



Skatteetaten

Vår dato  
06.05.2020

Din/Deres dato

Saksbehandler

800 80 000  
Skatteetaten.no

Din/Deres referanse

Telefon

Org.nr  
974761076

Vår referanse

Postadresse  
Postboks 9200 Grønland  
0134 OSLO

U.off. offl. § 13, sktvl. § 3-1

Advokatfirmaet Wiersholm AS  
Postboks 1400 Vika  
0115 OSLO

Att. Andreas Bullen

## Bindende forhåndsuttalelse – beskatning av norsk eier av britisk LLP

Vi viser til ditt brev av 16.03.2020 med anmodning om bindende forhåndsuttalelse for Nicolai Tangen med fødselsnummer [REDACTED]. Vi viser også til vår e-post 27.04.2020 med anmodning om ytterligere opplysninger, samt ditt svar av 29.04.2020.

### Skattekontorets konklusjon i saken

Nicolai Tangen vil ikke bli beskattet for sin andel av overskudd og underskudd i Nytt LLP hjemmehørende i Storbritannia, jf. skatteloven § 10-40, etter at han begynner å arbeide i Norge i august 2020. Han vil ikke bli beskattet for overskudd i Nytt LLP etter utbytteregeleene i skatteloven § 10-11 før styret i Nytt LLP beslutter å foreta utdeling av overskudd til ham. Gaver fra Nytt LLP til AKO Foundation vil ikke bli beskattet som utbytte på Nicolai Tangens hånd verken etter skatteloven § 5-1 første ledd, jf. § 10-11 eller etter skatteloven § 13-2. Utdelinger fra AKO Capital LLP til Nytt LLP og utdelinger fra Nytt LLP til Nicolai Tangen vil ikke bli beskattet som arbeidsinntekt på hans hånd etter skatteloven § 5-1.

In English:

Nicolai Tangen will not be taxed on his share of the profits and losses of the New LLP, pursuant to the Norwegian Tax Act chapter 10-40 while working in Norway from august 2020. He will not be taxed on the profits of the New LLP pursuant to the dividend rules in the Norwegian Tax Act section 10-11 until the New LLP Board makes an explicit resolution to make a distribution of profits to him. Gifts by the New LLP to AKO Foundation will not be taxed as dividends in the hands of Nicolai Tangen pursuant to the Norwegian Tax Act section 5-1 (1), section 10-11 or section 13-2. Distributions by AKO Capital LLP to the New LLP and distributions by the New LLP to Nicolai Tangen will not be taxed as labour income in his hands pursuant to the Norwegian Tax Act section 5-1.

Ved eventuell uoverensstemmelse mellom norsk og engelsk tekst i konklusjonen ovenfor er det norsk tekst som vil gjelde.



## Generelt om ordningen med bindende forhåndsuttalelser

Endelig avgitt uttalelse er bindende for alle instanser innen Skatteetaten. For at myndighetene skal være bundet av uttalelsen, må den planlagte disposisjonen besluttes og iverksettes slik den fremgår av anmodningen. Den bindende forhåndsuttalelsen legges til grunn dersom den skattepliktige krever det ved fastsettingen i den skattemeldingen som omfatter den aktuelle disposisjon, og den faktiske disposisjon er gjennomført i samsvar med forutsetningene for uttalelsen. Det må sannsynliggjøres at disposisjonen er identisk med den disposisjon forhåndsuttalelsen gjelder. Beløpsmessige eller kvantitative forskjeller uten betydning for det avgjorte rettsspørsmål ses det bort fra, jf. skatteforvaltningsloven § 6-1 tredje ledd, jf. skatteforvaltningsforskriften § 6-1-9 første ledd. Hvis den skattepliktige ikke har krevd at uttalelsen skal legges til grunn i skattemeldingen, vil retten til å benytte uttalelsen normalt bortfalle.

Uttalelsen har bare bindende virkning for disposisjoner som er besluttet og iverksatt innen tre år etter utgangen av det året da uttalelsen ble gitt. Den bindende virkningen av en forhåndsuttalelse opphører fem år etter utgangen av det året uttalelsen ble gitt. Videre bør man være klar over at dersom rettstilstanden endres ved lov eller forskrift, går disse reglene foran det som er bestemt i uttalelsen.

Uttalelsen kan påklages i samsvar med reglene om klage over enkeltvedtak om skattefastsetting i skatteforvaltningsloven kapittel 13, jf. skatteforvaltningsforskriften § 6-2. Skriftlig klage skal innen seks uker sendes det organ som har avgitt den bindende forhåndsuttalelsen. Reglene om krav til anmodningens innhold i § 6-1-4 gjelder tilsvarende for klage over en bindende forhåndsuttalelse, jf. § 6-2-1. Ved mottak av klage skal den instans som har avgitt uttalelsen vurdere om det er grunnlag for omgjøring til gunst for den skattepliktige, jf. skatteforvaltningsloven § 13-6 tredje ledd. Er vilkårene for å behandle en klage ikke til stede, skal den instans som har avgitt uttalelsen avvise saken, jf. skatteforvaltningsloven § 13-6 annet ledd.

I det tilfellet klagen tas til behandling, skal det organ som mottar klagen utarbeide en uttalelse til Skatteklagenemnda og oversende klagen, jf. skatteforvaltningsloven §§ 13-3, 13-4 og 13-5. Klageinstansens forhåndsuttalelse bør normalt avgis senest tre måneder fra fullstendig klage er mottatt.

Skattekontoret har avgitt følgende bindende forhåndsuttalelse i saken, jf. skatteforvaltningsloven § 6-1 jf. § 6-4.

## Innsenders fremstilling av faktum og jus

### Innledning

På bakgrunn av de opplysninger som er gitt i anmodningen, legges det til grunn at skattepliktige er norsk statsborger som har bodd og jobbet i Storbritannia siden 1992. Skattepliktige er skattemessig bosatt i Storbritannia. Selv om han jevnlig har besøkt Norge i perioden han har bodd og jobbet i Storbritannia, så har han ikke vært skattemessig bosatt i Norge på mange år.

Skattepliktige er eier/partner i AKO Capital LLP ("Eksisterende LLP"), som er et britisk limited liability partnership. Eiere i et limited liability partnership i Storbritannia omtales som "members" (medlemmer). Det er andre medlemmer i Eksisterende LLP. Hvert medlem (inkludert skattepliktige) har rett til en andel av overskuddet i Eksisterende LLP.



Skattepliktige er for tiden i samtaler med Norges Bank Investment Management ("Ny arbeidsgiver") om muligheten for at han kan tiltre stillingen som daglig leder i Ny arbeidsgiver og dermed utføre arbeid for Ny arbeidsgiver ("Arbeidet"). Arbeidsforholdet antas å starte rundt august 2020 og vare i omtrent fem år. Arbeidet vil kreve at skattepliktige oppholder seg i Norge hvert år. Forpliktelsene knyttet til arbeidet, sammen med den tiden skattepliktige oppholder seg i Norge hvert år, kan medføre at skattepliktige blir skattemessig bosatt i Norge, jf. skatteloven § 2-1 annet ledd, med virkning fra 01.01.2020. Skattepliktige antar at han fortsatt vil være skattemessig bosatt i Storbritannia etter britisk internrett gjennom hele arbeidsperioden.

Det er fremdeles ikke avgjort om skattepliktige vil være bosatt i Storbritannia etter artikkel 4 punkt 2 bokstav a i skatteavtalen mellom Norge og Storbritannia hvis han blir ansatt hos Ny arbeidsgiver, siden det er momenter som indikerer at "sentrum for livsinteressene" vil være i Storbritannia i arbeidsperioden. Men ifølge skatteforvaltningsforskriften § 6-1-4 fjerde ledd er det ikke adgang til å få en bindende forhåndsuttalelse vedrørende forhold som skal avgjøres etter skatteavtale mellom Norge og en annen stat. Innsender skriver at i denne forhåndsuttalelsen kan skattekontoret derfor forutsette at skattepliktige vil bli ansett som skattemessig bosatt i Norge etter artikkel 4 i skatteavtalen mellom Norge og Storbritannia fra det tidspunkt han starter Arbeidet.

For å kunne vie seg til Arbeidet, planlegger skattepliktige å trekke seg fra aktiv medvirkning i virksomheten til Eksisterende LLP. Han planlegger også å restrukturere sine eierinteresser i virksomheten. Denne anmodningen om bindende forhåndsuttalelse gjelder norsk beskatning av den nye eierstrukturen og problemstillinger relatert til dette.

## **Faktum**

### ***Eksisterende LLP***

- Virksomhet og historie

Eksisterende LLP er autorisert selskap etter britisk finanslovgivning. Skattepliktige er medlem i Eksisterende selskap. Eksisterende selskap er et limited liability partnership etablert i samsvar med engelsk lov.

Eksisterende LLP ble stiftet i 2005. Skattepliktige var stifter av Eksisterende LLP og ble medlem ved stiftelsen, sammen med en annen person. Flere andre fysiske personer og selskaper har siden blitt medlemmer.

Virksomheten til Eksisterende LLP er å fungere som investeringsforvalter for forskjellige fond ("Investeringsfondene"). De første investeringsfondene var AKO Fund Limited, AKO Partners LP og AKO Master Fund Limited master feeder struktur. Disse ble lansert 01.10.2005. Flere fond har kommet til de påfølgende årene. Som investeringsforvalter for investeringsfondene har Eksisterende LLP rett til følgende, etter de forskjellige avtalene:

- (i) forvaltningshonorar, basert på verdien av eiendelene til det enkelte investeringsfond, og
- (ii) ytelsesbasert honorar, basert på resultatet i det enkelte fond.



Investeringsfondene søker å oppnå langsiktig avkastning for sine investorer. Medlemmene i Eksisterende LLP kan investere i investeringsfondene, men for øvrig har investorene i hovedsak ingen tilknytning til skattepliktige eller Eksisterende LLP.

➤ Eierstruktur

Skattepliktiges andel av overskuddet i Eksisterende LLP er omtrent 66 %, og samlet andel av overskuddet til de resterende medlemmene er omtrent 34 %. Skattepliktige har 95 av til sammen 137 stemmer i Eksisterende LLP, noe som utgjør 69,34 % av stemmene. Ifølge gjeldende britisk lovgivning om limited liability partnerships er det ingen nødvendighet sammenheng mellom overskuddsandelene til et medlem og medlemmets andel av stemmene. Når det gjelder Eksisterende LLP, varierer overskuddsandelene fra år til år avhengig av når medlemmene trer inn og ut, og når de rykker opp internt, mens stemmerettene har vært relativt konstante. Dette har medført at skattepliktiges overskuddsandel er noe lavere enn andelen av stemmene. Reglene som regulerer fordeling av overskudd mellom medlemmene står i kapittel 10 og 11 i gjeldende selskapsavtale for Eksisterende LLP ("Gjeldende selskapsavtale").

➤ Eget rettssubjekt

Et limited liability partnership er et eget subjekt og et eget rettssubjekt adskilt fra medlemmene. Dette betyr for eksempel at partnerskapet eier sine egne eiendeler og at det er ansvarlig for sine egne forpliktelser. Medlemmene representerer selskapet, og de er som hovedregel kun ansvarlig for et beløp opp til det de har skutt inn i selskapet. Et limited liability partnership kan gjøre alle ting som en juridisk person kan gjøre, herunder eie eiendeler, inngå kontrakter, saksøke og bli saksøkt.

Utøvelse av virksomheten i et limited liability partnership reguleres vanligvis av en rettslig bindende avtale inngått av medlemmene. Denne avtalen regulerer rettigheter, plikter, ansvar og forpliktelser til hvert medlem, og regulerer også hvordan virksomheten skal styres og utøves.

Det fremgår også spesifikt i § 1 (3) i Limited Liability Partnership Act 2000 at medlemmene i et limited liability partnership har myndighet til å binde partnerskapet.

➤ Skattemessig behandling i Storbritannia

Innsender opplyser at selv om et limited liability partnership generelt i engelsk rett behandles som et eget rettssubjekt adskilt fra medlemmene, så anses det for skatteformål å være et transparent selskap, slik at de enkelte medlemmene, og ikke partnerskapet som sådan, blir beskattet for deres respektive andeler av selskapets inntekter og gevinster.

➤ Ansvar for medlemmene i Eksisterende LLP

### Ansvar etter engelsk rett

Innsender opplyser at utgangspunktet etter engelsk lovgivning er at alle medlemmene i et limited liability partnership har begrenset ansvar for partnerskapets forpliktelser. Medlemmene er dermed vanligvis ikke forpliktet til å dekke partnerskapets forpliktelser.



Imidlertid finnes det spesifikke situasjoner hvor et medlem i et limited liability partnership kan være pålagt å bidra til eiendelene i et partnerskap, for eksempel hvis et medlem:

- (i) er eneste medlem i et limited liability partnership i seks måneder,
- (ii) er pålagt å foreta innskudd i partnerskapet i henhold til en avtale mellom medlemmene,
- (iii) har begått uaktsom handling til skade for partnerskapet eller kommer inn under de spesielle tilbakebetalingsbestemmelsene i Insolvency Act 1986, eller
- (iv) har brutt et tillitsforhold til partnerskapet.

Ifølge innsender er situasjonene hvor et medlem kan bli forpliktet til å bidra til partnerskapets eiendeler, jf. punktene ovenfor, svært spesifikke, og i noen grad avhengig av hvordan det konkrete partnerskapet er organisert.

#### Ansvar for medlemmene i Eksisterende LLP

Innsender skriver at som et limited liability partnership etablert i samsvar med engelsk lov, har alle medlemmene i Eksisterende LLP begrenset ansvar for Eksisterende LLP sine forpliktelser som har oppstått som følge av selskapets virksomhet.

Når det gjelder situasjonene (i)–(iv) ovenfor, så er punkt (i) ikke aktuell for Eksisterende LLP, da Eksisterende LLP har flere medlemmer.

Innsender opplyser at når det gjelder punkt (ii), så har medlemmene i Eksisterende LLP ikke avtalt at et eller flere medlemmer skal ha forpliktelse til å gjøre kapitalinnskudd for å dekke forpliktelsene til Eksisterende LLP. Ifølge punkt 7.1 i Gjeldende selskapsavtale er medlemmene forpliktet til å skyte inn et spesifikt beløp ("ordinary capital contributions") angitt i vedlegg 1 til Gjeldende selskapsavtale, i samsvar med § 74 i Insolvency Act 1986. Innskuddene angitt i vedlegg 1 til Gjeldende selskapsavtale utgjør det maksimale beløp hvert enkelt medlem har plikt til å skyte inn, jf. punkt 7.1 i Gjeldende selskapsavtale. Forpliktelsen til å foreta kapitalinnskudd i en insolvenssituasjon i Eksisterende LLP er således begrenset. Det følger av punkt 7.3 i Gjeldende selskapsavtale at medlemmer "may contribute further ordinary capital" etter avtale med styret i Eksisterende LLP, men som ordlyden tilsier så har de ingen forpliktelse til å foreta slikt kapitalinnskudd.

Ifølge innsender er det heller ingen forpliktelse for noe medlem i Eksisterende LLP til å skyte inn eller betale et beløp for å dekke eventuell negativ balanse på medlemmets "distribution account", jf. punkt 11.5 i Gjeldende selskapsavtale. "Distribution account" er en konto hvor overskudd (eller underskudd) fordeles til medlemmene hvert regnskapsår basert på bestemmelsene i kapittel 10 i Gjeldende selskapsavtale. Bestemmelsene i punkt 11.5 i Gjeldende selskapsavtale sikrer at intet medlem har forpliktelse til å dekke underskudd som er fordelt til "*distribution account*".

Innsender skriver at når det gjelder situasjonene i punktene (iii) og (iv), er det ikke slik at forpliktelse til å foreta kapitalinnskudd i slike situasjoner indikerer at medlemmer i Eksisterende LLP har ubegrenset



ansvar. Det er heller slik at forpliktelse til å foreta kapitalinnskudd i situasjon (iii) kun er en konsekvens av britiske omgjøringsregler i insolvenssituasjoner. Et medlem vil ha forpliktelse til å tilbakebetale utbetalte beløp (for eksempel tilbakebetaling av lån, overskuddsfordeling, lønn, rente eller overføring av eiendeler) fra selskapet innenfor en bestemt periode (normalt to år), hvis dette medlemmet visste eller burde ha visst at etter den aktuelle utbetalingen, var det ingen fornuftig sannsynlighet for at partnerskapet kunne unngå en insolvenssituasjon. Forpliktelse til å foreta kapitalinnskudd i situasjon (iv) vil på sin side være et krav for skade påført partnerskapet som følge av brudd på medlemmets forpliktelser overfor partnerskapet.

Ifølge innsender er det altså slik at intet medlem av Eksisterende LLP har ubegrenset ansvar for Eksisterende LLP sine forpliktelser. Ansvaret for hvert medlem i Eksisterende LLP er begrenset.

➤ Skattepliktiges involvering i Eksisterende LLP

Fra stiftelse til i dag

Eksisterende LLP ble stiftet av skattepliktige i 2005. På det tidspunktet var antall sysselsatte i virksomheten åtte, og verdien av forvaltede eiendeler var omtrent USD 580 millioner. Siden 2005 har Eksisterende Selskap hatt betydelig vekst, det har blitt et av Europas ledende alternative investeringspartnerskap, og det forvalter nå omtrent USD 18,4 milliarder i forskjellige fond. Antall sysselsatte er nå 67 personer, herunder et investeringsteam på 19 personer.

Som medlem har skattepliktige foretatt kapitalinnskudd på GBP 285 000 i Eksisterende LLP. Men ifølge innsender består kapitalbasen i Eksisterende LLP ikke bare av kapitalinnskudd fra medlemmene, men også av immaterielle verdier (som ikke er balanseført), som for eksempel investeringsteamets kunnskaper og kompetanse (intellektuell kapital), selskapets firmanavn og rykte i bransjen, samt relasjoner til investorer/kunder. Ifølge innsender illustreres den faktiske verdien av Eksisterende LLP av et tilbud (som ble avslått) på 20 % av selskapet i 2016 på [REDACTED]

I tillegg til å være medlem og investor i Eksisterende LLP, har skattepliktige også vært aktiv i forretningsvirksomheten til Eksisterende LLP. Fra stiftelsen i 2005 har skattepliktige vært styremedlem i Eksisterende LLP, og han har vært daglig leder og investeringsdirektør. Styret i Eksisterende LLP har, i samsvar med Gjeldende selskapsavtale, eksklusivt ansvar for ledelse og kontroll av virksomheten. Skattepliktige har vært tett involvert i de finansielle rådgivertjenestene som Eksisterende LLP tilbyr, og også i oppbygging av verdien av virksomheten. Ifølge innsender kan utdelingene til skattepliktige fra Eksisterende LLP i tidsrommet fra 2005, mens skattepliktige var skattemessig bosatt i Storbritannia, som følge av dette ha oversteget det som ville ha vært ordinær avkastning på kapitalen som han har investert i Eksisterende LLP.

Innsender skriver at i perioden fra 2005 til skattepliktige potensielt kan begynne Arbeidet, vil i hvert fall noe av utdelingene til skattepliktige fra Eksisterende LLP, ha sitt grunnlag i hans personlige innsats og bidrag til virksomheten i Eksisterende LLP.



### Fra skattepliktige ansettes hos Ny arbeidsgiver

Om skattepliktige begynner Arbeidet for Ny arbeidsgiver, vil han avslutte all aktivitet i virksomheten til Eksisterende LLP. Han vil også trekke seg fra styret i Eksisterende LLP. Ifølge innsender vil skattepliktige således ikke utøve noen finansiell rådgivning eller andre aktiviteter på vegne av Eksisterende LLP mens han utfører Arbeidet for Ny arbeidsgiver. Han vil da kun være en passiv investor i Eksisterende LLP (gjennom Nytt LLP).

Innsender skriver at på bakgrunn av den sterke markedsposisjonen til Eksisterende LLP og dets store og veletablerte investeringsteam, er Eksisterende LLP godt rustet til å fungere uten at skattepliktige er involvert i driften av selskapet. Eksisterende LLP har sterk ledelse som kan fungere godt uten at skattepliktige er til stede for å bidra i virksomheten.

For å tilrettelegge for at skattepliktige avslutter sin aktivitet i Eksisterende LLP, vurderer han å restrukturere eierskapet i Eksisterende LLP.

### **Stiftelsen**

#### ➤ Historie og formål

Innsender opplyser at i omtrent syv år har skattepliktige gitt gaver (donasjoner) til en veldedig stiftelse, AKO Foundation ("Stiftelsen"). Skattepliktige etablerte Stiftelsen som et engelsk selskap begrenset av garanti i samsvar med engelsk lov 01.02.2013. Stiftelsen ble registrert som veldedighet av Charity Commission for England and Wales 29.04.2013. Opplysninger om Stiftelsen, herunder årlige reviderte regnskaper, arkiveres hos og publiseres av Charity Commission. Stiftelsen er godkjent som veldedighet for skatteformål i Storbritannia.

Formålet til Stiftelsen er utelukkende veldedighet, og inkluderer støtte til utdanning og støtte til kunst, kultur og vitenskap. Stiftelsen gir regelmessig tilskudd for å støtte slike veldedige formål.

#### ➤ Skattepliktiges involvering i stiftelsen

### Trustee

Skattepliktige er en av fem trustees (forvaltere) i Stiftelsen. De andre forvalterne er skattepliktiges ektefelle, David Woodburn, Henrik Syse og Sally Procopis. David Woodburn er medlem i Eksisterende LLP og Henrik Syse er styremedlem i mange av investeringsfonds-selskapene. Sally Procopis har ingen tilknytning til Eksisterende LLP eller skattepliktige. Utnevning av forvaltere gjøres av medlemmer i Stiftelsen (for tiden David Woodburn og Nicola Staples). Forvalterne er ifølge engelsk lov forpliktet til å fremme formålene til Stiftelsen, og de er ansvarlige for dette overfor Charity Commission.

Ifølge innsender mottar ingen av forvalterne noen fordeler fra Stiftelsen, og ingen av dem mottar lønn, honorar el. for å være forvalter for Stiftelsen.

Det er forvalterne sammen som beslutter hvilke formål som skal støttes av Stiftelsen og hvilke tilskudd som blir gitt.



## Finansiering

Stiftelsen har blitt finansiert av skattepliktige primært ved gaver i form av aksjer i AKO Fund Limited, som han eide personlig. Etter å ha mottatt aksjene har Stiftelsen fra tid til annen bedt om å få innløst aksjer av AKO Fund Limited mot utbetaling av kontanter, og midlene som Stiftelsen har mottatt ved disse innløsningene har Stiftelsen benyttet for å oppfylle sitt formål om å yte veldedige tilskudd.

Stiftelsen har til sammen mottatt mer enn GBP 300 million og har gitt tilskudd på omtrent GBP 100 million.

## Skattepliktiges involvering om han ansettes hos Ny arbeidsgiver

Innsender opplyser at for at skattepliktige skal kunne vie seg helt til Ny arbeidsgiver, vurderer han å trekke seg som forvalter i Stiftelsen. I e-post av 29.04.2020 er det opplyst at både skattepliktige og hans ektefelle har besluttet å trekke seg som forvaltere i Stiftelsen. Innsender opplyser videre at når skattepliktige og ektefellen har trukket seg som forvaltere, vil de ikke lenger ha noen formell rett til å påvirke beslutninger om Stiftelsens tilskudd/gaver. Forvalterne vil kunne diskutere slike beslutninger med skattepliktige, men selve beslutningene fattes av forvalterne alene.

Skattepliktige vil videre ikke delta på noen måte i beslutninger vedrørende hvordan Stiftelsen investerer sin kapital, og han vil heller ikke få informasjon om dette.

Som en del av restruktureringen av eierinteressene vil skattepliktige ikke personlig gi gaver til Stiftelsen mens han utfører Arbeidet for Ny arbeidsgiver. Fortsatt finansiering av Stiftelsen vil i stedet bli gjort ved gaver fra Nytt LLP.

## *Ny holdingstruktur*

### ➤ Nytt LLP

Innsender opplyser at skattepliktige planlegger å restrukturere eierinteressene i Eksisterende LLP. Det vil medføre at før han starter Arbeidet, vil det bli stiftet et nytt limited liability partnership etter engelsk rett ("Nytt LLP"). Skattepliktiges eierandel i Eksisterende LLP vil bli overført til Nytt LLP, og Nytt LLP blir altså medlem i Eksisterende LLP. Ifølge innsender er Nytt LLP ment å donere hele (eller nesten hele) sitt overskudd til Stiftelsen.

Skattepliktige og noen få (sannsynligvis tre) andre personer vil være de eneste medlemmene i Nytt LLP. Nytt LLP vil bli medlem i Eksisterende LLP. Gjeldende selskapsavtale vil bli endret slik at Nytt LLP overtar skattepliktiges overskuddsandel i Eksisterende LLP. Skattepliktige vil selv opphøre å være medlem i Eksisterende LLP, og vil dermed ikke lenger ha krav på en andel av overskuddet i Eksisterende LLP. Hans eierinteresse i Eksisterende LLP vil kun være indirekte gjennom Nytt LLP. Skattepliktige vil også trekke seg fra styret i Eksisterende LLP.

## Skattepliktiges andel av overskudd og stemmerett

Skattepliktige vil være et av noen få personlige medlemmer i Nytt LLP. Medlemmenes overskuddsandeler og andre forhold som gjelder driften av Nytt LLP vil bli regulert i avtale mellom medlemmene i Nytt LLP





("Selskapsavtale for Nytt LLP"). Ifølge innsender antas det at skattepliktiges andel av overskudd utbetalt fra Nytt LLP vil være 100 % eller nesten 100 %. Det forventes videre at skattepliktiges andel av medlemmenes stemmeretter også vil være 100 % eller nesten 100 %, med unntak av om skattepliktige ikke er tillatt å ha slik stemmerett som medlem etter finanslovgivningen i Storbritannia. Hvorvidt skattepliktige er tillatt å ha stemmerett i Nytt LLP er for tiden til vurdering. Innsender skriver at skattekontoret kan forutsette at en eventuell forskjell mellom skattepliktiges andel av overskuddet i Nytt LLP og skattepliktiges andel av medlemmenes stemmeretter i Nytt LLP, kun vil være en følge av britisk rett.

### Styre

Selskapsavtale for Nytt LLP vil etablere et styre som vil være ansvarlig for driften av Nytt LLP. Ifølge innsender er sammensetningen av styret i Nytt LLP ikke bestemt ennå, men det er meningen at skattepliktige ikke skal være styremedlem og at han heller ikke skal være involvert i driften eller styringen av Nytt LLP. Siden skattepliktiges andel av medlemmenes stemmer ennå ikke er avgjort, er det også usikkert om skattepliktige vil ha noen innflytelse over sammensetningen av styret i Nytt LLP. Dette er forhold som fremdeles er under vurdering og som ikke har blitt bestemt ennå.

### Formål

Formålet til Nytt LLP vil fremgå av Selskapsavtale for Nytt LLP. Det forretningsmessige formålet til Nytt LLP vil være å ha eierinteresse i Eksisterende LLP som en investering. Ifølge innsender vil ytterligere formål for Nytt LLP være å gi gaver til Stiftelsen, og Selskapsavtalen for Nytt LLP vil inneholde en uttrykkelig adgang til å gi slike gaver.

### Gaver fra Nytt LLP til Stiftelsen

Alle avgjørelser om å gi gaver til Stiftelsen fra overskuddet i Nytt LLP vil i samsvar med bestemmelsene i Selskapsavtale for Nytt LLP, bli fattet av styret i Nytt LLP. Det er ikke nødvendig med godkjenning fra medlemmene (heller ikke skattepliktige) for at Nytt LLP skal gi slike gaver. Ifølge innsender forventes det at styret i Nytt LLP i praksis vil utøve sin myndighet slik at Nytt LLP gir hele (eller nesten hele) sitt overskudd som gave til Stiftelsen. Det er sannsynlig at overskuddet først vil bli brukt til å tegne seg for aksjer i ett av investeringsfondene, som for eksempel AKO Fund Limited, og at Nytt LLP vil gi disse aksjene til Stiftelsen, slik skattepliktige har gjort tidligere.

Gaver fra Nytt LLP til Stiftelsen vil kun bli gitt så langt slike gaver er tillatt etter engelsk lov. Innsender skriver at det kan forutsettes at gaver fra Nytt LLP til Stiftelsen vil være i overensstemmelse med engelsk lov.

Innsender opplyser at i henhold til britisk skattelovgivning er visse gaver til veldedige formål fradragsberettigede for giveren. Aksjer i AKO Fund Limited har blitt akseptert som å gi grunnlag for slikt inntektsfradrag. Siden Nytt LLP vil bli ansett som skattemessig transparent, og siden disposisjoner utført av Nytt LLP for britiske skattemessige formål vil bli ansett som disposisjoner utført av medlemmene, så vil gaver i form av disse aksjene fra Nytt LLP til Stiftelsen kunne gi grunnlag for inntektsfradrag for medlemmene i Nytt LLP.



### Utdelinger fra Nytt LLP til medlemmene

Utdelinger fra Nytt LLP til medlemmene må behandles i styret i Nytt LLP. Innsender skriver at uten uttrykkelig beslutning i styret i Nytt LLP om å foreta utdelinger til medlemmene, vil skattepliktige ikke motta eller ha krav på noen del av overskuddet i Nytt LLP.

### Rettslig stilling

Ifølge innsender vil Nytt LLP bli stiftet som et limited liability partnership etter engelsk rett. Nytt LLP vil dermed stå i samme rettslige stilling som Eksisterende LLP, det vil si at:

- Nytt LLP er et eget rettssubjekt adskilt fra sine medlemmer.
- For britiske skatteformål vil Nytt LLP bli ansett som et transparent selskap, slik at dets medlemmer (og ikke selskapet som sådan) blir beskattet for sine respektive andeler av selskapets overskudd og gevinster.
- Ingen av medlemmene i Nytt LLP vil ha ubegrenset ansvar for forpliktelsene til Nytt LLP. Ansvaret til hvert medlem i Nytt LLP vil være begrenset.

### Hovedmotivene for ny holdingstruktur

Etter anmodning fra skattekontoret har innsender i e-post av 29.04.2020 gitt opplysninger om hovedmotivet for den nye holdingstrukturen.

Innsender skriver at hovedmotivet for omorganiseringen er å gjøre det mulig for skattepliktige å tilfredsstille kravet fra Ny arbeidsgiver og forventningene fra den norske offentligheten om at han isolerer seg fra virksomheten til Eksisterende LLP og fra driften av Stiftelsen før han begynner å arbeide for Ny arbeidsgiver. Siden skattepliktige ønsker å starte i stillingen som daglig leder for Ny arbeidsgiver, er alt som gjør dette mulig en fordel for ham. I den sammenheng oppgir innsender at det er følgende spesielle fordeler med den foreslåtte omorganiseringen:

1. Så lenge skattepliktige fortsetter å være medlem av Eksisterende LLP, har han stemmerett som gjør at han kan påvirke virksomheten til Eksisterende LLP, og han har rett til informasjon om virksomheten. Så lenge skattepliktige er medlem, kan det bli nødvendig at han blir involvert i virksomheten til Eksisterende LLP, ettersom Gjeldende selskapsavtale for Eksisterende LLP regulerer en rekke handlinger for virksomheten som bare kan utføres med uttrykkelig samtykke fra medlemmene. Etablering av Nytt LLP vil opprette et nytt subjekt som skal inneha og utøve disse rettighetene, slik at skattepliktige kan trekke seg som medlem av Eksisterende LLP.
2. Innsender opplyser at etter omorganiseringen vil styret i Nytt LLP (som ikke vil omfatte skattepliktige) utøve all stemmerett i Eksisterende LLP som pr. i dag tilligger skattepliktige personlig. Det vil videre være styret i Nytt LLP som vil motta all informasjonen om Eksisterende LLP som det pr. i dag er skattepliktige som mottar. Ifølge innsender sikrer dette at skattepliktige ikke vil være involvert i driften av Eksisterende LLP.



3. Avgjørelser om gaver til Stiftelsen av skattepliktiges andel av overskudd i Eksisterende LLP tas pr. i dag av skattepliktige. Etter omorganiseringen vil slike beslutninger ifølge innsender bli tatt av styret i Nytt LLP. Omorganiseringen vil derfor forhindre den potensielle innflytelsen som skattepliktige ellers kunne ha hatt over Stiftelsen som kilde til disse gavene.

## Spørsmål

Skattepliktige ber om en bindende forhåndsuttalelse som bekrefter at:

- skattepliktige ikke vil bli beskattet for sin andel av overskudd og underskudd i Nytt LLP, jf. skatteloven § 10-40 mens han arbeider for Ny arbeidsgiver (og kan være skattemessig bosatt i Norge.),
- skattepliktige ikke vil bli beskattet for overskudd i Nytt LLP før styret i Nytt LLP eksplisitt beslutter å foreta en utdeling av overskudd til ham,
- gaver fra Nytt LLP til Stiftelsen ikke vil bli beskattet som utbytte på skattepliktiges hånd etter skatteloven § 5-1 første ledd, jf. § 10-11 eller etter skatteloven § 13-2, og
- utdelinger fra Eksisterende LLP til Nytt LLP og utdelinger fra Nytt LLP til skattepliktige ikke vil bli beskattet som arbeidsinntekt på skattepliktiges hånd etter skatteloven § 5-1.

## Innsenders vurdering

### *Spørsmål 1: Klassifisering av Nytt LLP etter norske skatteregler*

- Problemstilling og spørsmål

Etter etableringen av Nytt LLP vil skattepliktige ha en indirekte eierinteresse i Eksisterende LLP og en direkte eierinteresse i Nytt LLP. Hvis Nytt LLP blir klassifisert som et selskap med deltakerfastsetting etter norske skatteregler, vil skattepliktige bli beskattet for sin andel av overskuddet i Nytt LLP (som består av utdelinger fra Eksisterende LLP), jf. skatteloven § 10-40, uavhengig av om han mottar utdelinger fra Nytt LLP eller ikke.

Hvis, derimot, Nytt LLP blir klassifisert som et eget skattesubjekt etter norske skatteregler, vil skattepliktige kun bli beskattet for eventuelle utdelinger han mottar fra Nytt LLP, jf. utbyttereguleringene i skatteloven § 10-11.

Spørsmålet er da om Nytt LLP vil bli klassifisert som selskap med deltakerfastsetting eller som eget skattesubjekt etter norske skatteregler.

- Klassifiseringen skal baseres på norsk rett

Innsender viser til Rt. 2012 side 1380 Statoil Holding hvor Høyesterett fastslo at sammenligning av utenlandsk selskap med norsk selskap som er eget skattesubjekt, skal baseres på en klassifisering av det utenlandske selskapet basert på norsk rett (avsnitt 48). Saken gjaldt spørsmålet om et utenlandsk selskap var "tilsvarende" et kvalifiserende subjekt under den norske fritaksmetoden, slik at eierinteresse i det utenlandske selskapet var et kvalifiserende objekt, jf. skatteloven § 2-38 annet ledd bokstav a. Det aktuelle



selskapet var stiftet i Tyskland som et limited partnership etter tysk selskapsrett. Norske limited partnerships (kommandittselskaper) er ikke egne skattesubjekter etter norsk rett, og er derfor ikke kvalifiserende subjekter under den norske fritaksmetoden, jf. den uttømmende listen over kvalifiserende subjekter i skatteloven § 2-38 første ledd. Men det tyske limited partnership ble ansett for å være "tilsvarende" et norsk aksjeselskap, som er et kvalifiserende subjekt. Eierinteressen i det tyske selskapet var dermed omfattet av den norske fritaksmetoden, jf. skatteloven § 2-38 annet ledd bokstav a.

Foreliggende sak gjelder ikke spørsmålet om Nytt LLP selv ville vært et kvalifiserende subjekt under fritaksmetoden om det hadde vært hjemmehørende i Norge. Men som i Statoil Holding er spørsmålet hvordan et utenlandsk selskap skal klassifiseres etter norske skatteregler. Utgangspunktet for Høyesteretts vurdering av dette spørsmålet i Statoil Holding er også gjeldende i foreliggende sak. Ifølge innsender skal klassifiseringen av Nytt LLP enten som selskap med deltakerfastsetting eller som eget skattesubjekt derfor baseres på norsk rett.

Innsender skriver at skattemessig status for Nytt LLP i Storbritannia ikke er avgjørende for den skattemessige klassifiseringen av Nytt LLP i Norge. At skattemessig status for et utenlandsk selskap i sitt hjemland ikke er avgjørende for den norske skattemessige klassifiseringen, fremgår av Høyesterett i avsnitt 50 i Statoil Holding:

*"Ankemothparten har anført at NHD anses som et transparent selskap etter tysk rett, og at dette må ha betydning for tilsvarende-vurderingen. Jeg kan heller ikke se at et slikt syn er forenlig med at klassifiseringen skal skje etter norsk rett."*

Høyesterett viste også til EU-domstolens dom, sak C-303/07 Aberdeen, hvor det ble avgjort at det ikke er i samsvar med EU-retten å behandle et utenlandsk selskap annerledes enn et tilsvarende selskap i hjemlandet basert på det utenlandske selskapets skattemessige status i sitt hjemland. Den skattemessige status for Nytt LLP i Storbritannia, altså som transparent selskap, er etter dette ikke relevant for den skattemessige klassifiseringen av Nytt LLP etter norske skatteregler. Klassifiseringen skal kun være basert på norsk rett. Men ifølge innsender betyr dette likevel ikke at britisk rett ikke er relevant. Som det fremgår i avsnitt 48 i Statoil Holding skal vurderingen baseres på rollene som eiere osv. har i det utenlandske selskapet ifølge selskapsretten i det utenlandske selskapets hjemland:

*"Klassifiseringen må bygges på de ulike involverte parters deltakelse i ledelsen av selskapet, ansvaret for selskapets forpliktelser og deltakelse i overskudd og underskudd, og denne avklaringen av partenes posisjoner skjer med bakgrunn i tysk rett."*

- Ansvar etter norsk rett

#### Selskaper som ikke er egne skattesubjekter etter norsk rett

Skatteloven § 10-40 første ledd definerer anvendelsesområdet for bestemmelsene om skattlegging av deltakere i selskaper med deltakerfastsetting. Bestemmelsen har følgende ordlyd:

*"Bestemmelsene i §§ 10-41 til 10-48 gjelder for deltakere i ansvarlig selskap, kommandittselskap, indre selskap, partrederi og for stille deltakere."*



Innsender skriver at det fremgår av Norsk Lovkommentar, note 911 til skatteloven § 10-41 første ledd at opplistingen av selskaper hvor deltakerne skal beskattes for sin andel av overskudd og underskudd, er en henvisning til skatteloven § 2-2 annet ledd. Denne paragrafen er en uttømmende opplisting av selskaper som ikke er egne skattesubjekter etter norsk skatterett. I bokstav a-d listes det opp en rekke selskapstyper etter norsk selskapsrett. Nytt LLP vil ikke bli etablert etter norsk selskapsrett, og vil dermed ikke inngå direkte i denne opplistingen. Men skatteloven § 2-2 annet ledd bokstav e har en mer generell definisjon av selskaper som heller ikke vil bli ansett som egne skattesubjekter:

*"andre selskaper som omfattes av selskapsloven § 1-1 første ledd."*

Ifølge innsender er selskapsloven § 1-1 første ledd ikke begrenset til selskaper som er stiftet i samsvar med norsk selskapsrett. Hvis Nytt LLP omfattes av selskapsdefinisjonen i selskapsloven § 1-1 første ledd, så vil det også bli ansett som et selskap med deltakerfastsetting etter norske skatteregler. Selskapsloven § 1-1 første ledd har følgende ordlyd:

*"Loven gjelder når en økonomisk virksomhet utøves for to eller flere deltakeres felles regning og risiko, og minst en av deltakerne har et ubegrenset, personlig ansvar for virksomhetens samlede forpliktelser. Loven gjelder også hvor to eller flere deltakere har et ubegrenset ansvar for deler av forpliktelsene når disse deler til sammen utgjør virksomhetens samlede forpliktelser."*

Det fremgår av ordlyden i bestemmelsen at det viktigste kriteriet for å bli ansett som et selskap som omfattes av selskapsloven, er at minst en av deltakerne har "ubegrenset, personlig ansvar" for virksomhetens samlede forpliktelser. Ifølge innsender er det dermed slik at den skattemessige klassifiseringen av Nytt LLP avhenger etter norsk skatterett av om minst et av medlemmene i Nytt LLP vil ha "ubegrenset, personlig ansvar" for forpliktelsene til Nytt LLP.

#### Selskaper som er egne skattesubjekter etter norsk rett

At ansvarsbegrensning er det viktigste kriteriet for å avgjøre hvorvidt Nytt LLP vil bli ansett som selskap med deltakerfastsetting eller som eget skattesubjekt, underbygges ifølge innsender ytterligere av skatteloven § 2-2 første ledd som definerer selskaper som er egne skattesubjekter, forutsatt at de er hjemmehørende i Norge. Definisjonen omfatter nærmere angitte selskaper stiftet i samsvar med norsk rett, som alle er selskaper med begrenset ansvar, som for eksempel aksjeselskap og allmennaksjeselskap. Skatteloven § 2-2 første ledd bokstav e inneholder også en generell definisjon av egne skattesubjekter som omfatter selskaper stiftet etter utenlandsk skatterett:

*"selskap eller sammenslutning som noen eier formuesandeler i eller mottar inntektsandeler fra, når ansvaret for selskapets eller sammenslutningens forpliktelser er begrenset til selskapets eller sammenslutningens kapital."*

Ifølge innsender følger det av ordlyden at det viktigste kriteriet for at et selskap skal være eget skattesubjekt (hvis skattemessig hjemmehørende i Norge), er at ingen aksjonær eller deltaker har ubegrenset ansvar for selskapets forpliktelser.



### Ansvarsforhold for medlemmene i Nytt LLP

Innsender skriver at hovedregelen er at alle medlemmer i britisk limited liability partnership har begrenset ansvar. Således vil alle medlemmene i Nytt LLP i utgangspunktet ha begrenset ansvar siden Nytt LLP er stiftet i samsvar med engelsk rett.

Videre opplyser innsender at det ikke vil være noen bestemmelse i selskapsavtalen til Nytt LLP eller i noen annen avtale mellom medlemmene som innebærer at noen av medlemmene i Nytt LLP er forpliktet til å foreta innskudd i Nytt LLP for å dekke forpliktelsene til Nytt LLP. Når det gjelder andre situasjoner hvor et medlem i et limited liability partnership kan være forpliktet til å foreta innskudd i et partnerskap, vises det til gjennomgangen av dette ovenfor.

Innsender konkluderer med at intet medlem i Nytt LLP således vil ha ubegrenset ansvar for de samlede forpliktelsene til Nytt LLP. Ansvar til hvert medlem i Nytt LLP er begrenset.

➤ Innsenders konklusjon

Nytt LLP vil være et eget skattesubjekt etter norske skatteregler. Skattepliktige vil derfor ikke bli beskattet for sin andel av overskudd og underskudd i Nytt LLP, etter reglene i skatteloven § 10-40. Skattepliktige vil i stedet bli beskattet i Norge bare når (og om) han mottar utdelinger fra Nytt LLP, jf. skatteloven § 10-11.

### *Spørsmål 2: Utdeling av overskudd fra Nytt LLP til skattepliktige*

➤ Problemstilling og spørsmål

Etter etableringen av Nytt LLP vil skattepliktige ha en direkte eierinteresse i dette selskapet. Forutsatt at Nytt LLP er et eget skattesubjekt, vil skattepliktige bare bli beskattet i Norge når (og om) han mottar utdelinger fra Nytt LLP, jf. skatteloven § 10-11.

Innsender skriver at dette reiser spørsmålet om hvilken disposisjon som vil utgjøre en skattepliktig "utdeling" til skattepliktige. Hvis skattepliktige anses å motta skattepliktige utdelinger når Nytt LLP mottar utdelinger fra Eksisterende LLP, uten noen aktiv beslutning fra Nytt LLP om å fordele midler til skattepliktige, vil skattesituasjonen for skattepliktige ikke være særlig forskjellig fra en situasjon hvor skattepliktige blir beskattet for sin andel av overskudd og underskudd i Nytt LLP, jf. skatteloven § 10-40. Situasjonen vil imidlertid være annerledes hvis beskatning for skattepliktige først oppstår ved en aktiv beslutning fra Nytt LLP om å dele ut overskudd.

Spørsmålet er da hvilken disposisjon som vil utløse beskatning for skattepliktige ved utdelinger fra Nytt LLP.

➤ Tidfesting av utbytte fra Nytt LLP til skattepliktige

### Britisk rett

Ifølge innsender krever utdelinger fra Nytt LLP beslutning fra styret i Nytt LLP om å foreta slike utdelinger. Etter britisk rett vil styrebeslutningen være "distribution event". Det innebærer at skattepliktige ikke anses å



ha mottatt noen del av overskuddet til Nytt LLP før styret i Nytt LLP faktisk har besluttet å foreta en utdeling.

### Norsk rett

Ifølge innsender vil styrebeslutning i Nytt LLP være avgjørende også etter norsk skatterett. Tidfestingstidspunktet for utdeling av utbytte til personlig eier reguleres av skatteloven § 14-2 første ledd annet punktum, som har følgende ordlyd:

*"Fordeler som innvinnes ved overføring fra andre, tas til inntekt når skattyteren får en ubetinget rett til ytelsen."*

Det følger av ordlyden at en utdeling ikke skal beskattes på aksjonærens hånd før aksjonæren har "ubetinget rett" til utdelingen. Ifølge innsender vil skattepliktige ikke ha rett til noen del av overskuddet til Nytt LLP før styret i Nytt LLP vedtar å foreta en utdeling til medlemmene, og skattepliktige vil derfor først ha ubetinget rett til utdeling når dette er vedtatt av styret i Nytt LLP. Dette tilsvarer situasjonen der en aksjonær mottar utbytte fra et norsk aksjeselskap, der det generelt sett er generalforsamlingens beslutning om å dele ut utbytte som utløser aksjonærenes skatteplikt, se Zimmer, Bedrift, selskap og skatt, 6. utgave (2014), side 300.

#### ➤ Innsenders konklusjon

Skattepliktige skal ikke beskattes for utdelinger fra Nytt LLP før styret i Nytt LLP har truffet en beslutning om å foreta utdeling til skattepliktige (og andre medlemmer).

### **Spørsmål 3: Gaver fra Nytt LLP til Stiftelsen**

#### ➤ Problemstilling og spørsmål

Ifølge innsender antas det at styret i Nytt LLP vil utøve sin myndighet til å bestemme at Nytt LLP gir bort hele eller nesten hele sitt overskudd til Stiftelsen, enten direkte ved kontantoverføring eller ved først å tegne aksjer i et av investeringsfondene og gi disse aksjene til stiftelsen.

Gaver fra et selskap er ikke skattepliktig for eierne av selskapet etter norsk skatterett. Gaver fra Nytt LLP skal derfor ikke beskattes hos skattepliktige. Det er kun utdelinger fra Nytt LLP til skattepliktige som skal beskattes på skattepliktiges hånd, etter skatteloven § 5-1, jf. skatteloven § 10-11 første ledd.

Spørsmålet er om gaver gitt fra Nytt LLP til Stiftelsen skal anses som utdeling av skattepliktig utbytte fra Nytt LLP til skattepliktige, i henhold til skatteloven § 5-1, jf. skatteloven § 10-11.

#### ➤ Utbyttebeskatning etter skatteloven § 10-11

Skattemessig utbytte er definert i skatteloven § 10-11 annet ledd, som har følgende ordlyd:

*"Som utbytte regnes enhver utdeling som innebærer en vederlagsfri overføring av verdier fra selskap til aksjonær. (...) Som utbytte til vedkommende aksjonær regnes også vederlagsfri*



*overføring til aksjonærens ektefelle eller til personer som aksjonæren er i slekt eller svogerskap med i opp- eller nedstigende linje eller i sidelinjen så nær som onkel eller tante."*

Etter ordlyden i bestemmelsen skal kun utdelinger til en aksjonær eller visse spesifikt oppførte nærstående personer til aksjonæren anses som utbytte. Innsender skriver at listen over enkeltpersoner som skal identifiseres med aksjonæren er uttømmende. Dette er fastslått av Høyesterett i Rt. 1978 side 1184 Sømme, i juridisk litteratur, se f.eks. Zimmer, Bedrift, Selskap og Skatt, 7. utgave (2019) side 295, og det har blitt akseptert i administrativ praksis, se f.eks. BFU 06/09.

Ifølge innsender vil en gave fra Nytt LLP til Stiftelsen ikke utgjøre en vederlagsfri overføring av verdier fra Nytt LLP til skattepliktige, eller til noen personer som skattepliktige er i slektskap med. Når det ikke er fattet en uttrykkelig beslutning av styret i Nytt LLP om utdeling til medlemmene, har skattepliktige ikke krav på noen del av overskuddet i Nytt LLP. En gave fra Nytt LLP til Stiftelsen krever en beslutning fra styret i Nytt LLP, men en slik beslutning vil ikke gi skattepliktige krav på noen del av gaveverdiene.

Innsender konkluderer etter dette med at gaver fra Nytt LLP til Stiftelsen ikke kan anses som utbytte på skattepliktiges hånd etter skatteloven § 10-11.

➤ Omgåelsesregelen i skatteloven § 13-2

Innsender skriver at selv om gaver fra Nytt LLP til Stiftelsen ikke vil bli klassifisert som utbytte til medlemmene i Nytt LLP etter skatteloven § 10-11, kan slike gaver i prinsippet blitt ansett som utbytte etter gjennomskjæringsregelen i skatteloven § 13-2, dersom vilkårene i bestemmelsen er oppfylt.

At gaver fra et selskap til et veldedig formål i prinsippet kan karakteriseres som skattepliktig utbytte hos den personlige aksjonæren, har blitt antatt i juridisk litteratur, se f.eks. Zimmer, Bedrift, Selskap og Skatt, 7. utgave (2019) side 296, og i administrativ praksis, se f.eks. BFU 27/09, i forhold til den tidligere ulovfestede gjennomskjæringsregelen som skatteloven § 13-2 i stor grad er en lovfesting av. Innsender antar at situasjonen er den samme etter ikrafttredelse av den lovfestede gjennomskjæringsregelen i skatteloven § 13-2, slik at gaver i prinsippet kan anses som utbytte etter skatteloven § 13-2.

Det følger av skatteloven § 13-2 første ledd at beskatning av en omklassifisert disposisjon eller flere sammenhengende disposisjoner kan gjøres i tilfelle "omgåelse". Skatteloven § 13-2 annet ledd fastsetter to kumulative vilkår for at det skal foreligge en "omgåelse":

*"En omgåelse foreligger når det er foretatt en disposisjon eller flere sammenhengende disposisjoner som*

- a) *tilsier at hovedformålet var å oppnå en skattefordel, og*
- b) *etter en totalvurdering ikke kan legges til grunn for beskatningen, jf. tredje ledd."*

Den generelle strukturen i skatteloven § 13-2 er den samme som i den tidligere ulovfestede gjennomskjæringsregelen, selv om det er visse forskjeller i innholdet i de to kumulative vilkårene i skatteloven § 13-2 annet ledd sammenlignet med den tidligere ulovfestede gjennomskjæringsregelen.





### Uttalelse fra Finansdepartementet

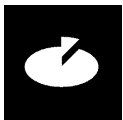
Innsender skriver at som en generell regel skal skattepliktiges valg av transaksjoner, disposisjoner osv. som er i samsvar med privatretten, aksepteres for skattemessige formål. Det er en høy terskel for å omklassifisere en privatrettslig disposisjon (i dette tilfellet en gave) for skatteformål. Finansdepartementet har lagt vekt på dette i en uttalelse, Utv. 2009 side 728, gitt i forbindelse med et tilfelle med en gave fra et aksjeselskap til et allmennyttig formål (bygging av svømmehall):

*"I enkelte tilfeller kan det være vanskelig å se den genuine selskapsinteressen i en spesiell selskapsgave til et ideelt formål, slik at det er nærliggende å anta at det er aksjonærenes mer personlige interesser som ligger bare selskapets gavebeslutning. Har aksjonærene tilstrekkelig innflytelse i selskapet til å sørge for at gaven kan besluttes i det aktuelle selskapsorgan, kan det da ut fra alminnelige omgåelsesbetraktninger unntaksvis tenkes tilfeller der utdelingen må anses som utbytte til disse aksjonærene. Slik gjennomskjæring vil først og fremst være aktuelt for enkelte gaver av uvanlig størrelse etter selskapets forhold (...)*

*I prinsippet er det altså mulig å se for seg utbyttebeskatning ved gjennomskjæring når større gaver til allmennyttige formål kan antas å bero mer på aksjonærenes personlige interesser enn på hensynet til selskapets omdømme mv. Slik beskatning vil imidlertid være krevende og vanskelig å håndheve, især hvis det legges opp til en streng og mest mulig konsekvent ligningspraksis. Det kan også fremstå som urimelig å bli beskattet for fornuftige gaver til allmennyttige formål. Jeg vil derfor anse det mest hensiktsmessig at det ikke legges opp til en slik streng praksis. Gjennomskjæring på området bør etter mitt syn begrenses til helt atypiske tilfeller hvor aksjonærene illojalt bruker sin vedtaksmyndighet i selskapets organer til å tilgodese sine egne gaveformål, fremfor å legge selskapets interesser til grunn for gavevedtaket. (...)"*

Ifølge innsender følger det av ovennevnte at departementet har tatt standpunkt om at gaver fra et selskap til ideelle formål som klart utgangspunkt skal aksepteres for skatteformål. Gjennomskjæring vil bare være et alternativ hvis eierne av et selskap bruker sin innflytelse til å tvinge gjennom beslutninger om å gi gaver for å favorisere sine egne personlige gaveformål, på bekostning av selskapets formål. Departementets uttalelse dreide seg direkte om omklassifisering av gaver fra selskaper til ideelle formål i henhold til den tidligere ulovfestede gjennomskjæringsregelen. Ifølge innsender bør uttalelsen imidlertid ha like stor betydning for gjennomskjæring etter skatteloven § 13-2, ettersom begrunnelsen for departementets standpunkt ved omklassifisering av gaver til utbytte ikke påvirkes av det rettslige grunnlaget for omklassifiseringen. Innsender har heller ikke funnet noen uttalelser i forarbeidene til skatteloven § 13-2 som skulle antyde at det bør være en lavere terskel for å omklassifisere gaver til utbytte etter skatteloven § 13-2 enn under den tidligere ulovfestede gjennomskjæringsregelen.

Innsender anfører at departementets uttalelse tilsier at gaver fra Nye LLP til Stiftelsen ikke skal omklassifiseres etter skatteloven § 13-2, ettersom slike gaver ikke vil utgjøre et så atypisk tilfelle av gaver at omklassifisering av gaver til skattepliktig utbytte skal gjennomføres. Nytt LLP vil bli stiftet med et uttrykkelig formål om å gi gaver til Stiftelsen. Skattepliktige og de andre medlemmene vil ikke selv motta fordeler fra stiftelsen. Skattepliktige vil således ikke bruke sin innflytelse til å tvinge gjennom beslutninger om å yte gaver til sine egne personlige gaveformål på bekostning av det uttrykte formålet med Nytt LLP.



## BFU 05/09

Innsender viser til Skattedirektoratets bindende forhåndsuttalelser i Bfu 05/09 og Bfu 06/09, der det vises til departementets uttalelse i Utv. 2009 side 728. De to sakene ligner betydelig på foreliggende sak. I begge tilfeller konkluderte Skattedirektoratet (SKD) med at det ikke var noe rettslig grunnlag for å klassifisere de aktuelle gavene som skattepliktig utbytte.

Bfu 05/09 gjaldt et holdingselskap som planla å gi en gave til en stiftelse som fremmet forskjellige ideelle formål, og hvor aksjonærene (ektefeller som hver eide 50 % av aksjene i holdingselskapet) satt i styret, i tillegg til to andre styremedlemmer. Vedtektene i selskapet var blitt endret slik at formålet til selskapet omfattet å gi gaver til veldedige formål. Aksjonærene ønsket at selskapet skulle gi gaver til veldedighet, og de hadde brukt sin innflytelse som aksjonærer for å legge til rette for slike gaver. Den aktuelle gaven kunne gis i samsvar med norsk selskapslovgivning.

SKD konkluderte med at gaven ikke kunne anses som utbytte i henhold til skatteloven § 10-11 annet ledd. Gavene kunne heller ikke omklassifiseres etter den ulovfestede gjennomskjæringsregelen.

SKD henviste til departementets uttalelse i Utv. 2009 side 728. Innsender mener at den konkrete vurderingen av om vilkårene for å kunne anvende den ulovfestede gjennomskjæringsregelen, ikke skiller klart mellom de to forskjellige kumulative vilkårene, men at argumentasjonen virker mer fokusert på den såkalte helhetsvurderingen. SKD uttalte at gavene ikke ville utgjøre en fordel for aksjonærene, og at gaven derfor ikke ville være i strid med formålet med utbytteregele:

*"Realiteten er at det er stiftelsen som får den økonomiske fordel av at utbyttet ikke beskattes (...) når gaven gis direkte fra selskapet.*

*På den annen side kan det argumenteres med at dersom en slik gave ikke utbyttebeskattes, så er det i realiteten aksjonærene som bestemmer hvordan beløpet [som tilsvarer utbytteskatten] skal disponeres, og ikke staten. (...)*

*Det er likevel usikkert om det innebærer noen fordel for aksjonærene. Reelt sett kommer de ikke "nærmere pengene", snarere tvert imot.*

*I foreliggende sak, vil ikke Aksjonærene få tilgang til midlene, i den forstand at de kan disponere over dem til egen fordel. Det allmennyttige formålet, som Aksjonærene har definert ved opprettelse av stiftelsen, setter grensene. (...)*

*Det er også et moment at Selskapet/Aksjonærene faktisk gir en gave til stiftelsen og således gir fra seg de aktuelle verdiene. Videre er Stiftelsen en selveiende institusjon som ingen kan ha eierinteresser i. (...)*

*Oppsummeringsvis er direktoratet derfor av den oppfatning at dersom gaven i inneværende sak gis direkte til Stiftelsen, innebærer det ikke en fordel for Aksjonærene. Dersom Aksjonærene ikke får en fordel er det også vanskelig å argumentere for at transaksjonen er i strid med utbytteregele formål."*



Innsender anfører at BFU 05/09 har stor likhet med foreliggende sak, og den tilsier helt klart at gaver fra Nytt LLP ikke kan beskattes som utbytte. Som i BFU 05/09 er selskapet som skal gi gaven (dvs. Nytt LLP), stiftet for å legge til rette for å gi gaver til en stiftelse som fremmer ideelle formål. Å gi slike gaver vil derfor være i samsvar med formålet til Nye LLP. Videre har skattepliktige vært i styret til Stiftelsen sammen med blant annet sin kone, selv om skattepliktige kan komme til trekke seg fra styret når han begynner å arbeide for Ny arbeidsgiver. Han vil i hvert fall ikke (sammen med ektefelle) ha mer kontroll over stiftelsen enn aksjonærene i BFU 05/09 hadde over stiftelsen i den saken. Innsender anfører at basert på betraktningene i BFU 05/09 vil skattepliktige ikke oppnå noen fordel hvis gaver blir gitt direkte fra Nytt LLP til Stiftelsen.

Begrunnelsen i BFU 05/09 tilsier etter innsenders oppfatning at ingen av vilkårene i skatteloven § 13-2 annet ledd er oppfylt. Når det gjelder skatteloven § 13-2 annet ledd bokstav a, er hovedformålet med å gi gavene ikke å oppnå en skattefordel, siden investoren ikke vil oppnå noen fordel. Når det gjelder vilkåret i skatteloven § 13-2 annet ledd bokstav b, er ett av momentene som skal vurderes, om disposisjonene medfører at skattereglene er utnyttet i strid med sitt formål, jf. skatteloven § 13-2 tredje ledd bokstav f. At det at Nytt LLP gir gaver til Stiftelsen ikke vil komme i konflikt med formålet med utbyttereglene, tilsier helt klart at vilkåret i skatteloven § 13-2 annet ledd bokstav b ikke er oppfylt.

#### BFU 06/09

BFU 06/09 er ifølge innsender veldig lik BFU 05/09. Et holdingselskap planla å gi en gave til en stiftelse som hadde som formål å yte støtte til forskjellige ideelle og kulturelle formål. Aksjonærene (ektefeller som eide henholdsvis 69 % og 31 % av aksjene i selskapet) utgjorde flertallet av stiftelsens første styre. Ifølge vedtektene til selskapet var holdingselskapets formål blant annet å gi gaver til veldedighet. Den aktuelle gaven fra holdingselskapet til stiftelsen kunne gis i samsvar med norsk selskapslovgivning.

SKD uttalte, som i BFU 05/09, at gaven ikke ville utgjøre en fordel for aksjonærene, og at gaven derfor ikke ville være i strid med formålet med utbyttereglene. Ifølge innsender er SKDs begrunnelse mer eller mindre ord for ord identisk med uttalelsen i BFU 05/09 sitert ovenfor. Innsender skriver at SKD åpenbart har sett de to sakene i sammenheng og har tatt standpunkt om at slike gaver fra selskaper til stiftelser ikke skal beskattes som utbytte. Dette er også i tråd med det generelle standpunkt som departementet har tatt i Utv. 2009 side 728.

#### BFU 34/09

BFU 34/09 gjaldt et aksjeselskap (A) som skulle stiftes med et allmennyttig formål. Selskapet skulle motta årlige gaver fra et annet aksjeselskap (B), der eneste aksjonær i A var minoritetsaksjonær. Et av spørsmålene var om A var å anse som en skattefri institusjon i henhold til skatteloven § 2-32, noe SKD konkluderte med at det var. Et annet spørsmål var om gavene til A skulle beskattes som utbytte hos aksjonærene i B. Med lignende begrunnelse som i BFU 05/09 og 06/09, konkluderte SKD med at gavene ikke kunne beskattes som utbytte verken etter skatteloven § 10-11 eller etter den ulovfestede gjennomskjæringsregelen.

Ifølge innsender understreker saken ytterligere SKDs standpunkt i BFU 05/09 og 06/09. Etter innsenders oppfatning tilsier saken at gaver fra et selskap til en enhet med allmennyttige formål ikke skal beskattes



som utbytte, selv om en eier av selskapet som gir gavene har innflytelse over mottakeren av gaven, når eieren eier ikke selv skaffer seg noen økonomisk fordel fra mottakeren av gaven.

#### BFU 23/08

Innsender påpeker også at SKD var tilbakeholdne med å omklassifisere gaver fra et selskap til veldedighetsorganisasjoner allerede før departementets uttalelse i Utv. 2009 side 728. Saken i Bfu 23/08, som ble avgitt før uttalelsen fra departementet, gjaldt gaver fra et holdingselskap til et veldedig formål. Vedtektene til holdingselskapet hadde blitt endret slik at selskapets formål omfattet å gi gaver til veldedige formål. Den påtenkte gaven ville også være i samsvar med selskapsrettslige regler. SKD konkluderte med at det ikke var noe juridisk grunnlag for å beskatte gaven som utbytte hos den eneste aksjonæren i holdingselskapet. SKD mente at det ikke ville være illojalt at gaven ville bli gitt fra holdingselskapet, og ikke fra den personlige aksjonæren. SKD uttalte:

*"Skattedirektoratet har etter dette ikke funnet holdepunkter for at det er illojalt å gi den skisserte gave fra Selskapet, i stedet for å foreta en utbytteutdeling til aksjonær som så gir gaven i sitt navn. Vi legger i denne sammenheng til grunn som opplyst at det ligger innenfor Selskapets formålsbestemmelse å kunne foreta utdelinger til veldedige og allmennyttige formål. Vi legger også til grunn som opplyst at dette er en gave som Selskapet kan gi i henhold til aksjeloven § (...). Videre legger vi bl.a. vekt på at gavemottaker er en frivillig organisasjon (...), at aksjonæren ikke har innflytelse eller økonomisk interesse i forhold til gavemottaker, og at gaven ikke kommer aksjonæren til gode ved at han får fordeler overfor gavemottaker."*

Et moment i Bfu 23/08 som er forskjellig fra faktum i Bfu 05/09 og Bfu 06/09 (og foreliggende sak), er at aksjonæren ikke hadde noen innflytelse over mottakeren av gaven. Ifølge innsender har SKD imidlertid konsekvent holdt fast på at innflytelse over styret i en stiftelse som mottar gaver fra aksjonærens holdingselskap, ikke i selv gir grunn til omklassifisering. Vektleggingen av manglende innflytelse over mottakeren av gaven i Bfu 23/08 bør derfor etter innsenders oppfatning ikke ha noen avgjørende betydning for vurderingen av gaver gitt av Nytt LLP til Stiftelsen i skattepliktiges tilfelle.

Som i Bfu 23/08 har ikke skattepliktige et økonomisk forhold til mottakeren av gaver fra Nytt LLP (dvs. Stiftelsen), og skattepliktige vil heller ikke oppnå noen fordel fra stiftelsen.

#### Sammendrag

Innsender skriver at både uttalelsen fra departementet og administrativ praksis tilsier at gaver fra et selskap til veldedige organisasjoner ikke skal klassifiseres som utbytte når slike gaver er i tråd med formålet til enheten som gir gavene, og slike gaver ellers er gitt i samsvar med relevante selskapsrettslige regler. Slike gaver fra selskapet vil ikke favorisere aksjonæren(e) av selskapet som gir gaven på bekostning av selskapet. Dette gjelder også om aksjonærene i selskapet som gir gavene har innflytelse over hvordan mottaker vil benytte seg av gaven til å fremme ideelle formål i tråd med mottakers formål, så lenge aksjonærene ellers ikke har en økonomisk interesse i eller får økonomisk fordel av mottakeren av gaven.



Ifølge innsender vil de planlagte gavene fra Nytt LLP til Stiftelsen etter dette falle i kategorien gaver som den tidligere ulovfestede gjennomskjæringsregelen (nå lovfestet i skatteloven § 13-2) ikke er ment å gjelde for, slik skattemyndighetene selv har tolket reglene.

- Innsenders konklusjon

De planlagte gavene fra Nye LLP til Stiftelsen skal ikke beskattes som utbytte hos skattepliktige, verken etter skatteloven § 10-11 eller etter skatteloven § 13-2.

#### **Spørsmål 4: Arbeidsinntekt**

- Problemstilling og spørsmål

Etter omorganiseringen av skattepliktiges eierinteresse i Eksisterende LLP, vil skattepliktige ikke motta noen utdelinger direkte fra selskapet. Derimot vil Nye LLP motta utdelinger fra Eksisterende LLP. Skattepliktige vil kun motta utbytteutdelinger fra Nye LLP hvis styret i Nye LLP fatter eksplisitt beslutning om å foreta en utdeling.

Utbytteutdelinger fra et selskap til en eier av selskapet beskattes som kapitalinntekt, jf. skatteloven § 5-1 og § 5-20. Men hvis utbytteutdelingene anses som arbeidsinntekt for skatteformål, skal utdelingene beskattes som arbeidsinntekt uavhengig av den selskapsrettslige klassifiseringen av utdelingen, jf. skatteloven § 5-1.

Spørsmålet er da om utdelinger fra Eksisterende LLP til Nytt LLP eller fra Nytt LLP til skattepliktige skal skattlegges som arbeidsinntekt på hans hånd, jf. skatteloven § 5-1.

- Overskudd utdelt fra Eksisterende LLP til Nytt LLP

Skatteloven § 5-1 første ledd definerer skattepliktig arbeidsinntekt som "enhver fordel vunnet ved arbeid".

Ifølge innsender tilsier ordlyden at det må være en sammenheng mellom personlige tjenester som skattepliktige utfører og fordelene som oppnås. Høyesterettspraksis sier at de personlige tjenestene må ha gitt opphav til erverv av fordelene, se f.eks. Zimmer, Lærebok i skatterett, 7. utgave (2014), side 156. Det er ikke noe krav om at ytelsen blir mottatt fra en arbeidsgiver eller at skattepliktige har rett til å motta inntekten, se f.eks. Zimmer, Lærebok i skatterett, 7. utgave (2014), side 153. Videre kan en skattepliktig ikke tilordne arbeidsinntekt til et holdingselskap (eller, som i foreliggende sak, til et britisk limited liability partnership som for norske skatteformål anses som selskap med deltakerfastsetting) med skattemessig virkning. Hvis personlige tjenester som utføres av skattepliktige, helt eller delvis fører til utdelinger fra Eksisterende LLP til Nytt LLP, vil slike utdelinger bli beskattet som arbeidsinntekt hos skattepliktige.

Fra stiftelsen av Eksisterende LLP i 2005 og frem til i dag har skattepliktige vært personlig involvert i ledelsen av den finansielle rådgivningsvirksomheten i Eksisterende LLP. Ifølge innsender kan utdelinger skattepliktige har mottatt fra Eksisterende LLP fra 2005 og utover, mens han har vært skattemessig bosatt i Storbritannia, ha oversteget ordinær avkastning på kapitalen han har investert i Eksisterende LLP. Imidlertid består kapitalbasen til Eksisterende LLP ikke bare av kapitalinnskuddene fra medlemmene, men også av immaterielle verdier (som ikke er balanseført), som investeringsteamets kompetanse og intellektuelle kapital, firmanavnet og ryktet i bransjen, samt kundeforhold. Innsender fremholder at den



faktiske verdien av Eksisterende LLP således er betydelig større enn de samlede kapitalinnskuddene i selskapet.

Historisk har skattepliktiges arbeid i Eksisterende LLP gitt opphav til utdelinger til ham fra Eksisterende LLP. Skattepliktige har imidlertid ikke vært skattemessig bosatt i Norge på tidspunktet for disse utdelingene, og disse tidligere utdelingene er således ikke skattepliktige i Norge.

Skattepliktige vil ikke lenger være aktiv i virksomheten til Eksisterende LLP hvis han blir ansatt hos Ny arbeidsgiver. Han vil heller ikke lenger være medlem i Eksisterende LLP. Som følge av den sterke posisjonen til Eksisterende LLP som finansiell rådgiver og dets store og veletablerte investeringsteam, er Eksisterende LLP godt rustet til å fungere uten at skattepliktige er involvert i driften og ledelsen av virksomheten. Siden skattepliktige først vil bli skattemessig bosatt i Norge etter skatteavtalen mellom Norge og Storbritannia når han starter å arbeide for Ny arbeidsgiver, jf. forutsetningen om dette, vil han ikke utføre noe personlig arbeid relatert til den finansielle rådgivningsvirksomheten til Eksisterende LLP mens han er skattemessig bosatt i Norge.

Ifølge innsender vil personlig arbeid utført av skattepliktige dermed ikke gi opphav til noen del av utdelinger fra Eksisterende LLP mens skattepliktige utfører arbeid for Ny arbeidsgiver.

Innsender konkluderer etter dette med at overskudd utdelt fra Eksisterende LLP mens skattepliktige arbeider for Ny arbeidsgiver (og kan være skattemessig bosatt i Norge) ikke vil være skattepliktig som arbeidsinntekt på skattepliktiges hånd.

➤ Overskudd utdelt fra Nytt LLP

Eventuelle utdelinger fra Nytt LLP til skattepliktige reiser det samme rettslige spørsmålet vedrørende beskatning av arbeidsinntekt som utdelinger fra Eksisterende LLP til Nytt LLP. For at slike utdelinger skal beskattes som arbeidsinntekt på skattepliktiges hånd, må personlig arbeid utført av skattepliktige ha gitt opphav til utdelingen.

Mens skattepliktige utfører arbeid for Ny arbeidsgiver (og kan være skattemessig bosatt i Norge), vil han bare utføre personlig arbeid for Ny arbeidsgiver. Hans involvering i Nytt LLP vil være som passivt medlem i britisk limited liability partnership. Formålet til Nytt LLP vil være å eie eierandelen i Eksisterende LLP og å gi gaver til Stiftelsen. Aktiviteten til skattepliktige når det gjelder disse formålene vil ikke innebære noe personlig arbeid utført av skattepliktige. Enhver utdeling fra Nytt LLP til skattepliktige vil derfor være på grunnlag av hans posisjon som medlem i Nytt LLP.

Innsender konkluderer med at overskudd utdelt fra Nytt LLP til skattepliktige mens han utfører arbeid for Ny arbeidsgiver (og kan være skattemessig bosatt i Norge), ikke vil bli beskattet som arbeidsinntekt på skattepliktiges hånd.

➤ Innsenders konklusjon

Utdelinger fra Eksisterende LLP til Nytt LLP eller fra Nytt LLP til skattepliktige skal ikke skattlegges som arbeidsinntekt på hans hånd, jf. skatteloven § 5-1.



## Skattekontorets vurderinger

Skattekontoret skal på bakgrunn av innsenders beskrivelse av faktum, og de forutsetninger som tas, i det følgende ta stilling til om

- skattepliktige vil bli beskattet for sin andel av overskudd og underskudd i Nytt LLP, jf. skatteloven § 10-40 mens han arbeider for Ny arbeidsgiver,
- skattepliktige vil bli beskattet for overskudd i Nytt LLP etter utbytteregele i skatteloven § 10-11 før styret i Nytt LLP eksplisitt beslutter å foreta en utdeling av overskudd til ham,
- gaver fra Nytt LLP til Stiftelsen vil bli beskattet som utbytte på skattepliktiges hånd etter skatteloven § 5-1 første ledd, jf. § 10-11 eller etter skatteloven § 13-2, og
- utdelinger fra Eksisterende LLP til Nytt LLP og utdelinger fra Nytt LLP til skattepliktige vil bli beskattet som arbeidsinntekt på skattepliktiges hånd etter skatteloven § 5-1.

Det gjøres for ordens skyld oppmerksom på at det ikke tas stilling til eventuelle andre skattespørsmål eller problemstillinger som måtte oppstå ved de skisserte disposisjoner ut over de spørsmål som er drøftet i det følgende. Skattekontoret forutsetter at premisene og faktum som er beskrevet ovenfor er fullstendige for de spørsmål som drøftes. Skattekontoret vil spesielt understreke at innsenders opplysninger om utenlandsk selskapsrett og skatterett vil bli lagt til grunn uten nærmere vurdering av skattekontoret.

Som angitt i anmodningen forutsettes det at skattepliktige vil bli ansett som skattemessig bosatt i Norge etter artikkel 4 i skatteavtalen mellom Norge og Storbritannia fra det tidspunkt han starter Arbeidet. Det forutsettes videre at gaver fra Nytt LLP til Stiftelsen vil være i samsvar med engelsk lov.

Etter at anmodningen ble sendt inn, har skattepliktige blitt ansatt som ny daglig leder i Ny arbeidsgiver. Spørsmålene skattekontoret skal ta stilling til vil uansett gjelde fremtidige rettsspørsmål som følge av konkrete planlagte disposisjoner, jf. skatteforvaltningsforskriften § 6-1-4 femte ledd.

### Spørsmål 1

Skattekontoret skal ta stilling til om skattepliktige, som skattemessig bosatt i Norge både etter norsk internrett og etter skatteavtalen mellom Norge og Storbritannia, vil bli beskattet for sin andel av overskudd og underskudd i Nytt LLP, jf. skatteloven § 10-40.

Ifølge skatteloven § 10-40 gjelder bestemmelsene om skattlegging av deltakere i ansvarlig selskap, kommandittselskap m.v. for deltakere i ansvarlig selskap, kommandittselskap, indre selskap, partrederi og for stille deltakere. Bestemmelsen knytter an til skatteloven § 2-2 annet ledd som angir hvilke selskaper som ikke er egne skattesubjekter, og som dermed er omfattet av reglene for deltakerfastsetting, jf. skatteloven § 2-2 tredje ledd.

Skatteloven § 2-2 annet ledd bokstav a til d lister opp selskapstyper som er definert i andre lover, mens skatteloven § 2-2 annet ledd bokstav e har en mer generell definisjon og viser til "andre selskaper som omfattes av selskapsloven § 1-1 første ledd".



Motstykket til selskaper med deltakerfastsetting er selskaper som er egne skattesubjekter. Disse selskapene er definert i skatteloven § 2-2 første ledd.

Avgjørende for om skattepliktige omfattes av skatteloven § 10-40 vil dermed være om Nytt LLP ville ha vært eget skattesubjekt etter skatteloven § 2-2 første ledd eller selskap med deltakerfastsetting etter skatteloven § 2-2 annet ledd om Nytt LLP hadde vært hjemmehørende i Norge.

Høyesterett har i Rt. 2012 side 1380 Statoil Holding fastslått at om et utenlandsk selskap skal anses for å være "tilsvarende" et norsk selskap/selskapstype, må avgjøres på grunnlag av norsk rett. Klassifiseringen skal likevel baseres på den faktiske posisjon de ulike parter har til det utenlandske selskapet, herunder deltakelse i ledelsen av selskapet, ansvaret for selskapets forpliktelser og deltakelse i overskudd og underskudd. Denne avklaringen av partenes posisjoner skal skje med bakgrunn i aktuell rett i selskapets hjemland. Videre vil det utenlandske selskapets skattemessige status i hjemlandet (eget skattesubjekt eller selskap med deltakerfastsetting), ikke ha betydning.

De selskapstypene i skatteloven § 2-2 første ledd som kan være er aktuelle for Nytt LLP, er aksjeselskap og allmennaksjeselskap, samt "selskap eller sammenslutning som noen eier formuesandeler i eller mottar inntektsandeler fra, når ansvaret for selskapets eller sammenslutningens forpliktelser er begrenset til selskapets eller sammenslutningens kapital". Felles for disse er at ansvaret er begrenset, det vil si at ingen av eierne har ubegrenset, personlig ansvar for selskapets forpliktelser.

Selskapstypene som omfattes av skatteloven § 2-2 annet ledd er ansvarlig selskap, kommandittselskap, indre selskap, partrederi, og "andre selskaper som omfattes av selskapsloven § 1-1 første ledd". Selskapsloven § 1-1 første ledd første punktum har følgende ordlyd:

*"Loven gjelder når en økonomisk virksomhet utøves for to eller flere deltakeres felles regning og risiko, og minst en av deltakerne har et ubegrenset, personlig ansvar for virksomhetens samlede forpliktelser."*

Felles for selskapstypene som omfattes av skatteloven § 2-2 annet ledd er at minst en av eierne har ubegrenset, personlig ansvar for selskapets forpliktelser.

Dette innebærer at avgjørende for om et selskap er et eget skattesubjekt etter skatteloven § 2-2 første ledd eller om det er et selskap med deltakerfastsetting etter skatteloven § 2-2 annet ledd, er ansvarsformen. Om ingen av eierne har ubegrenset, personlig ansvar for selskapets forpliktelser, så er selskapet et eget skattesubjekt. Om minst en av eierne har ubegrenset, personlig ansvar, så er selskapet et selskap med deltakerfastsetting.

Innsender har opplyst at samtlige medlemmer i Nytt LLP etter engelsk rett har begrenset ansvar for selskapets forpliktelser. Det vil heller ikke bli avtalt mellom medlemmene i Nytt LLP av noen av dem skal være forpliktet til å foreta kapitalinnskudd for å dekke selskapets forpliktelser.

Når det gjelder de spesielle situasjonene som kan medføre at medlemmer i Nytt LLP blir forpliktet til å gjøre kapitalinnskudd i selskapet for å dekke selskapets forpliktelser, så legger skattekontoret til grunn innsenders redegjørelse om at dette enten er situasjoner som ikke er aktuelle for Nytt LLP, eller at det





dreier seg om ansvar som er knyttet til handlinger utført av medlemmet, og som ikke er knyttet til eierposisjonen som sådan. Ingen av disse situasjonene innebærer dermed at medlemmet anses for å ha "ubegrenset, personlig ansvar" i selskapslovens forstand.

Siden ingen av medlemmene i Nytt LLP har ubegrenset, personlig ansvar for selskapets forpliktelser, så ville Nytt LLP ikke ha vært selskap med deltakerfastsetting dersom selskapet hadde vært hjemmehørende i Norge, jf. skatteloven § 2-2 annet ledd. Dette innebærer at skattepliktige ikke omfattes av skatteloven § 10-40 når det gjelder hans eierandel i Nytt LLP.

Skattekontoret understreker for øvrig at det ikke har noen betydning for konklusjonen at Nytt LLP er transparent selskap etter skattereglene i Storbritannia, jf. Høyesteretts vurderinger i Statoil Holdingdommen.

### *Oppsummering spørsmål 1*

Skattepliktige vil ikke bli beskattet for sin andel av overskudd og underskudd i Nytt LLP, etter skatteloven § 10-40, mens han arbeider for Ny arbeidsgiver.

### **Spørsmål 2**

Etter at skattepliktige har blitt ansatt hos Ny Arbeidsgiver, vil skattepliktige være skattemessig bosatt i Norge med eierandel i Nytt LLP som hadde vært eget skattesubjekt etter norsk rett om det hadde vært hjemmehørende i Norge. Bestemmelsene om utbytte i skatteloven §§ 10-11 til 10-13 vil dermed komme til anvendelse på utdelinger fra Nytt LLP til skattepliktige, jf. skatteloven § 10-10, slik at utbytte fra Nytt LLP til skattepliktige vil være skattepliktig inntekt etter skatteloven § 10-11 første ledd.

Skattekontoret skal ta stilling til om skattepliktige først vil bli beskattet for overskudd i Nytt LLP når styret i Nytt LLP eksplisitt beslutter å foreta en utdeling av overskudd til ham.

Spørsmålet om når utbytte etter skatteloven § 10-11 første ledd skal tas til inntekt, reguleres av hovedregelen om tidfesting i skatteloven § 14-2 første ledd annet punktum, det såkalte realisasjonsprinsippet:

*"Fordeler som innvinnnes ved overføring fra andre, tas til inntekt når skattyteren får en ubetinget rett til ytelsen."*

Aksjeutbytte som utdeles på grunnlag av vedtak i generalforsamlingen eller i kompetent organ i utenlandsk selskap, tas til inntekt i vedtaksåret. Overføringer til aksjonær m.v. som ikke har grunnlag i en forutgående beslutning, beskattes når aksjonæren har fått rådighet over verdiene.

Inntektene til Nytt LLP vil være utdelinger av overskudd fra Eksisterende LLP. Innsender har opplyst at utdeling av overskudd fra Nytt LLP til medlemmene, herunder skattepliktige, krever beslutning av styret i Nytt LLP. Uten slikt vedtak om utdeling vil skattepliktige ikke ha krav på eller lovlig motta noen del av overskuddet til Nytt LLP. Det oppstår således ingen ubetinget rett for skattepliktige til utdelinger fra Nytt LLP på grunnlag av at Nytt LLP får utdelinger av overskudd fra Eksisterende LLP. Ubetinget rett til utdelinger fra Nytt LLP oppstår først når styret i Nytt LLP fatter beslutning om utdeling.



## *Oppsummering spørsmål 2*

Overskudd i Nytt LLP beskattes på skattepliktiges hånd først når styret i Nytt LLP fatter vedtak om utdeling til han.

## **Spørsmål 3**

Skattekontoret skal ta stilling til om gaver fra Nytt LLP til Stiftelsen vil bli beskattet som utbytte på skattepliktiges hånd etter skatteloven § 5-1 første ledd, jf. § 10-11 eller etter skatteloven § 13-2.

### *Utbyttebeskatning etter skatteloven § 5-1 første ledd, jf. § 10-11*

Utbytte er skattepliktig etter hovedregelen i skatteloven § 5-1 første ledd, som en fordel vunnet ved kapital. Det er videre gitt særregler om utbytte i skatteloven §§ 10-10 til 10-13.

Det skatterettslige utbyttebegrepet fremgår av skatteloven § 10-11 annet ledd første punktum:

*"Som utbytte regnes enhver utdeling som innebærer en vederlagsfri overføring av verdier fra selskap til aksjonær."*

Denne bestemmelsen omfatter kun utbytte til aksjonæren. For å hindre tilpasninger til reglene ved å la utbytte tilfalle nære slektninger, bestemmer skatteloven § 10-11 annet ledd tredje punktum at aksjonæren skal identifiseres med utbetalinger til ektefelle (men ikke samboere) og til enhver aksjonæren er i slektskap eller svogerskap med i rett opp- eller nedstigende linje eller i sidelinjen så nær som onkel og tante. Opplistingen er uttømmende.

Gaver fra Nytt LLP til Stiftelsen innebærer ikke en vederlagsfri overføring av verdier fra Nytt LLP til skattepliktige, og Stiftelsen omfattes heller ikke av identifikasjonsregelen i skatteloven § 10-11 annet ledd tredje punktum. Skattepliktige er dermed ikke skattepliktig for gaver fra Nytt LLP til Stiftelsen etter skatteloven § 5-1 jf. § 10-11.

### *Omgåelsesregelen i skatteloven § 13-2*

Skattekontoret skal ta stilling til om den aktuelle disposisjonen, altså at Nytt LLP gir gave til Stiftelsen, kan gjennomskjæres slik at gaven anses som skattepliktig utbytte på skattepliktiges hånd. Dette i så fall basert på et synspunkt om at alternativet til at gaven gis fra Nytt LLP, er at Nytt LLP deler ut overskudd til skattepliktige, og at skattepliktige deretter gir gave til Stiftelsen, men etter at han har blitt utbyttebeskattet for utdelingen.

Dersom den lovfestede omgåelsesregelen i skatteloven § 13-2 kommer til anvendelse på gaver fra Nytt LLP til Stiftelsen, så vil det altså være aktuelt å beskatte gavene som utbytte på skattepliktiges hånd. Slike tilfeller er omtalt i juridisk litteratur, samt i Finansdepartementets uttalelse av 28.03.2008, Utv. 2009 side 728, hvor det er lagt til grunn at utbyttebeskatning etter den tidligere ulovfestede gjennomskjæringsregel kan gjennomføres.

Skattekontoret bemerker at spørsmålet må sees i sammenheng med at skattepliktige i forbindelse med inntreden av skatteplikt til Norge planlegger å opprette Nytt LLP som skal overta hans eierandel i



Eksisterende LLP og gi gaver istedenfor ham. Etter skattekontorets vurdering er det motivene bak disposisjonene sett i sammenheng som er vurderingstemaet i relasjon til skatteloven § 13-2 i denne saken, jf. også Prop. 98 L (2018-2019) punkt 7.2.

- Forholdet mellom skatteloven § 13-2 og den tidligere ulovfestede gjennomskjæringsregelen

Med virkning fra og med inntektsåret 2020 er det innført en lovfestet omgåelsesregel i skatteloven § 13-2 som skal erstatte den tidligere ulovfestede gjennomskjæringsregelen. De aktuelle uttalelsene om tilfeller med utbyttebeskatning av aksjonær ved gaver fra selskap til veldedige/allmennyttige formål, er avgitt med bakgrunn i den ulovfestede gjennomskjæringsregelen. Det reiser spørsmålet om disse uttalelsene har betydning ved saker som skal vurderes med grunnlag i skatteloven § 13-2.

Skatteloven § 13-2 er i hovedsak en lovfesting av den tidligere ulovfestede gjennomskjæringsregelen slik den er utformet gjennom praksis. Selv om bestemmelsen er bygd opp på en noe annen måte enn slik den ulovfestede gjennomskjæringsregelen er utformet gjennom praksis, er det forutsatt at bestemmelsen i hovedsak vil gi resultater som vil samsvare med den ulovfestede regelen, se Prop. 98 L (2018-2019) punkt 1. Det har ikke vært meningen at det skal foretas noen generell endring av terskelen for at bestemmelsen skal få anvendelse, se Prop. 98 L (2018-2019) punkt 7.6.3. Tidligere rettspraksis og administrativ praksis vil dermed fremdeles ha betydning ved tolkning av skatteloven § 13-2.

På enkelte områder innebærer imidlertid den lovfestede omgåelsesregelen likevel materielle endringer, sammenlignet med tidligere praksis:

- Skattefordeler i utlandet skal ikke anses som en forretningsmessig virkning.
- Formålsvurderingen skal være objektiv.
- Det skal ikke tale i skattyters favør at en omgåelsesmulighet er omtalt i lovforarbeidene, uten at dette er fulgt opp med spesielle omgåelsesregler.
- Det skal ikke tale til skattyters favør at transaksjonen er i samsvar med formålet til den skattelovbestemmelsen som er brukt som redskap eller virkemiddel i transaksjonen.

Det har særlig betydning i saken at formålsvurderingen skal være objektiv. Skattekontoret antar for øvrig at de uttalelser som gjelder utbyttebeskatning etter den tidligere ulovfestede gjennomskjæringsregelen ved gaver fra selskap til veldedige/allmennyttige formål, også kan være relevante i foreliggende sak.

- Vurderingen

Gjennomskjæring kan foretas ved omgåelse, jf. skatteloven § 13-2 første ledd. Hva som utgjør en omgåelse følger av skatteloven § 13-2 annet ledd:

*«En omgåelse foreligger når det er foretatt en disposisjon eller flere sammenhengende disposisjoner som*

- a) tilsier at hovedformålet var å oppnå en skattefordel, og*



b) etter en totalvurdering ikke kan legges til grunn for beskatningen, jf. tredje ledd.»

Regelen har en toleddet struktur som består av et grunnvilkår og en totalvurdering. Begge vilkårene må være oppfylt for at gjennomskjæring skal kunne foretas. Dersom gjennomskjæring skal kunne gjennomføres, må således for det første hovedformålet være å oppnå en skattefordel. I tillegg må disposisjonen være av en slik art at den etter en totalvurdering ikke kan legges til grunn for beskatningen.

Opprettelsen av Nytt LLP samt overføring av eierandelen i Eksisterende LLP fra skattepliktige til Nytt LLP er relevant i vurderingen, da Nytt LLP ikke får skatteplikt for aksjeutbytte i Norge, i motsetning til skattepliktige. I foreliggende sak oppnår skattepliktige at han ikke blir beskattet ved utdeling av utbytte fra Eksisterende LLP samtidig som han får tilgodesett de veldedige formålene han selv ønsker, med penger fra Nytt LLP, uten først å bli utbyttebeskattet for gavebeløpet. Dette henger meget nært sammen og må derfor etter skattekontorets syn vurderes i sammenheng, jf. Prop. 98 L (2018-2019) punkt 7.2, jf. også ordlyden i skatteloven § 13-2 annet ledd; "flere sammenhengende disposisjoner".

Det første spørsmålet er om disposisjonen(e) tilsier at hovedformålet vil være å oppnå en skattefordel, jf. skatteloven § 13 annet ledd bokstav a. Formålsvurderingen skal være helt objektiv, jf. forarbeidene Prop. 78 L (2018-2019) punkt 7.5.3:

*"Departementet foreslår en helt objektiv formålsvurdering. Vurderingen skal løsrives fra den eller de konkrete beslutningstakerne, og i stedet knyttes til hva en tenkt rasjonell aktør typisk ville hatt som formål med en slik transaksjon. Vurderingen skal baseres på de virkningene som fremsto som sannsynlige på transaksjonstidspunktet. Dette skal gjelde både for skattemessige virkninger og andre virkninger."*

Det står videre følgende om bevisetemaet i forarbeidene: "Bevistema vil være de objektive omstendighetene i saken, og ikke den konkrete beslutningstakerens subjektive hensikt. (...) På grunnlag av bevisetemaet trekkes slutninger om hva som var sannsynlige virkninger på transaksjonstidspunktet, og ut i fra det hva en rasjonell aktør ville hatt som formål."

Det fremgår videre av forarbeidene at hvor det foreligger både skattemotiv og andre motiver, skal disse avveies mot hverandre, og det skattemessige motivet må fremstå som klart større enn det forretningsmessige for at omgåelsesregelen skal komme til anvendelse.

Slik saken er opplyst, ser skattekontoret opprettelsen av Nytt LLP som holdingselskap for eierandelen i Eksisterende LLP i sammenheng med de fremtidige gavene som Nytt LLP skal dele ut. Alternativet det skal sammenlignes med, vil være at utbetalingen går direkte fra Eksisterende LLP til skattepliktige som før, og at skattepliktige deretter overfører hele eller deler av utbetalingen til Stiftelsen som gave. Skattekontoret legger til grunn at skattepliktige vil spare skatt på utbytte i Norge ved en slik alternativ fremgangsmåte. Størrelsen på en eventuell skattebesparelse er ikke nærmere skissert i anmodningen, men på bakgrunn av historiske tall for skattepliktiges andel av overskuddet i Eksisterende LLP, må det antas at skattefordelen vil kunne bli betydelig.

Det kan anføres at opprettelsen av Nytt LLP isolert sett fremstår som en ulempe, som for det første medfører kostnader med opprettelse og drift av et nytt selskap. Det er heller ingen forenkling å legge inn et



nytt selskap der beslutningene skal treffes på styremøter m.v., og der skattepliktige i tillegg vil miste kontrollen over fremtidige beslutninger. Utgangspunktet er at ulemper taler i skattepliktiges disfavør under grunnvilkåret. Jo mindre positive virkninger, jo sterkere vil ulemper indikere at det foreligger et skattemotiv. Det forhold at Nytt LLP skal gi bort alt (eller nesten alt) overskudd som gaver til Stiftelsen, fremstår også som betydelige negative økonomiske konsekvenser for skattepliktige, isolert sett.

Stiftelsen vil på grunn av skattebesparelsen motta større gaver siden gavebeløpet ikke blir redusert med utbytteskatt på skattepliktiges hånd. Stiftelsen vil i sin tur kunne dele ut mer penger. At det er andre enn skattepliktige selv som i realiteten mottar eller nyter godt av skattefordelen, forhindrer ikke at det foreligger et skattemotiv. Det fremgår uttrykkelig av Prop. 98 L (2018-2019) punkt 7.3.3 at det ikke er et vilkår at skattefordelen tilfaller skattyter selv eller en nærmere definert krets av nærstående. At skattefordelen tilfaller en veldedig stiftelse som forutsettes å dele ut midler til allmenntilgode/veldedige formål og hvor skattepliktige etter det opplyste ikke mottar noen økonomiske fordeler, kan likevel i noen grad redusere betydningen av skattefordelen i vurderingen av hovedmotivet med disposisjonene.

Innsender har opplyst at hovedmotivet for omorganiseringen er å gjøre det mulig for skattepliktige å tilfredsstille kravet fra Ny arbeidsgiver og forventningene fra den norske offentligheten om at han isolerer seg fra virksomheten til Eksisterende LLP og fra driften av Stiftelsen før han begynner å arbeide for Ny arbeidsgiver.

Vurderingen skal som nevnt være objektiv, det vil si at den skal knyttes til hva en tenkt rasjonell aktør typisk ville hatt som formål med de planlagte transaksjonene, og den skal baseres på de virkningene som fremstår som sannsynlige på transaksjonstidspunktet.

Ved en omstrukturering av eierskapet i Eksisterende LLP, der Nytt LLP opprettes som nytt selskap mellom skattepliktige og Eksisterende LLP, oppnår skattepliktige at han ikke vil ha innflytelse på fremtidige investeringer og beslutninger. Dette underbygges ved at det er styret i Nytt LLP, der skattepliktige ikke er ett av styremedlemmene, som vil utøve stemmerett som medlem i Eksisterende LLP og motta informasjon fra selskapet om forretningsdrift og investeringer.

Omorganiseringen av eierskapet har også andre varige virkninger (i den perioden ansettelsesforholdet varer / den perioden den bindende forhåndsuttalelsen omfatter). Omstruktureringen medfører overføring av verdier fra skattepliktige til Nytt LLP hvor skattepliktige gir fra seg en fremtidig kontantstrøm før han flytter til Norge og skatteplikt til Norge inntreffer. Videre vil skattepliktige, som følge av formålet til Nytt LLP om å gi bort hele (eller nesten hele) overskuddet til Stiftelsen, ikke motta noen økonomisk fordel gjennom eierskapet. Det er i denne sammenheng et viktig poeng at disponeringen av overskuddet i Nytt LLP bestemmes av styret, der skattepliktige altså ikke vil være medlem. Omstruktureringen forhindrer dermed en mulig innflytelse som skattepliktige ellers kunne hatt over Stiftelsen som giver.

Etter skattekontorets vurdering foreligger det både skattemotiver og forretningsmessige motiver i denne saken. Slik faktum er opplyst, er det imidlertid avgjørende at Ny arbeidsgiver har stilt krav om at skattepliktige må tre ut av rollen som aktiv forvalter og dermed også som direkte eier av Eksisterende LLP. Ved å opprette et Nytt LLP, der skattepliktige ikke skal sitte i styret, vil han beholde et indirekte eierskap,



men samtidig nødvendig avstand til løpende beslutninger mens han arbeider som daglig leder for Ny arbeidsgiver.

Det forhold at både skattepliktige og hans kone trekker seg som trustees i Stiftelsen, bidrar ytterligere til å understreke at skattepliktige skaper avstand mellom seg selv, sine nærstående og beslutningene som tas i Stiftelsen.

Forutsatt at den sannsynlige virkningen av disposisjonene er at de oppfyller krav fra Ny arbeidsgiver for organisering av eierinteressene for å kunne tiltre stillingen, skal disse virkningene avveies mot skattemessige virkninger. Skattekontoret finner ved denne avveiningen, at hovedformålet med disposisjonene ikke vil være å oppnå en skattefordel. Vilkåret i skatteloven § 13-2 annet ledd bokstav a er således ikke oppfylt, og omgåelsesregelen i skatteloven § 13-2 kommer ikke til anvendelse.

### *Oppsummering spørsmål 3*

Gaver fra Nytt LLP til Stiftelsen vil ikke bli beskattet som utbytte på skattepliktiges hånd, verken etter skatteloven § 5-1 første ledd, jf. § 10-11 eller etter skatteloven § 13-2.

### **Spørsmål 4**

Skattekontoret skal ta stilling til om utdelinger fra Eksisterende LLP til Nytt LLP og utdelinger fra Nytt LLP til skattepliktige vil bli beskattet som arbeidsinntekt på skattepliktiges hånd etter skatteloven § 5-1.

#### *Utdelinger fra Eksisterende LLP til Nytt LLP*

Ifølge skatteloven § 5-1 første ledd "anses enhver fordel vunnet ved arbeid, kapital eller virksomhet" som skattepliktig inntekt. Fordel vunnet ved arbeid omtales ofte som arbeidsinntekt. En del typiske arbeidsinntekter er ramset opp i skatteloven § 5-10, men definisjonen av arbeidsinntekter er videre enn inntektene som er nevnt i bestemmelsen, jf. ordlyden "blant annet".

I uttrykket "vunnet ved arbeid" ligger det et tilknytningskrav mellom fordelen og arbeidet. Dette kan uttrykkes som at arbeidsinnsatsen må ha vært foranledning til at fordelen er innvunnet, eller som det heter i Rt. 1958 side 583 Hagerup:

*"Under enhver omstendighet må det avgjørende kriterium bli om det i det konkrete tilfelle består en så nær sammenheng mellom det arbeid eller den virksomhet som er ytet, og den fordel som er oppnådd, at det er naturlig å se den som "vunnet" ved arbeidet eller virksomheten."*

Det er ikke noe krav om at ytelsen blir mottatt fra en arbeidsgiver eller at skattepliktige har rett til å motta inntekten, se Zimmer, Lærebok i skatterett, 7. utgave (2014), side 153. Videre kan en skattepliktig ikke tilordne arbeidsinntekt til et annet subjekt, herunder et selskap han eier eller kontrollerer. Dette uttrykkes av Høyesterett i Rt. 2009 side 813 Gaard/Tveit avsnitt 75:

*"Gaard har anført at da det er Gaard Consultants AS som er part i avtalen, utelukker det at noen del av restvederlaget kan tilordnes ham som personinntekt. Jeg er ikke enig i dette. Arbeidsplikten og karensklausulen var en klar personlig forpliktelse for ham selv som hans selskap ikke kunne*



*forplikte ham til overfor kjøperen. I en slik situasjon må inntekten tilordnes ham, jf. Zimmer: Lærebok i skatterett, 5. utgave side 147."*

Dette innebærer at dersom noen del av utdelingene av overskudd fra Eksisterende LLP til Nytt LLP blir ansett for å være foranlediget av arbeidsforholdet i Eksisterende LLP, så skal denne delen av utdelingene tilordnes ham som arbeidsinntekt.

I foreliggende sak er det opplyst at skattepliktige ikke vil være aktiv i virksomheten i Eksisterende LLP etter at han begynner å arbeide for Ny arbeidsgiver. Han vil heller ikke delta i ledelsen av Eksisterende LLP, og han vil trekke seg fra styret i Eksisterende LLP. På dette grunnlag legger skattekontoret til grunn at utdeling av overskudd fra Eksisterende LLP opptjent etter at skattepliktige har begynt å arbeide for Ny arbeidsgiver og har avsluttet sin aktivitet i Eksisterende LLP, ikke kan anses for å være foranlediget av arbeidsforholdet i Eksisterende LLP.

Det er opplyst at skatteplikt etter skatteloven § 2-1 kan ha inntrådt alt fra 01.01.2020, men at det kan legges til grunn at skattemessig bosted i Norge etter skatteavtalen artikkel 4 inntreffer fra august 2020 ved tiltredelsen hos Ny arbeidsgiver. Skattekontoret vil for ordens skyld bemerke at i den grad det utdeles inntekt av arbeid utført i utlandet før etablering av skattemessig bosted etter skatteavtalen, skatlegges det ikke i Norge, jf. skatteavtalen artikkel 14.

Skattekontoret finner etter dette at utdeling av overskudd fra Eksisterende LLP til Nytt LLP opptjent etter at skattepliktige avslutter sin aktivitet i Eksisterende LLP og begynner å arbeide for Ny arbeidsgiver, ikke kan anses å være fordel vunnet ved arbeid for ham. Utdelingene kan således ikke beskattes som arbeidsinntekt på hans hånd, jf. skatteloven § 5-1 første ledd.

### ***Utdelinger fra Nytt LLP til skattepliktige***

Det rettslige grunnlaget for eventuell beskatning av utdelinger fra Nytt LLP til skattepliktige som arbeidsinntekt på hans hånd, vil være det samme som i punktet ovenfor vedrørende utdelinger fra Eksisterende LLP til Nytt LLP. Det må altså vurderes om utdelingene kan anses å være "fordel vunnet ved arbeid".

Det er opplyst at skattepliktige ikke vil utføre noen aktivitet i Nytt LLP. Nytt LLPs eneste inntekt vil være utdelinger av overskuddsandel fra Eksisterende LLP. Nytt LLP vil være passivt medlem i Eksisterende LLP og vil således være et selskap med minimal aktivitet.

Skattekontoret har ovenfor konkludert med at utdelinger fra Eksisterende LLP til skattepliktige ikke kan beskattes som arbeidsinntekt på hans hånd. Eventuelle utdelinger fra Nytt LLP til skattepliktige vil i realiteten være de samme midlene som først er utdelt fra Eksisterende LLP til Nytt LLP, og som altså ikke skal beskattes som arbeidsinntekt på skattepliktiges hånd. Utdelingene av disse midlene fra Nytt LLP, som er et selskap med minimal aktivitet og hvor skattepliktige ikke utfører noen aktivitet, kan på denne bakgrunn ikke anses for å være fordel vunnet ved arbeid for skattepliktige. Utdelingene kan således ikke beskattes som arbeidsinntekt på hans hånd, jf. skatteloven § 5-1 første ledd.



### *Oppsummering spørsmål 4*

Utdelinger fra Eksisterende LLP til Nytt LLP og utdelinger fra Nytt LLP til skattepliktige vil ikke bli beskattet som arbeidsinntekt på hans hånd etter skatteloven § 5-1.

### **Konklusjon**

Nicolai Tangen vil ikke bli beskattet for sin andel av overskudd og underskudd i Nytt LLP hjemmehørende i Storbritannia, jf. skatteloven § 10-40, etter at han begynner å arbeide i Norge i august 2020. Han vil ikke bli beskattet for overskudd i Nytt LLP etter utbytteregele i skatteloven § 10-11 før styret i Nytt LLP beslutter å foreta utdeling av overskudd til ham. Gaver fra Nytt LLP til AKO Foundation vil ikke bli beskattet som utbytte på Nicolai Tangens hånd verken etter skatteloven § 5-1 første ledd, jf. § 10-11 eller etter skatteloven § 13-2. Utdelinger fra AKO Capital LLP til Nytt LLP og utdelinger fra Nytt LLP til Nicolai Tangen vil ikke bli beskattet som arbeidsinntekt på hans hånd etter skatteloven § 5-1.

Vennligst oppgi vår referanse ved eventuelle henvendelser i saken.

Med hilsen

[Redacted]  
[Redacted]

Innsats, fokusområder  
Skatteetaten

[Redacted]  
[Redacted]

*Dokumentet er elektronisk godkjent og har derfor ikke håndskrevne signaturer.*