selskap opphører som i dette tilfelle.

### 6,3 Gjeldende rett

I NOU 2005:2 pkt 10.2 side 67 slås det fast at gevinsten skal beregnes for selve andelen og ikke for selskapets enkelte eiendeler. Denne metoden for gevinstberegning må ses i sammenheng med at inntektsbeskatningen gjennomføres etter nettometoden, og at deltagerne derfor ikke har noen egen skattemessig verdi knyttet til de enkelte eiendelene i selskapet. I likhet med en aksjonær anses deltageren å eie en andel i selskapet som sådan.

Den riktige skattemessige løsningen ved opphøret av deres felles virksomhet fremkommer ved at man tar utgangspunkt i selskapsloven § 1-1. Disse karene driver et selskap med deltagerfastsetting.. "Økonomisk virksomhet for to eller flere deltagers felles regning og risiko".

Her er det på det rene at den ene deltageren har mottatt kroner 150.000 i forbindelse med sin utreden av selskapet. Etter dette fremstår virksomheten som et enkeltmannsforetak. Et selskap med deltagerfastsetting anses oppløst når



*NB! Ved digital innlevering kan du ikke legge inn tekst her*

---

eierandelene skifter eier på en slik måte at det etterpå bare er en eier igjen til det tidligere selskapets eiendeler/virksomhet.<sup>42</sup>

Det skal på vanlig måte fastsettes inntekt i selskapet i oppløsningsåret frem til selskapet anses oppløst. Salgsvederlag og gevinst/tap i oppløsningsåret skal behandles etter de vanlige regler. Alle skatteposisjoner skal gjøres opp i oppløsningsåret. Eventuelt resultat av gevinst/tapskonto inngår i selskapets inntekt og fordeles mellom deltagerne på vanlig måte. Dette gjelder også gevinst/tap ved uttak eller realisasjon av eiendeler til deltagerne i forbindelse med at andelene innløses. Denne inntekten skal fordeles på deltagerne etter de vanlige regler. I dette tilfelle har kameratene en privatrettslig avtale om at når selskapet oppløses skal skattebelastningen i størst mulig grad bli den samme for begge to.

Når et selskap med deltagerfastsetting oppløses og virksomheten videreføres hos en av deltagerne i enkeltmannsforetak anses virksomheten tatt ut, jfr. uttaksbestemmelsen i skatteloven § 5-2. Verdsettelsen ved uttaket må gjøres skjønnsmessig.

Når den ene kameraten her betaler kroner 150.000 for 50 prosent av selskapet må det være et forsvarlig skjønn at hele selskapet er verdt 300.000.

Inntektsføringen når en deltager overtar vil dermed bli lik som når selskapet selger driftsmidlene og legger ned driften,

Gevinstberegningen blir dermed også den samme som vist i tidligere eksempel.

Når overskuddet er på kroner 100.000 hver, og skatteprosenten på 23 prosent utgjør skatten kroner 23.000 som blir tillagt inngangsverdiene.

---

<sup>42</sup> Skatte ABC 2017-2018 s 1042

*NB! Ved digital innlevering kan du ikke legge inn tekst her*

---

Gevinsten for de to deltagerne blir dermed vederlaget på kroner 150.000 redusert med inngangsverdien på kroner 23.000, altså kroner 127.000. Vi velger å se bort fra eventuelt ubenyttet skjermingsfradrag.

For 2018 vil hver av de to deltagerne dermed bli beskattet for henholdsvis et overskudd på kroner 100.000 og en gevinst på 127.000 multiplisert med 1,33, det vil si kroner 168.910.<sup>43</sup>

Hver deltager vil altså få en alminnelig inntekt på kroner 268.910, tilsammen kroner 537.820.

Den gjenværende deltageren som vil drive virksomheten videre vil få et avskrivningsgrunnlag på maskinene på kroner 300.000.

#### 6,4 Salg av driftsmidlene

Kameratene likte ikke den skattemessige konsekvensen av at den ene overtok firmaet alene. Det vil si når han kjøpte andelen av sin kamerat.

De hadde imidlertid hørt at det kunne være en alternativ måte å løse dette på. Nemlig ved at han som skulle drive videre først kjøpte maskinparken av selskapet til takst, og at de så etterpå oppløste selskapet.

De hadde fått for seg at skatteberegningen da kunne bli annerledes. Og de hadde hørt at dette også var fullt lovlig. Forutsetningen var at det ble brukt takstverdier<sup>44</sup> og at salgssummen gikk inn i selskapet. Dette blir da ansett som en ordinær handel mellom to selvstendige rettssubjekter.

Etter at handelen var avsluttet og pengene kommet inn i selskapet ville de dele inntekten<sup>45</sup> og oppløse selskapet på ordinær måte.

---

<sup>43</sup> Skatteloven § 10-44 1 ledd

<sup>44</sup> Skatteloven § 5-2

<sup>45</sup> Skatteloven § 10-41

*NB! Ved digital innlevering kan du ikke legge inn tekst her*

---

De ble overrasket når det økonomiske resultatet ved at den ene deltageren kjøpte driftsmidlene i selskapet viste seg å være helt likt som når andelen ble solgt. Og at resultatet ble det samme om det var en deltager som kjøpte andelen eller om det ble solgt på det frie marked. Så lenge forutsetningen for slike transaksjoner er at det benyttes omsetningsverdier vil det økonomiske resultatet ikke avhenge av måten dette gjøres på.

I dette tilfellet vil altså selskapet inntektsføres med kroner 200.000 som vist tidligere.

Gevinstberegningen blir dermed også den samme som vist i tidligere eksempel.

Gevinsten for de to deltagerne blir dermed vederlaget på kroner 150.000 redusert med inngangsverdien på kroner 23.000, altså kroner 127.000.

Forskjellen ved salg av innmat i forhold til salg av andel blir at man i det første tilfelle betalte kroner 300.000 for maskinene og etterpå mottok kroner 150.000 som vederlag ved realisasjon av andel. Man hadde altså et utlegg på kroner 150.000.

Ved kjøp av andel betalte man kroner 150.000 for andelen og ble realisasjonsbeskattet for samme beløp i forhold til uttaksreglene.

Både utlegget og skatten ble med andre ord lik i begge tilfellene.

Og avskrivningsgrunnlaget ble selvfølgelig også likt, kroner 300.000. Det var summen kameraten betalte for maskinene.

## 6.5 Arv/Gave

Dersom man i eksempelet over tenker seg at dette selskapet ble drevet av far og sønn, og at far døde.. Sønnen ville drive virksomheten videre alene, og overtok

*NB! Ved digital innlevering kan du ikke legge inn tekst her*

---

derfor far sin andel ved arv. Skattemessig anses da selskapet som oppløst.<sup>46</sup> Virksomheten fortsetter i sønnen sitt enkeltpersonforetak.

En oppløsning fører som i de andre eksemplene til en inntekt for selskapet på kroner 200.000. altså omsetningsverdi for driftsmidlene på kroner 300.000 redusert med rest på saldo kroner 100.000.

I og med at sønnen arvet dette er det også han som blir å beskatte for denne inntekten.

Det samme forholdet blir gjort gjeldende i forhold til realisasjonen av andelen. Her er det kontinuitet som gjelder i forhold til arvelater sine skatteposisjoner.<sup>47</sup>

Regnestykket blir med andre helt likt de andre oppløsningseksemplene. Men her blir arvemottaker å beskatte alene for hele oppløsningen, det vil si med en alminnelig inntekt på kroner 537.820 og et avskrivningsgrunnlag til sitt enkeltpersonforetak på kroner 300.000.

I forhold som dreier seg om arv eller gave hvor gavemottaker blir sittende som eiere i selskapet og det dermed blir oppløst er det naturlig at gavemottaker får hele realisasjonsbeskatningen, I praksis betyr dette at det i mange tilfeller kan bli ganske kostbart å arve dersom man ikke velger å ta inn en ny deltager innen rimelig tid. Som nå er 8 måneder.<sup>48</sup>

Forholdene hadde også blitt de samme dersom en deltager trer ut av selskapet uten vederlag fordi han ikke har lyst til å være med lenger. Dersom de bare var to deltagere får dette som konsekvens at den andre blir eiere og vil dermed få hele realisasjonsbeskatningen.<sup>49</sup>

---

<sup>46</sup> Skatte ABC 2017-2018 s 1043

<sup>47</sup> Skatteloven § 9-7

<sup>48</sup> Fsfm § 10-44-2 d 2. pkt

<sup>49</sup> Aarbakke Ans og indre selskap 7.utg s 182,

*NB! Ved digital innlevering kan du ikke legge inn tekst her*

---

En spesiell og kanskje litt festlig regel i forbindelse med oppløsning av selskap med deltagerfastsetting og arv for en som har arbeidet mye med primærnæring oppstår når det er fast eiendom involvert.

Dersom det i eksempelet over var snakk om et gårdsbruk i stedet for en maskinpark som eiendel i selskapet og selskapet oppløses umiddelbart fordi det ikke er aktuelt å få inn en ny deltager så arves en eiendel i gårdsbruket og ikke en selskapsandel.

Dette fremgår av Skatte ABC 2017/18 "oppløsning i forbindelse med dødsfall" hvor det heter at den gjenlevende deltageren i et slikt tilfelle anses å arve en andel i eiendommen siden selskapet anses oppløst ved utlodningen eller bo overtagelsen. For denne andelen oppstår ingen skatteplikt for selskapet eller gjenlevende. Hvis vilkårene for skattefritak ikke er oppfylt skal arvelaters inngangsverdi videreføres hos arvingen i henhold til Skatteloven § 9-7 1. og 2. ledd.

## **7 Refleksjon**

I mange sammenhenger dras det frem at selskap med deltagerfastsetting er en lite byråkratisk og formell selskapsform i forhold til for eksempel aksjeselskap. Og selv om aksjonær- og deltagerligning på mange måter er like er det en vesentlig forskjell at et selskap med deltagerligning ikke er et eget skattesubjekt. For mange skaper det en bekymring at ikke selskapet men deltageren selv er ansvarlig for selskapets inntekt og dermed skatt.

Særlig kommer dette til uttrykk i forbindelse med at selskap skal oppløses. Det er en alminnelig oppfatning at oppløsning av selskap med deltagerfastsetting kan innebære store økonomiske konsekvenser for den som sitter igjen med selskapet.<sup>50</sup> Innenfor landbruksnæringen er denne selskapsformen i utgangspunktet populær og mye brukt, men Bondelagets juridiske avdeling bruker mye tid på sine

---

<sup>50</sup> Gjems-Onstad m.fl Norsk Bedrift s 742

*NB! Ved digital innlevering kan du ikke legge inn tekst her*

---

samlinger med regnskapsførerne på å advare mot de økonomiske konsekvenser en oppløsning av disse selskapene kan få for deltagerne.

I eksempelet ovenfor eksisterte kun et driftsmiddel til en verdi av kroner 300.000. Dette ble i et tilfelle gjort opp ved at den ene deltageren betalte den andre kroner 150.000. Denne transaksjonen utløser en total alminnelig inntekt på kroner 537.520 og en skatt på totalt kroner 123.698, det vil si kroner 61.849 på hver i dette tilfelle. Her hadde deltagerne en privatrettslig avtale om fordeling av inntekt ved oppløsning. Hadde ikke en slik avtale foreligget kunne fordelingen fort vært annerledes. Ulike scenario i forhold til dette vil bli behandlet nedenfor.

Han som solgte seg ut av dette selskapet mottok kroner 150.000. Av dette må han betale kroner 61.849 i skatt, det vil si omtrent 41 prosent. På bakgrunn av at arbeidsgodtgjørelse er det eneste som gir personinntekt fra selskap med deltagerfastsetting<sup>51</sup> fremstår denne skatten rimelig.

Motytelsen for han som overtar virksomheten her er et avskrivningsgrunnlag på kroner 300.000, men han har også hatt et kontant utlegg på kroner 150.000 slik at på kort sikt er dette en betydelig økonomisk belastning for han. Den transaksjonen som har utløst denne skatten har ikke medført annet at den gjenværende deltager nå får et høyere avskrivningsgrunnlag. Og et inntektstillegg på kroner 268.910 sammenholdt med en økning i avskrivningsgrunnlaget på kroner 150.000 kan også fremstå som noe ulogisk for den det gjelder.

Enda mer ulogisk hadde dette vært dersom det ikke hadde foreligget en avtale som avklarte fordelingen av skattebelastningen ved opphøret. Elling Bjerke ved Bondelagets Servicekontor har laget et manus til utdeling på Bondelagets skattekurs 2019 hvor han fremholder på side 67 at når det drives næring i fellesskap mellom to personer og den ene går ut, så er dette innløsning av andelen og at han som da blir sittende som eneeier dermed må oppløse selskapet og får skattebelastningen for eiendeler og skatteposisjoner.

---

<sup>51</sup> Skatteloven § 12-2f

*NB! Ved digital innlevering kan du ikke legge inn tekst her*

---

I tilfelle med arv eller gave så er det uansett ikke tvil om hvem som skal ha skattebelastningen. Det er han som sitter igjen som eeneier. I vårt eksempel arvet han en andel i en maskinpark verdsatt til kroner 150.000. Denne arven utløser en total alminnelig inntekt på kroner 537.520 og en skatt på totalt kroner 123.698 for mottager.

## **8 Alternativt**

Ot prp 92 (2004-2005) har på side 21 en forholdsvis omfattende analyse på om selskap med deltagerfastsetting bør bli egne skattesubjekt. Konklusjonen er entydig at det bør de ikke bli. Grunnen er at det bør finnes en selskapsform som gir anledning til en uinnskrenket skattemessig inntektssamordning mellom selskap og deltager slik selskap med deltagerfastsetting har. En slik samordning ivaretar etter utvalgets mening rammebetingelser for nyskapning og oppstarts virksomhet og er også på linje med internasjonale forhold. (partnership taxation).

På denne bakgrunn framstår beskatningen ved oppløsning av gjenværende deltager i et selskap med deltagerfastsetting som noe underlig. Intensjonen med deltagermodellen er jo tydelig en samordning mellom selskap og deltager og gjeldende rett gir seg utslag i det motsatte. Gjenværende deltager kan ved oppløsning bli beskattet både for "salg" av driftsmidler han delvis eier som del av overskudd fra selskapet, og også for salg av andelen som inneholder samme driftsmidlet.

Det foreligger endel litteratur om denne problemstillingen. Og som sagt også endel betraktninger om at beskatningen faller lite gunstig ut skattemessig for den som overtar selskapet alene. Men det har problematisk å finne noen klare alternativer til dagens lov regime.

I og med at en viktig del av deltagerreformens intensjon er samordning mellom deltager og selskap er kanskje ikke kameratene i eksempelet over sin "logiske" måte å bli beskattet på helt ulogisk allikevel? I eksempelet ble han som skulle

*NB! Ved digital innlevering kan du ikke legge inn tekst her*

---

drive videre ikke beskattet i det hele tatt. Han bare tok med seg sin del av selskapet over i sitt enkeltpersonforetak. I slike tilfeller fremstår kameratens måte å tenke på både fornuftig og logisk selv om selv om dette ikke er i tråd med forarbeidene.<sup>52</sup>

For undertegnede fremstår det ulogisk å ha betydelige utgifter ved å investere i et selskap man har tenkt å drive videre, og at dette dermed kan utløse enda mer betydelige skattemessig inntekter for samme person på kort sikt.

Og de skattemessige konsekvensene ved å arve eller få som gave en andel i et selskap med deltagerfastsetting dersom man har tenkt å drive dette videre alene forutsetter også betydelige økonomiske ressurser. I vårt eksempel utgjorde skatten 82 prosent av verdien på det man arvet,

Kanskje burde retningslinjene for hvordan dette bør beskattes tas opp til en ny vurdering?

## **9 Rekkefølge/metode**

### 9.1 Forutsetninger

I Skatte-ABC 2017-2018 side 1041 heter det at dersom samtlige andeler overtas av en deltager foreligger det ikke lenger et selskap. For at en overføring av andel mellom eksisterende deltagere skal behandles etter reglene om oppløsning forutsettes at samtlige deltagere, unntatt den som skal sitte igjen, overfører sine andeler til denne. Overføring til en deltager som blir eneeier ansees å bygge på en beslutning om oppløsning av selskapet, se SKD 2. april 1993 i Utvalget 1993/506. Har derimot et selskap for eksempel tre deltagere, og bare en av deltagerne trer ut av selskapet, skal denne uttreden behandles etter de ordinære reglene for

---

<sup>52</sup> NOU 2005 pkt 10.2



*NB! Ved digital innlevering kan du ikke legge inn tekst her*

---

realisasjon av andel. Ved en senere oppløsning vil det da bare være de to siste deltagerne som skal behandles etter reglene om oppløsning.

Den skattemessige fordeling av inntekten mellom disse to har det imidlertid til tider vært en noe uklar oppfatning om. Selv om Skatteloven § 10-41 3. ledd sier at ved realisasjon av andel skal årets overskudd eller underskudd på andelen fordeles forholdsmessig mellom overdrager og erverver av andelen etter antall måneder av året hver av dem har vært eier av andelen. Overdragelsesmåneden henføres til erververen.

Det hadde kanskje vært naturlig og inkorporere noe om deling av inntekt fra oppgjøret av selskapet ved en oppløsning i denne paragrafen. En finner imidlertid intet om dette i forarbeidene.

En tanke i denne forbindelsen kunne være at når det her er snakk om oppløsning av selskap hvor andelene samles hos siste deltager for å bli drevet videre så har jo alltid de deltagerne som er involvert hvert med like lenge. Forutsatt at de ikke har kjøpt seg inn i løpet av oppløsningsåret. Når selskapet blir oppløst ved deres uttreden er det jo naturlig at antall måneder som eiere blir like.

Men i og med at oppløsning ikke nevnes i noen forbindelse med hensyn til paragrafen må det antas at delingen bare gjelder i forhold til inntekt ved den løpende drift

Det det her må dreie seg om er løpende inntekt og fordeling av denne mellom kjøper og selger av andelen.

## 9,2 Metoder

Det er to metoder som kan anvendes skattemessig når et selskap oppløses og drives videre som et enkeltpersonforetak av en av deltagerne.. Den ene går ut på at nest siste eier selger sin andel og blir beskattet for dette i henhold til reglene for realisasjon av andel. Gjenværende eier ansees da å realisere sin 100 prosent andel av selskapet ved oppløsningen. Konsekvensen for denne eneeieren blir at han i

*NB! Ved digital innlevering kan du ikke legge inn tekst her*

---

tillegg til å få gevinstbeskatningen på sin 100 prosent andel også får beskatningen for alle skatteposisjoner i selskapet inkludert realisasjonsbeskatningen av eiendelene.

Den andre metoden går ut på at oppløsningen av selskapet ansees å skje i samme øyeblikk som nest siste eier selger sin andel til den siste og at beskatningen dermed deles likt mellom dem.

Samlet skatt ved oppløsningen blir uansett metode den samme, men valget av metode vil bestemme hvem av dem som får den største skattebelastningen.

Dersom deltagerne ikke har full oversikt over denne skattemessig konsekvensen når selskapet oppløses, det vil si at prisen på andelen har vært påvirket av de skattemessige konsekvenser, kan deltagerne få seg en økonomisk overraskelse når skatteoppgjøret foreligger.

### 9,3 Historikk

Etter skattereformen med virkning fra og med inntektsåret 2006 laget Lignings-ABC dette året en rettleiding ved oppløsning hvor det i talleksempelen på hvordan dette skulle gjøres ble presentert to metoder.

Den første metoden la til grunn at alle deltagerne realiserte sine andeler ved oppløsningen og ble beskattet både for inntekten/tapet som fremkom i forbindelse med oppgjør av selskapet og for realisasjonen av sine andeler.

Den andre metoden konkluderte med at deltagerne overdro sine andeler til en siste mann i selskapet for at han skulle fortsette som enkeltpersonforetak. Synspunktet var her at når de andre deltagerne overdro sine andeler til sistemann så var dette å anse som en ordinær realisasjon. Når selskapet ble oppløst ga realisasjonen av disse andelene i seg selv ikke noen ekstra gevinst for sistemann, fordi inngangs-

*NB! Ved digital innlevering kan du ikke legge inn tekst her*

---

og utgangsverdi for de andelene han overtok i forbindelse med overgangen til enkeltpersonsforetaket naturlig nok var de samme.

Men konsekvensen av at han ble ansett å oppløse dette selskapet som eneste eier var at han også ble sittende med hele beskatningen av skatteposisjoner og realisasjonsbeskatningen av eiendelene alene.

Fra og med Lignings-ABC som kom for 2007 endret imidlertid "oppskriften" seg for hvordan beskatning av oppløsning når andelene ble samlet på en hånd skulle utføres. Da ble metode to utelatt og metoden som gikk på at alle deltagerne realiserte sine andeler ved oppløsningen og ble beskattet både for inntekten/tapet som fremkom i forbindelse med oppgjør av selskapet og for realisasjonen av sine andeler. Det er denne metoden som fremdeles står beskrevet i den nåværende Skatte ABC.

For igjen å sitere Bondelaget, som faktisk er blant de få undertegnede har vært i stand til å finne som tar opp denne problematikken, så er Skatte ABC sin løsning ikke helt dekkende i alle sammenhenger.

Det vises blant annet til en uttalelse fra Skattedirektoratet<sup>53</sup> hvor det antas at det bør aksepteres at oppløsningen foretas på siste gjenværende deltager som følge av at nest siste deltager har solgt sin andel til denne. En får da nøytralitet i den skattemessige behandlingen av den nest siste deltageren ved at han anses å realisere en selskapsandel uansett om han selger sin andel til den siste overtakende deltageren i selskapet eller til en tredje person.

Poenget er at om andelene samles på en hånd behøver ikke dette bygge på en beslutning om at selskapet skal opphøre. I enkelte tilfeller trenger ikke engang de som selger å vite om hverandres disposisjoner.

Bondelaget illustrerer denne problemstillingen gjennom et eksempel de i 2012 mottok fra Skatteetaten. Bakgrunnen var om det skulle være beskatning ved

---

<sup>53</sup> Utv 1995 s 699

*NB! Ved digital innlevering kan du ikke legge inn tekst her*

---

innløsning, som foreskrevet i Skatte ABC, eller om det skulle være beskatning på siste manns hånd.

Det dreier seg om A, B og C som eier et deltagerlignet selskap sammen. A overdrar sin andel til B dag 1, mens C overdrar sin andel til B neste dag. A sin overdragelse vil ikke medføre noen oppløsning, men når C overdrar sin andel neste dag vil alle andelene være samlet på en hånd. Dette anses som en beslutning om oppløsning av selskapet som ved oppløsningen var eiet av B og C. Tenker en seg at A og C ikke vet om hverandre, og begge overdrar samtidig, uten å tenke at den andre også overdrar slik at selskapet oppløses, kan en ikke uten videre legge til grunn at salgsavtalene anses som avtaler om oppløsning. A og C må da kunne behandles som om de har foretatt en ordinær realisasjon og oppløsningsbeskatningen kan skje hos B.

Hovedregelen må uansett være at beskatning av den enkelte deltager må følge avtalen mellom deltagerne. Dersom det er laget privatrettslige avtaler om hvordan beskatningen skal foregå er det disse som gjelder,

Det som uansett er viktig når selskap med deltagerfastsetting skal oppløses er at partene blir enige om og er klar over hvem som får skattebelastningen.

## **10 Oppsummering**

Bakgrunnen for denne oppgaven er at man gjennom praktisk erfaring med oppløsning av selskap med deltagerfastsetting som følge av at andelene samles på en hånd ofte blir overrasket over det inntektstillegg den "siste" deltager blir utsatt for.

Skatten gjenværende deltager må betale når han vil drive videre alene et selskap med deltagerfastsetting oppleves erfaringsmessig uforholdsmessig høy for vedkommende det gjelder.

*NB! Ved digital innlevering kan du ikke legge inn tekst her*

---

Nå har det riktignok kommet nye regler i forhold til tidsfrist med å ta inn ny deltager,<sup>54</sup> men dette endrer ikke det faktum at dersom det ikke kommer med noen så medfører dette fullt oppløsningsregnskap både for selskap og deltagere. Også for han som har tenkt å fortsette selskapet som enkeltpersonforetak.

Nå ligger det i selve deltagerligningens natur at en slik skattemessig oppløsning i mange tilfeller innebærer betydelige inntekter for den gjenværende. Selv om vedkommende kan ta med seg noen nye inngangsverdier inn i sitt enkeltpersonforetak vil oppløsningen på kort sikt medføre en betydelig likvid belastning.

Denne belastningen kan av mange, inkludert undertegnede, fremstå som urimelig.

Departementet skrev i forbindelse med Ot. prp. 92 (2004-2005) at noe av poenget med deltagerligning var å ivareta en samordning mellom selskap og deltager. Dette for å opprettholde gode rammebetingelser for nyskapning og oppstarts virksomhet.

Kanskje tiden snart er moden for å en revurdering av regelverket omkring de skattemessige utslag som rammer den som vil drive et selskap med deltagerfastsetting videre alene?

---

<sup>54</sup> Fsfin § 10-44 2d