

Finansdepartementet, 15. mai 2014

14/2128

Høringsnotat

Enklere skatteregler for deltakerlignede selskaper

HØRINGSNOTAT – ENKLERE SKATTEREGLER FOR DELTAKERLIGNEDE SELSKAPER

- 1 Innledning og bakgrunn
- 2 Gjeldende rett
- 3 Sammendrag av forslagene
- 4 Stedlig samordning av skatteoppgjøret
 - 4.1 Innledning
 - 4.2 Gjeldende rett
 - 4.3 Vurderinger og forslag
- 5 Fradragsrammen for kommandittister og stille deltakere
 - 5.1 Innledning
 - 5.2 Gjeldende rett
 - 5.3 Vurderinger og forslag
 - 5.3.1 Endret fradragsramme
 - 5.3.2 Innskrenket samordningsadgang og avvikling av fradragsrammen
 - 5.3.3 Konklusjon
- 6 Gjennomsnittsligning av skogbruk og reindrift
 - 6.1 Innledning
 - 6.2 Gjeldende rett
 - 6.3 Vurderinger og forslag
- 7 Innskuddsmåling
 - 7.1 Innledning
 - 7.2 Gjeldende rett
 - 7.3 Vurderinger og forslag
- 8 Ektefeller som deltakere
 - 8.1 Innledning
 - 8.2 Gjeldende rett
 - 8.3 Vurderinger og forslag
 - 8.3.1 Utgangspunkt
 - 8.3.2 Selskap som kun har ektefellene som eiere
 - 8.3.3 Selskap med andre deltakere enn ektefellene
 - 8.3.4 Deltakere som inngår ekteskap
 - 8.3.5 Særlig om indre selskap
 - 8.3.6 Særlig om partrederi
 - 8.3.7 Ikrafttredelse og overgangsregler

- 9 Skattemessig oppløsning mv.
 - 9.1 Innledning
 - 9.2 Skattemessig oppløsning mv. av selskaper uten aktivitet
 - 9.2.1 Gjeldende rett
 - 9.2.2 Vurderinger og forslag
 - 9.3 Skattemessig oppløsning fordi andelene samles hos én eier
 - 9.3.1 Gjeldende rett
 - 9.3.2 Vurderinger og forslag
 - 9.4 Konkursbehandling
 - 9.4.1 Gjeldende rett
 - 9.4.2 Vurderinger og forslag
 - 9.5 Indre selskap
 - 9.6 Partrederi
 - 9.7 Ikrafttredelse og overgangsregler
- 10 Tilleggsskattesats
 - 10.1 Innledning
 - 10.2 Gjeldende rett
 - 10.3 Vurderinger og forslag
- 11 Deltakerinntekt i skattelister
 - 11.1 Innledning
 - 11.2 Gjeldende rett
 - 11.3 Vurderinger og forslag
- 12 Bedre samordning av selskapets og deltakernes oppgaveplikt
 - 12.1 Innledning
 - 12.2 Gjeldende rett
 - 12.3 Vurderinger
- 13 Økonomiske og administrative konsekvenser
- 14 Forholdet til Svalbard

1 Innledning og bakgrunn

1.1 Innledning

Dette høringsnotatet omhandler skattlegging av deltakerlignede selskaper. Deltakerligning gjennomføres for deltakere i ansvarlig selskap, kommandittselskap, indre selskap, partrederi og stille deltakere.

Skattereglene for deltakerlignede selskaper fungerer etter departementets vurdering i hovedsak godt. Reglene bidrar til likebehandling av virksomhetsformer, og er prinsipielt godt forankret. Men erfaring viser at reglene i enkelte sammenhenger er kompliserte, og at det er ønskelig med forenklinger.

I dette høringsnotatet foreslås en rekke endringer i skattereglene for deltakerlignede selskaper. Hovedmålet med endringene er å få enklere regler. Endringene vil også innebære at ulike regler blir bedre tilpasset hverandre.

Forslagene i dette høringsnotatet gjelder følgende temaer:

- Stedbunden skattlegging av personlige deltakere
- Fradragsrammen for kommandittister og stille deltakere
- Gjennomsnittsligning av skogbruk og reindrift
- Kvartalsvis innskuddsmåling ved beregning av skjerming
- Ektefeller som deltakere
- Skattemessig oppløsning av selskap
- Tilleggsskattesats ved opplysningssvikt fra deltakere
- Presentasjon av deltakerinntekt i skattelister
- Gjennomføring av tilsvarende endringer i svalbardskatteloven

Det vises til nærmere oversikt over forslagene i kapittel 3.

Endringene vil virke forenklerende for skattyterne og skattyternes hjelpere (revisorer, regnskapsførere, advokater mv.), legge til rette for en mer effektiv ligningsbehandling med mindre risiko for feil og gi et mer konsekvent og samordnet regelverk.

1.2 Bakgrunn

Ved *skattereformene i 1992 og 2006* ble det gjort en rekke endringer i skattereglene for deltakerlignede selskaper.

Ved skattereformen 1992 fikk deltakerlignede selskaper større selvstendig skatterettslig betydning. Før reformen tilla man selskapet liten selvstendig skatterettslig betydning, og gikk langt i å knytte skatteposisjoner- og forpliktelser direkte til deltakerne. Skattleggingen bygget på en bruttometode, hvor hver enkelt av selskapets formuesposter, gjeldsposter, inntektsposter og omkostningsposter ble fordelt på deltakerne ved skattleggingen. Ved 1992-reformen gikk man over til en nettometode. Nettometoden innebærer at selskapets inntekt beregnes som om selskapet selv var skattyter, og at det skattemessige overskuddet eller underskuddet deretter fordeles på deltakerne.

Ved skattereformen 1992 ble delingsmodellen innført for å beregne personinntekt for selvstendig næringsdrivende og aktive selskapsdeltakere, herunder aktive deltakere i deltakerlignede selskaper. Delingsmodellen gikk ut på at det for aktive deltakere med en eierandel eller overskuddsrett på mer enn 2/3, skulle beregnes personinntekt av overskuddsandelen, i tillegg til alminnelig inntekt.

Delingsmodellen ble avviklet i forbindelse med skattereformen 2006. For personlige deltakere i deltakerlignet selskap ble i stedet deltakermodellen innført. Deltakermodellen innebærer at en beregnet risikofri avkastning av kapitalen som deltakeren har investert i selskapsforholdet, skjermes fra skattlegging ved uttak. Når personlig deltaker mottar utdeling fra selskapet, skal det beregnes et tillegg i alminnelig inntekt for den delen som overstiger skjermingsbeløpet. Deltakermodellen er nærmere beskrevet i kapittel 2.

Evalueringsmeldingen av skattereformen 2006 ble gjennomført i 2011, jf. Meld. St.11 (2010-2011). I stortingsmeldingen ble det vist til at målet med deltakermodellen var å oppnå en praktikabel løsning for deltakerlignede selskaper med samme økonomiske virkninger som aksjonærmodellen, og at deltakermodellen oppfyller dette målet. I meldingen foreslår departementet å videreføre hovedtrekkene i deltakermodellen. Samtidig blir det vist til at skattereglene for deltakerlignede selskaper er mer *kompliserte* enn for aksjeselskaper, både for skattemyndighetene og skattyterne. Det konkluderes med at departementet vil arbeide videre med mulige *forenklinger og forbedringer* i skattereglene for deltakerlignede selskaper.

I evalueringsmeldingen ble det vist til at deltakerligning i seg selv virker kompliserende, ved at det blir flere skattytere å forholde seg til enn ved selskapsligning. Regler om fordeling av skattegrunnlagene mellom kommuner kompliserer skatteoppgjøret ytterligere. I tillegg er det blant annet kompliserte regler om fradragsbegrensning for kommandittister. Dette er utfordringer som også eksisterte før deltakermodellen ble innført i 2006. Men de særlige reglene som ble innført for å tilpasse prinsippene for aksjonærbeskatningen til deltakerbeskatningen, har også bidratt til å komplisere skattesystemet for deltakere og skattemyndighetene. På denne bakgrunn varslet departementet i meldingen at man ville vurdere endringer i deltakerbeskatningen, og at forenklinger ville bli vurdert på blant annet følgende områder:

- Reglene om stedbunden skattlegging av personlige deltakere. Personer er som utgangspunkt skattepliktige til hjemkommunen, herunder for inntekt fra deltakerlignet selskap og formue i slike selskap. I skatteloven er det imidlertid en rekke særregler om skattestedet for ulike typer inntekt av fast eiendom og virksomhet, som innebærer at

inntekten blir skattepliktig til den kommunen eiendommen ligger i eller aktiviteten foregår (stedbunden skattlegging). I deltakerlignede selskaper kompliserer disse reglene skatteoppgjøret i sterk grad, og det vil derfor bli vurdert endringer med sikte på større grad av stedlig samordning av skatteoppgjøret.

- Fradragsbegrensningen for kommandittister og stille deltakere. Kommandittister og stille deltakere har et begrenset ansvar for selskapets forpliktelser. Det er derfor gitt regler som sikrer at slike deltakere ikke får større fradrag i inntekt utenfor selskapet enn det de risikerer å tape. Reglene om fradragsbegrensning er svært kompliserte, og de er heller ikke fullt ut tilpasset nyere deler av regelverket. Det ble derfor vist til at departementet vurderer endringer i disse reglene.
- Kvartalsvis måling av selskapsinnskudd. Som ledd i beregning av skjerming i deltakermodellen måles deltakerens innskudd i selskapet. Innskuddet måles hvert kvartal. Kvartalsvis måling skal redusere risikoen for at deltakere yter ekstra kortsiktige innskudd i selskapet for å øke skjermingsgrunnlaget. Flere registreringsdatoer i året gjør det vanskeligere å tilpasse seg. Erfaring fra ligningsarbeidet viser imidlertid at den kvartalsvise målingen kompliserer beregningen av skjermingsgrunnlaget, og gir opphav til feil i ligningsoppgaver. Av meldingen fremgår at departementet vil vurdere alternative løsninger som er lettere å praktisere for skattyterne og Skatteetaten.

Som ledd i det oppfølgende arbeidet med forenklinger og forbedringer i skattereglene for deltakerlignede selskaper, ble det våren 2011 nedsatt en egen arbeidsgruppe for å vurdere endringer på området. Arbeidsgruppen har hatt medlemmer fra Finansdepartementet, Skattedirektoratet og andre deler av Skatteetaten. Arbeidsgruppen oversendte sin sluttrapport til Finansdepartementet våren 2013. Rapporten inneholder en rekke forslag til forenklinger og forbedringer i regelverket.

De forslagene som fremmes i dette høringsnotatet er i all hovedsak i samsvar med anbefalingene i arbeidsgruppens rapport. Forskjellene mellom forslagene fra arbeidsgruppen og forslagene i dette høringsnotatet begrenser seg i hovedsak til lovteknisk gjennomføring og enkelte avvik i detaljløsninger.

For oversiktens skyld er utkast til lov- og forskriftstekster tatt med til slutt i de enkelte kapitlene i dette høringsnotatet (gjelder kapittel 4 til 11).

2 Gjeldende rett

Anvendelsesområdet for deltakerligning

Skatteloven har regler om deltakerligning i §§ 10-40 til 10-48.

Etter skatteloven § 10-40 første ledd gjelder reglene om deltakerligning for deltakere i *ansvarlig selskap, kommandittselskap, indre selskap, partrederi* og for *stille deltakere*.

Etter skatteloven § 10-40 annet ledd gjelder reglene om deltakerligning ikke for samarbeidsavtaler i petroleumsvirksomheten som nevnt i selskapsloven § 1-1 fjerde ledd. Bestemmelsene gjelder heller ikke for selskaper og sameier som driver produksjon av vannkraft når deltakerne selger det vesentlige av kraftproduksjonen på selvstendig basis.

Deltakerligning etter nettometoden

Det følger av skatteloven § 10-41 første ledd at deltakerligningen skal gjennomføres etter nettometoden. Nettometoden innebærer at selskapets overskudd eller underskudd fastsettes etter reglene i skattelovgivningen, som om selskapet var skattyter. All inntektsberegning foregår på selskapsnivå. Selskapets nærmere forhold – og ikke deltakernes – er avgjørende for den skattemessige vurderingen av enkeltposter.

Fritaksmetodens anvendelse i deltakerlignet selskap

Ved skattereformen 2006 ble fritaksmetoden innført. Fritaksmetoden hindrer kjedebeskatning, slik at aksjeinntekter ikke blir skattlagt flere ganger i eierkjeder innenfor selskapssektoren. Fritaksmetoden er basert på at mellomliggende selskaper i slike eierstrukturer ikke skattlegges for utbytte mv. og realisasjonsgevinster på selskapsandeler.

Fritaksmetoden er regulert i skatteloven § 2-38, og denne bestemmelsen vil som utgangspunkt gjelde på vanlig måte når et aksjeselskap er deltaker i deltakerlignet selskap og mottar inntekt fra selskapet. Det samme gjelder for andre deltakerselskaper som er eget skattesubjekt og subjekt etter fritaksmetoden.

Fritaksmetoden gjelder etter skatteloven § 2-38 første ledd ikke for personer. Når en personlig deltaker i et deltakerlignet selskap tilordnes inntekt fra selskapet, vil derfor fritaksmetoden ikke få direkte anvendelse. Dette innebærer at den ordinære løpende beskatningen av inntekt opptjent i selskapet kunne bli høyere når en person eier andeler i selskapet direkte, enn når andelene eies gjennom et selskap. Jo større aksjeinntekter det deltakerlignede selskapet har i slike tilfeller, desto større ville forskjellene kunne bli ved den ordinære løpende beskatningen av personlige deltakere og deltakere som er selskap.

For å unngå en slik forskjellsbehandling av personlige deltakere og deltakere som er selskap, er det vedtatt en egen bestemmelse som sikrer at fritaksmetoden også får anvendelse når personlige deltakere tilordnes sin andel av selskapets inntekt. Det vises til skatteloven § 10-41 annet ledd.

Deltakermodellen

Deltakermodellen ble innført ved skattereformen 2006. Deltakermodellen er basert på samme prinsipp som aksjonærmodellen og foretaksmodellen om å ekstrabeskatte avkastning ut over risikofri rente. Både i deltakermodellen og aksjonærmodellen er beskatningen knyttet til utdelinger fra selskapet til personlige deltakere. Flere elementer i deltakermodellen og aksjonærmodellen er like. Det har imidlertid vært behov for enkelte særlige regler i deltakermodellen for å ta hensyn til særtrekk ved deltakerlignede selskaper, herunder at det deltakerlignede selskapet ikke er eget skattesubjekt og at selskapsinntekten skattlegges hos deltakerne.

Etter deltakermodellen skal det beregnes et tillegg i alminnelig inntekt hos personlig deltaker som mottar utdeling fra deltakerlignet selskap. Tillegget settes til verdien av utdelingen, fratrasket den delen av utdelingen som medgår til å dekke løpende overskuddsskatt, og et beregnet skjermingsfradrag.

Beregning av skjermingsfradrag

Skjermingsfradraget beregnes ved å multiplisere deltakerens skjermingsgrunnlag med en skjermingsrente, jf. skatteloven § 10-42 femte ledd.

Skjermingsgrunnlaget er regulert i skatteloven § 10-42 sjette ledd. Skjermingsgrunnlaget er summen av netto kostpris for selskapsandelen, anskaffelseskostnader og deltakerens innskudd i selskapet, tillagt ubenyttet skjerming for tidligere år. Med netto kostpris for selskapsandelen menes det vederlaget som er betalt for andelen ved erverv i annenhåndsmarkedet. Kostprisen skal gjenspeile ansvar for selskapets gjeld som overtas ved erverv av andelen. Det korrigeres derfor ikke for gjeldsansvar som overtas gjennom ervervet av selskapsandelen.

Anskaffelseskostnader som skal medtas i skjermingsgrunnlaget, vil eksempelvis kunne være kostnader til megler, gebyrer, provisjoner mv.

Deltakerens innskudd i selskapet skal fastsettes til gjennomsnittlig innskudd i året, målt kvartalsvis. Kvartalsvis innskuddsmåling skal redusere muligheten for at deltakere yter ekstra kortvarige innskudd i selskapet for å øke skjermingsgrunnlaget. Innskudd kan være både kapitalinnskudd og tingsinnskudd. Erverves andelen ved innskudd i selskapet ved stiftelsen eller ved senere kapitalutvidelse, skal dette innskuddet medtas i skjermingsgrunnlaget. Det vises til nærmere omtale av innskuddsmåling i punkt 7.2.

Tilbakebetaling av tidligere innbetalt kapital vil redusere skjermingsgrunnlaget, jf. skatteloven § 10-42 sjette ledd siste punktum.

Etter skatteloven § 10-42 syvende ledd skal skjermingsgrunnlaget korrigeres i visse tilfeller. Etter første punktum skal det gjøres tillegg i skjermingsgrunnlaget når deltakeren tar ut mindre fra selskapet enn beregnet overskuddsskatt. Tillegget utgjør differansen mellom uttaket og overskuddsskatten. I dette tilfellet dekker deltakeren overskuddsskatten med annet enn selskapsmidler, noe som økonomisk sett kan likestilles med et innskudd i selskapet. Dette omtales i lovforarbeidene som “uegentlige innskudd”, og får altså samme virkning for

skjermingsgrunnlaget som ordinære selskapsinnskudd. Etter § 10-42 syvende ledd annet punktum skal skjermingsgrunnlaget også korrigeres når selskapet går med underskudd. Skjermingsgrunnlaget skal da reduseres med deltakerens underskuddsandel multiplisert med deltakerens skattesats på alminnelig inntekt. Denne korreksjonen gjøres av symmetrihensyn: Når uegentlige innskudd *øker* skjermingsfradraget fordi skatten dekkes av annet enn selskapsmidler, må selskapsunderskudd som gir spart skatt på inntekt fra andre kilder, *redusere* skjermingsfradraget. Dette omtales i lovforarbeidene som “symmetriske korreksjoner”.

Skjermingsgrunnlaget kan bli negativt eller positivt. Hvis skjermingsgrunnlaget er negativt, skal årets skjerming settes til null, jf. skatteloven § 10-42 tiende ledd.

Skjermingsrenten skal etter skatteloven § 10-42 femte ledd fastsettes av departementet i forskrift. Nærmere regler om renten er gitt i Finansdepartementets samleforskrift til skatteloven § 10-12-1, jf. § 10-42-1. Av disse bestemmelsene fremgår at skjermingsrenten beregnes med utgangspunkt i aritmetisk gjennomsnittlig observert rente på statskasseveksler med 3 måneders løpetid, slik den publiseres av Norges Bank. Renten nedjusteres med 28 prosent og skal avrundes til nærmeste tiendedels prosentpoeng. Skattedirektoratet beregner og kunngjør renten for det enkelte inntektsår i januar året etter inntektsåret. Skjermingsrenten vil være den samme etter aksjonærmodellen og deltakermodellen (og for ekstrabeskatning av renter på lån til selskap etter skatteloven § 5-22). I januar 2014 ble skjermingsrenten for inntektsåret 2013 fastsatt til 1,1 prosent for personlige aksjonærer og personlige deltakere i deltakerlignede selskaper.

Skjermingsfradraget tilordnes den som er deltaker ved årets utgang, jf. skatteloven § 10-42 åttende ledd.

Ubenyttet skjermingsfradrag oppstår når årets skjerming er større enn utdeling fra selskapet fratrullet løpende skatt på overskuddsandelen. Ubenyttet skjermingsfradrag skal fremføres til fradrag i senere års utdeling fra samme selskap, jf. skatteloven § 10-42 niende ledd. Det fremgår av sjette ledd i samme paragraf at ubenyttet skjerming skal tillegges skjermingsgrunnlaget for etterfølgende år. Ved at ubenyttet skjermingsfradrag tillegges skjermingsgrunnlaget, oppnås en rentekompenserende effekt for ubenyttet fradrag. Ubenyttet skjerming kan også fradras i gevinst ved realisasjon av andel i selskapet, jf. skatteloven § 10-44 annet ledd.

Fradragsbegrensning for kommandittister og stille deltakere

Skatteloven § 10-43 oppstiller en fradragsbegrensning for kommandittister og stille deltakere.

I et kommandittselskap er det både deltakere med begrenset ansvar (kommandittister) og med ubegrenset ansvar (komplementarer). Også kommandittselskaper deltakerlignes. Deltakerligning innebærer at deltakerne får fradrag for sin andel av selskapets underskudd. Ettersom kommandittister har et begrenset ansvar for selskapets forpliktelser, er det gitt regler om fradragsbegrensning for disse. Kommandittister får kun fradrag i inntekt utenom kommandittselskapet for underskudd av selskapsdeltakelsen innenfor rammen av hva

kommandittisten risikerer å tape. Komplementaren er ikke underlagt noen ansvarsbegrensning. Reglene om fradragsbegrensning gjelder tilsvarende for stille deltaker i indre selskap, jf. skatteloven § 10-43 sjette ledd.

Det vises til nærmere omtale av fradragsbegrensningen for kommandittister og stille deltakere i kapittel 5.

Gevinst og tap ved realisasjon av andel

Skatteloven § 10-44 regulerer beskatning ved realisasjon av andel i deltakerlignet selskap. Gevinst ved realisasjon av andel, herunder innløsning av enkeltandeler eller oppløsning av selskapet, er skattepliktig alminnelig inntekt. Tilsvarende tap er fradragsberettiget i annen alminnelig inntekt.

Som ledd i innføringen av deltakermodellen, ble det vedtatt nye regler om beregning av gevinst og tap ved realisasjon av andel. De tidligere reglene var tilpasset systemet med løpende personinntektsberegning etter delingsmodellen, og var basert skatting av differansen mellom salgsvederlaget for andelen og deltakerens andel av skattemessige verdier i selskapet på realisasjonstidspunktet. En slik metode passer ikke et system med uttaksbeskatning, hvor det kan være tilbakeholdte midler i selskapet som må fanges opp til beskatning når andelen realiseres.

Det ble derfor innført nye regler om gevinstberegning, basert på samme prinsipp som i aksjonærmodellen. Det innebærer at gevinstberegningen tar utgangspunkt i den nominelle differansen mellom netto salgssum for selskapsandelen og netto kjøpesum for andelen. I dette grunnlaget vil ubenyttet skjerming på realisasjonstidspunktet komme til fradrag. Fradraget for ubenyttet skjerming kan ikke føre til eller øke et fradragsberettiget tap. Det skal også korrigeres for andelshaverens kapitalinnskudd i eierperioden, herunder for såkalte “uegentlige innskudd” og “symmetriske korreksjoner”. De nye reglene gjør at tilbakeholdt overskudd i selskapet, fanges inn i gevinstberegningen ved realisasjon av andel.

Disposisjoner mellom deltaker og selskap

Etter skatteloven § 10-45 anses disposisjoner mellom deltaker og selskap som foretatt mellom selvstendige skattesubjekter. Denne bestemmelsen ble vedtatt i 1993, og må blant annet ses i sammenheng med systemet med nettoligning.

Skattemessig kontinuitet ved arv og gave av andel i deltakerlignet selskap

Skatteloven § 10-46 gir det kontinuitetsprinsippet som er gjort gjeldende for aksjer mv. i skatteloven § 10-33, tilsvarende anvendelse ved arv og gave av andel i deltakerlignet selskap.

Særlig om utenlandsforhold

I utenlandsforhold oppstår særlige spørsmål om hvordan skattegrunnlaget skal beregnes. For deltakere som er bosatt i Norge, gjelder dette når Norge etter skatteavtale med et annet land er avskåret fra å beskatte virksomhetsinntekt ved fast driftssted i det annet land. Det er også aktuelt for personer som er bosatt i utlandet, og som er deltaker i et selskap som driver

virksomhet både i Norge og i andre land. I slike tilfeller vil skatteavtalene normalt oppstille begrensninger for hvilken utdeling fra selskapet som på deltakerens hånd kan skattlegges i Norge. I forhold til utenlandske deltakere, kan beskatningsretten også være begrenset av skatteloven.

Skatteloven § 10-47 bestemmer at personlig deltaker som på grunn av skatteavtale eller begrenset skatteplikt til Norge, ikke kan skattlegges her for hele sin del av selskapets inntekt, kan kreve at tillegg i alminnelig inntekt ved utdeling begrenses forholdsmessig. Nærmere regler om slik forholdsvis begrensnings er gitt i § 10-47-1 i Finansdepartementets samleforskrift til skatteloven.

Overgangsbestemmelse ved innføring av deltakermodellen

Skatteloven § 10-48 regulerer deltakernes skjermingsgrunnlag, inngangsverdi og innbetalt kapital ved overgang til deltakermodellen, per 1. januar 2006. Etter bestemmelsen skal disse posisjonene beregnes på grunnlag av selskapets skattemessige verdier.

3 Sammen drag av forslagene

I dette kapittelet gis en kort oversikt over forslagene i høringsnotatet. Departementet foreslår følgende endringer i reglene om deltakerlignede selskaper:

- *Stedbunden skattlegging* skal ikke lenger gjelde ved skattlegging av inntekt og formue fra deltakerlignede selskap. Personlige deltakere skal i alle tilfeller skattlegges til sin hjemkommune for deres andel av inntekt og formue, uten bruk bestemmelsene i skatteloven § 3-3 om stedbunden skattlegging. Erfaring fra ligningsarbeidet tilsier at en slik endring vil virke sterkt forenklende og redusere risikoen for feil i ulike sammenhenger. Det vises til nærmere omtale i kapittel 4.
- *Fradragsrammen for kommandittister og stille deltakere* i indre selskap oppheves. Adgangen til løpende inntektssamordning for slike deltakere oppheves, slik at disse ikke lenger kan føre andel av underskudd fra selskapet til fradrag i annen alminnelig inntekt. Underskuddsandelen skal i stedet fremføres til fradrag i fremtidig overskudd fra selskapet eller realisasjonsgevinst på andel i selskapet. Kommandittister og stille deltakere har begrenset ansvar for selskapsforpliktelser, og denne endringen vil gi mer lik behandling av slike deltakere og andre selskapsdeltakere med begrenset ansvar (aksjonærer). Fjerning av fradragsrammen vil virke forenklende, og gi et mer praktikabelt regelverk. Endringen vil også kunne bidra til å motvirke skatteomgåelser. Det vises til nærmere omtale av fradragsrammen for kommandittister og stille deltakere i kapittel 5.
- Reglene om *gjennomsnittsligning av skogbruk og reindrift* endres slik at gjennomsnittsligning ikke skal gjennomføres når virksomheten drives av et deltakerlignet selskap eller annet selskap. Gjennomsnittsligning skal fortsatt finne sted når virksomheten drives av et selvstendig næringsdrivende i enkeltpersonforetak. Når slik virksomhet drives av et selskap, har reglene om gjennomsnittsligning liten økonomisk betydning. Bortfall av gjennomsnittsligning for deltakere i deltakerlignet selskap vil virke sterkt forenklende, både for skattyterne selv og Skatteetaten. Det vises til kapittel 6.
- *Innskuddsmåling* forenkles. Etter gjeldende regler skal en deltakers innskudd i selskapet måles hvert kvartal, som ledd i beregningen av skjerming for personlige deltakere. Erfaring viser at det er vanskelig å ta stilling til innskuddets størrelse inne i en regnskapsperiode. Det foreslås at innskudd i stedet skal måles en gang per år, til innskuddets verdi ved utgangen av året. Innskuddsmåling er behandlet i kapittel 7.
- *Ektefeller som er deltakere i deltakerlignet selskap* skal som hovedregel behandles som selvstendige deltakere i deltakerlignet selskap. I dag blir ektefeller i stor grad identifisert med hverandre når de er deltakere i deltakerlignet selskap, og de behandles som en deltaker. Dette virker kompliserende i den del sammenhenger. En av

konsekvensene av dagens praksis er at når to som sammen driver et deltakerlignet selskap gifter seg, endres ligningsmåten fordi de etter giftemålet identifiseres og anses som en selvstendig næringsdrivende i enkeltpersonforetak. Endringene vil virke forenkende og gi større samsvar mellom skatteretten og selskapsretten. Forslagene om endringer for ektefeller er behandlet i kapittel 8.

- Det foreslås egne regler om *skattemessig oppløsning* av deltakerlignet selskap. Med skattemessig oppløsning menes at selskapet fjernes fra Skatteetatens skattyterregister (skattemanntallet) og at det gjennomføres et skattemessig sluttoppgjør. Grunnlaget for skattemessig oppløsning vil være at selskapet ikke utøver økonomisk virksomhet eller at eiendelene samles hos en eier, med ulike tilleggsvilkår i forskjellige situasjoner. Det vil til dels være andre hensyn som avgjør når skattemessig oppløsning skal finne sted, enn de som ligger til grunn for reglene om oppløsning og avvikling i selskapsloven. Reglene om skattemessig oppløsning er ment å ivareta de særlige hensynene som gjør seg gjeldende ved beskatningen, og skal ikke ha virkning i annet enn skattemessig sammenheng. Selskapet vil fortsatt kunne bestå som selskap i selskapsrettslig sammenheng, etter at det er oppløst skattemessig. Det foreslås også en klargjøring av oppgaveplikten når det er registrert et selskap i Foretaksregisteret som ikke har kommet i gang med å utøve virksomhet. De foreslåtte endringene vil kunne gi bedre ressursutnyttelse i Skatteetaten, virke klargjørende for skattyterne og bidra til opprydding i skattyterregisteret. Det vises til kapittel 9.
- Det skal benyttes en lavere *tilleggsskattesats* i de tilfellene det foreligger opplysningssvikt fra deltaker i deltakerlignet selskap, men hvor korrekte opplysninger er gitt fra selskapet. Satsen skal være 10 prosent. Opplysningene må fremgå korrekt og klart av selskapets deltakeroppgave (RF-1233), og være levert ukrevet før skatteoppgjøret sendes skattyter. Tilleggsskattesatsen ved opplysningssvikt er behandlet i kapittel 10.
- Det foreslås en endring i reglene om *offentliggjøring av skattelister* som innebærer personlige deltakere ikke vil stå oppført i skattelistene med en høyere inntekt fra selskapsforholdet enn deres faktiske overskuddsandel og eventuell gevinst ved realisasjon av andelen. Det vises til kapittel 11.
- Det vurderes en løsning hvor selskapets frist for å levere ligningsoppgaver endres fra 31. mai til 1. mars i året etter skatteåret. Den endrede leveringsfristen vil legge til rette for *bedre samordning av selskapets og deltakernes oppgaveplikt* og blant annet gjøre det mulig å forhåndsviser dataene fra selskapene i de oppgavene deltakerne skal levere. Departementet fremmer ikke forslag om dette, men ber om høringsinstansenes vurdering av om en slik endring anses ønskelig og praktikabel for selskapene. Det vises til kapittel 12.

Ikrafttredelse av forslagene vil avhenge av videre oppfølging av denne saken. For å illustrere virkningen av ulike overgangsregler mv., er det i dette høringsnotatet som utgangspunkt lagt opp til at endringene gjøres gjeldende fra 2015.

En gjennomføring av forslagene vil innebære en vesentlig forenkling både for skattyterne selv, de som bistår skattyterne (regnskapsførere, revisorer og advokater mv.) og Skatteetaten. En oversikt over økonomiske og administrative konsekvenser av forslagene er gitt i kapittel 13.

De foreslåtte endringene vil også bli gjort gjeldende i svalbardskatteloven. Forholdet til Svalbard er behandlet i kapittel 14.

4 Stedlig samordning av skatteoppgjøret

4.1 Innledning

Departementet foreslår at reglene i skatteloven § 3-3 om stedbunden skattlegging ikke skal gjelde for personlig deltakers inntekt fra deltakerlignet selskap og formue i slikt selskap. Personlig deltaker skal skattlegges til bostedskommunen for all inntekt fra deltakerlignet selskap og formue i selskapet. Endringene vil innebære en betydelig forenkling for selskapene, skattyterne og Skatteetaten.

4.2 Gjeldende rett

Gjeldende regler innebærer at inntekt og formue ofte må fordeles mellom kommuner ved skattleggingen av deltakerlignede selskaper. Dette bidrar til å komplisere skattleggingen av slike selskaper.

Deltakere i deltakerlignede selskaper som er selskaper og egne skattesubjekter, svarer skatt til staten, jf. skatteloven § 3-2. For slike deltakere oppstår ikke særskilte problemer som følge av reglene om skattested.

For personer er reglene om skattested mer kompliserte. Utgangspunktet er at personlige deltakere i deltakerlignede selskaper skattlegges til bostedskommunen, etter hovedregelen om skattestedet for personer i skatteloven § 3-1. Fra dette utgangspunktet om skattlegging til bostedskommunen gjelder en rekke unntak, jf. skatteloven § 3-3 om stedbunden skattlegging av fast eiendom og virksomhet. Reglene om stedbunden skattlegging av fast eiendom og virksomhet gjelder generelt for personlige skattytere, herunder for personlige skattyteres inntekt fra deltakerlignet selskap.

Reglene om stedbunden skattlegging innebærer at all formue og inntekt av fast eiendom og faste anlegg skattlegges i den kommunen hvor eiendommen eller anlegget ligger. Det samme gjelder inntekt av virksomhet knyttet til slik fast eiendom eller anlegg.

I skatteloven § 3-3 annet ledd er det gitt en nærmere presisering av de mest praktiske tilfellene med stedbunden skattlegging. Av annet ledd fremgår at reglene blant annet omfatter bolighus, leiegård, fritidshus, forretningsgård, butikk, kiosk, hotell, bevertningssted, fabrikk, industrielt anlegg, verksted, skipsverft og lager (annet ledd bokstav a til c). Etter annet ledd bokstav d gjelder reglene også for ”personlig skattyters virksomhet som er knyttet til kontor som er åpent i vesentlig samme tid som er vanlig for slik virksomhet, eller til regelmessige tider som er bekjentgjort på forhånd, dersom ikke formuen eller inntekten skattlegges etter noen annen bestemmelse i denne paragraf”. Annet ledd bokstav e til h inneholder ytterligere presiseringer

for jordbruk mv. og naturforekomster som gruver mv. Den presiserende oppstillingen i annet ledd er ikke uttømmende.

Etter skatteloven § 3-3 tredje ledd omfatter stedbunden skattlegging etter reglene foran også gevinst ved realisasjon av fast eiendom og rettigheter knyttet til fast eiendom. Det samme gjelder pantavers overtakelse av fast eiendom til brukelighet og føderåd (kår), grunnleie eller fast grunnavgift som er påheftet fast eiendom.

Av § 3-3 fjerde ledd følger at inntekt av virksomhet ved omsetning av egne tilvirkede varer skattlegges i tilvirkningskommunen. Foregår det omsetning fra lager i annen kommune, skattlegges 1/10 av inntekten i lagerkommunen. Formue i råstoffbeholdning og tilvirkede varer skattlegges i tilvirkningskommunen.

I § 3-3 femte ledd finnes særregler om skattested for selskap hvor virksomheten består i lagring og omsetning av petroleum eller lignende. For slike selskaper skattlegges 1/3 av inntekten i kontorkommunen og 2/3 i den eller de kommunene hvor lageret ligger. Mellom flere lagerkommuner fordeles inntekten til skattlegging i forhold til den varemengden som i årets løp er uttatt av lageret innen hver kommune. Formue i lagerbeholdning skattlegges på basis av beholdningen i den enkelte kommune.

Etter § 3-3 sjette ledd skal inntekt ved avvirkning av egen skog skattlegges fullt ut i den kommunen hvor eiendommen ligger. Skogavgiftsmidler som godkjennes overført til investering i skog i annen kommune, tas til inntekt der.

Syvende ledd i § 3-3 regulerer skattestedet når det til fast eiendom hører en rettighet i allmenning i en annen kommune, med tilknyttet anlegg. Formue og inntekt av rettigheten skattlegges da med $\frac{3}{4}$ i den kommunen hvor den berettigede eiendommen ligger, og med $\frac{1}{4}$ i den kommunen hvor allmenningen ligger. Departementet kan gi tillatelse til en annen fordeling.

I § 3-3 åttende ledd presiseres det at bestemmelsene i paragrafen gjelder uansett om virksomheten foregår i et lengre eller kortere tidsrom, og uten hensyn til om virksomheten er opphørt ved utløpet av inntektsåret.

Reglene om stedbunden skattlegging i skatteloven § 3-3 vanskeliggjør skattleggingen av deltakerlignede selskaper i vesentlig grad. Når selskapet har kontorer/stedbunden virksomhet i flere kommuner, kan fordelingsnøkklene bli komplekse. Har deltakeren i tillegg rett til særskilt godtgjørelse for innsats i selskapet (etter selskapsloven § 2-26), vil skattestedet for denne avhenge av hvor deltakeren er aktiv og utfører sitt arbeid for selskapet. Dette innebærer at det kan bli en rekke poster til fordeling, og at fordelingen kan skje på ulikt grunnlag for de enkelte postene.

Disse reglene om skattested gjelder kun for den løpende inntektsbeskatningen av personlige deltakere, og ved fordelingen av selskapets skattepliktige nettoformue. I andre sammenhenger gjelder reglene ikke: Utdelinger fra selskapet til personlige deltakere etter reglene i

skatteloven § 10-42 skattlegges til deltakerens hjemkommune, uten unntak. Det samme gjelder ved skattlegging av gevinst ved realisasjon av andel fra personlig deltaker er.

Erfaring fra ligningsarbeidet tilsier at reglene om skattested for personlige deltakere er så kompliserte at de er svært vanskelige å håndtere i praksis, og at det er stor sannsynlighet for at det oppstår feil i ulike sammenhenger.

4.3 Vurderinger og forslag

4.3.1 Utgangspunkt

Stedbunden skattlegging av inntekt og formue fra deltakerlignede selskaper er ressurskrevende og komplisert både for selskapene, skattyterne og Skatteetaten. Deltakerligning er i seg selv mer komplisert enn selskapsligning fordi ligningsmyndighetene må forholde seg til flere skattytere enn ved selskapsligning. De enkelte deltakerne kan være bosatt i ulike kommuner, slik at det allerede i utgangspunktet oppstår skatteplikt til forskjellige kommuner. Når det i tillegg gjelder detaljerte regler om fordeling av de enkelte deltakernes samlede inntekt og formue i forskjellige kommuner, blir det samlede systemet svært komplisert og uoversiktlig.

Etter departementets vurdering er deltakerligning etter en nettometode den mest hensiktsmessige ligningsmåten for de selskapene som i dag lignede slik. Selv om overgang til selskapsligning vil kunne innebære visse lignings- og oppgjørstekniske forenklinger, må andre hensyn være utslagsgivende. Et sentralt hensyn er at deltakerligning gir umiddelbar skattemessig samordning av selskapsinntekt og deltakerens inntekt fra andre kilder. Etter departementets vurdering er det viktig at det finnes selskapsformer som gir større adgang til inntektssamordning enn i aksjeselskap og andre selskaper som er egne skattesubjekter. Samordningsadgangen må ses i sammenheng med at deltakere i deltakerlignet selskap kan ha et videre ansvar for selskapsforpliktelser, og større samordningsadgang kan redusere noe av den økonomiske risikoen knyttet til dette. Også forholdet til utlandet taler for å opprettholde deltakerligning: I internasjonal sammenheng er det vanlig med deltakerligning av selskap tilsvarende ANS og KS ("partnership taxation"). Skatteavtalene er basert på dette. Overgang til selskapsligning for slike selskap vil blant annet kunne vanskeliggjøre kredittoppgjør i en del tilfeller. Forholdet til utlandet tilsier klart at vi viderefører deltakerligning for de aktuelle selskapene. Det vises til tidligere utredninger av spørsmålet om ansvarlige selskaper, kommandittselskaper mv. bør deltaker lignede eller selskapslignede, jf. blant annet Ot.prp. nr. 92 (2004-2005) punkt 1.7.

Men det er nødvendig å gjøre reglene om deltakerligning mer praktikable, og i denne sammenheng vil forenklinger i reglene om skattested for personlige deltakere være et vesentlig bidrag.

Normalt vil antall deltakere i deltakerlignede selskaper være begrenset, noe som i en viss utstrekning bidrar til å redusere problemene. Gjennomsnittlig antall deltakere i slike selskaper er rundt 3. Men det forekommer deltakerlignede selskaper med langt flere deltakere. I slike

tilfeller vil det for det enkelte selskap kunne bli svært mange ligningsansettelser (formue og inntekt) i ulike kommuner.

Problemene ved dagens regler om skattested kan illustreres ved et eksempel hvor Skatteetaten skal endre ligningsfastsettelsen for selskapet, for eksempel ved å nekte et fradrag. Da må i utgangspunktet både selskapet og hver enkelt deltaker varsles. Skattekontor i flere regioner kan bli trukket inn, og etter hvert måtte behandle ulike innsigelser. Dette er ressurskrevende og stiller store krav til samordning mellom de involverte skattekontorene. Behandling i ulike kommuner innebærer også at ulike skatteklagenemnder kan bli trukket inn. Skatteetaten har ikke instruksjonsmyndighet overfor skatteklagenemndene, noe som vanskeliggjør slik samordning.

Hvor et deltakerlignet selskap er deltaker i et annet deltakerlignet selskap, må man ved ligningen følge selskapene til man kommer til personlig deltaker, og fordele inntekt og formue på de enkelte kommunene etter reglene om stedbunden beskatning. Det forekommer også at et deltakerlignet selskap deltar i annet deltakerlignet selskap i flere påfølgende ledd. Selskapene kan ha aktivitet i flere kommuner. I slike tilfeller akkumuleres problemene knyttet til stedbunden beskatning.

Reglene om stedbunden skattlegging blir særlig vanskelige å håndtere når selskapet har kontorer/stedbunden virksomhet i flere kommuner, og en deltaker arbeider ved flere av disse. Tilsvarende problem oppstår ved utbetaling av særskilt arbeidsgodtgjørelse til deltakere. Slik godtgjørelse skattlegges i kommunen hvor deltakeren er aktiv og utfører sitt arbeid for selskapet. Ved aktivitet i flere kommuner må, selskapet føre logg over deltakernes arbeidssted, og innrapportere i henhold til dette.

Dette illustrerer at dagens regler ikke bare medfører vanskeligheter for Skatteetaten, men at systemet også er tidkrevende og tungvint for selskapene/skattyterne. Dagens regler om skattested stiller store krav til registrering av aktivitet i ulike kommuner i selskapene.

Kompleksiteten i dagens system med stedbunden skattlegging for deltakerne er så høy at det i praksis nesten ikke er mulig å unngå feil. Det gjelder både ved innrapportering fra selskapene/deltakerne og ved selve ligningsarbeidet. Etter departementets vurdering er det svært uheldig at reglene er så kompliserte at de gir tilfeldige og utilsiktede utslag som følge av feil/manglende praktikabilitet.

Departementet foreslår at reglene om stedbunden skattlegging ikke lenger skal gjelde ved skattlegging av inntekt og formue fra deltakerlignede selskap. I stedet skal personlige deltakere skattlegges til deres hjemkommune for andel av inntekt og formue, uten at reglene om stedbunden skattlegging av fast eiendom og virksomhet brukes for slik inntekt og formue. Også realisasjonsgevinst på andel i deltakerlignet selskap skal fortsatt være skattepliktig til personlig deltakers hjemkommune.

En slik endring vil innbære en vesentlig forenkling både for selskapene, skattyterne og Skatteetaten.

Ut over vesentlig forenklete ligningsoppgaver og økt kvalitet på ligningen som følge av mer praktikable regler, vil endringene i praksis ikke ha betydning for skattyterne.

Det vises til utkast til § 3-3 nytt niende ledd. Endringen foreslås å gjelde fra og med inntektsåret 2015.

4.3.2 Nærmere om økonomiske konsekvenser

For *skattyterne* vil en opphevelse av reglene om stedbunden skattlegging av inntekt fra og formue i deltakerlignet selskap som utgangspunkt ikke ha økonomisk betydning, fordi alle kommuner nå benytter samme skattesatser. Unntak gjelder Finnmark og enkelte kommuner i Nord-Troms som har lavere sats for fellesskatt (9,45 prosent mot 12,95 prosent ellers i landet).

For *kommunene* vil en omlegging innebære en viss omfordeling, fra kommuner der virksomheten tidligere er blitt stedbundet til skattyternes hjemkommune. Et hovedtrekk er at skatteinntekter flyttes fra Oslo til Bærum og andre kommuner rundt Oslo. Effektene dempes med skatteutjevning. Det vises til tabell 1.

Tabell 1 Virkning av opphør av stedbunden beskatning for personlige deltakere i deltakerlignet selskap. Tabellen er utarbeidet på grunnlag av rådata fra 2007 som er fremført til 2014-nivå basert på utviklingen i den generelle skatteinngangen.

		BESKATNING I DELTAKERNES HJEMKOMMUNE				
		1	2	3	4	5
		Direkte	Skatte-	= 1 + 2	= 3/5	Antall innb.
		effekt	utjevning	Samlet virkning		(1000)
		mill. kroner	mill. kroner	mill. kroner	pr. innbygger	1.1.2013
Kommunene fylkesvis						
ØSTFOLD		3	-3	1	2	282,0
AKERSHUS		205	-113	92	162	566,4
OSLO		-261	144	-117	-187	624,0
HEDMARK		4	-3	1	4	193,7
OPPLAND		1	-1	0	1	187,3
BUSKERUD		9	-5	4	15	269,0
VESTFOLD		9	-5	4	16	238,7
TELEMARK		0	0	0	1	170,9
AUST-AGDER		0	0	0	1	112,8
VEST-AGDER		3	-1	1	6	176,4
ROGALAND		6	-3	3	6	452,2
HORDALAND		16	-9	8	15	498,1
SOGN OG FJORDANE		1	-1	1	7	108,7
MØRE OG ROMSDAL		3	-1	1	5	259,4
SØR-TRØNDELAG		2	-1	1	4	302,8
NORD-TRØNDELAG		0	0	0	1	134,4
NORDLAND		-1	1	0	0	239,6
TROMS		0	0	0	1	160,4
FINNMARK		0	0	0	2	74,5
Hele landet		0	0	0	0	5051,3
Fylkeskommunene						
ØSTFOLD		1	2	3	11	282,0
AKERSHUS		48	-37	11	19	566,4
OSLO		-61	7	-54	-86	624,0
HEDMARK		1	1	2	11	193,7
OPPLAND		0	2	2	11	187,3
BUSKERUD		2	1	3	12	269,0
VESTFOLD		2	1	3	12	238,7
TELEMARK		0	2	2	11	170,9
AUST-AGDER		0	1	1	11	112,8
VEST-AGDER		1	1	2	11	176,4
ROGALAND		1	4	5	11	452,2
HORDALAND		4	2	6	12	498,1
SOGN OG FJORDANE		0	1	1	11	108,7
MØRE OG ROMSDAL		1	2	3	11	259,4
SØR-TRØNDELAG		1	3	3	11	302,8
NORD-TRØNDELAG		0	1	1	11	134,4
NORDLAND		0	3	3	11	239,6
TROMS		0	2	2	11	160,4
FINNMARK		0	1	1	11	74,5
Hele landet		0	0	0	0	5051,3
Memo:						
Oslo, kommune/fylke		-322	151	-171	-274	624,0

		BESKATNING I DELTAKERNES HJEMKOMMUNE				
		1	2	3	4	5
		Direkte	Skatte-	Samlet virkning		Antall innb.
		effekt	utjevning			(1000)
		mill. kroner	mill. kroner	mill. kroner	pr. innbygger	1.1.2013
0101	Halden	0	0	0	1	29,9
0104	Moss	0	0	0	0	31,0
0105	Sarpsborg	0	0	0	1	53,7
0106	Fredrikstad	3	-3	0	5	76,8
0111	Hvaler	0	0	0	2	4,3
0118	Aremark	0	0	0	1	1,4
0119	Marker	0	0	0	1	3,6
0121	Rømskog	0	0	0	1	0,7
0122	Trøgstad	0	0	0	2	5,3
0123	Spydeberg	0	0	0	0	5,5
0124	Askim	0	0	0	1	15,3
0125	Eidsberg	0	0	0	0	11,2
0127	Skiptvet	0	0	0	2	3,7
0128	Rakkestad	0	0	0	1	7,9
0135	Råde	0	0	0	3	7,1
0136	Rygge	1	-1	0	6	15,0
0137	Våler	0	0	0	1	4,9
0138	Hobøl	0	0	0	-2	5,0
0211	Vestby	0	0	0	8	15,6
0213	Ski	6	-3	3	96	29,3
0214	Ås	0	0	0	-2	17,6
0215	Frogn	5	-3	2	148	15,5
0216	Nesodden	6	-3	3	144	18,0
0217	Oppegård	10	-6	5	179	26,0
0219	Bærum	136	-75	61	526	116,7
0220	Asker	27	-15	12	210	57,4
0221	Aurskog-Høland	0	0	0	4	15,3
0226	Sørumsund	1	0	0	16	16,4
0227	Fet	0	0	0	1	10,8
0228	Rælingen	1	0	0	26	16,4
0229	Enebakk	1	-1	0	8	10,6
0230	Lørenskog	1	-1	1	19	34,3
0231	Skedsmo	5	-3	2	45	50,5
0233	Nittedal	1	-1	1	29	22,0
0234	Gjerdrum	0	0	0	8	6,3
0235	Ullensaker	3	-1	1	37	31,7
0236	Nes	0	0	0	2	19,8
0237	Eidsvoll	2	-2	0	9	22,1
0238	Nannestad	0	0	0	2	11,5
0239	Hurdal	-1	0	0	-19	2,7
0301	Oslo	-261	144	-117	-187	624,0

Utkast til lov- og forskriftsendringer til kapittel 4

I lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) gjøres følgende endringer:

§ 3-3 nytt niende ledd skal lyde:

Denne paragraf gjelder ikke for inntekt fra deltakerlignet selskap og formue i slikt selskap, jf. §§ 10-40 til 10-48.

5 Kommandittister og stille deltakere – fradragsramme mv.

5.1 Innledning

Etter gjeldende regler om deltakerligning kan også kommandittister og stille deltakere avregne underskudd fra selskapet mot inntekt fra andre kilder. Da slike deltakere har begrenset ansvar, er det nødvendig med regler som sikrer at de ikke får større fradrag enn det de risikerer å tape som deltakere i selskapet. I skatteloven § 10-43 er det regler om fradragsbegrensning for kommandittister og stille deltakere.

Den gjeldende fradragsrammen for kommandittister og stille deltakere i skatteloven § 10-43 er ikke fullt ut tilpasset gjeldende beskatningsløsning for deltakerlignede selskap. Når en ny deltaker opptas i selskapet mot innskudd, vil fradragsrammen for eksisterende eiere bli påvirket når den nye deltakeren har betalt over- eller underpris for andelen. Et slikt utslag av reglene må anses som uheldig.

Et annet problem er at gjeldende fradragsramme gjør det nødvendig å beregne over- eller underpris ved erverv av andel, noe som kan være komplisert. Etter tidligere regler måtte over- eller underpris ved ervervet uansett beregnes for å fastsette andelens inngangsverdi. Som ledd i innføringen av deltakermodellen ved skattereformen 2006, ble reglene endret slik at det ikke lenger er nødvendig å fastsette over- eller underpris ved gevinstberegningen. Etter gjeldende regler er det heller ikke nødvendig å beregne over- eller underpris i noen annen sammenheng, utenom fradragsrammen. Det vil innebære en betydelig forenkling om fradragsrammen kan fastsettes slik at den ikke forutsetter beregning av over- eller underpris ved erverv av andel.

I punkt 5.3.1 drøftes hvordan en fradragsramme kan utformes så den blir mer i samsvar med øvrige regler, og gjør det unødvendig å beregne over- eller underpris ved erverv av andel. Som det fremgår av drøftelsen der, er det ikke mulig å unngå at fradragsrammen får en komplisert utforming, og fortsatt blir vanskelig å forholde seg til for skattyterne og Skatteetaten. En fradragsramme reiser også en rekke spørsmål om hvordan deltakerens tapsrisiko bør gjenspeiles til enhver tid.

I punkt 5.3.2 drøftes om adgangen kommandittister og stille deltakere har til å avregne underskudd fra selskapet mot inntekt fra andre kilder, bør bortfalle. Det vil da ikke lenger være nødvendig med noen fradragsramme. Hensynet til likebehandling av kommandittister, stille deltakere og andre selskapsdeltakere med begrenset ansvar (aksjonærer mv.) taler for en slik endring. I stedet for at selskapsunderskuddet avregnes mot annen inntekt, må det fremføres til fradrag i fremtidig overskudd eller realisasjonsgevinst. Også andre faktorer som kan tilsi en slik endring drøftes. Det gjelder blant annet behovet for forenklinger i regelverket, ligningsadministrative hensyn og omgåelsesrisiko.

Departementet har avveid de ulike hensynene som gjør seg gjeldende på dette området. Etter en samlet vurdering foreslår departementet at adgangen til inntektssamordning for kommandittister og stille deltakere skal bortfalle, jf. konklusjonen i punkt 5.3.3.

5.2 Gjeldende rett

I et kommandittselskap er det både deltakere med begrenset ansvar (kommandittister) og med ubegrenset ansvar (komplementarer). Også kommandittselskaper deltakerlignes.

Deltakerligning innebærer at deltakerne skattlegges for sin andel av selskapets resultat, og de får herunder fradrag for sin andel av underskudd. Ettersom kommandittister har et begrenset ansvar for selskapets forpliktelser, er det gitt regler om at de bare kan fradra underskudd innenfor en viss ramme. Kommandittister får kun fradrag i inntekt utenom kommandittselskapet for underskudd av selskapsdeltakelsen innenfor rammen av hva kommandittisten risikerer å tape, jf. skatteloven § 10-43. Komplementaren er ikke underlagt noen ansvarsbegrensning. Fradragsbegrensningen gjelder tilsvarende for stille deltakere, jf. skatteloven § 10-43 sjette ledd. En stille deltaker er deltaker i et selskap der det er avtalt at deltakelsen ikke skal fremtre utad og at deltakeren bare har begrenset ansvar med en fastsatt sum.

Bestemmelsen om fradragsbegrensning for kommandittister og stille deltakere i skatteloven § 10-43 ble videreført uendret ved overgangen til deltakermodellen.

Fradragsbegrensningen for kommandittister mv. i skatteloven § 10-43, trekker opp en total ramme for fradragsretten basert på den kapitalen kommandittisten har skutt inn i selskapet og plikter å skyte inn i fremtiden, samt andelen av oppsamlet overskudd i selskapet.

Kommandittisten risikerer ikke tap ut over dette. Beregningsteknisk fastsettes fradragsrammen med utgangspunkt i skattemessige verdier i selskapet. De enkelte ledd i beregningen av fradragsrammen fremgår direkte av lovteksten i § 10-43. Det vises til gjengivelsen av lovteksten i **boks 1**.

Boks 1:

Skatteloven § 10-43 har følgende ordlyd:

§ 10-43 Fradragsbegrensning for kommandittister og stille deltakere ved fastsettelse av alminnelig inntekt

(1) Kommandittister kan ved fastsettelsen av alminnelig inntekt bare kreve fradrag for underskudd i kommandittselskapet innenfor en fradragsramme.

(2) Fradragsrammen fastsettes til:

- a. Kommandittistens andel av selskapets skattemessige verdier. Ved fastsettelsen av skattemessige verdier medregnes selskapets gevinst- og tapskonto og negativ saldo, jf. §§ 14-45 og 14-46, samt gevinster med betinget skattefritak.
- b. I verdien etter a gjøres
 1. fradrag for gjeld ved årsoppgjøret for det inntektsår fradragsrammen beregnes,
 2. tillegg av årets underskudd og ikke innkalt del av innskuddsforpliktelsen,

3. korreksjon for over- eller underpris ved erverv av kommandittandelen.
- (3) Hvis flere eier en kommandittandel i fellesskap, fastsettes en felles fradragsramme som fordeles i forhold til den enkeltes andel i kommandittandelen.
- (4) Deltakers andel av underskudd som ikke kommer til fradrag på grunn av reglene i denne paragraf, kan føres til fradrag i senere års andel av overskudd fra selskapet, i annen alminnelig inntekt ved forhøyelse av innskuddsforpliktelsen eller i gevinst ved realisasjon av andel.
- (5) Nedsettelse av innskuddsforpliktelsen eller utbetaling av overskudd inntektsføres i den utstrekning det medfører eller øker en negativ fradragsramme. Dette gjelder bare i den utstrekning kommandittisten tidligere har fått fradrag for beløpet.
- (6) Reglene foran gjelder tilsvarende for stille deltakere.

I tillegg bestemmer skatteloven § 11-7 sjette ledd følgende:

”For kommandittist eller stille deltaker som får høyere eller lavere skattemessig verdi på andel i selskap som nevnt i § 10-40 etter fusjon og fisjon, skal fradragsrammen etter § 10-43 korrigeres for slik differanse.”

5.3 Vurderinger og forslag

5.3.1 Endret fradragsramme

Det prinsipielle utgangspunktet for en fradragsramme må fortsatt være at denne skal gjenspeile hva en kommandittist eller stille deltaker risikerer å tape av verdier i selskapet. Beregningen må skje individuelt for den enkelte deltaker, gjennomføres hvert år og tilpasses de øvrige gjeldende reglene for skattlegging av deltakere i deltakerlignede selskaper. Reglene bør utformes slik at det ikke beregnes over- eller underpris ved erverv av andel. Etter departementets vurdering er det naturlig at en beregning av fradragsrammen tar utgangspunkt i følgende:

- Kostpris for andelen inkludert anskaffelseskostnader
- + Ikke innkalt andel av deltakerens innskuddsforpliktelse ved utgangen av inntektsåret
- + Andel av overskudd i eierperioden
- Andel av underskudd i eierperioden
- + Innskudd i selskapet i eierperioden
- Utdelinger fra selskapet til deltakeren
- Tilbakebetaling av innbetalt kapital
- Vederlag ved delvis realisasjon av andel, fratrullet realisasjonskostnader

Fradragsrammen vil kun ha betydning for tidfesting av skattemessige fradrag når et prosjekt gjennomføres uten at tap dekkes av utenforstående. Men når tap dekkes av utenforstående, vil en fradragsramme kunne ha betydning ut over dette. I praksis forekommer det at kreditorene,

og i noen få tilfeller komplementaren, dekker det endelige tapet. Da bør fradragsrammen forhindre at kommandittistene får fradrag for tap de ikke har dekket selv. Det er heller ikke sjelden at et kommandittselskap får ettergitt deler av en gjeldsforpliktelse for så å forsette virksomheten. Etter dagens regler vil kommandittistene få fradrag for dette, fordi gjeldsettergivelse vil styrke selskapets egenkapital og dermed øke fradragsrammen. Ved å gå vekk fra dagens system basert på skattemessige verdier i selskapet, og over til de faktorene som er nevnt foran, vil ikke lenger gjeldsettergivelse øke fradragsrammen. Også dette er et hensyn som taler for en omlegging av fradragsrammen som skissert.

De elementene som er nevnt foran, vil være sentrale ved beregningen av en fradragsramme. Men det er ulike problemstillinger knyttet til en slik beregning av fradragsrammen. Videre gjennomgås problemstillinger i tilknytning til de enkelte elementene:

Kostpris for andelen inkludert anskaffelseskostnader

Et hensiktsmessig utgangspunkt for beregning av fradragsrammen vil være kostpris og anskaffelseskostnader. Det vil si samme størrelse som inngår ved beregning av skjermingsgrunnlaget etter skatteloven § 10-42 sjette ledd og ved fastsettelsen av inngangsverdien etter § 10-44 tredje ledd. Ved å velge dette utgangspunktet vil det ikke lenger være aktuelt å beregne over-/underpris ved erverv av andelen.

Ved stiftelse av selskap vil kostprisen for andelen være kr 0. Innbetaling av selskapskapital vil i slike tilfeller forhøye fradragsrammen som et innskudd.

Ved erverv av andel i eksisterende selskap, vil kostprisen inngå ved beregningen av fradragsrammen sammen med kjøpsomkostninger som for eksempel kostnader til megler, gebyrer, provisjoner mv.

Bruk av kostpris og anskaffelseskostnader ved beregning av fradragsrammen innebærer ingen spesielle problemer.

Ikke innkalt innskuddsforpliktelse

Det er neste elementet ved beregningen av fradragsrammen bør være deltakerens ikke innkalte innskuddsforpliktelse. Ikke innkalt innskuddsforpliktelse er en reell forpliktelse deltakeren har overfor selskapet, og er en av flere faktorer som avgjør hva deltakeren risikerer å tape.

På dette punktet kan det imidlertid ligge en viss omgåelsesfare, eksempelvis i form av at det avtales økt innskuddsforpliktelse i et underskuddsår for å øke fradragsrammen, med en underliggende forståelse av at forpliktelsen skal nedjusteres året etter.

Til tross for at kan foreligge en viss omgåelsesrisiko i denne sammenheng, må det være utslagsgivende at ikke innkalt innskuddsforpliktelse er en sentral faktor ved vurderingen av

hva deltakeren risikerer å tape. Ikke innkalt andel av deltakerens innskuddsforpliktelse bør derfor være med ved beregningen. Det vil være størrelsen ved årets utgang som er avgjørende.

Andel av overskudd/underskudd i eierperioden

Fradragsrammen skal videre justeres med overskudd/underskudd.

Etter departementets vurdering bør skattemessig og ikke regnskapsmessig overskudd/underskudd legges til grunn for beregning av fradragsrammen. En fordel med bruk av skattemessig resultat, er at skattefrie inntekter ikke øker fradragsrammen. Etter departementets vurdering er det prinsipielt riktig at skattefrie inntekter ikke øker rammene for skattemessige fradrag. Tilsvarende gjelder for ikke fradragsberettigede kostnader. Etter gjeldende regler vil all inntekt som bidrar til å øke skattemessige verdier i selskapet påvirke fradragsrammen, også skattefri inntekt. Etter departementets vurdering er dette et uheldig utslag av gjeldende regler.

Et hensyn som kunne tale mot bruk av skattemessige verdier, er at slike verdier kan avvike fra faktiske verdier i enkelte sammenhenger. Utgangspunktet for beregning av fradragsrammen skal være deltakerens faktiske tapsrisiko, noe som tilsier at mest mulig reelle verdier benyttes. Men gjennom skattereformene av 1992 og 2006 er forskjellen mellom skattemessige og faktiske verdier systematisk redusert, slik at dette argumentet har mindre vekt.

Videre må det tas stilling til om det er skattemessig resultat før eller etter skatt som skal legges til grunn. Selskapsoverskudd skattlegges fortløpende, og maksimal netto kapitaloppbygging som følge av overskudd vil være overskudd *etter* skatt (når deltakerens skatteforpliktelse tas i betraktning). Dette kan isolert sett tale for å bruke overskudd etter skatt.

Brukes overskudd etter skatt, tilsier symmetrihensyn at det ved underskudd er nettoverdi etter skatt som legges til grunn (korreksjon for besparelse i skatt på annen inntekt).

Om det brukes verdier før eller etter skatt, legger føringer på hvordan utdelinger fra selskapet skal behandles. Utdelinger fra selskapet til deltakeren skal trekkes fra ved beregning av fradragsrammen, jf. nedenfor. Dersom fradragsrammen tar utgangspunkt i verdier etter skatt, må det korrigeres for deltakerens skatteforpliktelse også når det gjøres fradrag for utdelinger fra selskapet.

En skattekorrigert løsning vil bli mer komplisert enn en løsning basert på verdier før skatt. Prinsipielt sett kan det argumenteres for begge løsninger, og valget av løsning vil ikke ha betydning for deltakerens totale fradragsrett i eierperioden. Men forenklingshensyn taler klart for at løsningen baseres på verdier *før* skatt. Det bør derfor gjøres tillegg for hele overskuddet før skatt og gis fradrag for hele underskuddet uten korreksjon for spart skatt.

Innskudd i selskapet i eierperioden

Et annet element i beregningen av fradragsrammen vil være deltakerens innskudd i selskapet. Alle ordinære innskudd i selskapet skal medtas, og slike innskudd reiser ikke spesielle problemstillinger i denne forbindelse.

En problemstilling er om såkalte *uegentlige innskudd* skal medtas. Begrepet uegentlig innskudd brukes i tilknytning til reglene i skatteloven § 10-42 utdelingsskatt etter deltakermodellen. Med uegentlig innskudd menes i denne forbindelse at en deltaker dekker skatten på sin overskuddsandel, uten å ta midler ut fra selskapet. At en deltaker på denne måten dekker en forpliktelse i tilknytning til selskapsforholdet med midler fra andre kilder, blir likestilt med ordinære kapitalinnskudd ved beregningen av skjerming i deltakermodellen. Spørsmålet blir om uegentlige innskudd også skal likestilles med ordinære innskudd ved beregning av fradragsrammen.

Uegentlige innskudd bør ikke påvirke fradragsrammen. Fradragsrammen må ses i forhold til den ordinære løpende beskatningen av deltakere, hvor slike uegentlige innskudd ikke har noen betydning. Slike uegentlige innskudd har kun betydning i tilknytning til reglene om tillegg i alminnelig inntekt ved utdeling til personlige deltakere. Uttak fra selskapet er i seg selv en faktor som påvirker fradragsrammen etter den skisserte beregningsmetoden. At en deltaker ikke tar midler ut fra selskapet for å dekke skatt, innebærer derfor at fradragsrammen blir større enn den ville blitt ved uttak fra selskapet. Det tilføres ikke kapital til selskapet ved ”uegentlige innskudd”. At deltakeren dekker løpende overskuddsskatt uten tilsvarende uttak fra selskapet, bør derfor ikke likestilles med ordinære innskudd etter reglene om fradragsrammen.

At uegentlige innskudd likestilles med vanlige innskudd ved utdelingsbeskatning etter deltakermodellen, men ikke ved beregning av fradragsrammen, vil kunne virke forvirrende og være en kilde til misforståelser og feil. Dette må ses som en uheldig konsekvens av å ha en fradragsramme som skal gjenspeile deltakernes tapsrisiko på en presis måte.

En annen problemstilling er tilfeller hvor en deltaker får *arbeidsgodtgjørelse godskrevet egenkapitalkontoen, uten noen utbetaling av beløpet*. Disse tilfellene kan likestilles med ordinære innskudd. Deltakeren vil bli skattlagt for den opptjente arbeidsgodtgjørelsen uansett om den blir utbetalt eller ikke. Reelt sett kan dette likestilles med om deltakeren hadde fått utbetalt arbeidsgodtgjørelsen, for så å betale den inn igjen som er ordinært innskudd. Slike tilfeller bør likestilles med ordinære innskudd også ved fastsettelsen av fradragsrammen. Etter departementets vurdering vil et slikt resultat følge av en fortolkning av innskuddsbegrepet i § 10-43, uten at dette kommer mer direkte til uttrykk i bestemmelsen.

Utdelinger fra selskapet til deltakeren

Ved fastsettelsen av fradragsrammen må det gjøres fradrag for utdelinger fra selskapet til deltakeren.

Begrepet utdeling bør som utgangspunkt defineres på samme måte som i reglene om utdelingsbeskatning etter deltakermodellen, jf. skatteloven § 10-42 annet ledd. Dette innebærer at enhver overføring av verdier fra selskapet til deltaker som utgangspunkt medregnes.

Begrepet utdeling må avgrenses mot tilbakebetaling av tidligere innbetalt kapital, jf. nedenfor om slik tilbakebetaling.

Selv om utdelingsbegrepet i utgangspunktet skal være det samme i reglene om fradragsrammen og utdelingsbeskatning etter deltakermodellen, vil behandlingen av utdelinger i de to regelsettene bli forskjellig:

For det første må det tas i betraktning at skatteloven § 10-42 kun omfatter utdelinger til personlige deltakere, og ikke selskapsdeltakere. Selskapsdeltakere svarer kun løpende overskuddsskatt, og skal ikke i tillegg skattlegges ved utdeling. Ved fastsettelsen av fradragsrammen må det derimot justeres for verdien av utdelinger både til personlige deltakere og til selskapsdeltakere.

For det annet skal det etter skatteloven § 10-42 gjøres fradrag for skjerming ved beregning av skattepliktig utdeling, jf. § 10-42 tredje ledd b. Beregning av skjerming tjener særskilte formål ved utdelingsbeskatningen, som ikke er relevante for fastsettelsen av fradragsrammen. Skjerming bør derfor ikke trekkes fra når fradragsrammen justeres for utdelinger.

Videre skal det etter skatteloven § 10-42 gjøres fradrag for deltakerens skatt på overskuddsandelen. Det samme bør ikke gjelde ved beregning av fradragsrammen. Foran er det lagt opp til at fradragsrammen oppjusteres med overskudd før skatt. Det vil da være en naturlig konsekvens at uttak reduserer fradragsrammen med hele uttaksbeløpet, også den delen av uttaket som tilsvare deltakerens skatteforpliktelse.

En uheldig side ved dette er at forskjellene virker kompliserende og øker risikoen for misforståelser og feil ved utfylling av skjemaer mv.

Tilbakebetaling av innbetalt kapital

Det skal videre gjøres fradrag for tilbakebetaling av innbetalt kapital, det vil si tilbakebetaling av tidligere innskudd i selskapet.

Av omtalen foran fremgår at "uegentlige innskudd" ikke skal anses som innskudd ved beregning av fradragsrammen. Etter reglene om utdelingsbeskatning etter deltakermodellen vil imidlertid "uegentlige innskudd" ha samme virkning som ordinære innskudd. Hva som regnes som totale innskudd i selskapet vil derfor kunne variere ut i fra sammenhengen. Dermed vil også rammene for tilbakebetaling av innskudd kunne være forskjellig etter de to regelsettene. Dette vil kunne virke kompliserende og gi opphav til misforståelser.

Vederlag ved delvis realisasjon av andel

Det er ikke så vanlig at en andel i et KS eller IS realiseres delvis. Problemstillingen er likevel ikke helt upraktisk, og reiser spørsmål om hvilken konsekvens dette bør ha for fradragsrammen.

Ved delvis realisasjon av andel kan man tenke seg at fradragsrammen kun reduseres med den forholdsmessige delen av inngangsverdien, eller at fradragsrammen reduseres med hele realisasjonsvederlaget. Det kan argumenteres for begge løsninger. Det kan også argumenteres for ulike løsninger når det gjelder fra hvilket tidspunkt fradragsrammen skal endres ved delvis realisasjon av andel (fra realisasjonsåret, året etter realisasjonsåret eller forholdsmessig endring i realisasjonsåret beregnet etter realisasjonsdato).

I den løsningen som er skissert foran, er det lagt opp til at hele vederlaget ved delvis realisasjon skal inngå ved beregning av fradragsrammen. Blant annet kan forenklingshensyn tale for en slik løsning. Endringen i fradragsrammen får virkning fra og med realisasjonsåret.

Ulike problemstillinger

Bestemmelsen i § 10-43 tredje ledd om kommandittandeler som eies i fellesskap, kan forbli uendret. Etter denne bestemmelsen fastsettes fradragsrammen under ett for andelen, og fordeles på sameierne ut i fra den enkeltes andel i kommandittandelen. Bestemmelsen gjør det blant annet klart at fradragsrammen ikke økes når en deltaker på grunn av solidaransvaret har innbetalt mer enn sin andel av innskuddsforpliktelsen. Sameie av kommandittandel er ikke helt upraktisk. Når et kommandittselskap eller ansvarlig selskap eier en kommandittandel eller stille deltakerandel, må fradragsbegrensningen fordeles på tilsvarende måte.

Også bestemmelsen i § 10-43 fjerde ledd om fremføring av underskuddsandel som ikke kommer til fradrag på grunn av fradragsrammen, kan videreføres uendret.

Etter skatteloven § 10-43 femte ledd skal nedsettelse av innskuddsforpliktelsen eller utbetaling av overskudd inntektsføres i den utstrekning det medfører eller øker en negativ fradragsramme, forutsatt at kommandittisten tidligere har fått fradrag for beløpet. Enkelte hensyn kan tale for å oppheve denne bestemmelsen. Når fradragsrammen og gevinstbeskatningen ikke lenger skal ta utgangspunkt i skattemessige verdier, svekkes noe av begrunnelsen for bestemmelsen. Inntektsføring vil uansett være lett å unngå ved å justere innskuddsforpliktelsen. En opphevelse vil gi en forenklingsegevinst, blant annet ved at man slipper å ta stilling til om kommandittisten tidligere har fått fradrag for beløpet. Men det er også enkelte hensyn som tilsier at bestemmelsen videreføres. Foran er det vist til at fradragsrammen bør ta hensyn til ikke innkalt del av deltakerens innskuddsforpliktelse. Det er påpekt at det her er en viss omgåelsesfare, eksempelvis ved at det avtales økt innskuddsforpliktelse i et underskuddsår, med en underliggende forståelse av at forpliktelsen skal nedjusteres året etter. Dersom § 10-43 femte ledd oppheves, vil denne omgåelsesfaren

kunne øke. Etter en samlet vurdering finner departementet at § 10-43 femte ledd bør videreføres også ved en endret fradragsramme.

Etter skatteloven § 11-7 sjette ledd skal fradragsrammen korrigeres for kommandittist eller stille deltaker som får høyere eller lavere skattemessig verdi på andel i deltakerlignet selskap etter fusjon og fisjon. Denne bestemmelsen blir overflødig med en fradragsramme som skissert, og kan oppheves.

Overgangsregler

Innføring av en fradragsramme som beskrevet foran, nødvendiggjør en regulering av overgangen fra gammel til ny fradragsramme. Det vil være hensiktsmessig å ta utgangspunkt i fastsatt fradragsramme på det tidspunkt de nye reglene innføres (det vil si fastsatt fradragsramme per 31.12 året før de nye reglene iverksettes). Alternativt kunne man tenke seg en løsning med utgangspunkt i den overgangsbestemmelsen som ble vedtatt ved innføring av deltakermodellen (skatteloven § 10-48), hvor man regner seg tilbake til 2006 for å få riktige verdier for fradragsrammen. Etter departementets vurdering vil imidlertid sistnevnte løsning bli for komplisert, både for skattyterne og Skatteetaten.

En virkning av en slik overgangsregel er at bestemmelsen i Finansdepartementets samleforskrift til skatteloven § 10-43 kan oppheves. Denne bestemmelsen er en videreføring av overgangsregler som kom ved skattereformen i 1992, og medfører at kommandittister som fikk lavere fradragsramme i 1992, kan kreve at et tilleggsbeløp legges til fradragsrammen for senere år. Ettersom dette tilleggsbeløpet vil inngå i fradragsrammen som legges til grunn ved overgangen til nye regler, vil det ikke være behov for slik korrigering for senere inntektsår.

En slik overgangsregel vil innebære at alle kommandittister og stille deltakere må fylle ut postene for fradragsrammen det siste året for de nye reglene trår i kraft.

Alternative utforminger av fradragsrammen

Departementet har også vurdert enklere alternativer til en fradragsramme som beskrevet. Enklere alternativer som er vurdert er å fastsette fradragsrammen på grunnlag av enten:

- Andel regnskapsmessig egenkapital tillagt skattemessig underskudd for året
- Rest ikke innkalt andel innskuddsforpliktelse
- Netto kostpris for andel anskaffet etter stiftelse.

Disse tre alternative løsningene blir imidlertid lite treffsikre, sett i forhold til målsettingen om at fradragsrammen skal gjenspeile hva deltakeren risikerer å tape. For det førstnevnte alternativet, som tar utgangspunkt i regnskapsmessig egenkapital, kan det også reises prinsipielle innvendinger, ved at den baseres på regnskapsmessige og ikke skattemessige verdier. Skal en fradragsramme fungere etter hensikten, må den inneholde de sentrale elementene som er nevnt i omtalen av en justert fradragsramme foran. Etter departementets vurdering er ingen av disse tre alternative løsningene egnet.

Oppsummering

Selv om fradragsrammen fastsettes slik at det ikke blir behov for å beregne andel av skattemessige verdier, vil beregningen nødvendigvis bli komplisert, noe fremstillingen foran viser. En fradragsramme vil være et kompliserende element både for skattyterne og Skatteetaten. Beregningen innebærer at skattemessig overskudd/underskudd i hele eierperioden må være korrekt registrert. Det kan bli aktuelt med korreksjoner langt tilbake i tid, noe som kan skape usikkerhet i tilfeller hvor deltakerforholdet har vart lenger enn de årene oppbevarings- og endringsfristene gjelder.

Det vil være en vesentlig forenklingsgevinst om reglene om fradragsramme for kommandittister kan oppheves.

5.3.2 Innskrenket samordningsadgang og avvikling av fradragsrammen

Departementet har også vurdert om adgangen til å samordne andel av selskapsunderskudd mot annen inntekt bør innskrenkes for kommandittister og stille deltakere. For slike deltakere må underskudd da i stedet fremføres mot fremtidig overskudd eller gevinst ved realisasjon av andel. Det vil gi en mer lik beskatning av kommandittister/stille deltakere og aksjonærer og andre typer selskapsdeltakere med begrenset ansvar. Ved en slik løsning vil det ikke være nødvendig å ha noen fradragsramme. En tilsvarende løsning gjelder ved skattlegging av eiere av norsk-kontrollerte selskaper mv. hjemmehørende i lavskatteland (NOKUS).

Spørsmålet om samordningsadgangen bør innskrenkes for kommandittister og stille deltakere har ulike sider. Ved vurderingen har departementet tatt utgangspunkt i prinsipielle forhold, herunder hensynet til skattemessig nøytralitet og likebehandling. I tillegg har departementet lagt vekt på forenklingsbehov, ligningsadministrative hensyn og omgåelsesrisiko.

Prinsipielt sett kan det stilles spørsmål ved grunnlaget for at kommandittister og stille deltakere skal ha større adgang til direkte inntektssamordning enn andre selskapsdeltakere med begrenset ansvar. For aksjonærer foreligger ingen slik samordningsadgang.

I den hovedutredningen som lå til grunn for Skattereformen 1992, NOU 1984: 14 Bedrifts- og kapitalbeskatning – en skisse til reform, ble spørsmålet om inntektssamordning mellom selskap og selskapsdeltakere behandlet. I NOUen ble det foreslått at selskapsligning fortsatt skulle legges til grunn for aksjeselskaper, men at dette skulle suppleres med en adgang til å overføre selskapets underskudd til fradrag på deltakernes hender. Innføring av en slik overføringsadgang ville gjøre beskatningen av aksjeselskaper og deltakerlignede selskaper mer lik, og dermed bidra til at skattereglene ikke motiverte valg av selskapsform. I St.meld. nr. 48 (1989-90) ble det gitt uttrykk for at flere hensyn taler for en slik utvidet adgang til samordning. Det ble imidlertid pekt på ligningsadministrative problemer og muligheten for at det kunne oppstå doble fradrag. I Ot.prp. nr. 35 (1990-91) Skattereformen 1992 fant departementet at en ”generell samordning mellom underskudd i aksjeselskaper og aksjonærenes inntekter kan innebære en fare for overføring av skattekreditter og i praksis en viss mulighet for fradrag for utgifter av personlig karakter. Samordning medfører dessuten

flere ligningstekniske problemer.” På denne bakgrunn foreslo ikke departementet noen adgang til samordning av underskudd i aksjeselskap med aksjonærenes øvrige inntekter. Stortinget sluttet seg til dette.

Dagens regelverk innebærer altså at deltakere i deltakerlignede selskaper med begrenset ansvar får direkte fradrag for andel av underskudd i annen inntekt, mens aksjonærer ikke har noen slik adgang. At det ikke foreligger noen slik samordningsadgang for aksjonærer, er begrunnet med hensyn til omgåelsesfare og ligningstekniske hensyn. De samme hensynene mot en samordningsadgang gjør seg imidlertid også langt på vei gjeldende for kommandittister og stille deltakere. I deltakerlignede selskaper vil kombinasjonen av ansvarsbegrensning og samordningsadgang kunne innebære en omgåelsesfare i ulike sammenhenger. I **boks 2** vises eksempler på hvordan dagens samordningsadgang kan utnyttes til uheldig skatteplanlegging.

Boks 2:

Eksempler på skatteplanlegging ved bruk av kommandittselskap

Bortfall av samordningsadgang for kommandittister og stille deltakere vil redusere mulighetene for uheldig skatteplanlegging. Skatteplanlegging knyttet til deltakerlignet selskap har antakelig blitt vesentlig mer utbredt de senere årene. To gjengangere er:

(i) Skipseiende KS

Skattelovens avskrivningssats for skip er 14 pst. Skattemessige avskrivninger overstiger ofte faktisk verdifall de første årene. Dette kan utnyttes i arrangementer med skip som skal brukes av selskap/rederi innenfor rederibeskatningsordningen eller av et utenlandsk selskap. Slike selskap kan ikke selv benytte seg av fordelene av at saldoavskrivningene på skip er forsert de første årene. Selskap innenfor rederiskatteordningen er som utgangspunkt fritatt for skatteplikt på alminnelig inntekt. Og de utenlandske selskapene er jo ikke skattepliktige til Norge og kan heller ikke bruke norske avskrivningsregler.

For eksterne investorer i slike selskaper gjelder imidlertid ikke disse begrensningene. Følgende modell brukes i skatteplanlegging:

Et KS med norske deltakere anskaffer et skip for 100. Skipet finansieres med innskudd fra deltakerne på 20 og ved at selskapet tar opp lån på 80. Skipet leies ut til selskapet/rederiet som skal bruke skipet (utenlandsk rederi eller rederi innenfor rederiskatteordningen). Leieprisen er 10 per år. Leieprisen er fastsatt til vanlig markedsverdi. I eksempelet forutsetter vi at leieinntekten dekker KS sine kapitalkostnader (5) og det faktiske verdifallet på skipet (3). Leieinntekten gir dermed et *faktisk overskudd* på $10 \text{ (leieinntekt)} - 5 \text{ (kapitalkostnad)} - 3 \text{ (faktisk verdifall)} = 2$.

Til tross for det faktiske overskuddet, oppstår et *skattemessig underskudd* pga forserte avskrivninger. Avskrivningssatsen for skip er 14 pst. Første året oppstår et skattemessig underskudd på $10 \text{ (leieinntekt)} - 5 \text{ (kapitalkostnad)} - 14 \text{ (avskrivning)} = -9$. Dette underskuddet kan deltakerne fradra i annen alminnelig inntekt.

Deretter selger de norske deltakerne i det skipseiende KSet andelene til rederiet, til markedspris. Markedsprisen gjenspeiler de faktiske verdiene i selskapet som nå er: $100 \text{ (opprinnelig verdi skip)} - 3 \text{ (verdifall skip)} - 80 \text{ (gjeld)} + 10 \text{ (leieinntekt)} - 5 \text{ (kapitalkostnad)} = 22$

Deltakerne får en gevinst på andelene på 2. For deltakere som er AS gjelder fritaksmetoden, og gevinsten er skattefri. Samtidig har deltakerne i eierperioden hatt fradrag i annen alminnelig inntekt på 9. Som kommandittister har de også hatt begrenset risiko pga ansvarsbegrensningen.

De siste årene er det blitt vanligere å tilby slike skattepakker til norske investorer gjennom private equity-miljøene. Kombinasjonen av ansvarsbegrensning som kommandittist, inntektssamordning, forserte avskrivninger på skip og bruk av fritaksmetoden ved gevinst på andelen, gjør dette til en attraktiv totalpakke.

(ii) Buy-Out fond

Disse fondene kjøper opp etablerte selskap, og videreutvikler selskapene gjennom tiltak utarbeidet i fondet. Fondet er organisert som KS. Utviklingskostnadene i fondet kan være betydelige. Deler av kostnadene kan være konsulenttenester som kjøpes inn fra eierne av fondet. Utviklingskostnadene gir underskudd i KS som reduserer eiernes alminnelige inntekt fra andre kilder. Når selskapet er ferdig utviklet, selges det med gevinst. Gevinsten er skattefri etter fritaksmetoden.

Oppheves adgangen til inntektssamordning for kommandittister og stille deltakere, vil det være mulig å oppnå noe tilsvarende ved å omdanne KSet til et ANS. Men da vil ikke deltakerne lenger ha noen ansvarsbegrensning, og risikoprofilen øker til et nivå som gjør slike arrangement mindre attraktive.

[Boks 2 slutt]

Drøftelsen foran av problemene knyttet til å fastsette og håndheve en fradragsramme illustrerer også hvordan tilsvarende ligningstekniske hensyn taler mot samordningsadgang for kommandittister og stille deltakere. En fradragsramme må nødvendigvis få en komplisert utforming, og vil være byrdefull for skattyterne, deres rådgivere og Skatteetaten. Undersøkelser viser at det brukes vesentlig mer tid på å fylle ut ligningsskjemaer i tilfeller

hvor fradragsrammen gjelder. Reglenes vanskelighetsgrad øker også risikoen for feilutfylling og misforståelser. Kontroll av oppgavene er komplisert og tidkrevende for Skatteetaten. For utenlandske deltakerlignede selskaper oppstår ytterligere problemer knyttet til å avklare selskapenes selskaps- og skatterettslige status og få fastsatt korrekt fradragsramme. I praksis vil regler som forutsetter en fradragsramme være vanskelige å etterleve.

Hensynet til nøytralitet og likebehandling tilsier at det ikke bør være forskjell i samordningsadgangen mellom deltakere med begrenset ansvar i ulike selskapstyper, dersom det ikke foreligger andre hensyn som kan tilsi en slik forskjellsbehandling. Etter departementets vurdering tilsier nøytralitetshensyn at samordningsadgangen begrenses for stille deltakere og kommandittister. Sammenliknet med en fremføringsadgang for underskudd mot fremtidig inntekt fra samme selskap, innebærer løpende samordning en risikoreduksjon for deltakeren. Ved en løpende samordningsadgang reduseres risikoen for at det ikke oppstår inntekt å utnytte underskudd i. Løpende samordningsadgang innebærer også en tidfestingsfordel sammenliknet med en fremføringsadgang, ved at nominelt samme fradrag kan utnyttes på et tidligere tidspunkt. Etter departementets vurdering bør disse fordelene ved løpende samordningsadgang være knyttet til selskapsdeltakere som ikke har noen form for ansvarsbegrensning. Kommandittister og stille deltakere bør i stedet likebehandles med aksjonærer, slik at deres andel av underskudd i selskapet fremføres mot fremtidig overskudd i samme selskapet og/eller mot gevinst ved realisasjon av andel i selskapet.

Underskudd som ikke er avregnet senest når andelen realiseres, faller bort. Realiseres bare en del av andelen, kan det underskuddet som ikke er avregnet fremføres i sin helhet.

Kommandittister og stille deltakere som ønsker fortsatt samordningsadgang, vil ha mulighet for dette ved å reorganisere selskapsforholdet slik at ansvarsbegrensningen bortfaller.

Etter departementets vurdering bør samordningsadgangen kun innskrenkes for kommandittister og stille deltakere, og ikke i andre tilfeller hvor det foreligger en form for innskrenkning av ansvaret for selskapsforpliktelser:

I deltakerlignede selskaper kan det forekomme at ansvaret er delt pro rata, slik at deltakeren hefter med hele sin formue, men bare for en forholdsmessig andel av selskapets forpliktelser. En slik ansvarsdeling innebærer ikke at adgangen til inntektssamordning bør avskjæres. Deltakerne vil fortsatt kunne risikere å tape hele sin formue, og det foreligger ingen tilsvarende ansvarsbegrensning som for kommandittister og stille deltakere.

Det kan i prinsippet også tenkes bruk av garantiordninger mv. for deltakerne som innebærer at deres ansvar er begrenset i visse sammenhenger, for eksempel ved at deltakeren inngår avtale med hoved- eller pantekreditor om at deltakeren ikke skal kreves for mer enn en fastsatt sum. Slik ansvarsbegrensning vil kunne avtales også for andre deltakere enn kommandittister og stille deltakere. Departementet legger til grunn at slike ansvarsbegrensende avtaler forekommer i liten grad i praksis. Uansett vil andre deltakere enn kommandittister og stille deltakere være ubegrenset ansvarlige for *andre* forpliktelser som selskapet pådrar seg. Etter departementets vurdering bør ikke muligheten for at det kan forekomme avtalt ansvarsbegrensning i visse sammenhenger, stenge for full inntektssamordning for andre

deltakere enn kommandittister og stille deltakere. Dette bør gjelde som et generelt utgangspunkt. Etter omstendighetene vil imidlertid ansvarsbegrensningen kunne være så omfattende at deltakeren reelt sett må likestilles med en kommandittist.

Overgangsregler

En avvikling av samordningsadgangen for kommandittister og stille deltakere, med overgang til et system med underskuddsfremføring, reiser spørsmål om behovet for overgangsregler. Spørsmålet oppstår i de tilfellene underskudd ikke har kommet til fradrag på grunn av fradragsbegrensningen, og det derfor er underskudd til fremføring ved overgang til nye regler. Etter departementets vurdering vil dette kunne løses hensiktsmessig ved å fremføre slikt tidligere underskudd etter den nye regelen om underskuddsfremføring. Det vil si at slikt underskudd fremføres til fradrag i senere års andel av overskudd fra selskapet eller i gevinst ved realisasjon av andel.

I motsetning til tidligere, vil det ikke være adgang til å avregne slikt underskudd mot annen inntekt ved forhøyelse av innskuddsforpliktelsen. Heller ikke for underskudd som oppstod før lovendringen, vil det være slik avregningsadgang.

Den håndteringen av underskudd fra tidligere år som er beskrevet her, vil etter departementets vurdering følge av en naturlig fortolkning av det nye regelverket. En slik løsning krever ingen særlig overgangsregel.

5.3.3 Konklusjon

I teksten foran er det vist til at flere hensyn taler mot inntektssamordning ved underskudd for kommandittister og stille deltakere. Det gjelder hensynet til nøytralitet og skattemessig likebehandling i selskapssektoren, ligningstekniske hensyn, forenklingshensyn og omgåelseshensyn. Etter en samlet vurdering foreslår departementet en ny bestemmelse i § 10-43 om at kommandittister og stille deltakere må fremføre andel av underskudd i selskapet til fradrag i senere års overskudd fra selskapet eller i gevinst ved realisasjon av andel. Videre foreslår departementet at bestemmelsen i § 11-7 sjette ledd om korreksjon av fradragsrammen ved fusjon og fisjon oppheves. Endringene foreslås gjort gjeldende fra og med inntektsåret 2015.

Departementet vil særlig invitere høringsinstansene til å komme med synspunkter på den skisserte avviklingen av samordningsadgangen for kommandittister og stille deltakere.

Utkast til lov- og forskriftsendringer til kapittel 5

I lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) gjøres følgende endringer:

§ 10-43 skal lyde:

§ 10-43 *Underskudd for kommandittister og stille deltakere*

Kommandittister og stille deltakere må fremføre andel av underskudd i selskapet til fradrag i senere års overskudd fra selskapet eller i gevinst ved realisasjon av andel i samme selskap. Reglene i § 14-6 gis tilsvarende anvendelse så langt de passer.

§ 11-7 sjette ledd oppheves.

6 Gjennomsnittsligning av skogbruk og reindrift

6.1 Innledning

Det foreslås å endre reglene om gjennomsnittsligning av skogbruk og reindrift, slik at gjennomsnittsligning ikke skal gjennomføres når virksomheten drives av et selskap, herunder deltakerlignet selskap. I denne sammenheng er kun gjennomsnittsligning i selskapsforhold vurdert. Gjennomsnittsligning skal fortsatt finne sted når virksomheten drives av selvstendig næringsdrivende i enkeltpersonforetak. Når virksomheten drives av et selskap, har gjennomsnittsligning liten økonomisk betydning. En opphevelse av gjennomsnittsligning i selskapsforhold, vil virke sterkt forenklende.

6.2 Gjeldende rett

Skatteloven har bestemmelser om gjennomsnittsligning av skogbruk i § 14-81 og gjennomsnittsligning av reindrift i § 14-82.

Etter skatteloven § 14-81 er utgangspunktet at inntekt av *skogbruk* som drives som næringsvirksomhet, fastsettes til gjennomsnittlig årsinntekt de siste fem hele kalenderårene. Gjennomsnittsberegningen foretas før fradrag for gjeldsrenter. Gjeldsrenter fradras særskilt med det beløpet de har utgjort det siste året.

Etter § 14-81 annet ledd skal gjennomsnittsligning alltid foretas når skogeieren har drevet næringen/eid skogen i åtte hele år. Inntekten fastsettes da til gjennomsnittet av inntekten i det året kravet fremsettes for, og inntektene i de fire foregående årene. Gjennomsnittsligning kan kreves påbegynt når skattyteren har drevet skogen i minst to hele kalenderår. Inntekten fastsettes da til gjennomsnittsinntekten i de hele årene skogen har vært drevet/eid, likevel ikke mer enn for inntektsåret og de fire foregående årene.

Det følger av § 14-81 tredje ledd at når det på grunn av naturkatastrofe som brann, vindfall, insektangrep og lignende foretas en ekstraordinær hogst som i vesentlig grad minsker skogens kubikkmasse, kan departementet etter søknad vedta at utbyttet av denne hogsten skal fordeles til skattlegging over flere år.

Gjennomsnittsligning av skog opphører når skattyter overdrar skogen til andre, jf. § 14-81 fjerde ledd. Gjennomsnittsligning opphører også i enkelte andre tilfeller, se nærmere Lignings-ABC 2013/14 side 1163 punkt 16.

Etter § 14-81 femte ledd skal det i visse tilfeller gjennomføres endring av ligning for tidligere år når gjennomsnittsligning opphører. Dersom det ved avbrudd av gjennomsnittsligningen viser seg at summen av faktiske årsinntekter for de siste fire årene overstiger summen av gjennomsnittslignede inntekter for samme tidsrom med mer enn 15 000 kroner, skal differansen skattlegges ved endring av ligning. Ved endringen skal differansen fordeles

forholdsmessig til skattlegging for de årene faktisk årsinntekt overstiger gjennomsnittslignet inntekt.

Gjennomsnittsligning av *reindrift* gjennomføres på følgende måte:

Når skattyteren har drevet næringen i tre hele år, fastsettes inntekten til gjennomsnittet av de beløp årsinntektene utgjorde i det siste og de to foregående årene. Det foretas likevel ikke gjennomsnittsligning for tredje og fjerde år dersom årsinntekten ligger mer enn 15 pst. under gjennomsnittsinntekten for vedkommende år. Når det før gjennomsnittsligningen er påbegynt fremkommer et underskudd som overføres eller fremføres til fradrag i annen inntekt skattyteren har, skal årsinntekten ved gjennomsnittsligning for senere år settes til 0 kroner. Også ved reindrift skal gjennomsnittsberegningen foretas før fradrag for gjeldsrenter. Det vises til bestemmelsene om fastsettelse av inntekt fra reindrift i skatteloven § 14-82 første ledd.

Etter § 14-82 annet ledd er utgangspunktet at gjennomsnittsligning av reindrift avbrytes ved opphør eller realisasjon av virksomheten og dersom skattyteren går konkurs. Annet ledd innholder enkelte presiserende tilleggsbestemmelser om opphør av gjennomsnittsligning som det ikke går nærmere inn på her.

Dersom det ved opphør av gjennomsnittsligningen av reindriften viser seg at gjennomsnittsinntekten i det siste eller neste siste året avviker med mer enn 10 pst. fra det beløpet årsinntekten utgjorde, legges årsinntekten til grunn for inntektsfastsettelsen gjennom endring av ligningen for vedkommende inntektsår. Dette følger av § 14-82 tredje ledd.

Når skogbruk og reindrift drives av deltakerlignet selskap, skal gjennomsnittsligning ikke gjennomføres for selskapet, men for de enkelte deltakerne. Også opphør av gjennomsnittsligning behandles individuelt for den enkelte deltaker. Selskapet må levere en ekstra oppgave for hver enkelt deltaker (RF-1202 Deltakerinntekt for skogbruk og reindrift).

6.3 Vurderinger og forslag

Etter departementets vurdering er det sterke grunner som taler for å oppheve reglene om gjennomsnittsligning av skogbruk og reindrift som drives av et deltakerlignet selskap. En oppheving av gjennomsnittsligningen for denne gruppen, vil bety en vesentlig forenkling både for skattyterne og skatteetaten, og ha liten eller ingen økonomisk betydning for deltakerne. Reglene om gjennomsnittsligning innebærer en forskyvning at tidfestingen av inntekt som kan være til gunst eller ugunst for skattyter, avhengig av den konkrete situasjonen.

Departementet viser til at reglene om gjennomsnittsligning av skogbruk ble opphevet med virkning fra og med inntektsåret 2005. Forslaget om opphevelse ble fremmet i Ot.prp. nr. 1 (2004-2005) Skatte- og avgiftsopplegget 2005 – lovendringer punkt 20.3.4. I proposisjonen ble det vist til at gjennomsnittsligning er en administrativt og skjemamessig tung ordning, og at begrunnelsen for ordningen langt på vei bortfalt gjennom utvikling av det progressive skattesystem i forbindelse med Skattereformen 1992. Selv om det fortsatt var en viss

progressivitet i skattesystemet i inntektsgrunnlaget personinntekt, kunne ikke dette begrunne en alminnelig gjennomsnittsligning i skogbruket. Ved ujevn avvirkning ville skogeieren kunne ”*spare opp negativ personinntekt til fremføring mot senere års positiv personinntekt. Denne fremføringen, som gjelder uten tidsbegrensning, vil så begrense bruttoskattegrunnlaget i de(t) år da den oppsamlede tilvekst avvirkes. Valg av avvirkningstakt vil dermed, ved adgang til å fremføre negativ personinntekt, ikke påvirke beskatningen dersom kontantstrømmen ved produksjonen uansett er den samme.*”

Forslaget om opphevelse var i samsvar med anbefalingene i NOU 2003: 9 Skatteutvalget – forslag til endringer i skattesystemet, avsnitt 7.3.4.7.

Gjennomsnittsligningen av skogbruk ble gjeninnført etter forslag fremsatt under behandlingen av revidert nasjonalbudsjett for 2005 i Stortinget, jf. Innst. O. nr. 125 (2004-2005) punkt 24.5. I innstillingen heter det blant annet:

”Disse medlemmer [medlemmene fra Arbeiderpartiet, Sosialistisk Venstreparti og Senterpartiet] viser til at innføring av foretaksmodellen vil bety progressivt skattesystem for skogeier organisert som enkeltpersonforetak. For mange skogeiere, som eier små arealer og ikke avvirker skogen hvert år, kan det bli store svingninger i inntekt. En ordning med gjennomsnittsligning vil gjøre det mulig å jevne ut inntekten, og ha betydning for lønnsomhet og verdiskapning i skognæringen.”

Departementet viser til at begrunnelsen for å gjeninnføre gjennomsnittsligning her knyttes til at inntekt fra skogsdrift kan være undergitt progressiv beskatning. Etter skattereformen 2006 gjelder dette kun for selvstendig næringsdrivende. Mens det tidligere også ble beregnet personinntekt etter delingsmodellen for aktive selskapsdeltakere, skattlegges nå selskapsdeltakere etter deltakermodellen eller aksjonærmodellen. For selskapsdeltakere er det ikke lenger aktuelt å beregne personinntekt på grunnlag av selskapsdeltakelsen, og beskatningen er basert på en kombinasjon av løpende skattlegging av selskapsoverskuddet med tillegg av skatt ved utdeling fra selskapet til personlige deltakere. Både den løpende beskatningen av selskapsoverskuddet og skattlegging ved utdeling tar utgangspunkt i den flate skattesatsen på alminnelig inntekt. Argumentet om progressive skattesatser er derfor ikke til hinder for å oppheve gjennomsnittsligning i selskapsforhold.

I en avledet sammenheng vil det også kunne være aktuelt å fastsette personinntekt for deltaker i deltakerlignet selskap. Etter selskapsloven § 2-26 første ledd kan en deltaker få utbetalt særskilt godtgjørelse for innsats i selskapet, når vedkommende har tatt del i forvaltningen av selskapet eller på annen måte har ytt en arbeidsinnsats i selskapets virksomhet. Godtgjørelsen skal som hovedregel klassifiseres som næringsinntekt. For godtgjørelse til deltakere med begrenset ansvar (kommandittister og stille deltakere) kan selskapet velge å behandle godtgjørelsen enten som næringsinntekt eller lønn. Uansett om godtgjørelsen klassifiseres som næringsinntekt eller lønn vil den være å anse som personinntekt etter skatteloven § 12-2 f, og dermed skattlegges etter en progressiv satsstruktur. Men slik personinntekt inngår ikke i grunnlaget for gjennomsnittsligning. Denne personinntekten blir skattepliktig i det året godtgjørelsen kostnadsføres i selskapets regnskap, uavhengig av reglene om

gjennomsnittsligning. Argumentet om progressive skattesatser er derfor heller ikke relevant i denne sammenheng.

Det andre argumentet som ble gitt som begrunnelse for gjeninnføring av gjennomsnittsligning – inntektsutjevning mer generelt – er også først og fremst knyttet til enkeltpersonforetak. Etter skattereformen 2006 er beskatningen av personlige selskapsdeltakere i betydelig grad knyttet til utdeling fra selskapet. Den løpende overskuddsbeskatningen av selskapet er direkte knyttet til inntjeningen i selskapet, både for personlige deltakere og selskapsdeltakere. I tillegg skattlegges personlige deltakere når de mottar utdelinger fra selskapet. Utdeling ut over beregnet skjerming og deltakerens andel av selskapets overskuddsskatt er skattepliktig. Deltakerne velger selv om og når det skal tas midler ut fra selskapet, og dermed når skatt ved utdeling utløses. Deltakeren har også mulighet for å få tilbakebetalt tidligere innbetalt kapital, uten at det utløser skatt (men deltakerens inngangsverdi på andelen blir tilsvarende redusert). Totalt sett innebærer dette at personlige deltakere i deltakerlignet selskap selv i stor grad kan bestemme beskatningstidspunktet. Behovet for gjennomsnittsligning er også på grunn av dette mindre enn i enkeltpersonforetak, hvor all skatt beregnes løpende.

Et tredje forhold som taler for opphevelse av gjennomsnittsligning for deltakere i deltakerlignet selskap, er den belastningen som ligger i det detaljerte og til dels kompliserte regelverket som skal anvendes. Denne belastningen gjør seg gjeldende både for selskapet, deltakerne og Skatteetaten. I utgangspunktet er ligningsbehandlingen av deltakerlignede selskap komplisert fordi behandlingen må foregå dels på selskapsnivå og dels på deltakernivå. Dette kompliseres ytterligere ved at gjennomsnittsligningen skal gjennomføres hos de enkelte deltakerne, som igjen kan ha forskjellig eiertid eller andre individuelle forhold som påvirker gjennomføringen.

Tilbakemeldinger fra saksbehandlere i Skatteetaten og andre berørte indikerer at kombinasjonen av deltakerligning og gjennomsnittsligning er så komplisert, at det er vanskelig å unngå at skjemaer blir feil eller manglende utfylt, og at det også er vanskelig å unngå feil i andre sammenhenger. Feilene kan være til gunst eller ugunst for skattyter. Det er ikke formålstjenlig å ha regler som er så kompliserte at de i praksis gir en annen inntektsfordeling enn det som er intensjonen. Det vil kun være unntaksvis at gjennomsnittsligning gjennomføres uten feil. Gjennomsnittsligning er arbeidskrevende og legger beslag på uforholdsmessig store ressurser hos skattyterne og i Skatteetaten.

En opphevelse av gjennomsnittsligningen i deltakerlignede selskap vil virke sterkt forenkende, og blant annet gi mindre kompliserte ligningsskjemaer.

På denne bakgrunn foreslår departementet at reglene om gjennomsnittsligning av skogbruk og reindrift ikke skal få anvendelse når slik virksomhet utøves gjennom et deltakerlignet selskap.

I prinsippet kan det også forekomme at næringene drives gjennom aksjeselskap. De argumentene som er anført foran om manglende progressivitet i beskatningen av personlige deltakere, og muligheten for selv å påvirke beskatningstidspunktet i en uttaksbasert beskatningsmodell, gjør seg også gjeldende for personlige aksjonærer. Dette tilsier at

gjennomsnittsligning for skogbruk og reindrift også bør avvikles for aksjeselskaper. Også hensynet til lik skattemessig behandling av ulike selskapstyper tilsier det samme.

Det foreslås derfor at reglene om gjennomsnittsligning av skogbruk og reindrift heller ikke skal få anvendelse når virksomheten utøves av et aksjeselskap.

Det vises til utkast til endringer i skatteloven §§ 14-81 og 14-82.

Endringene i anvendelsesområdet for gjennomsnittsligning foranlediger en mindre justering i henvisningene til skatteloven §§ 14-81 og 14-82 i skatteloven §§ 14-6 og 14-7. Det vises til utkast til endring i siste ledd i de to sistnevnte paragrafene.

Endringene foreslås å gjelde fra og med inntektsåret 2015.

Opphevelse av gjennomsnittsligning reiser spørsmål om overgangsregler. Opphevelsen vil kunne medføre at det foreligger et såkalt gjennomsnittsoverheng eller gjennomsnittsunderheng. Med gjennomsnittsoverheng menes at summen av de siste årenes skattlagte årsinntekter i beregningsperioden, overstiger summen av de faktiske årsinntektene i de samme årene. Med gjennomsnittsunderheng menes det omvendte, nemlig at sum skattlagt inntekt etter gjennomsnittsligning er lavere enn sum faktiske årsinntekter i samme periode.

Etter departementets vurdering bør overgangsreglene utformes slik at de blir enkle å forholde seg til for brukerne og Skatteetaten. Departementet foreslår overgangsregler som innebærer at gjennomsnittsoverheng blir et inntektsfradrag for 2015, med vanlig fremføringsadgang når skattyteren ikke har inntekt til å utnytte fradraget med en gang. Gjennomsnittsunderheng blir tilsvarende et inntektstillegg for 2015. Det vises til overgangsbestemmelse til endringene i skatteloven §§ 14-81 og 14-82.

Utkast til lov- og forskriftsendringer til kapittel 6

I lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) gjøres følgende endringer:

§ 14-6 fjerde ledd skal lyde:

(4) Denne paragraf gjelder ikke for inntekt *fra gjennomsnittslignet* skogbruk, jf. § 14-81.

§ 14-7 tredje ledd skal lyde:

(4) Denne paragraf gjelder ikke for inntekt *fra gjennomsnittslignet* skogbruk, jf. § 14-81.

§ 14-81 annet ledd første og annet punktum skal lyde:

Gjennomsnittsligning foretas *i enkeltpersonforetak. Slik ligning skal foretas* når næringen har vært drevet i åtte år.

§ 14-82 første ledd første punktum skal lyde:

(1) Inntekt *fra enkeltpersonforetak* av reindrift og bierverv knyttet til denne, fastsettes på følgende måte:

Ved ikrafttredelse av endringene foran gjelder følgende overgangsregel:

Ved bortfall av gjennomsnittsligning for selskap gjelder:

Dersom summen av de inntil fire siste års skattlagte skogbruksinntekter etter gjennomsnittsligning overstiger summen av de faktiske skogbruksinntekter i samme periode, skal dette gjennomsnittsoverheng komme til fradrag i skogbruksinntekten for 2015. Dersom summen av de inntil fire siste års skattlagte skogbruksinntekter etter gjennomsnittsligning er lavere enn summen av de faktiske skogbruksinntekter i samme periode, skal dette gjennomsnittsunderheng tas til inntekt for inntektsåret 2015. Denne overgangsregelen gjelder tilsvarende for inntekt fra reindrift, men slik at kun de to siste årenes skattlagte inntekt medregnes.

7 Innskuddsmåling

7.1 Innledning

Departementet foreslår en forenkling i reglene om beregning av skjerming for personlige deltakere i deltakerlignede selskaper. Forenklingen består i at deltakernes innskudd i selskapet ikke lenger skal måles flere ganger i løpet av et inntektsår ved fastsettelse av skjermingsgrunnlaget.

7.2 Gjeldende rett

Etter gjeldende regler er det nødvendig å måle personlige deltakers innskudd i selskapet *hvert kvartal*, som ledd i beregningen av skjerming:

I skjermingsgrunnlaget i deltakermodellen inngår den enkelte deltakers innskudd i selskapet. Etter skatteloven § 10-42 sjette ledd og korresponderende bestemmelser i finansdepartementets samleforskrift til skatteloven, skal innskuddet fastsettes til en gjennomsnittsverdi som måles kvartalsvis i inntektsåret (1. januar, 1. april, 1. juli og 1. oktober).

I deltakeroppgaven (RF-1233) berører den kvartalsvise innskuddsmålingen flere poster (postene 317 a, b, c, d og e, samt 318, 319 og 330).

Kvartalsvis innskuddsmåling skal redusere muligheten for at deltakere yter ekstra kortvarige innskudd i selskapet for å øke skjermingsgrunnlaget, jf. Ot.prp. nr. 92 (2004-2005) punkt 1.8.3.1. Ved å ha flere registreringsdatoer i året, vil bli vanskeligere å gjennomføre slike tilpasninger. Problemstillingen må ses i sammenheng med at det er få formaliteter og omkring innskudd og uttak fra deltakerlignede selskaper.

7.3 Vurderinger og forslag

Reglene om kvartalsvis innskuddsmåling er vanskelige å følge i praksis. Erfaring fra ligningsarbeidet viser at den kvartalsvise målingen kompliserer beregningen av skjermingsgrunnlaget, og at mange fyller ut de aktuelle postene i ligningsskjemaene feil. I deltakerlignede selskap kan det være mange kontantstrømmer mellom deltakerne og selskapet, noe som gjør det vanskelig å ta stilling til innskuddets størrelse inne i en regnskapsperiode. I deltakerlignede selskap er det vanlig med mellomregningskonti mellom deltakere og selskap. Det vil ofte være mange faktorer å ta hensyn til, og vurderingene kan bli komplekse og vanskelige.

For skattyterne kan det være nødvendig å bruke betydelige ressurser på å beregne innskuddet kvartalsvis. Risikoen for feil er stor, noe som igjen fører til feil skjermingsgrunnlag og feil

inntekt. I praksis vil det ikke være mulig for skatteetaten å avdekke alle feil på dette punktet, uten at det går ut over verdiorientert kontrollarbeid mv.

Etter departementets vurdering viser erfaringen fra ligningsarbeidet at reglene om kvartalsvis innskuddsmåling ikke fungerer etter intensjonen, fordi reglene er svært kompliserte å følge i praksis. Reglene foreslås endret slik at innskuddet kun måles en gang i året, i tilslutning til regnskapsavslutningen.

Det vises til utkast til endring i skatteloven § 10-42 sjette ledd annet punktum. Endringen foreslås å gjelde fra og med inntektsåret 2015.

Utkast til lov- og forskriftsendringer til kapittel 7

I lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) gjøres følgende endringer:

§ 10-42 sjette ledd annet punktum skal lyde:

Innskuddet fastsettes *til verdien ved utgangen av året*.

8 Ektefeller som deltakere

8.1 Innledning

Etter gjeldende rett er utgangspunktet at ektefeller som er deltakere i deltakerlignet selskap identifiseres med hverandre, og behandles som en deltaker. Dette har blant annet den konsekvens at når to som driver et deltakerlignet selskap sammen uten andre deltakere gifter seg, vil selskapet ikke lenger bli skattemessig behandlet som et selskap, men som et enkeltpersonforetak. Det vises til nærmere omtale av gjeldende rett i punkt 8.2.

Departementet foreslår at ektefeller som er deltakere i deltakerlignet selskap, som hovedregel skal behandles som selvstendige deltakere. Det gjelder både når de driver sammen uten andre deltakere, og når de driver sammen med andre. På grunn av det interessellesskapet og den nærhet som kan bestå mellom ektefeller, foreslås at det skal legges noe større vekt på hva som er formelt regulert i selskapsavtalen og registrert i Foretaksregisteret, enn for andre deltakere. Det vises til departementets vurderinger og forslag i punkt 8.3.

Hvis kun den ene ektefellen eier en andel i et deltakerlignet selskap, og den andre ektefellen deltar aktivt i driften, kan inntekten fordeles etter reglene i skatteloven § 2-11 tredje ledd om felles bedrift. På dette punktet foreslås ingen endringer.

8.2 Gjeldende rett

Ektefeller som eier et deltakerlignet selskap sammen, uten andre deltakere, blir identifisert med hverandre og behandles samlet ved ligningen. Fordi de skatterettslig anses som en part, blir de lignet som om de driver enkeltpersonforetak. Dette følger av lignings- og rettspraksis, jf. Lignings-ABC 2013/14 punkt 1.3 på side 282.inntekten skal som utgangspunkt fastsettes under ett for ektefellene uavhengig av eierforholdene dem imellom. Men ektefellene kan kreve inntekten fordelt etter reglene om felles bedrift i skatteloven § 2-11 tredje ledd.

I samsvar med dette, anses et selskap som oppløst når to ektefeller erverver alle andelene i et deltakerlignet selskap. Det skal da gjennomføres et fullstendig realisasjonsoppgjør, med gevinst-/tapsoppgjør for eiendelene som er igjen i selskapet, og realisasjonsbeskatning av deltakernes andeler i selskapet.

Også ektefeller som eier hver sin andel i et deltakerlignet selskap sammen med en eller flere andre deltakere, vil skatterettslig anses for å eie en andel sammen. Men fordi det også er andre deltakere, vil selskapet lignes som et deltakerlignet selskap etter deltakermodellen. At ektefellene anses som en eier, får den konsekvens at det må leveres felles deltakeroppgaver (RF-1221 og RF-1233). Inntekten kan også i dette tilfellet kreves fordelt mellom ektefellene etter reglene om felles bedrift i skatteloven § 2-11 tredje ledd. Også underskudd, formue, arbeidsgodtgjørelse og realisasjonsgevinst/-tap på andeler må fordeles mellom ektefellene.

Denne ektefelleidentifikasjonen gjelder både for ektefeller som lignes felles og ektefeller som lignes særskilt. Den gjelder derimot ikke for ektefeller som lignes atskilt etter skatteloven § 2-12 (fordi ektefellene ved utløpet av inntektsåret var separert eller levde varig atskilt mv.).

Dagens praksis for skattemessig behandling av ektefeller i selskapsforhold får særlige konsekvenser når to som har drevet selskap sammen gifter seg. De skattemessige konsekvensene er beskrevet i Lignings-ABC 2012/13 side 292 punkt 3.4.1:

”Dersom to som i fellesskap har drevet et deltakerlignet selskap inngår ekteskap, skal selskapet lignes som enkeltpersonforetak fra og med det år atskilt ligning av ektefellene opphører. Dette anses ikke som oppløsning av selskapet, og det skal derfor ikke anses som realisasjon av selskapets eiendeler eller foretas noe oppgjør for skatteposisjonene etter sktl. § 14-48.”

Den skatterettslige identifiseringen av ektefeller som eier andeler i deltakerlignede selskaper, har ikke noe motstykke i selskapsretten. Selskapsrettslig er det ikke noe i veien for at ektefeller eier hver sin andel i et deltakerlignet selskap. Et selskap som klart er å anse som et selskap etter selskapslovgivningen, vil kunne behandles som et enkeltpersonforetak skattemessig. Det vil forekomme når ektefeller driver selskapet alene, uten andre deltakere. Selskapsrettslig vil de bli ansett som to selvstendige deltakere i et selskap, mens de i skattemessig sammenheng vil bli identifisert og behandlet som en selvstendig næringsdrivende i enkeltpersonforetak.

8.3 Vurderinger og forslag

8.3.1 Utgangspunkt

Etter departementets vurdering er det mye som taler for at ektefeller i større grad bør anses som selvstendige deltakere i et deltakerlignet selskap, enn det som følger av gjeldende praksis.

Den gjeldende identifikasjonen mellom ektefeller er et utslag av enhetsbetraktninger tilsvarende de som ligger til grunn for den formelle hovedregelen om sambeskatning av ektefeller, jf. skatteloven § 2-10. Identifikasjonen må også ses i sammenheng med at overdragelser mellom ektefeller ikke er realisasjon, jf. skatteloven § 9-2 tredje ledd d. Identifikasjonen er begrunnet i det interessefellesskapet som foreligger mellom ektefeller, og mulige bevisproblemer og risiko for fiktive transaksjoner mellom ektefellene. Men etter departementets vurdering går gjeldende regler lenger enn dette formålet tilsier og nødvendiggjør.

At ektefeller etter gjeldende praksis ikke kan behandles som selvstendige deltakere i et selskap, vil være avgjørende for ligningsmåten når de driver selskapet sammen, uten andre deltakere. Ektefellene vil bli lignet som om de driver et enkeltpersonforetak, selv om de ut i fra en selskapsrettslig vurdering driver et ansvarlig selskap eller annet selskap etter selskapsloven. Etter skattereformen 2006 er det større forskjeller mellom beskatningsmåten

for enkeltpersonforetak og selskaper enn tidligere. Dette gjør at de faktiske konsekvensene av praksisen med ektefelleidentifikasjon er blitt større enn tidligere. Personlige deltakere i deltakerlignede selskaper skattlegges etter deltakermodellen, som er basert på at utdelinger fra selskapet utløser inntektsbeskatning. For enkeltpersonforetak gjelder derimot foretaksmodellen, som er basert på løpende beregning av personinntekt uavhengig av utdelinger fra virksomheten. Før skattereformen 2006 gjaldt delingsmodellen både for selvstendig næringsdrivende i enkeltpersonforetak og for personlige deltakere i deltakerlignede selskaper, slik at de skattemessige forskjellene var mindre.

Etter departementets vurdering er det flere hensyn som taler for at ektefeller bør behandles som selvstendige deltakere:

- *Generelle utviklingstrekk i ektefellesbeskatningen:* Det har vært en utvikling i ligningsmåten for ektefeller fra fellesligning til større grad av særskilt ligning. Dette har sammenheng med en generell utvikling i retning av å se ektepar som to selvstendige subjekter, som er mer uavhengige av hverandre økonomisk og på annen måte.
- *Harmonisering av skatte- og selskapsretten:* Gjeldende praksis medfører at ektefeller som driver et ansvarlig selskap eller annet selskap etter selskapsloven alene sammen, ikke kan lignes som deltakere i deltakerlignet selskap. I stedet skal de lignes som om de drev et enkeltpersonforetak. Selskapsrettslig vil imidlertid dette være et ansvarlig selskap. Dette innebærer at gjeldende praksis gjør at den skattemessige klassifiseringen ikke harmoniserer med den selskapsrettslige. En slik manglende harmonisering er i seg selv uheldig. Den forskjellige behandlingen i skatte- og selskapsrettslig sammenheng kan virke forvirrende, og være komplisert å forholde seg til for deltakerne. Ønsket om harmonisering ivaretas her best ved å legge skattemessig praksis mer opp mot den selskapsrettslige realiteten.
- *Ektefeller bør ha samme valgrett som andre selskapsdeltakere:* Generelt er det vanskelig å se hvorfor ektefeller ikke skal kunne velge deltakerligning som beskatningsform når de driver selskap sammen. Den som driver næringsvirksomhet bør kunne velge å organisere virksomheten ut i fra behov og hva som anses hensiktsmessig. Deltakerligning er skattemessig kjennetegnet ved mulighet for løpende å kunne samordne inntekt fra virksomheten med deltakerens annen inntekt, og delvis uttaksbasert beskatning. Når ektefeller velger en organisering som innebærer at de oppfyller de selskapsrettslige vilkårene for å være et ansvarlig selskap eller annet selskap etter skatteloven, bør dette valget også kunne følges opp skattemessig.
- *Rimelighet:* Når to som sammen og alene driver et ansvarlig selskap eller annet selskap etter selskapsloven gifter seg, vil de bli tvunget over i en annen beskatningsform. Dette kan fremstå som urimelig for deltakere som ikke ønsker en slik endring. Det samme gjelder når selskapsandeler overdras slik at ektefellene blir

igjen alene som deltakere. I sistnevnte tilfelle vil det også bli gjennomført et realisasjonsoppgjør. Et slikt oppgjør kan innebære en vesentlig økonomisk belastning. Realisasjonsoppgjøret gjennomføres selv om driften skal videreføres, og selskapet fortsatt eksisterer selskapsrettslig sett. Også dette vil kunne oppfattes som urimelig, og en del av de som berøres av dette har ikke vært klar over denne konsekvensen.

Det foreslås derfor at ektefeller i større grad enn i dag skal kunne anses som selvstendige deltakere i ansvarlige selskaper og andre selskaper etter selskapsloven. Departementet foreslår en bestemmelse i skatteloven som gir departementet myndighet til å fastsette nærmere regler om at ektefeller kan anses som selvstendige deltakere i deltakerlignet selskap, og gi nærmere regler om fordeling av selskapets overskudd, underskudd, eiendeler og gjeld mellom ektefellene.

Det vises til utkast til § 10-48 i skatteloven.

Videre i dette kapittelet gjennomgås ulike situasjoner hvor ektefeller eier andeler i deltakerlignet selskap, og hvilke endringer som foreslås i de aktuelle tilfellene.

8.3.2 Selskap som kun har ektefellene som eiere

Vilkår for å bli behandlet som selvstendige deltakere

Departementet foreslår at ektefeller som driver et selskap sammen, skal kunne behandles som selvstendige deltakere skattemessig. Det gjelder også når det ikke er andre deltakere i selskapet enn ektefellene. Det innebærer at selskapet vil klassifiseres som et selskap også skattemessig, i motsetning til dagens skattemessige klassifisering som enkeltpersonforetak.

Det foreslås at nærmere vilkår må være oppfylt for at ektefellene skal kunne behandles som selvstendige deltakere. Dette gjelder krav til selskapsoppgave og registrering i Foretaksregisteret. Samtlige av følgende betingelser må være oppfylt:

- Det er inngått selskapsavtale etter selskapsloven § 2-3 hvor begge ektefellene er oppført som selvstendige deltakere.
- Selskapsavtalen er registrert i Foretaksregisteret.
- Begge ektefellene er registrert som deltakere i Foretaksregisteret.

For utenlandske deltakerlignede selskaper i EØS-området, vil betingelsene være oppfylt når tilsvarende registrering foreligger i utenlandsk foretaksregister.

Når ektefeller skal behandles som selvstendige deltakere, gjør enkelte andre hensyn seg gjeldende enn mellom uavhengige parter. Mellom ektefeller foreligger et særlig interessefellesskap og en særlig nærhet. Den nære tilknytningen mellom partene gjør det nødvendig å oppstille vilkår som kan skape klarhet for ektefellene selv og for Skatteetaten, og sikre tilstrekkelig notoritet rundt ektefellenes disposisjoner. Det må videre tas i betraktning at dette er et rettsområde med lite innslag av ufravikelige regler, noe som også øker behovet for å stille nærmere betingelser. Etter departementets vurdering vil de oppstilte vilkårene –

sammen med de reglene som foreslås for fordeling av overskudd mv. – ivareta de behovene som gjør seg gjeldende når ektefeller skal behandles som selvstendige deltakere.

Det vises til utkast til bestemmelse i Finansdepartementets samleforskrift til skatteloven § 10-48-1 første ledd.

Fordeling av overskudd og underskudd

Etter gjeldende praksis behandles ektefeller i deltakerlignet selskap under ett skattemessig. Inntekten fra selskapet kan fordeles mellom ektefellene etter reglene om felles bedrift i skatteloven § 2-11 tredje ledd.

Ved overgang til behandling av ektefellene som selvstendige deltakere også i skattemessig sammenheng, vil reglene om felles bedrift ikke lenger få anvendelse ved inntektsfordelingen. I stedet må inntektsfordelingen mellom ektefellene skje på annet grunnlag.

Det følger av skatteloven § 10-41 første ledd at deltakers overskudd eller underskudd på deltakelsen i deltakerlignet selskap skal fastsettes etter reglene i skattelovgivningen som om selskapet var skattyter. Det vil si at skattleggingen skjer etter en nettoligningsmetode. Skatteloven gir ikke nærmere anvisning på hvordan inntekten skal fordeles mellom deltakerne.

Selskapsloven § 2-25 regulerer fordeling av overskudd og underskudd mellom deltakerne. Etter selskapsloven § 2-25 er utgangspunktet at overskudd og underskudd deles likt mellom deltakerne, det vil si likedeling ut i fra antall deltakere uavhengig av eierandel. Men dette utgangspunktet kan fravikes ved avtale. I praksis deles gjerne overskudd eller underskudd mellom deltakerne ut i fra deres eierandel ved utgangen av året.

For ektefeller foreslås det at fordelingen skal skje på følgende måte:

Overskudd i selskapet skal som utgangspunkt fordeles likt mellom ektefellene, i samsvar med den deklarasjoniske hovedregelen i selskapsloven § 2-25. Slik likedeling vil bli lagt til grunn når selskapsavtalen som er sendt til Foretaksregisteret, ikke sier noe om overskuddsfordeling mellom ektefellene, eller slik likedeling er direkte bestemt i avtalen.

Men ektefellene vil kunne legge opp til en annen fordeling av overskudd enn likedeling. Dersom ektefellene i stedet ønsker en fordeling basert på eierandel eller et annet grunnlag, vil det være mulig. Men en slik fordeling forutsetter at fordelingen er avtalt i selskapsoppgaven som er sendt Foretaksregisteret. Ektefellene kan ikke velge en annen fordeling enn den som fremgår av selskapsavtalen. Ved å knytte fordelingen til hva som er bestemt i selskapsavtalen, klargjøres fordelingsgrunnlaget for ektefellene selv, Skatteetaten og andre involverte.

Underskudd i selskapet vil fordeles på tilsvarende måte som overskudd.

For øvrig vil de ordinære reglene om overføring av underskudd mellom ektefeller i skatteloven § 6-3 gjelde. Det innebærer at når en av ektefellene har underskudd, kan underskuddet fradras i den andre ektefellens inntekt i samme år. Og udekket underskudd ved

årets ligning vil kunne fremføres til fradrag etter de ordinære reglene om fremføring av underskudd i skatteloven § 14-6.

Det vises til utkast til bestemmelse i Finansdepartementets samleforskrift til skatteloven § 10-48-1 annet ledd bokstav a.

Fordeling av formue

Skatteloven § 4-40 regulerer formuesligning av deltaker i deltakerlignet selskap. Etter denne bestemmelsen skal verdien av deltakers selskapsandel ved formuesligningen settes til en andel av selskapets nettoformue beregnet som om selskapet var skattyter. Det gjelder med andre ord en nettoligningsmetode også ved formuesligningen. Loven gir ikke nærmere anvisning på hvordan denne nettoformuen skal fordeles mellom deltakerne. Det naturlige utgangspunktet er at fordelingen mellom deltakerne skjer etter deres eierandel ved utgangen av året. Men en annen fordeling kan være avtalt mellom deltakerne.

Spørsmålet er om formue kan fordeles på samme måte for ektefeller som for andre deltakere. Etter departementets vurdering er det ikke noe som tilsier at det bør gjelde særregler for fordeling av formue mellom ektefeller som oppfyller vilkårene for å lignedes som selvstendige deltakere.

Departementet foreslår derfor at formue skal fordeles mellom ektefellene etter ordinære regler. I praksis vil dette innebære at nettoformuen som utgangspunkt skal fordeles etter hver av ektefellenes eierandel ved utgangen av året. Selskapene vil kunne legge dette til grunn i selskapets deltakeroppgave (RF-1233). Selskapet kan også legge en annen fordeling til grunn, dersom ektefellene ønsker det. At ektefellene skal kunne velge en annen fordeling, må ses i sammenheng med den vidtgående retten ektefellene ellers har til å fordele formue seg imellom. Dersom ektefellene ønsker en annen fordeling enn den selskapet har innrapportert, skal de ha anledning til å endre fordelingen. Det vil de kunne gjøre ved å legge en annen fordeling til grunn i deres selvangivelser og deltakeroppgaver (RF-1221).

Har deltakerne i et deltakerlignet selskap tatt ut mer eller mindre enn de har rett til etter det underliggende forhold, vil de ha skjeve kapitalkonti. Slike fordringer og rettigheter tas det hensyn til ved formuesverdsettelsen for hver enkelt deltaker. Dette vil også gjelde for hver av ektefellene. Men også i denne sammenheng vil ektefellene stå fritt til å fordele formuen seg imellom.

Det vises til utkast til bestemmelse i Finansdepartementets samleforskrift til skatteloven § 10-48-1 annet ledd bokstav b.

For øvrig vil departementet påpeke at fordelingen av formue mellom ektefeller har begrenset skattemessig betydning. Ektefeller lignedes felles for formue, jf. skatteloven § 2-10. Skatteloven har ikke regler om at hver av ektefellene kan lignedes særskilt for egen formue, slik de kan for inntekt. Ektefeller skal imidlertid alltid sende hver sin selvangivelse, og ved ligningen vil det blitt tatt utgangspunkt i hver av ektefellenes nettoformue. Skatteloven § 2-13 bestemmer at ektefeller skal ha skatt av formue fordelt etter størrelsen av den nettoformuen hver av ektefellene har. Fordelingen av skatt etter sistnevnte bestemmelse har ikke betydning for den

samlede formuesskattens størrelse, men får betydning for hvem som kan holdes ansvarlig for betaling av skatten. Fordelingen har ikke betydning i noen annen sammenheng. Selve formuen kan ektefellene fordele fritt seg imellom. Hvis ektefellene ikke er enige om en annen fordeling, skal formue tilordnes den som er privatrettslig eier.

Overdragelser mellom ektefellene

En overdragelse av eiendeler mellom ektefeller anses ikke som realisasjon, jf. skatteloven § 9-2 tredje ledd d. Det samme gjelder ved skifte av felleseie mellom ektefeller, jf. skatteloven § 9-2 tredje ledd e. At overdragelser mellom ektefeller og skifte av felleseie ikke anses som realisasjon, reiser enkelte spørsmål når ektefeller skal behandles som selvstendige deltakere i deltakerlignet selskap.

Når den ene ektefellen overfører *hele* sin eierandel i deltakerlignet selskap til den andre ektefellen, og det *ikke er andre deltakere* i selskapet, er det nødvendig å gjennomføre realisasjonsbeskatning. En slik overdragelse gjør at det blir det færre enn to deltakere, og innebærer derfor en overgang fra deltakerlignet selskap til enkeltpersonforetak. Ligningsmåten endres da fra en delvis utdelingsbasert metode til en løpende skatteberegning uavhengig av utdelinger. Dersom det ikke ble gjennomført realisasjonsbeskatning, ville en del skatteposisjoner kunne bli borte uten å gjøres opp skattemessig.

En slik transaksjon mellom ektefellene vil imidlertid innebære en skattemessig oppløsning av selskapet og anses som en realisasjon etter skatteloven § 10-44. I denne situasjonen vil derfor skatteloven § 9-2 tredje ledd ikke avskjære realisasjonsbeskatning. Det er derfor ikke nødvendig med noen ny bestemmelse for å sikre realisasjonsbeskatning i denne situasjonen.

Når den ene ektefellen overdrar *hele* sin eierandel i selskapet til den andre ektefellen, og det også *er andre deltakere* i selskapet, er det ikke samme behov for realisasjonsbeskatning. En slik overføring mellom ektefeller vil ikke innebære noen skattemessig oppløsning av selskapet, og heller ikke endring av ligningsmåte. En slik transaksjon mellom deltakere som ikke er ektefeller, vil være skattepliktig realisasjon av andel etter skatteloven § 10-44. Men ved slik overføring mellom ektefeller, foreslår departementet at skatteloven § 9-2 tredje ledd skal gjelde på vanlig måte, slik at det ikke gjennomføres realisasjonsbeskatning.

Spørsmålet om realisasjonsbeskatning oppstår også når ektefeller *endrer eierandeler seg i mellom*, eksempelvis ved at fordelingen av eierandeler endres fra 50 prosent hver til henholdsvis 20 og 80 prosent. Heller ikke denne situasjonen er det noe stort behov for å gjennomføre realisasjonsbeskatning, fordi transaksjonen ikke påvirker beskatningsmåten. Departementet foreslår at skatteloven § 9-2 tredje ledd skal gjelde på vanlig måte i denne situasjonen, slik at dette ikke gjennomføres realisasjonsbeskatning.

I de tilfellene overdragelse av selskapsandel mellom ektefeller skjer uten realisasjonsbeskatning, skal overdragelsen ha virkning for fordeling av inngangsverdier og andre skatteposisjoner mellom ektefellene i deres eierperiode. Kontinuitetsprinsippet vil likevel gjelde for den totale inngangsverdien og andre skatteposisjoner dersom andelen

overdras til en tredjeperson. Dette er etter departementets vurdering en naturlig konsekvens av den foreslåtte løsningen, som det ikke er nødvendig å regelfeste.

Når den ene ektefellen driver et enkeltpersonforetak, kan det være aktuelt å omdanne foretaket til et ansvarlig selskap som begge ektefellene blir deltakere i. Etter departementets vurdering bør dette kunne gjennomføres skattefritt. En slik omdanning innebærer at man går fra løpende skatteberegning til en delvis uttaksbasert skattemodell, og det oppstår ikke noe tilsvarende problem med uoppgjorte skatteposisjoner som ved en omdanning motsatt vei. En slik løsning vil også være i samsvar med de prinsippene som ligger til grunn for reglene om skattefri omorganisering. De vanlige reglene for skattefri omdanning vil gjelde, jf. skatteloven § 11-20 om skattefri omdanning av virksomhet.

Det vises til utkast til bestemmelse i Finansdepartementets samleforskrift til skatteloven § 10-48-1 fjerde ledd.

Skifte av felleseie

Skifte av felleseie mellom ektefeller som er deltakere i deltakerlignet selskap reiser også spørsmål om skattemessig behandling. Etter skatteloven § 9-2 tredje ledd bokstav e anses ikke skifte av felleseie som realisasjon. Men i de tilfellene det ikke er andre deltakere enn ektefellene, og den ene ektefellen overtar den andre ektefellens andel som ledd i et skifte, vil overdragelsen innebære en overgang fra deltakerlignet selskap til enkeltpersonforetak. Ligningsmåten vil bli endret, og latente skatteforpliktelser må tas til beskatning. Det må derfor gjennomføres et realisasjonsoppgjør. En slik transaksjon vil innebære en skattemessig oppløsning av selskapet, og anses som realisasjon etter skatteloven § 10-44. Det er derfor ikke nødvendig med noen ny bestemmelse for å sikre realisasjonsbeskatning i denne situasjonen.

Et realisasjonsoppgjør ved skifte vil kunne være en betydelig økonomisk belastning for ektefellene. I en slik situasjon vil det imidlertid være mulig å innrette seg på en slik måte at overgang til enkeltpersonforetak med realisasjonsoppgjør unngås. For det første vil forslaget om at det skal være mulig å ta inn ny deltaker innen en viss tid gjøre det mulig å opprettholde selskapet, og dermed unngå realisasjonsoppgjør, jf. punkt 9.3.2. For det annet kan omdanning til aksjeselskap være en mulighet. En slik omdanning kan gjennomføres skattefritt. Å stifte et aksjeselskap er blitt mindre kostnadskreven, ved at kravet til egenkapital er redusert til 30 000 kroner og revisjonsplikt ikke lenger er obligatorisk for små aksjeselskaper. Det vil også være mulig å opprettholde deltakerligning ved at den ektefellen som overtar selskapet stifter et aksjeselskap som deler av selskapet overdras til. Da vil selskapet videreføres som et deltakerlignet selskap.

Kommandittselskap

En mindre praktisk problemstilling er situasjonen hvor to ektefeller eier et kommandittselskap sammen uten at det er flere eiere i selskapet. Det kan imidlertid ikke utelukkes helt at slike tilfeller forekommer. Etter departementets vurdering er det ikke grunnlag for å gjøre forskjell på kommandittselskap og andre deltakerlignede selskaper når det gjelder behandling av ektefeller som selvstendige deltakere. Også som deltakere i kommandittselskap bør ektefeller

behandles som selvstendige deltakere, på tilsvarende måte som foreslås for andre ansvarlige selskaper mv.

8.3.3 Selskap med andre deltakere enn ektefellene

Eier begge ektefellene andeler i et deltakerlignet selskap og det også er en eller flere andre deltakere, anses de i dag skattemessig for å eie en andel i selskapet. Ektefellene vil ha mulighet til å fordele overskudd seg imellom etter reglene om felles bedrift i skatteloven § 2-11 tredje ledd. Selskapet skal sende felles deltakeroppgave for ektefellene (RF-1233). Fordeling av inntekter mellom ektefellene etter reglene for felles bedrift, gjøres i deltakerens deltakeroppgave (RF-1221).

I praksis vil disse fordelingsreglene kunne være vanskelige å forholde seg til, når ektefellene reelt sett er selvstendige deltakere i selskapet.

Når det foreslås at ektefeller som driver selskapet sammen alene skal kunne lignes som selvstendige deltakere, bør det samme gjelde når ektefeller driver sammen med andre. Mange av de samme bakenforliggende hensynene gjør seg gjeldende.

En slik endring vil innebære at ektefellene slipper å fordele overskudd seg imellom etter reglene om felles bedrift.

Løsningene blir langt på vei de samme når ektefellene driver selskapet sammen med andre, som når de driver alene. På følgende punkter vil det ikke være noen forskjell:

- Ektefellene behandles som selvstendige deltakere på samme vilkår som når det ikke er andre deltakere i selskapet. Det vil si at ektefellene må være angitt som deltakere i selskapsavtalen og registrert som deltakere i Foretaksregisteret.
- Overskudd og underskudd fordeles på samme måte. Det vil si på samme måte som for andre deltakere. Men en eventuell annen fordeling enn det som følger av den fravikelige hovedregelen i selskapsloven § 2-25, må fremgå av selskapsavtalen som er registrert i Foretaksregisteret, se nærmere omtale i punkt 8.3.2.
- Formue fordeles på samme måte, etter ordinære regler. Fordelingen får kun virkning for skatteansvaret, se nærmere omtale i punkt 8.3.2.
- At ektefellene endrer eierandel seg imellom, for eksempel fra 50 prosent hver til henholdsvis 20 og 80 prosent, skal ikke anses som realisasjon, men følge hovedregelen i skatteloven § 9-2 tredje ledd d om at overdragelser mellom ektefeller ikke anses som realisasjon. Men overdragelsen skal ha virkning for fordeling av inngangsverdier og andre skatteposisjoner mellom ektefellene.
- Også som deltakere i kommandittselskap sammen med andre deltakere, skal ektefeller behandles som selvstendige deltakere.

I enkelte sammenhenger vil løsningene bli annerledes når det er andre deltakere i tillegg til ektefellene. Det gjelder:

- Når ektefellene er eneste deltakere, skal overdragelse av en ektefelles fulle eierandel til den andre utløse realisasjonsbeskatning og innebære overgang til ligning som

enkeltpersonforetak. Når det også er andre deltakere enn ektefellene, vil overdragelse av hele eierandelen fra en ektefelle til den andre ektefellen ikke ha betydning for ligningsmåten og klassifiseringen av selskapet. Dette skal derfor ikke anses som realisasjon, men følge hovedregelen i skatteloven § 9-2 tredje ledd d.

- Når ektefellene er eneste deltakere, skal det gjennomføres realisasjonsbeskatning når den ene ektefellen overdrar hele sin eierandel til den andre ektefellen, som ledd i skifte av felleseie. Det skyldes at slik overdragelse vil innebære overgang til ligning som enkeltpersonforetak. Når det også er flere andre deltakere enn ektefellene, vil overdragelsen ikke være til hinder for at selskapet fortsatt lignes som deltakerlignet selskap. Dette skal derfor ikke anses som realisasjon, men følge hovedregelen i skatteloven § 9-2 tredje ledd e om at skifte av felleseie mellom ektefeller ikke anses som realisasjon.

Departementet har vurdert om det skal være anledning for ektefellene til å velge å bli behandlet som en deltaker, som i dag, og som et alternativ til den foreslåtte hovedløsningen. Det ville i praksis bety at ektefellene i stedet for to deltakeroppgaver kan velge å levere en felles deltakeroppgave og samtidig kreve inntekten fordelt etter reglene om felles bedrift i skatteloven § 2-11 tredje ledd. Etter departementets vurdering kan det imidlertid ikke være noe særlig behov for en slik valgadgang, og en slik løsning ville være i strid med det prinsippet som foreslås om selvstendig behandling av ektefeller. Noen slik valgadgang foreslås derfor ikke.

8.3.4 Deltakere som inngår ekteskap

Etter gjeldende rett er utgangspunktet at ektefeller skattemessig anses for å eie en andel sammen i et deltakerlignet selskap. Dette får den konsekvens at når to som driver et deltakerlignet selskap sammen gifter seg, vil det i skattemessig sammenheng ikke lenger være tale om to deltakere, men kun en deltaker. Det får den konsekvens at det skattemessig ikke anses å foreligge et selskap, men et enkeltpersonforetak, når det ikke også er andre deltakere enn ektefellene.

Selv om det i en slik situasjon ikke skal gjennomføres realisasjonsbeskatning, vil endringen av ligningsmåte ha betydelige konsekvenser gjennom skifte av beskatningsform/ligningsmåte.

Etter departementets vurdering er dagens praksis uheldig. Forslaget om at ektefeller skal kunne behandles som selvstendige deltakere vil få den konsekvens at ligningsmåten ikke endres når to som driver selskap alene sammen gifter seg. Dette forutsetter at de generelle vilkårene for å behandle ektefeller som selvstendige deltakere er oppfylt eller blir oppfylt en viss tid etter at ekteskapet ble inngått. Etter departementets vurdering er fire måneder en passende frist i denne sammenheng. Det vises til utkast til bestemmelse i Finansdepartementets samleforskrift til skatteloven § 10-48-1 femte ledd.

8.3.5 Særlig om indre selskap

Et indre selskap defineres etter selskapsloven § 1-2 første ledd c som et ”selskap som ikke opptrer som sådant overfor tredjemann”. I et indre selskap er det minst to deltakere, men normalt kun en deltaker som opptrer utad. Deltakeren som opptrer utad, kalles ”hovedmannen”. En stille deltaker er en deltaker som det er avtalt ikke skal fremtre utad og bare har begrenset ansvar med en fastsatt sum, jf. selskapsloven § 1-2 første ledd d.

Indre selskap kan organiseres på samme måte som et ansvarlig selskap eller kommandittselskap. Det er intet i veien for at deltakerne i et indre selskap selv er selskaper. Også hovedmannen kan være et selskap, for eksempel et aksjeselskap. Det som skiller indre selskap fra andre selskapsformer, er at samarbeidet mellom deltakerne ikke fremtrer utad.

Hovedmannen i det indre selskapet vil være fullt ansvarlig overfor tredjemann. De øvrige deltakerne vil være ansvarlige i henhold til selskapsavtalen i oppgjøret med hovedmannen senere.

Et indre selskap er ikke eget rettssubjekt, og selskapet verken kan eller skal registreres i Foretaksregisteret.

Det må også tas i betraktning at en del av de kravene som stilles til andre deltakerlignede selskap, ikke gjelder for indre selskap. For indre selskap er det eksempelvis ingen plikt til å ha selskapsavtale, jf. selskapsloven § 2-3. Et annet eksempel er at kreditorvarsel ikke er aktuelt ved oppløsning av selskapet, jf. selskapsloven § 2-39.

En betingelse for at ektefeller skal kunne anses som selvstendige deltakere etter forslaget foran, er at begge er registrert som deltakere i Foretaksregisteret. En slik betingelse er imidlertid ikke forenlig med indre selskap. Registreres begge ektefellene i Foretaksregisteret, vil de fremtre utad som deltakere, og selskapet vil da ikke være indre selskap.

Etter departementets vurdering er det ikke aktuelt å gjøre unntak for indre selskap fra kravet om at begge ektefellene er registrert som deltakere i Foretaksregisteret.

Dette innebærer at gjeldende praksis med ektefelleidentifikasjon videreføres når ektefeller driver et indre selskap sammen, uten andre deltakere. Et slikt selskap vil fortsatt lignede som enkeltpersonforetak. Ektefellene kan kreve inntekten fordelt etter reglene om felles bedrift i skatteloven § 2-11 tredje ledd.

Når en stille deltaker i et indre selskap gifter seg med hovedmannen, vil derfor ligningsmåten endres fra deltakerligning til ligning som enkeltpersonforetak. En slik endring av ligningsmåte ved inngåelse av ekteskap praktiseres i dag, og denne praksis foreslås videreført. Men etter gjeldende praksis gjennomføres ikke noe realisasjonsoppgjør. Etter departementets vurdering er det uheldig at en slik overgang fra deltakerligning til ligning som enkeltpersonforetak kan gjennomføres uten et realisasjonsoppgjør. Endringen av ligningsmåte gjør det umulig å opprettholde skattemessig kontinuitet, og uten et realisasjonsoppgjør vil det være fare for at latente skatteforpliktelser ikke blir skattlagt. Departementet foreslår derfor at det skal gjennomføres et realisasjonsoppgjør.

Realisasjonsoppgjøret kan være både til fordel og til ulempe for deltakerne/ektefellene. Etter forholdene vil det kunne innebære en økonomisk belastning for dem. Sterke hensyn taler likevel for endret ligningsmåte og realisasjonsoppgjør. Ikke minst tilsier den økonomiske nærheten og interessefellesskapet mellom ektefellene at de ikke kan fortsette å deltakerlignes som et indre selskap etter inngåelsen av ekteskapet. Dette innebærer at man får en forskjellsbehandling mellom indre selskap og andre selskaper etter selskapsloven. Faren for omgåelser gjør imidlertid at man ikke kan åpne for at ektefellene lignes som selvstendige deltakere i indre selskap uten andre deltakere.

Det må også tas i betraktning at dette er en situasjon som sjelden oppstår i praksis. I denne situasjonen vil deltakerne/ektefellene dessuten ha mulighet for å innrette seg slik at ligningsmåten opprettholdes, og realisasjonsoppgjør unngås. Ektefellene kan velge overgang til en annen selskapsform, eksempelvis ansvarlig selskap, og registrere dette i Foretaksregisteret. Eventuelt kan de få inn en tredje eier. De kan også velge å omdanne til aksjeselskap etter reglene om skattefri omdanning.

Når det også er andre deltakere enn ektefellene, vil spørsmålet om ektefelleidentifikasjon ha mindre betydning, ved at det ikke er avgjørende for ligningsmåten. Etter departementets vurdering er det derfor mindre grunn til å ha en obligatorisk regel om at ektefellene skal behandles under ett i en slik situasjon. Departementet foreslår at hovedregelen skal være ektefelleidentifikasjon i dette tilfellet. Men forenklingshensyn tilsier at ektefellene bør kunne velge å levere to deltakeroppgaver i denne situasjon, og dermed bli behandlet som selvstendige deltakere. Et slikt valg innebærer at ektefellene ikke behøver å fordele inntekt etter skatteloven § 2-11 tredje ledd om felles bedrift. En slik løsning innebærer også at deltakere som gifter seg, fortsatt kan bli skattemessig behandlet som selvstendige deltakere om de ønsker det.

Det vises til utkast til bestemmelse om ektefeller i indre selskap i Finansdepartementets samleforskrift til skatteloven § 10-48 tredje ledd.

8.3.6 Særlig om partrederi

Reglene om deltakerlignede selskaper i skatteloven omfatter også partrederier, jf. skatteloven § 10-40 første ledd.

Partrederi er ikke regulert i selskapsloven, men i sjøloven. I sjøloven § 101 er partrederi definert som “selskap som har til formål å drive rederivirksomhet og hvor medlemmene hefter ubegrenset for selskapets forpliktelser, enten solidarisk eller i forhold til sine andeler i selskapet. Som partrederi regnes også sameie i skip som etter avtale mellom sameierne skal brukes til rederivirksomhet for felles regning.”

Også for partrederi oppstår spørsmål om ektefeller bør kunne behandles skattemessig som selvstendige deltakere. Et partrederi har flere likhetstrekk med ansvarlig selskap, og rederiet må registreres i Foretaksregisteret, jf. foretaksregisterloven § 2-1 første ledd nr. 3, § 3-4 og § 3-7.

Etter departementets vurdering bør ektefeller kunne behandles skattemessig som selvstendige deltakere i partrederi, på samme vilkår som for ansvarlige selskaper mv. Utkastet til bestemmelse i Finansdepartementets samleforskrift § 10-48-1 om ektefeller som selvstendige deltakere, er utformet i samsvar med dette.

8.3.7 Ikraftttredelse og overgangsregler

Endringene som omtales i dette kapittel, foreslås gjort gjeldende fra og med inntektsåret 2015.

De konkrete virkningene av ikraftttredelsen vil være:

- Ektefeller som driver et ansvarlig selskap sammen ved ikraftttredelsen, og som ikke oppfyller de kravene som er omtalt foran for å bli behandlet som selvstendige deltakere (krav til selskapsavtalen og registrering i Foretaksregisteret), vil fortsatt bli lignet som selvstendig næringsdrivende etter ikraftttredelsen. Ønsker de å bli behandlet som selvstendige deltakere i deltakerlignet selskap, kan de inngå en selskapsavtale som oppfyller de formelle kravene, og oppfylle kravene til registrering i Foretaksregisteret. En slik endring fra enkeltpersonforetak til deltakerlignet selskap vil som utgangspunkt innebære skattemessig realisasjon av eiendelene som overføres til selskapet. Men ektefellene vil kunne benytte de ordinære reglene om skattefri omdanning fra enkeltpersonforetak til deltakerlignet selskap, jf. også utkast til § 10-48-1 fjerde ledd i Finansdepartementets samleforskrift til skatteloven.
- Ektefeller som driver et ansvarlig selskap sammen, og som oppfyller de kravene som er omtalt foran for å bli behandlet som selvstendige deltakere, kan velge å bli lignet som selvstendige deltakere i deltakerlignet selskap fra og med inntektsåret 2015, uten å måtte foreta endringer i selskapsavtalen eller registrerte opplysninger i Foretaksregisteret. Ektefellene må levere skjema som samsvarer med den valgte ligningsmåten. Det vil bli gitt informasjon til deltakerne og selskapene om dette, i rettledningen til skjemaene. Også i denne sammenheng vil reglene om skattefri omdanning fra enkeltpersonforetak til deltakerlignet selskap kunne benyttes på vanlig måte, og det vil bli nærmere redegjort for dette i informasjonsmateriellet.
- Dersom ektefellene oppfyller vilkårene for å bli lignet som selvstendige deltakere, men likevel ikke ønsker endring av ligningsmåte, vil de kunne fortsette å levere skjema i samsvar med dette. Etter departementets vurdering bør ektefellene i en slik situasjon ha mulighet for utsatt overgang til deltakerligning. Ektefellene kan ha innrettet seg etter den gjeldende ligningsmåten, og en overgang til deltakerligning vil medføre nye rutiner med blant annet endringer i regnskapsføringen. De bør derfor kunne ha en viss tid på seg til å vurdere og eventuelt forberede overgang til deltakerligning. Det foreslås en overgangsbestemmelse som innebærer at ektefellene skal ha mulighet for fortsatt å bli lignet som enkeltpersonforetak i 2015 og 2016. Ønsker de å bli lignet som enkeltpersonforetak etter dette (for inntektsåret 2017 og

senere), må de gjennomføre en oppløsning og avvikling av selskapet etter reglene i selskapsloven, med sletting i Foretaksregisteret.

Det vises til utkast til overgangsregel A.

- Når ektefellene driver selskap sammen med andre, vil iverksettelsen ikke ha betydning for ligningsmåten. Deltakerligning vil bli videreført etter iverksettelsen. Konsekvensene av iverksettelsen vil være begrenset til at det må sendes deltakeroppgave for hver av ektefellene (Både RF-1221 og RF-1233). Fordi virkningene vil være begrenset for disse deltakerne, foreslås det ikke at disse skal kunne velge mellom å bli behandlet som en deltaker også etter ikrafttreddelsen.

For to deltakere som driver et ansvarlig selskap mv. uten andre deltakere og som gifter seg, foreslås det at disse skal kunne behandles som selvstendige deltakere også før 1. januar 2015. Det foreslås en overgangsregel som innebærer at disse vil kunne behandles som selvstendige deltakere også når de gifter seg i 2014. Disse vil dermed slippe en kortvarig endring av ligningsmåte. Det vises til utkast til overgangsregel B.

Utkast til lov- og forskriftsendringer til kapittel 8

I lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) gjøres følgende endringer:

§ 10-48 skal lyde:

§ 10-48 *Ektefeller*

Departementet kan gi bestemmelser om at ektefeller skal anses som selvstendige deltakere i deltakerlignet selskap på nærmere vilkår, og gi nærmere regler om fordeling av selskapets overskudd, underskudd, eiendeler og gjeld mellom ektefellene.

Nåværende § 10-48 blir ny § 10-49.

I forskrift 19. november 1999 nr. 1158 til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14 gjøres følgende endringer:

§ 10-48 skal lyde:

§ 10-48 *Ektefeller*

§ 10-48-1 Ektefeller som selvstendige deltakere

(1) Ektefeller anses som selvstendige deltakere i deltakerlignet selskap når samtlige av følgende vilkår er oppfylt:

- a) Det er inngått selskapsavtale etter selskapsloven § 2-3 hvor begge ektefellene er oppført som selvstendige deltakere.
- b) Selskapsavtalen er registrert i Foretaksregisteret.
- c) Begge ektefellene er registrert som deltakere i Foretaksregisteret.

(2) Når vilkårene i første ledd er oppfylt, gjelder følgende:

- a) Overskudd i selskapet fordeles likt mellom ektefellene dersom ikke en annen fordeling følger av selskapsavtale registrert i Foretaksregisteret. Dersom en annen fordeling følger av den registrerte selskapsavtalen, legges denne til grunn. Underskudd fordeles på tilsvarende måte.
- b) Formue i selskapet fordeles mellom ektefellene etter ektefellenes eierandel ved utgangen av året, eller eventuelt annen spesifisert fordeling.

(3) De foregående ledd gjelder ikke for indre selskap. Ektefeller som er deltakere i indre selskap uten andre deltakere, behandles under ett. Ektefellene behandles under ett også når det er andre deltakere enn ektefellene, og ektefellene har levert felles deltakeroppgave.

(4) Skatteloven § 9-2 tredje ledd d og e får ikke anvendelse når ektefellene omdanner et enkeltpersonforetak til deltakerlignet selskap som ektefellene driver alene sammen, og hvor vilkårene i første ledd er oppfylt. Omdanning kan skje skattefritt på vanlige vilkår etter skatteloven § 11-20.

(5) Dersom to som i fellesskap driver et deltakerlignet selskap som ikke er registrert i Foretaksregisteret, inngår ekteskap, skal selskapet anses oppløst fra og med det år atskilt ligning av ektefellene opphører. Det samme gjelder når andre vilkår i første ledd ikke er oppfylt. Selskapet skal likevel ikke anses oppløst dersom vilkårene i første ledd blir oppfylt innen 4 måneder etter at ekteskapet ble inngått.

Nåværende § 10-48 blir ny § 10-49.

Ikrafttredelse og overgangsregler:

Endringene foran trer i kraft straks, med virkning fra og med inntektsåret 2015.

Ved ikrafttredelse av endringene foran gjelder følgende overgangsregler:

Overgangsregel A:

Ektefeller som driver et ansvarlig selskap, kommandittselskap eller partrederi sammen og som i inntektsåret 2014 har vært lignet som selvstendig næringsdrivende i enkeltpersonforetak, kan velge å videreføre en slik ligningsmåte i 2015 og 2016. Skal ektefellene lignedes som selvstendig næringsdrivende i enkeltpersonforetak i senere inntektsår, må selskapet være slettet i Foretaksregisteret innen 1. januar 2017.

Overgangsregel B:

To personer som driver deltakerlignet selskap sammen uten andre deltakere og som gifter seg etter 1. januar 2014, skal ikke ha endret ligningsmåte på grunn av ekteskapet når vilkårene i § 10-48-1 første ledd blir oppfylt innen fire måneder etter at ekteskapet ble inngått.

9 Skattemessig oppløsning mv.

9.1 Innledning

Hovedtemaet i dette kapittelet er skattemessig oppløsning av ansvarlige selskaper, kommandittselskaper og andre selskaper som deltakerlignes etter skatteloven §§ 10-40 til 10-48.

Med skattemessig oppløsning menes at selskapet fjernes fra Skatteetatens skattyterregister (skattemanntallet) og at det gjennomføres et skattemessig sluttoppgjør. Et slikt sluttoppgjør innebærer gevinst-/tapsoppgjør for eiendelene selskapet eier ved oppløsningen, og som ikke er realisert tidligere. Andelene i selskapet anses innløst ved oppløsningen og realisasjonsbeskattes, jf. skatteloven § 10-44 første ledd. Det vederlag for andelen som inngår ved gevinst-/tapsoppgjøret, fastsettes til nettoverdien av det som deltakeren mottar fra selskapet som oppgjør i forbindelse med oppløsningen. Ved skattemessig oppløsning bortfaller også plikten til å levere ligningsoppgaver.

Det vil til dels være andre hensyn som avgjør når skattemessig oppløsning bør finne sted, enn de som ligger til grunn for reglene om oppløsning og avvikling i selskapsloven. Selv om selskapet anses skattemessig oppløst etter de foreslåtte reglene, vil det fortsatt kunne bestå som selskap i selskapsrettslig sammenheng. Reglene om skattemessig oppløsning er ment å ivareta de særlige behovene som gjør seg gjeldende ved beskatningen, og skal ikke ha virkning i annet enn skattemessig sammenheng. Det foreslås ikke endringer i de selskapsrettslige reglene om oppløsning av selskaper.

I dette kapittelet behandles skattemessig oppløsning i ulike situasjoner:

I punkt 9.2 behandles skattemessig oppløsning fordi selskapet *ikke utøver økonomisk virksomhet*. At det ikke utøves økonomisk virksomhet innebærer at et sentralt vilkår for å være selskap ikke er oppfylt. Problemstillingene knyttet til dette vil være forskjellig i de tilfellene det er registrert et selskap i Foretaksregisteret som aldri har kommet i gang med å utøve virksomhet, og hvor det tidligere er utøvet virksomhet, men virksomheten er opphørt. Begge disse tilfellene behandles i punkt 9.2, og det foreslås bestemmelser om skattemessig oppløsning.

I de tilfellene det er registrert et selskap i Foretaksregisteret, men dette ikke har kommet i gang med å utøve virksomhet, oppstår også spørsmål om plikt til å levere *ligningsoppgaver*. Også oppgaveplikt for slike registrerte selskaper behandles i punkt 9.2. Fordi også oppgaveplikten behandles i punkt 9.2, er det tilføyet ”mv.” bak “skattemessig oppløsning” i overskriften til kapittel 9 og i overskriften til punkt 9.2.

I punkt 9.3 behandles skattemessig oppløsning fordi *andelene samles hos en eier*. Når andeler i et deltakerlignet selskap skifter eier slik at det kun blir en eier igjen, endres en grunnleggende forutsetning for selskapsforholdet. En slik endring vil som utgangspunkt gi grunnlag for skattemessig oppløsning av selskapet, men det foreslås enkelte unntak fra dette utgangspunktet.

I punkt 9.4 drøftes skattemessig oppløsning når selskapet tas under *konkursbehandling*.

Punkt 9.5 og 9.6 gjelder skattemessig oppløsning av henholdsvis *indre selskap* og *partrederi*.

I punkt 9.7 behandles *ikrafttredelse* og *overgangsregler*.

De foreslåtte endringene vil kunne gi bedre ressursutnyttelse i Skatteetaten, virke klargjørende for skattyterne og bidra til opprydding i skattyterregisteret.

9.2 Skattemessig oppløsning mv. av selskaper uten aktivitet

9.2.1 Gjeldende rett

Et ansvarlig selskap eller annet selskap etter selskapsloven skal utøve økonomisk virksomhet. Det forekommer imidlertid at det er registrert et selskap i Foretaksregisteret uten at det er kommet i gang med å utøve økonomisk virksomhet. Dette reiser spørsmål om hvordan slike tilfeller skal behandles skattemessig, herunder rutinene for å ta slike registrerte selskap inn og ut av skattyterregisteret (skattemanntallet), og om hvilken oppgaveplikt slike selskaper har. Det oppstår også spørsmål om skattemessig behandling av selskaper som har utøvet virksomhet, men hvor virksomheten er opphørt. En sentral problemstilling er om manglende utøvelse av virksomhet skal gi grunnlag for skattemessig oppløsning av selskapet.

Etter gjeldende rett er det ikke avklart i alle sammenhenger hvordan disse tilfellene skal behandles.

Nærmere om betydningen av å utøve økonomisk virksomhet

Det ligger i selve definisjonen av selskap at det skal utøve virksomhet. Etter selskapsloven foreligger det et selskap 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, jf. selskapsloven § 1-1 første ledd.

Selskapsrettslig vil det foreligge et selskap når disse vilkårene i selskapsloven § 1-1 er oppfylt, uavhengig av om selskapet er *stiftet* på en bestemt måte. Selskapsavtalen vil være grunnlaget for selskapet, og selskapsloven oppstiller visse formelle krav til selskapsavtalen, jf. lovens § 2-3. Det fremgår imidlertid av selskapslovens forarbeider at det ikke medfører ugyldighet om formkravene ikke er fulgt, jf. Ot.prp. nr. 47 (1984-85) på side 39. Ut i fra deltakernes faktiske handlinger og disposisjoner vil det kunne stiftes et selskap, uten nærmere regulering i noen formell selskapsavtale. Det kan for eksempel forekomme at et ordinært sameie (tingsrettslig sameie) går over til å bli et ansvarlig selskap, fordi aktiviteten mot tredjemann øker i en slik grad at det må anses for å foreligge næringsvirksomhet. Et annet eksempel på stiftelse av et selskap, er når eieren av et enkeltpersonforetak overdrar en ideell andel av virksomheten til andre. Da vil det være to ansvarlige deltakere som utøver driften, og foreligge et selskap, gitt at ansvar for forpliktelser mv. er i henhold til kravene i selskapsloven § 1-1.

Ved selskapsrettslig *oppløsning* vil derimot formelle regler ha større betydning.

Justisdepartementets Lovavdeling har i brev 4. april 1995 uttalt at et selskap normalt ikke kan

anses for endelig oppløst uten at selskapslovens regler for avvikling er fulgt, og at opphør av selskapets økonomiske virksomhet er uten betydning for om det i selskapsrettslig forstand skal anses oppløst.

I *skattemessig* sammenheng er det også et klart utgangspunkt at ansvarlige selskaper og andre selskaper etter selskapsloven må utøve aktivitet: Et selskap forutsettes å drive økonomisk virksomhet i skattelovens forstand. Det er imidlertid ikke gitt egne regler om skattemessig oppløsning av selskaper, heller ikke for selskaper som ikke driver økonomisk virksomhet.

Registrering i Skatteetatens skattyterregister (skattemanntallet)

Som utgangspunkt vil et selskap som registreres i Brønnøysundregistrene bli tatt inn i Skatteetatens skattyterregister. Det gjelder uansett om selskapet er kommet i gang med å utøve virksomhet eller ikke.

Tidligere var det noe varierende praksis for å ta selskaper inn i skattyterregisteret. Noen steder ble alle nyregistrerte selskaper tatt inn i skattyterregisteret, mens man andre steder ventet og først tok selskapet inn når det hadde levert ligningsoppgaver. Bakgrunnen for at noen skattekontor ventet, var at forholdsvis mange av selskapene som registrerer seg i Foretaksregisteret, aldri starter opp virksomhet.

Det er ikke noen fast og samordnet praksis når det gjelder vilkårene for å slette selskaper fra registeret. Noen skattekontor har praktisert å slette selskaper som ikke har hatt skatteposisjoner eller ikke driver virksomhet, og som ikke sender inn oppgaver. Dette kan gjelde selskaper som aldri har kommet i gang med å drive virksomhet, eller hvor virksomheten er opphørt. Det har også noen steder vært praktisert sletting fra skattyterregisteret når deltakerne har opplyst at selskapet er oppløst, selv om selskapet ikke er oppløst selskapsrettslig.

For inntektsåret 2013 er det registrert i overkant av 21 000 selskaper i skattyterregisteret. Dette er vesentlig færre enn antall selskaper som er registrert i Foretaksregisteret. I Foretaksregisteret er det på samme tid registrert rundt 40 000 ANS, DA og KS. Selv om antall selskaper i skattyterregisteret er betydelig lavere enn antallet selskaper i Foretaksregisteret, tyder mye på at mange av selskapene i skattyterregisteret ikke driver virksomhet.

Plikt til å levere ligningsoppgaver

Selskaper som er registrert i skattyterregisteret, må som utgangspunkt levere *ligningsoppgaver*. Det følger av ligningsloven § 4-9 nr. 1 at selskap hvor deltakerne skattlegges etter skatteloven §§ 10-40 til 10-48 skal levere selskapsoppgave (RF-1215) med vedlegg. I tillegg plikter selskapet å levere en oppgave med opplysninger om hver enkelt deltaker (RF-1233), jf. ligningsloven § 4-9 nr. 3. *Det er noe usikkert hvor langt oppgaveplikten går for selskaper som ikke utøver aktivitet.* Skatteetaten legger til grunn at selskap som har drevet virksomhet og enten har eiendeler eller skatteposisjoner, har oppgaveplikt. Selv om selskapet ikke har skatteposisjoner, vil det være tilstrekkelig at deltakerne har individuelle skatteposisjoner, som for eksempel inngangsverdi på andelen. Mer tvilsomt er det om selskap som aldri har hatt aktivitet eller selskap hvor aktiviteten er opphørt

og det verken er skatteposisjoner på selskapsnivå eller hos deltakerne, kan anses for å være skattlagt etter skatteloven §§ 10-40 til 10-48, slik at det foreligger oppgaveplikt etter ligningsloven § 4-9. Det fremgår ikke direkte av noen rettskilde at oppgaveplikten også omfatter selskaper uten aktivitet, og det hersker derfor en viss usikkerhet omkring dette. Ved ligningsbehandlingen for inntektsåret 2012 unnlot 19,5 pst. av de 26 070 selskapene som var registrert i skattyterregisteret å levere oppgaver.

Uregistrerte selskap

Hvorvidt et selskap er registrert i Foretaksregisteret, er ikke avgjørende for ligningsmåten. Også uregistrert selskap som oppfyller definisjonen av selskap i selskapsloven § 1-1, lignedes som selskap. For uregistrerte selskaper, er det praksis for å anse disse skattemessig oppløst/ta dem ut av skattyterregisteret når virksomheten opphører og det ikke lenger leveres ligningsoppgaver.

Selskap som er oppløst og avvirket etter selskapsloven

Et selskap som blir oppløst og avvirket etter reglene i selskapsloven, tas etter gjeldende praksis ut av skattyterregisteret og det gjennomføres et skattemessig sluttoppgjør. Selskapsrettslig oppløsning innebærer også skattemessig oppløsning.

9.2.2 Vurderinger og forslag

9.2.2.1 Nyregistrerte selskaper som ikke har påbegynt virksomhet

Etter departementets vurdering er det behov for å klargjøre *oppgaveplikten* for selskap som er registrert i Foretaksregisteret, men som ikke er kommet i gang med å utøve virksomhet.

Departementet foreslår en endring i ligningsloven for å klargjøre at alle nyregistrerte selskaper i Foretaksregisteret har oppgaveplikt fra og med registreringsåret. Oppgaveplikten skal også gjelde for selskap som ikke er kommet i gang med å drive virksomhet. Det er flere hensyn taler for en slik generell oppgaveplikt fra og med registreringsåret:

For det første vil risikoen for skatteomgåelser reduseres med slik oppgaveplikt. Erfaringsmessig er det mange selskaper som ikke leverer oppgaver, og som heller ikke gir noen nærmere redegjørelse om hvorfor til skattekontoret. En del av disse selskapene har startet virksomhet, slik at det foreligger en reell fare for skatteunndragelser. Ovenfor forretningskontakter og kunder kan selskapet fremstå som seriøst, med eget organisasjonsnummer og registrert i Enhets- og foretaksregisteret. For å hindre skatteunndragelser, er det viktig å fange opp disse selskapene. For å ha mulighet for å fange opp disse selskapene på en effektiv måte, bør det være generell oppgaveplikt for nystartede selskaper, også for selskaper som ikke har påbegynt virksomhet.

Også hensynet til en effektiv ressursbruk i Skatteetaten tilsier oppgaveplikt allerede fra selskapet registreres i Foretaksregisteret. Skatteetaten sender hvert år ut informasjon til nystiftede selskaper med informasjon om blant annet oppgaveplikt for selskapet og deltakerne. Nyregistrerte selskaper som ikke leverer oppgaver, vil bli bedt om å gi en skriftlig

redegjørelse til skattekontoret om hvorfor oppgaver ikke er levert. I noen tilfeller kontaktes også de enkelte deltakerne, deres regnskapsførere eller revisorer for å etterspørre oppgaver. At det er en viss usikkerhet omkring oppgaveplikten for nystartet virksomhet som ikke har kommet i gang med å drive virksomhet, gjør det imidlertid vanskeligere å få informasjon.

Departementet foreslår derfor en generell plikt til å levere ligningsoppgaver fra og med registreringsåret, også når virksomhet ikke er påbegynt. I de fleste tilfeller har de som har registrert selskapet en intensjon om å starte virksomhet, og har valgt å signalisere dette utad. Det anses derfor ikke som urimelig å pålegge disse en oppgaveplikt. Det er for øvrig en prioritert oppgave å legge til rette i skjemaer og i Altinn/SL, slik at det blir enkelt å etterleve oppgaveplikten.

Det vises til utkast til endring av fullmaktsbestemmelsen i ligningsloven § 4-9 nr. 1 siste punktum og utkast til forskrift om oppgaveplikt i deltakerlignet selskap. Den generelle oppgaveplikten fremgår av § 1 annet ledd i forskriftsutkastet.

Det neste spørsmålet blir *hvor lenge selskapet skal ha oppgaveplikt*. Selskap som aldri har utøvet noen form for virksomhet og som heller ikke har eiendeler eller skatteposisjoner, bør ikke ha oppgaveplikt på linje med aktive selskaper i ubegrenset tid. Hensynet til de oppgavepliktige tilsier at det settes en tidsbegrensning for oppgaveplikten når selskapet ikke kommer i gang med å drive virksomhet. Det gjelder selv om det for selskap som ikke har startet virksomhet, og som ikke har eiendeler eller skatteposisjoner, bare leveres en oppgave uten nærmere tallangivelser i rubrikkene ("nulloppgave"). Også hensynet til ressursbruk i Skatteetaten tilsier at oppgaveplikten begrenses etter en viss tid. Skatteetaten bruker vesentlige ressurser på å fremskaffe opplysninger fra selskapene og følge opp oppgaveplikten.

Departementet foreslår at for selskap som ikke kommer i gang med å utøve virksomhet, skal oppgaveplikten være *tidsmessig begrenset til registreringsåret og de to påfølgende år*. Dette forutsetter at selskapet ikke har eiendeler eller skatteposisjoner. Departementet har vurdert om det også skal være et vilkår for bortfall av oppgaveplikten at deltakerne ikke har individuelle skatteposisjoner i form av inngangsverdi på andelene. Etter en totalvurdering er departementet kommet til at selskapets oppgaveplikt kan bortfalle selv om deltakerne har individuelle skatteposisjoner.

En slik tidsmessig avgrensning av oppgaveplikten er etter departementets vurdering en hensiktsmessig avveining av de motstridende hensyn som gjør seg gjeldende. Det vil være en presumsjon for at registrert selskap som ikke har startet virksomhet i et slikt tidsrom, heller ikke senere vil drive virksomhet.

Det vises til utkast til forskrift om oppgaveplikt i deltakerlignet selskap § 1 femte ledd.

Selv om selskapet ikke lenger har oppgaveplikt, vil det fortsatt kunne være registrert som selskap i Foretaksregisteret. Det kan ikke utelukkes at selskapet senere vil starte virksomhet. Dersom selskapet skulle starte virksomhet etter at oppgaveplikten er bortfalt, vil det oppstå ny plikt til å levere ligningsoppgaver etter ligningsloven § 4-9. Begynner selskapet å drive

virksomhet uten å levere pliktige oppgaver til Skatteetaten, bør det fanges opp av ordinære kontrolltiltak som tar sikte på å avdekke skatteunndragelser.

For registrerte selskaper som ikke har kommet i gang med økonomisk virksomhet, og som ikke har eiendeler eller skatteposisjoner, vil det ikke være aktuelt med noen skattemessig oppløsning. Fordi det ikke er startet virksomhet, vil det ikke være etablert et selskap i egentlig forstand og slik sett ikke noe selskap å oppløse. Fraværet av eiendeler og skatteposisjoner gjør at det ikke er grunnlag for noe skattemessig realisasjonsoppgjør. For slike registrerte selskaper vil spørsmålet om skattemessig opphør kun være knyttet til bortfall av oppgaveplikt.

9.2.2.2 Selskaper som har drevet virksomhet, men hvor virksomheten har opphørt

For selskaper som har drevet økonomisk virksomhet, reiser opphør av virksomheten spørsmål om skattemessig oppløsning. Etter selskapsloven § 1-1 skal et selskap utøve økonomisk virksomhet. Når slik virksomhet opphører, bortfaller en sentral forutsetning for å bli behandlet som selskap i skattemessig sammenheng.

Etter departementets vurdering er det uheldig at det ikke foreligger klare regler for skattemessig oppløsning av selskaper hvor virksomheten er opphørt. Departementet foreslår et nytt siste punktum i skatteloven § 10-44 første ledd, som gir departementet fullmakt til å gi nærmere regler om skattemessig oppløsning av selskap. Med hjemmel i denne bestemmelsen, foreslås forskriftsbestemmelser om skattemessig oppløsning ved opphør av virksomhet.

Selskaper som har drevet virksomhet, men hvor virksomheten har opphørt, kan deles inn tre hovedkategorier. For disse tre kategoriene vil ulike hensyn gjøre seg gjeldende når temaet skattemessig oppløsning vurderes, og de bør reguleres på ulik måte.

Den første kategorien slike selskaper, er *selskaper som er formelt oppløst* etter reglene i selskapsloven. For denne kategorien er temaet skattemessig oppløsning ikke problematisk. Etter gjeldende praksis anses selskapet skattemessig oppløst når det oppløses selskapsrettslig. Det er naturlig at skattemessig oppløsning faller sammen med selskapsrettslig oppløsning for denne gruppen, og dagens praksis bør videreføres. Det foreslås at dagens praksis forskriftsfestes. Det vises til utkast til ny § 10-44-2 første ledd a i Finansdepartementets samleforskrift til skatteloven.

Den andre kategorien er *selskaper som ikke er registrert i Foretaksregisteret og som ikke er formelt oppløst* etter selskapsloven. Gjeldende praksis for denne kategorien er at skattemessig oppløsning finner sted når virksomheten opphører og det ikke lenger leveres ligningsoppgaver. En slik praksis er hensiktsmessig og naturlig, fordi den manglende registreringen gjør det vanskelig for Skatteetaten å forholde seg til selskapet når det ikke leverer ligningsoppgaver. Det foreslås at gjeldende praksis forskriftsfestes også for denne gruppen selskaper. Det vises til utkast til ny § 10-44-2 første ledd c i Finansdepartementets samleforskrift til skatteloven. For uregistrerte selskaper er det også presisert i utkastet til forskrift om oppgaveplikt i deltakerlignet selskap at oppgaveplikten inntreffer fra og med det året selskapet begynner å utøve virksomhet, jf. § 1 tredje ledd i utkastet.

Den tredje kategorien er selskaper som er registrert i Foretaksregisteret, og som ikke er formelt oppløst etter selskapsloven. For denne kategorien er det ikke samme behov for å gjennomføre umiddelbar skattemessig oppløsning når virksomhet opphører, som det er for uregistrerte selskaper. Ved at selskapet er registrert i Foretaksregisteret, vil Skatteetaten lettere kunne forholde seg til selskapet også når det ikke utøver virksomhet. Mye taler for at skattemessig oppløsning ikke bør gjennomføres når virksomhet opphører, men utsettes til et senere tidspunkt. Det vil da være mulig å ta hensyn til tilfeller hvor selskapet har opphørt med virksomheten en periode eksempelvis for å omstille seg på grunn av endret markedssituasjon, på grunn av sykdom hos deltakerne mv. I slike tilfeller vil det være aktuelt å starte opp virksomhet igjen på et senere tidspunkt, og det vil da ikke være hensiktsmessig å gjennomføre skattemessig oppløsning av selskapet. Det kan forekomme at deltakerne har økonomisk interesse i å videreføre selskapet skattemessig, selv om virksomheten er opphørt for en periode. Deltakere kan ha negativ inngangsverdi på andelen, og en skattemessig oppløsning vil da utløse gevinstbeskatning. Negativ inngangsverdi vil typisk forekomme hvor en deltaker har fått betalt for å overta en selskapsandel med påhvilende gjeld. I slike tilfeller vil det ha særlig verdi om selskapet kan påbegynne virksomhet igjen senere, uten at et midlertidig opphør av virksomhet utløser realisasjonsbeskatning.

En mulig løsning kunne ha vært at selskapet ble skattemessig oppløst når det har gått en viss tid siden selskapet drev virksomhet, eksempelvis tre år. Etter departementets vurdering vil det imidlertid være mer hensiktsmessig å stille et supplerende vilkår om manglende levering av ligningsoppgaver.

Departementet foreslår derfor at det også skal være et vilkår for skattemessig oppløsning at det ikke er levert ligningsoppgaver de to siste årene. Et slikt vilkår vil ivareta deltakernes interesser dersom de ønsker å starte opp igjen, så lenge selskapet leverer ligningsoppgaver. At selskapet etter en tid ikke leverer oppgaver, kan være et utslag av at deltakerne betrakter selskapet som oppløst selv om de selskapsrettslige reglene for oppløsning og avvikling ikke er fulgt. En 2-årsregel som skissert, innebærer etter departementets vurdering en rimelig avveining mellom de hensynene som gjør seg gjeldende. Ved å kreve at det skal leveres ligningsoppgaver for ikke å bli skattemessig oppløst, ivaretas også Skatteetatens behov for å få informasjon om selskapet. Vilkåret vil bidra til å effektivisere oppgaveplikten. Skatteetaten er avhengig av informasjon for å kunne fastslå at det ikke forekommer noen skattepliktig aktivitet i selskapet.

Har selskapet styre eller daglig leder, tilligger oppgaveplikten disse. Det vises i denne forbindelse til ligningsloven § 4-9 nr. 4 som bestemmer at oppgaveplikten for selskaper som ikke har styre eller daglig leder, påligger deltakerne i fellesskap, eller en utpekt representant.

En skattemessig oppløsning vil også kunne være i deltakernes interesse. I en del tilfeller hvor driften har gått dårlig før aktiviteten opphørte, har deltakerne skutt inn kapital for å forsøke å redde selskapet. Innbetalt kapital øker inngangsverdien. Mange deltakere får derfor fradrag for tap ved realisasjonsoppgjøret, og det kan være tale om betydelige verdier. Skatteetaten har i enkelte tilfeller fått tilbakemelding om at deltakerne ikke har vært klar over at en oppløsning vil utløse tapsfradrag.

Departementet har også vurdert om det burde være et vilkår for skattemessig oppløsning at selskapet ikke har skatteposisjoner. Etter departementets vurdering vil det imidlertid ikke være hensiktsmessig å oppstille et slikt vilkår. Heller ikke individuelle skatteposisjoner hos deltakerne skal være et hinder for skattemessig oppløsning.

Dette innebærer at selskapet skal oppløses skattemessig når følgende vilkår er oppfylt:

- Virksomheten har opphørt, og
- Selskapet i de to foregående inntektsår ikke har overholdt plikten til å levere selskapsoppgave og annen oppgave etter ligningsloven § 4-9.

Det må kreves at de leverte oppgavene er rimelig fullstendige og korrekte. At selskapet har levert oppgaver som er så mangelfulle at det må gjennomføres skjønnslogging, vil ikke anses som overholdelse av oppgaveplikten.

Det vises til utkast til ny § 10-44-2 første ledd b i Finansdepartementets samleforskrift til skatteloven.

9.3 Skattemessig oppløsning fordi andelene samles hos én eier

9.3.1 Gjeldende rett

Når andeler i et ansvarlig selskap, kommandittselskap eller annet selskap etter selskapsloven skifter eier slik at det kun blir en eier igjen, endres en grunnleggende forutsetning for selskapsforholdet. I punkt 9.3 gjennomgås spørsmål som oppstår når antall deltakere synker under to.

For at det skal foreligge et selskap etter selskapsloven, må det være *minimum to deltakere*. Dette følger av definisjonen av selskap i selskapsloven § 1-2 første ledd a, jf. 1-1 første ledd ("Loven gjelder når en økonomisk virksomhet utøves for to eller flere deltakeres felles regning og risiko...").

At antall deltakere synker under to, kan skyldes at en eller flere deltakere velger å trekke seg ut av selskapet, at den ene deltakeren mottar andre deltakeres andel som arv eller gave, eller andre årsaker. Problemstillingen er beslektet med de spørsmålene som oppstår når samboere som har drevet virksomhet sammen gifter seg og skattemessig behandles som en deltaker, jf. kapittel 8.

Dersom virksomheten utøves av en person alene, med fullt økonomisk ansvar, foreligger et enkeltpersonforetak. Når det inntreffer en begivenhet som innebærer at kun blir en deltaker igjen i selskapet, er utgangspunktet derfor at selskapet går over til å bli et enkeltpersonforetak. Skattemessig får dette den konsekvens at ligningsmåten endres, fra deltakermodellen til foretaksmodellen. Selskapet anses oppløst, og det skal gjennomføres et realisasjonsoppgjør.

Det gjelder unntak fra hovedregelen om at selskapet anses oppløst når antall deltakere synker under to, i form av en gjenopprettingsadgang. I NOU 1980: 19 Lov om selskaper heter det på side 38:

”Et selskap må i prinsippet anses oppløst også hvis antall deltakere synker under to. Men ene innehaveren, og vel også selskapets kreditorer, må formentlig kunne gjøre gjeldende at selskapet anses for ikke å være oppløst hvis han tar inn en ny meddeltaker innen rimelig tid.”

Foretaksregisteret gir en ettårsfrist for å sende melding om endring i deltakerforhold eller avvikling til Foretaksregisteret når de formelle krav til selskap ikke er tilstede som følge av dødsfall. Hvis registeret ikke mottar melding innen ett år, slettes selskapet. Fristen starter først å løpe ved utlodning eller udelt boovertakelse.

Også skattemessig gjelder enkelte unntak fra utgangspunktet om oppløsning og realisasjonsbeskatning. I gavetilfeller praktiseres en viss omgjøringsadgang og ved arv av andel fra en meddeltaker gis en begrenset adgang til å ta inn en ny deltaker innen en viss frist. I Lignings-ABC 2012/13 heter det i punkt 3.4 på side 292 og 293:

”3.4.2 Overgang fra selskap til enkeltpersonforetak, gave

Det anses som oppløsning av selskapet at de andre deltakerne overfører sine andeler til en av deltakerne ved gaveoverføring, selv om dette isolert sett ikke er en realisasjon. En bør imidlertid praktisere en forsiktig omgjøringsadgang tilbake til deltakerlignet selskap for deltaker som ikke har vært oppmerksom på at hans passive mottakelse av andeler fra de andre fører til oppløsning av selskapet, jf. FIN 14. februar 1994 i Utv. 1994/292.

3.4.3 Overgang fra selskap til enkeltpersonforetak, arv

Et selskap med to deltakere anses også oppløst når den ene dør og den andre arver avdødes andel. Selskapet anses imidlertid ikke oppløst når avdødes andel er overtatt av dødsbo så lenge denne andelen ikke er overtatt av arvingen ved utlodning fra bo eller ved udelt boovertakelse. I praksis godtas også at selskapet består dersom arvingen overdrar den arvede andel helt eller delvis til tredjemann innen en måned etter sin egen overtagelse (ved utlodning eller udelt boovertakelse), se FIN 14. februar 1994 i Utv. 1994/292.”

[Teksten er understreket her].

9.3.2 Vurderinger og forslag

Det er ønskelig med en klarere regulering av de skattemessige konsekvensene av at antall deltakere i et ansvarlig selskap, kommandittselskap eller annet selskap etter selskapsloven blir lavere enn to.

Etter departementets vurdering er gjeldende praksis med adgang til å ta inn en ny deltaker i gave- og arvetilfeller hensiktsmessig. Det er liten grunn til å gjennomføre en skattemessig oppløsning med fullt realisasjonsoppgjør når det er sannsynlig at det kommer en ny deltaker

inn igjen i selskapet, i løpet av kort tid. En slik oppløsning kan innebære store økonomiske konsekvenser for den som sitter igjen som eier av selskapet. Disse hensynene kan også gjøre seg også gjeldende i flere situasjoner enn når en andel mottas som gave eller arv fra den andre deltakeren. Et eksempel er situasjonen hvor en deltaker løser ut den eller de andre eierne fordi de er uenige om videre drift, og gjenværende eier ønsker å finne andre å drive videre sammen med. I enkelte tilfeller har ikke den eieren som sitter igjen med selskapet, vært klar over at overdragelsen utløser fullt realisasjonsoppgjør.

Etter departementets vurdering bør det gis en mer generell regel om at selskapet ikke skal anses som skattemessig oppløst om det tas inn en ny deltaker innen rimelig tid. En slik generell skattemessig regel vil også være mer i samsvar med det selskapsrettslige utgangspunktet enn dagens begrensede praksis for gave- og arvetilfeller, jf. sitatet fra NOU 1980: 19 i omtalen av gjeldende rett foran.

Hensynet til forutberegnelighet for skattyterne og ligningsadministrative hensyn tilsier at det konkretiseres innenfor hvilket tidsrom en ny deltaker må tas inn. Departementet legger til grunn at en 4-månedersfrist vil være et passende utgangspunkt. I tillegg bør det være adgang for skattekontoret til å fastsette en lengre frist i tilfeller hvor skattyter sannsynliggjør at en ny deltaker vil bli tatt inn og godtgjør at det foreligger særlige omstendigheter som gjør at dette tar mer tid. Dette vil eksempelvis kunne være aktuelt når en deltaker dør uventet, og det ikke har vært foranledning til å vurdere andre mulige deltakere. Samlet frist skal uansett ikke kunne overstige 8 måneder. En slik regel vil etter departementets vurdering innebære en hensiktsmessig avveining mellom gjenværende deltakers behov for å kunne videreføre selskapet, og muligheten for å utsette et realisasjonsoppgjør.

Det vises til utkast til ny § 10-44-2 første ledd d annet og tredje punktum i Finansdepartementets samleforskrift til skatteloven.

I spesielle tilfeller vil det kunne være tvil om en deltaker faktisk er trådt ut av selskapet, eksempelvis ved at det er uenighet om vilkårene i selskapsloven § 2-36 for å utelukke en deltaker er oppfylt. I slike tilfeller vil spørsmålet kunne bli bragt inn for rettsapparatet, og det kan ta tid før spørsmålet er avklart. Departementet legger til grunn at fristen for å ta inn en ny deltaker i slike tilfeller først bør begynne å løpe fra det tidspunktet en rettskraftig avgjørelse foreligger.

9.4 Konkursbehandling

9.4.1 Gjeldende rett

Det er sikker og langvarig ligningspraksis for at skattereglene for oppløsning også brukes når et selskap etter selskapsloven tas under konkursbehandling. Praksisen er ikke nedfelt i lov eller forskrift. Denne praksis kommer til uttrykk i Lignings-ABC 2013/14 side 307 punkt 3.3 hvor det heter:

”3.3 Konkursbehandling

Skattereglene for oppløsning kommer også til anvendelse om selskapet tas under konkursbehandling. Dette gjelder uavhengig av om deltakerne går konkurs. Oppløsning anses å finne sted på det tidspunkt konkursbehandlingen åpnes. Nærmere om deltakernes gevinst-/tapsoppgjør, se nedenfor.”

9.4.2 Vurderinger og forslag

Etter departementets vurdering bør gjeldende praksis for konkursbehandling kodifiseres. Det vises til utkast til ny § 10-44-2 første ledd e i Finansdepartementets samleforskrift til skatteloven. Utkastet gjenspeiler dagens praksis uten endringer.

9.5 Indre selskap

Etter de foreslåtte reglene vil indre selskap ha oppgaveplikt fra og med det året selskapet startet å utøve virksomhet, jf. utkast til forskrift om oppgaveplikt i deltakerlignet selskap § 1 tredje ledd.

Indre selskap skal ikke registreres i Foretaksregisteret. Det foreslås at indre selskap skal følge den vanlige bestemmelsen om skattemessig oppløsning av selskap som ikke er registrert i Foretaksregisteret, jf. utkast til ny § 10-44-2 bokstav c i Finansdepartementets samleforskrift til skatteloven. Det innebærer at indre selskap vil bli skattemessig oppløst når virksomheten opphører og det ikke lenger leveres ligningsoppgaver.

9.6 Partrederi

De foreslåtte reglene skal gjelde for selskaper som deltakerlignes etter skatteloven, herunder partrederi. Partrederi vil ha registreringsplikt i Foretaksregisteret etter bestemmelsen i foretaksregisterloven § 2-1 nr. 3 om andre næringsdrivende selskaper. De foreslåtte reglene om oppgaveplikt og skattemessig oppløsning for selskaper som er registrert i Foretaksregisteret, vil også gjelde for partrederier.

9.7 Ikrafttredelse og overgangsregler

Endringene som er omtalt i dette kapittel, foreslås gjort gjeldende fra og med inntektsåret 2015.

I to sammenhenger reiser endringene overgangsspørsmål.

Det gjelder for det første forslaget om tidsbegrensning av oppgaveplikten for registrerte selskaper som aldri har utøvet virksomhet. Det foreslås at oppgaveplikt skal foreligge i registreringsåret og de to påfølgende årene, og deretter opphøre. Det vises til nærmere omtale

av forslaget i punkt 9.2.2.1. Etter departementets vurdering bør endringene få virkning for selskap som ble registrert i Foretaksregisteret i 2013 eller senere, slik at oppgaveplikten kan opphøre i 2015. En slik innfasing fremgår av utkastet til forskriftsbestemmelse om oppgaveplikt, jf. ikrafttredelsesbestemmelsen i utkastet.

For det annet gjelder dette forslaget om skattemessig oppløsning av selskap som tidligere har utøvet virksomhet, men hvor virksomheten har opphørt. Etter utkastet til ny § 10-44-2 bokstav b i Finansdepartementets samleforskrift til skatteloven, oppstilles to kumulative vilkår for skattemessig oppløsning (opphør av virksomhet og manglende levering av ligningsoppgaver de to siste årene). Det vises til nærmere omtale av forslaget i punkt 9.2.2.2. Departementet legger til grunn at bestemmelsen skal forstås slik at oppløsning kan finne sted når de to kumulative vilkårene er oppfylt i 2015. Det innebærer at manglende levering av ligningsoppgaver i 2013 og 2014 vil kunne medføre oppløsning av selskapet i 2015. Etter departementets vurdering er dette en naturlig fortolkning av forslaget til ny § 10-44-2 første ledd b, og det anses ikke nødvendig å beskrive dette eksplisitt i ikrafttredelsesbestemmelsen.

Utkast til lov- og forskriftsendringer til kapittel 9

I lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven) gjøres følgende endringer:

§ 4-9 nr. 1 siste punktum skal lyde:

Departementet kan gi nærmere regler om oppgaveplikten etter denne paragraf.

Med hjemmel i lovbestemmelsen foran gis følgende forskrift:

Forskrift om oppgaveplikt i deltakerlignet selskap

§ 1 *Levering av ligningsoppgave*

- (1) Denne paragraf regulerer plikten til å levere selskapsoppgave og annen oppgave som nevnt i ligningsloven § 4-9.*
- (2) Oppgaveplikten gjelder fra og med det året selskapet ble registrert i Foretaksregisteret. Oppgaveplikten gjelder også når det er registrert selskap i Foretaksregisteret uten at virksomhet er utøvet.*
- (3) For uregistrert selskap gjelder oppgaveplikten fra og med det året selskapet begynner å utøve virksomhet.*
- (4) Oppgaveplikten gjelder frem til selskapet blir skattemessig oppløst etter skatteloven § 10-44.*
- (5) Oppgaveplikten gjelder likevel bare for stiftelsesåret og de to påfølgende år når*
 - a) Det er registrert selskap i Foretaksregisteret men aldri utøvet virksomhet, og*
 - b) Det registrerte selskapet verken har eiendeler eller skatteposisjoner.*

§ 2 *Ikrafttredelse*

Denne forskrift trer i kraft straks, med virkning fra og med inntektsåret 2015. Bestemmelsen i § 1 femte ledd får virkning for selskap som ble registrert i Foretaksregisteret i 2013 eller senere.

I lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) gjøres følgende endring:

§ 10-44 første ledd nytt tredje punktum skal lyde:

Departementet kan gi nærmere regler om skattemessig oppløsning av selskap.

I forskrift 19. november 1999 nr. 1158 til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14 gjøres følgende endringer (med hjemmel i lovbestemmelsen foran):

Ny § 10-44-2 skal lyde:

§ 10-44-2 *Skattemessig oppløsning*

Et deltakerlignet selskap anses skattemessig oppløst når:

- a. selskapet er registrert i Foretaksregisteret og det er gjennomført en formell oppløsning og avvikling etter reglene i selskapsloven.
- b. selskapet er registrert i Foretaksregisteret, virksomheten har opphørt og selskapet i de to foregående inntektsår ikke har levert selskapsoppgave eller annen oppgave som nevnt i ligningsloven § 4-9.
- c. selskapet ikke er registrert i Foretaksregisteret, virksomheten har opphørt og selskapet ikke leverer selskapsoppgave eller annen oppgave som nevnt i ligningsloven § 4-9.
- d. andeler skifter eier på en slik måte at det etterpå bare er igjen en eier til det tidligere selskapets eiendeler/virksomhet. Det gjelder likevel ikke dersom den gjenværende eier overdrar deler av selskapet til en annen innen fire måneder etter eierskiftet. Dersom eieren godtgjør at det foreligger særlige omstendigheter og sannsynliggjør at en ny deltaker vil komme inn, kan skattekontoret forlenge fristen med inntil ytterligere fire måneder. Har gjenværende eier overtatt andeler som følge av arv, anses eierskiftet å finne sted på tidspunktet for utlodning eller udelt boovertakelse.
- e. selskapet tas under konkursbehandling. Oppløsning anses å finne sted på det tidspunkt konkursbehandlingen åpnes.

Endringene foran trer i kraft straks, med virkning fra og med inntektsåret 2015.

10 Tilleggsskattesats

10.1 Innledning

I deltakerlignet selskap skal både den enkelte deltaker og selskapet levere ligningsoppgaver. Departementet foreslår at det skal benyttes en lavere tilleggsskattesats i de tilfellene det foreligger opplysningssvikt fra deltaker i deltakerlignet selskap, men hvor korrekte opplysninger er gitt fra selskapet. Satsen skal være 10 prosent. Opplysningene må fremgå korrekt og klart av selskapets deltakeroppgave (RF-1233), og være levert ukrevet. Selskapets ligningsoppgaver må også være levert før skatteoppgjøret sendes skattyter. Når korrekte oppgaver er levert fra selskapet innen denne tidsfristen, vil risikoen for at det blir fastsatt for lav skatt være redusert. Den reduserte risikoen bør gjenspeiles i en lavere tilleggsskattesats.

10.2 Gjeldende rett

Oppgaveplikten for deltakerlignet selskap er regulert i ligningsloven § 4-9. Selskapet skal levere selskapsoppgave for vedkommende år (skjema RF-1215), jf. § 4-9 nr. 1. I tillegg plikter selskapet å levere en deltakeroppgave per deltaker (selskapets deltakeroppgave RF-1233), jf. § 4-9 nr. 3. Selskapets oppgaveplikt er nærmere beskrevet i punkt 9.2.

Deltakere i deltakerlignet selskap som er selvstendige skattesubjekter, plikter å levere spesifisert selvangivelse, jf. ligningsloven § 4-2. I tillegg plikter deltakeren å levere egen deltakeroppgave (RF-1221), som er fastsatt av Skattedirektoratet i medhold av ligningsloven § 4-4 nr. 7.

I selvangivelsen og deltakers deltakeroppgave (RF-1221) har skattyter et selvstendig ansvar etter ligningsloven kapittel 4 for å opplyse om sin andel av formue og inntekter fra selskapet. Det foretas som utgangspunkt ingen identifikasjon mellom selskapet og skattyter i den sammenheng, jf. Ot.prp. nr. 35 (1990-91) punkt 15.10.2.

Dersom skattyter i selvangivelsen ikke gir riktige og fullstendige opplysninger om inntekter og formue fra deltakerlignet selskap hvor han er deltaker, vil skattyter som utgangspunkt ha gitt «uriktige eller ufullstendige opplysninger» som «har ført til eller kunne ha ført til skattemessige fordeler», jf. ligningsloven § 10-2 nr. 1.

Som deltaker i deltakerlignet selskap vil man i ligningslovens forstand som utgangspunkt anses som en profesjonell næringsdrivende. Terskelen for å anse skattyters forhold som unnskyldelig ligger i slike tilfeller høyere enn ellers, jf. Ot.prp. nr. 82 (2008-2009) punkt 8.3.2. hvor det fremgår at det for mer profesjonelle ressurssterke skattytere med kompliserte skatteforhold, må forventes grundige og betryggende kvalitetssikringsrutiner ved regnskapsføring og utarbeidelse av ligningsopplysninger.

Dette innebærer at deltakers forhold ofte ikke kan anses unnskyldelig etter ligningsloven § 10-3 nr. 1, og at vilkårene for ordinær tilleggsskatt dermed er oppfylt. Ordinær tilleggsskatt skal ilegges med 30 prosent, jf. ligningsloven § 10-4 nr. 1 første punktum.

Et ofte forekommende tilfelle av opplysningssvikt er at selskapet har gitt korrekte opplysninger om skattyters formue og inntekter i selskapets deltakeroppgave (RF -1233), men at skattyter har gitt uriktige og/eller fullstendige opplysninger om selskapsforholdet i selvangivelsen eller vedlegg, herunder deltakers deltakeroppgave (RF-1221). I praksis ilegges tilleggsskatt i mange av disse tilfellene med satsen på 30 prosent.

10.3 Departementets vurderinger og forslag

Etter departementets vurdering er det ønskelig å redusere tilleggsskattesatsen når en deltaker har gitt ufullstendige eller uriktige opplysninger om formue eller inntekt i deltakerlignet selskap, og korrekte og fullstendige opplysninger er oppgitt ukrevet og i tide i selskapets deltakeroppgave (RF-1233).

Reglene om tilleggsskatt ble endret med virkning fra 1. januar 2010. Før endringen ble mange tilfeller hvor deltakers opplysningssvikt gjaldt formue og inntekter som var korrekt oppgitt av det deltakerlignede selskapet, sanksjonert med 15 prosent tilleggsskatt. Opplysningssvikten ble ansett å gjelde forhold som lett kunne kontrolleres ved opplysninger som ligningsmyndighetene ellers rår over, jf. dagjeldende § 10-4 nr. 1 tredje punktum i ligningsloven. Ved endringen ble reglene om 15 prosent tilleggsskatt opphevet. I stedet ble det lagt opp til utvidet bruk av reglene om unntak fra tilleggsskatt på grunn av unnskyldelige forhold, og anvendelse av normalsatsen på 30 prosent i de tilfellene tilleggsskatt blir ilagt. Av lovforarbeidene følger det imidlertid at terskelen for å anse et forhold som unnskyldelig skal være høyere for profesjonelle parter, jf. Ot.prp. nr. 82 (2008-2009) punkt 8.3.2. Som deltaker i deltakerlignet selskap vil man i ligningslovens forstand som utgangspunkt anses som en profesjonell næringsdrivende. For slike deltakere vil det derfor normalt ikke være aktuelt å anse forholdet som unnskyldelig, og tilleggsskatt vil da bli ilagt med 30 prosent.

Tilleggsskatt på 30 prosent er en streng sanksjon, tatt i betraktning at risikoen for fastsettelse av for lav skatt er redusert når selskapet har gitt korrekte opplysninger. Med virkning fra og med inntektsåret 2011 ble reglene om tilleggsskatt endret på ny. Da ble det gitt en regel om at tilleggsskatt skulle ilegges med 10 prosent ved skattyters opplysningssvikt om forhold som ble korrekt innberettet av tredjeparter etter ligningsloven kapittel 6. Det deltakerlignede selskapet innberetter imidlertid ikke opplysninger etter ligningsloven kapittel 6, men kapittel 4. Reglene om 10 prosent tilleggsskatt kan derfor ikke brukes ved deltakers opplysningssvikt om forhold som selskapet har innberettet på korrekt måte.

Etter departementets vurdering vil mange av de samme hensynene som begrunner lavere tilleggsskattesats ved innberetning fra tredjeparter etter ligningsloven kapittel 6, også kunne

tilsi lavere tilleggsskattesats når opplysninger innberettes i selskapets deltakeroppgave. Også i sistnevnte tilfelle bør en lavere tilleggsskattesats kunne benyttes når nærmere vilkår er oppfylt.

For at risikoen for feilaktig lav skattefastsettelse skal kunne anses å være tilstrekkelig lav, må det foreligge en reell og tilstrekkelig kontrollmulighet for Skatteetaten. Dette innebærer at selskapet må levere tilstrekkelig gode oppgaver. Oppgavene må dessuten leveres til slik tid at de kan hensyntas ved ligningsbehandlingen av skattyter. Departementet foreslår følgende vilkår for å bruke en lavere tilleggsskattesats:

- Opplysningene som tilleggsskattespørsmålet gjelder, må fremgå korrekt og klart av selskapets deltakeroppgave (RF-1233).
- Opplysningene i selskapets deltakeroppgave (RF-1233) om skattyters formue og inntekt fra selskapet må gis ukrevet av selskapet. Dersom opplysningene ikke er levert ukrevet, men først etter at ligningsmyndighetene har tatt nærmere kontakt, vil det være for høy risiko for feilaktig lav skattefastsettelse.
- Selskapets ligningsoppgaver må leveres før skatteoppgjøret sendes skattyter.

Alle vilkårene må være oppfylt. Disse tre vilkårene tilsvarer de vilkårene som gjelder for anvendelsen av redusert sats ved opplysningssvikt sammen med korrekt innberetning etter ligningsloven kapittel 6.

Når disse vilkårene er oppfylt, vil en lavere tilleggsskattesats benyttes selv om deltakeren har unnlatt å levere egen deltakeroppgave (RF-1221). Ved unnlatt levering av RF-1221 er det heller ikke noe krav at deltakeren har tilkjennegitt sin deltakelse i selskapet overfor ligningsmyndighetene på annen måte.

Dette skal gjelde for alle typer skattytere som kan være deltakere i deltakerlignet selskap og som er egne skattesubjekter, både personlige skattytere og selskaper.

Etter departementets vurdering er det naturlig at tilleggsskattesanksjonen gjenspeiler risikoen for at det blir fastsatt for lav skatt. Ved at tilstrekkelige opplysninger vil fremkomme i andre oppgaver, er risikoen for feil fastsettelse redusert. Dette taler for at satsen bør være vesentlig lavere enn den ordinære satsen for tilleggsskatt. Samtidig må satsen være så høy at det foreligger et pressmiddel for skattyter til å oppfylle egen opplysningsplikt. At skattyter misligholder sin egen opplysningsplikt, gjør blant annet at gjennomføringen av ligningen blir mer ressurskrevende for Skatteetaten. Etter en samlet vurdering anses en sats på 10 prosent tilstrekkelig når de nevnte vilkårene er oppfylt.

Det vises til utkast til nytt tredje punktum i ligningsloven § 10-4 nr. 1. Endringen foreslås å gjelde fra og med inntektsåret 2015.

Utkast til lov- og forskriftsendringer til kapittel 10

I lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven) gjøres følgende endringer:

Nytt tredje punktum i § 10-4 nr. 1 skal lyde:

«Foregående punktum gjelder tilsvarende for deltakere som skattlegges etter skatteloven §§ 10-40 til 10-48 for poster som selskapet har gitt ukrevet etter § 4-9.»

11 Deltakerinntekt i skattelister

11.1 Innledning

Som følge av at personlige deltakere i deltakerlignet selskap får beregnet et tillegg i alminnelig inntekt ved utdelinger fra selskapet (deltakermodellen), kan slike deltakere få høyere alminnelig inntekt enn deres faktiske overskuddsandel. Dette innebærer at slike deltakere kan stå oppført i skattelisten med høyere alminnelig inntekt enn overskuddsandelen. Departementet foreslår en endring i reglene om offentliggjøring av skattelister som innebærer personlige deltakere i eierperioden ikke vil stå oppført i skattelistene med en inntekt som overstiger deres faktiske overskuddsandel og eventuell gevinst ved realisasjon av andelen.

11.2 Gjeldende rett

Utgangspunktet i ligningsloven § 3-13 nr. 1 er at Skatteetaten har taushetsplikt om skattyternes formues- og inntektsforhold, eller andre økonomiske, bedriftsmessige eller personlige forhold. Taushetsplikten omfatter i utgangspunktet alle opplysninger Skatteetaten får om skattyterne i selvangivelsen, vedlegg til denne eller på annen måte.

Etter ligningsloven § 3-13 nr. 5 omfatter taushetsplikten likevel ikke innholdet i skattelister som etter ligningsloven § 8-8 skal legges ut til alminnelig ettersyn, eller senere endringer i disse. Hvilke opplysninger som er offentlige, og hvordan opplysningene skal gjøres tilgjengelige, er nærmere regulert i ligningsloven § 8-8. Etter ligningsloven § 8-8 nr. 1 gjelder ikke offentleglova ved krav om innsyn i skattelistene. Reglene om offentliggjøring og utlevering av skattelister er derfor uttømmende regulert i ligningsloven.

Etter ligningsloven § 8-8 skal skattelistene inneholde opplysninger om skattyters navn, postnummer, poststed, kommune, fødselsår for personlig skattyter, organisasjonsnummer for upersonlig skattyter, den fastsatte nettoformue og nettoinntekt, skatter og avgifter. Nettoinntekten i skattelisten er basert på alminnelig inntekt.

Deltakerligning innebærer at deltakerne løpende blir tilordnet sin andel av selskapets overskudd eller underskudd. Dette inngår i deltakerens alminnelige inntekt. Personlige deltakere vil også få et tillegg i alminnelig inntekt ved utdelinger fra selskapet. Tillegget svarer til verdien av utdelingen, fratrasket overskuddsskatt og skjerming. Totalt sett innebærer dette at personlige deltakere kan få alminnelig inntekt fra selskapsforholdet som er vesentlig høyere enn deltakerens andel av et overskudd. For personlige deltakere vil skattelistene derfor kunne vise vesentlig høyere alminnelig inntekt enn overskuddsandelen.

Skattelistene for selskaper som er egne skattesubjekter, følger de samme reglene som for personlige skattytere. Utdelinger fra et deltakerlignet selskap til deltakere som er selskaper og

egne skattesubjekter, vil ikke utløse noe tillegg i selskapets alminnelige inntekt. For slike deltakere vil derfor skattelistedene ikke vise høyere inntekt enn deltakerens faktiske overskuddsandel.

11.3 Vurderinger og forslag

I Norge er det lang tradisjon for offentliggjøring av skattelistedene. Offentliggjøring av skattelistedene har tradisjonelt blitt ansett som viktig for den offentlige debatten om hvordan skattesystemet fungerer, og for at folk skal ha tillit til at skattesystemet er rettferdig. Det har blitt argumentert for at åpenhet rundt skattelistedene virker forebyggende på svart arbeid, korrupsjon og annen økonomisk kriminalitet.

For å bedre personvernet til den enkelte skattyter, har departementet i høringsnotat av 24. januar 2014 foreslått endringer i reglene om offentliggjøring av skattelistedene. I høringsnotatet foreslås at opplysninger om hvem som har søkt i skattelisteden blir gjort tilgjengelig for skattyteren elektronisk på skatteetaten.no. Videre foreslår departementet at skattyter skal ha tilgang til informasjon om hvem som har fått opplysningene utlevert også ved skriftlig utlevering av skattelisteopplysninger til andre enn ektefelle, dødsbo, konkursbo eller domstol. I tillegg foreslår departementet at Skatteetaten gir informasjon på sine hjemmesider om hvilke medier som har fått utlevert skattelisteden for personlige skattytere.

Uansett på hvilken måte og i hvilket omfang skattelistedene offentliggjøres, er det ønskelig at skattelistedene gir et korrekt bilde av skattepliktig inntekt og formue.

At personlige deltakere i deltakerlignede selskaper kan stå oppført med høyere alminnelig inntekt fra selskapet enn deres faktiske overskuddsandel, er en systemteknisk konsekvens av deltakerligning. Etter skjermingsmetoden finner det sted en to-leddet beskatning når selskaper og personlige deltakere ses under ett. Det gjelder både i deltakerlignede selskaper og i andre typer selskaper. Selskapsoverskudd blir skattlagt løpende og i tillegg skattlegges personlig deltaker ved utdelinger ut over det beregnede skjermingsbeløpet. Denne to-leddede beskatningen sikrer at marginale skattesatser på eierinntekter og lønn blir harmonisert, og har muliggjort opphevelse av delingsmodellen. I deltakerlignede selskaper vil imidlertid både den løpende overskuddsbeskatningen og utdelingsbeskatningen skje hos deltakeren. Det innebærer at personlige deltakere i deltakerlignede selskaper vil kunne få registrert en høyere alminnelig inntekt fra selskapsforholdet enn for eksempel personlige aksjonærer ved ellers like forhold. Den totale inntekten når selskap og deltaker ses under ett, vil imidlertid være lik i forskjellige selskapsformer ved samme økonomiske forhold. For å synliggjøre grunnlaget for skatteberegningen for den enkelte deltaker, blir det riktig å ta med den totale alminnelige inntekten. Men dette gjør samtidig at skattyters nettoinntekt reflekterer summen av selskapsinntekt og skattepliktig utdeling, og derved gir et feilaktig bilde av deltakerens reelle disponible inntekt.

Det kan tenkes flere løsninger på denne problemstillingen. Mulige løsninger kan være enten å

- A unnta utdelinger fra selskapet fra grunnlaget som publiseres i skattelistene
- B unnta andel av løpende overskudd/underskudd fra grunnlaget som publiseres i skattelistene
- C ikke gjøre endringer i inntekten som medtas i skattelistene, men markere generelt i skattelistene at vedkommende person er deltaker i deltakerlignet selskap og at oppført alminnelig inntekt derfor kan gi et misvisende bilde
- D ikke gjøre endringer i inntekten som medtas i skattelistene, men fremstille andel av overskudd eller tillegg i alminnelig inntekt spesifikt i skattelistene.

Etter departementets vurdering er det uheldig at personlige deltakere i deltakerlignet selskap fremstår med høyere alminnelig inntekt enn den faktiske skattepliktige overskuddsandelen, og løsning C og D er anses derfor ikke egnet. I tillegg kommer at løsning C og D er lite egnet for stille deltakere i indre selskap, hvor poenget er at selskapsdeltakelsen ikke skal fremtre utad.

De aktuelle løsningene er derfor etter departementets vurdering enten A eller B.

Løsning A innebærer at bare deltakerens resultatandel etter skatteloven § 10-41 medtas som alminnelig inntekt i skattelistene, sammen med gevinst eller tap ved realisasjon av andel. Fordelen med en slik løsning er at den bygger på det innarbeidede inntektsbegrepet i skatteloven § 10-41 (alminnelig inntekt), og at den vil gi et godt bilde av deltakerens faktiske skattepliktige opptjening i selskapet. En slik løsning gir også godt samsvar med det som gjelder for personlig næringsdrivende i enkeltpersonforetak, hvor bare løpende alminnelig inntekt i virksomheten kommer til uttrykk i skattelistene. I enkeltpersonforetak beregnes også personinntekt (foretaksmodellen), uten at slik inntekt kommer til uttrykk i skattelistene. Derimot vil skatten på beregnet personinntekt (toppskatt og trygdeavgift) inngå i opplysningene i skattelisten om ilignet skatt. Etter løsning A legges det tilsvarende opp til at skatten som påløper på utdelingen, skal medtas i opplysningene om ilignet skatt.

En svakhet ved løsning A er at den i enkelte situasjoner kan gi et noe misvisende bilde av forholdet mellom inntekt og skatt. I år med liten opptjening i selskapet men store utdelinger av tilbakeholdt overskudd fra tidligere år, vil skatten kunne fremstå som uforholdsmessig stor i forhold til inntekten.

Dersom deltakeren i eierperioden har tatt mindre ut fra selskapet enn faktisk overskuddsandelen, vil det tilbakeholdte overskuddet øke andelens salgsverdi. Dersom deltakeren realiserer selskapsandelen, vil derfor deltakerens alminnelige inntekt i salgsåret også gjenspeile tilbakeholdt overskudd.

Etter departementets vurdering vil løsning A gi et totalt sett bedre bilde av personlig deltakers inntekts- og skatteforhold enn dagens løsning.

Løsning B innebærer at det kun vil være utdelinger fra selskapet og realisasjonsgevinster/-tap på andel i selskapet som medtas i den alminnelige inntekten som kunngjøres i skattelistene. Ved en slik løsning må alle utdelinger fra selskapet medtas, ikke bare den delen av utdelinger som medfører tillegg i alminnelig inntekt etter deltakermodellen. Det vil si at utdelinger medtas uten fradrag for skjerming og deltakerens andel av overskuddsskatt. En annen løsning ville gitt et feilaktig bilde av deltakerens faktiske inntekt. En ulempe med en slik løsning er at de utdelingene som skal medtas som alminnelig inntekt i skattelistene, ikke betegnes som alminnelig inntekt i noen annen sammenheng i skattesystemet. En annen ulempe er at løsningen gir et feilaktig bilde av deltakerens faktisk opptjente og skattlagte inntekt i år hvor opptjent overskudd ikke tas ut fra selskapet. Også løsning B vil i visse situasjoner kunne gi et misvisende bilde av forholdet mellom inntekt og skatt. I år med stor opptjening i selskapet og liten eller ingen utdeling, vil skatten kunne fremstå som uforholdsmessig stor i forhold til inntekten.

I prinsippet kan man også tenke seg løsninger hvor både løpende overskuddsandel og utdelinger fra selskapet medtas, men at denne inntekten reduseres med en reduksjonsfaktor. Reduksjonsfaktoren fastsettes slik at deltakerens angitte inntekt i eierperioden samsvarer med den faktiske inntekten i eierperioden. En slik løsning vil imidlertid bli komplisert: Blant annet må det tas hensyn til at skattesatsen for personlige deltakere kan variere etter bosted, og løsningen reiser spørsmål om hvordan en eventuell reduksjonsfaktor skal benyttes på realisasjonsgevinster/-tap på andelen. En slik løsning vil heller ikke gi et bedre bilde av deltakerens faktiske skattepliktige opptjening i selskapet, enn løsning A.

Etter en samlet vurdering vil departementet tilrå løsning A.

Det vises til utkast til endring i ligningsloven § 8-8 nr. 2. Endringen foreslås å få virkning fra og med inntektsåret 2015.

Utkast til lov- og forskriftsendringer til kapittel 11

I lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven) gjøres følgende endringer:

§ 8-8 nr. 2 annet ledd skal lyde:

Tillegg i alminnelig inntekt etter skatteloven § 10-42 skal ikke medtas i nettoinntekten i skattelisten.

Nåværende § 8-8 nr. 2 annet til fjerde ledd blir tredje til nytt femte ledd.

12 Bedre samordning av selskapets og deltakernes oppgaveplikt

12.1 Innledning

I deltakerlignet selskap skal både den enkelte deltaker og selskapet levere ligningsoppgaver. Mye kan tale for en bedre samordning av deltakernes og selskapets oppgaveplikt.

Departementet vurderer en løsning hvor selskapets frist for å levere oppgaver endres fra 31. mai til 1. mars i året etter inntektsåret. Den endrede leveringsfristen vil kunne gjøre det mulig å forhåndsvisne dataene fra selskapet i de oppgavene deltakerne skal levere. Det vil også kunne tenkes løsninger hvor deltakerne på en enkel måte selv kan overføre selskapets data elektronisk til sin selvangivelse. En tidligere frist for selskapet legger også til rette for at Skatteetaten kan forhåndsutfylle opplysninger om selskapsdeltakelsen for personlige skattytere i deres selvangivelse.

Departementet ønsker høringsinstansenes vurdering av om en slik løsning anses ønskelig og praktikabel for selskapene.

12.2 Gjeldende rett

Selskapets oppgaveplikt er regulert i ligningsloven § 4-9. Etter § 4-9 nr. 1 skal deltakerlignet selskap levere selskapsoppgave for vedkommende år (skjema RF-1215). Innholdet i selskapsoppgaven er nærmere regulert i § 4-9 nr. 2. Etter § 4-9 nr. 3 skal selskapet også levere oppgave over deltakere per 1. januar i ligningsåret (selskapets deltakeroppgave, skjema RF-1233). Selskapets deltakeroppgave skal inneholde opplysninger om de enkelte deltakernes selskapsandel, deres andel av overskudd eller underskudd, tillegg i alminnelig inntekt og skattekommune. Det følger av ligningsloven § 4-9 nr. 6 at fristbestemmelsene i ligningsloven § 4-7 gjelder tilsvarende for selskapets oppgaveplikt. Det innebærer at selskapsoppgaven og selskapets deltakeroppgave skal leveres innen utgangen av mai året etter inntektsåret, jf. § 4-7 nr. 1 a).

Deltakere i deltakerlignet selskap som er egne skattesubjekter, plikter å levere spesifisert selvangivelse, jf. ligningsloven § 4-2. Som vedlegg til selvangivelsen plikter deltakeren å levere egen deltakeroppgave (RF-1221), som er fastsatt av Skattedirektoratet i medhold av ligningsloven § 4-4 nr. 7. Selvangivelsen med deltakerens deltakeroppgave og ev. andre vedlegg skal også leveres innen utgangen av mai året etter inntektsåret, jf. ligningsloven § 4-7 nr. 1 a) som gis tilsvarende anvendelse.

12.3 Departementets vurderinger

Etter departements vurdering er flere hensyn som kan tale for en bedre samordning av selskapets og deltakernes oppgaveplikt. En fremskynding av selskapets oppgavefrist vil legge til rette for at deltakerne kan få et bedre grunnlag for å utfylle deres ligningsoppgaver.

Ved å fremskynde selskapets frist for å levere ligningsoppgaver til 1. mars i inntektsåret, vil det kunne bli mulig å forhåndsvisse dataene fra selskapet i de oppgavene deltakerne skal levere. Det vil kunne utvikles en funksjonalitet som gjør det mulig for deltakerne å overføre de forhåndsvisste dataene til deltakerens ligningsoppgaver. Det vil også kunne legges til rette for at Skatteetaten forhåndsutfyller opplysninger om selskapsdeltakelsen for personlige skattytere i deres selvangivelse.

Totalt sett vil en slik endring innebære en redusert oppgavebyrde for næringsdrivende innenfor denne selskapsformen. Dataene fra selskapene vil kunne brukes på lignende måte som for eksempel tredjepartsopplysninger fra arbeidsgiver og banker brukes i dag.

For deltakerne skal leveringsfristen være den samme som i dag, det vil si innen utgangen av mai året etter inntektsåret.

En slik systemendring kan få positiv effekt på de differansene som i dag oppstår når selskapet har oppgitt formue og inntekt i selskapets deltakeroppgave (RF-1233), men hvor formuen/inntekten ikke er oppgitt av skattyter i deltakers deltakeroppgave (RF-1221), selvangivelse eller på annen måte. Det er i flere år blitt brukt betydelige ressurser hos både deltakere og skattekontor til å følge opp slike feil. For inntektsårene 2011 og 2012 har antallet avvik mellom RF-1233 og RF-1221 ligget på ca. 45 000. Ved elektronisk innrapportering fra selskapet av alle nødvendige opplysninger knyttet til deltakers forhold, vil det også kunne ligge til rette for å fjerne skjema RF-1221.

En fremskynding av selskapenes oppgavefrist vil isolert sett kunne oppleves som en byrde for selskapene og deres hjelpere. Dette må avveies mot at oppgavebyrden blir enklere for deltakerne og at kvaliteten på oppgavene vil forbedres.

De forenklingene som foreslås ellers i dette høringsnotatet, vil innebære skjemaforenklinger og gjøre det lettere å levere korrekte ligningsoppgaver. Slik sett legges det til rette for at selskapene kan få en tidligere leveringsfrist for ligningsoppgaver enn i dag. En endring fra 31. mai til 1. mars vil likevel være en betydelig innstramming for selskapene.

For deltakere i utenlandske deltakerlignede selskaper vil 1. mars være en for tidlig frist, sett i forhold til de opplysningene som skal fremskaffes. For slike deltakere vil den ordinære fristen for deltakerne gjelde. Fristen på 1. mars skal heller ikke gjelde for deltakere i norsk-kontrollerte selskaper mv. hjemmehørende i lavskatteland (NOKUS).

Departementet legger ikke opp til et konkret forslag på dette punktet, men inviterer høringsinstansene til å komme med synspunkter på en slik løsning, hvor selskapets oppgaveplikt settes til 1. mars i året etter inntektsåret.

En eventuell iverksettelse av en slik løsning, vil tidligst kunne skje for de oppgavene som leveres i 2016, for inntektsåret 2015.

13 Økonomiske og administrative konsekvenser

13.1 Administrative konsekvenser

Hovedmålet med endringene i dette høringsnotatet er å forenkle skattleggingen av deltakere i deltakerlignede selskaper. Reglene vil gjøre det lettere for skattyterne og deres hjelpere (regnskapsførere, revisorer mv.) å fylle ut skjemaer og forholde seg til regelverket på korrekt måte. For Skatteetaten vil det bli vesentlig lettere å gjennomføre en korrekt skattlegging av deltakere i deltakerlignede selskaper. Særlig vil følgende forslag ha en betydelig forenklingseffekt:

- Opphevelse av stedbunden skattlegging av personlige deltakere
- Bortfall av fradragsbegrensningen for kommandittister og stille deltakere
- Bortfall av gjennomsnittsligning av skogbruk og reindrift når virksomheten drives av et selskap
- Måling av innskudd i selskapet en gang per år, i stedet for hvert kvartal

Også forslagene om en mer konsekvent behandling av ektefeller som selvstendige deltakere i deltakerlignet selskap og egne regler om oppløsning av deltakerlignet selskap vil virke klargjørende og bidra til forenkling.

Forslaget om endring i reglene om offentliggjøring av skatteliste vil ikke bidra til administrativ forenkling for skattyterne eller Skatteetaten, og er begrunnet med andre hensyn.

I sum vil endringene innebære en stor forenklingsgevinst. I Skatteetaten vil dette frigjøre ressurser til blant annet veiledning av skattytere og kontroll av oppgaver mv., og gi større sikkerhet for at skattleggingen gjennomføres på korrekt måte.

13.2 Økonomiske konsekvenser

Forslaget om å oppheve stedbunden skattlegging av personlige deltakere vil ikke ha konsekvenser for det totale skatteprovenyet. Endringen innebærer en viss omfordeling av skatteinntekter mellom enkelte kommuner, se nærmere omtale i punkt 4.3.2.

Opphevelse av adgang til inntektssamordning for kommandittister og stille deltakere vil ha provenymessige konsekvenser. På usikkert grunnlag anslår departementet at denne endringen vil gi et merproveny i størrelsesorden 300 millioner kroner per år. Denne provenyøkningen må blant annet ses i sammenheng med at dagens regelverk kan utnyttes som ledd i skatteplanlegging, jf. boks 2 i punkt 5.3.2.

Bortfall av gjennomsnittsligning av skogbruk og reindrift når virksomheten drives i selskap, vil ha små provenymessige konsekvenser. Avhengig av de konkrete forholdene vil dagens regler kunne virke til gunst eller ugunst for skattyter. Gjennomsnittsligning har uansett liten økonomisk betydning når virksomheten drives av et selskap.

Endringen som innebærer at innskudd kun skal måles en gang per år, vil ikke ha noen provenymessig virkning.

En mer konsekvent behandling av ektefeller som selvstendige deltakere i deltakerlignet selskap vil ha liten provenymessig effekt. Det samme gjelder innføring av regler om skattemessig oppløsning av deltakerlignet selskap og redusert tilleggsskattesats.

14 Forholdet til Svalbard

Svalbard er en del av Kongeriket Norge, men er skatteteknisk et eget beskatningsområde. Den alminnelige norske skatteloven gjelder ikke på Svalbard. For skatt til Svalbard gjelder en egen lov, jf. lov 29. november 1996 nr. 68 om skatt til Svalbard (svalbardskatteloven).

Svalbardskatteloven inneholder bestemmelser om vilkårene for skatteplikt til Svalbard, om fastsettelse av skattepliktig inntekt og formue og om ligningsforvaltning og skattebetaling.

Inntektsbeskatning på Svalbard skjer dels gjennom en egen lønnstrekkordning og dels på grunnlag av ordinær ligning. Lønnstrekkordningen innebærer at arbeidsgiver på utbetalingstidspunktet holder tilbake en prosentvis del av lønnen som et endelig skatteoppgjør. Lønnstrekkordningen omfatter lønn, pensjoner og enkelte ytelser etter folketrygdloven. Skattlegging av annen inntekt og formue gjennomføres på grunnlag av ligning.

Skattlegging ved ligning er regulert i svalbardskatteloven § 3-1. Etter første ledd i denne bestemmelsen er utgangspunktet at formue og annen inntekt enn lønn skattlegges etter bestemmelsene i den alminnelige norske skatteloven. I annet ledd i samme paragraf er det oppstilt en del unntak fra dette utgangspunktet.

Skattelovens bestemmelser om deltakerlignede selskaper er også gjort gjeldende på Svalbard, med unntak for reglene om skjerming. Skjerming gis ikke ved skattlegging av utdeling til personlige selskapsdeltakere på Svalbard, herunder personlige deltakere i deltakerlignet selskap. Fraværet av regler om skjerming må ses i sammenheng med de lave skattesatsene på Svalbard, og forenklingsbehov.

Etter departementets vurdering bør de endringene som foreslås i denne proposisjonen, også få anvendelse på Svalbard. Reglene om stedbunden skattlegging er imidlertid ikke aktuelle å benytte på Svalbard, og de endringene som foreslås i kapittel 4 vil derfor ikke få betydning ved skattlegging etter svalbardskatteloven. På grunn av den henvisningsteknikken som er benyttet i svalbardskatteloven, vil de øvrige endringene som foreslås gjennomført i skatteloven, automatisk få anvendelse på Svalbard. Det gjelder så langt annet ikke blir særskilt bestemt.

Departementet foreslår på denne bakgrunn at de endringene som foreslås i dette høringsnotatet, også skal gjelde på Svalbard. På grunn av henvisningsteknikken, vil ikrafttreddelsen skje til samme tid som i det ordinære norske skattesystemet.