

Finansdepartementet
Postboks 8008 Dep
0030 Oslo

Også sendt pr. e-post: postmottak@fin.dep.no

Deres ref.:
14/5757 SL HSH/
KR

Dok. nr.: 194887

Saksbehandler: Trude Molvik
tm@advokatforeningen.no

07.04.2015

Høring - NOU 2014: 13 Kapitalbeskatning i en internasjonal økonomi

1. Innledning

Vi viser til departementets høringsbrev av 5.2.2015 vedrørende ovennevnte høring.

Det er en prioritert oppgave for Advokatforeningen å drive rettspolitisk arbeid gjennom høringsuttalelser. Advokatforeningen har derfor en rekke lovutvalg inndelt etter fagområder. I våre lovutvalg sitter advokater med særskilte kunnskaper innenfor det aktuelle fagfelt og hvert lovutvalg består av advokater med ulik erfaringsbakgrunn og kompetanse innenfor fagområdet. Arbeidet i lovutvalgene er frivillig og ulønnet.

Advokatforeningen ser det som sin oppgave å være en uavhengig høringsinstans med fokus på rettssikkerhet og på kvaliteten av den foreslåtte lovgivningen.

I saker som angår advokaters rammevilkår vil imidlertid regelendringen også bli vurdert opp mot advokatbransjens interesser. Det vil i disse tilfellene bli opplyst at vi uttaler oss som en berørt bransjeorganisasjon og ikke som et uavhengig ekspertorgan. Årsaken til at vi sonderer mellom disse rollene er at vi ønsker å opprettholde og videreutvikle den troverdighet Advokatforeningen har som et uavhengig og upolitisk ekspertorgan i lovgivningsprosessen.

I den foreliggende sak uttaler Advokatforeningen seg som ekspertorgan. Saken er forelagt lovutvalget for skatterett og lovutvalget for avgiftsrett. Lovutvalget for skatterett består av Bettina Banoun (leder), Finn Eide, Einar Harboe, Mons Alfred Paulsen, Hanne Kristine Skaarberg Holen og Thor Leegaard. Lovutvalget for avgiftsrett består av Marianne Brockmann Bugge (leder), Finn Lervik, Kari Elisabeth Christiansen, Grethel Jevne Østlie og Morten Fjermeros.

Advokatforeningen avgir følgende høringsuttalelse:

2. Sakens bakgrunn

Scheel-utvalget ble oppnevnt av Regjeringen Stoltenberg II 15. mars 2013. Utvalgets mandat var å vurdere den norske selskapsbeskatningen i lys av den internasjonale utviklingen, herunder

særlig om selskapsskattesatsen burde endres. En forutsetning var provenynøytralitet, altså at kutt i selskapsskatten skulle oppveies av andre skatte- og avgiftsøkninger. Utvalget fikk i november 2013 et tilleggsmandat fra regjeringen Solberg der det ble bedt om å gjennomgå og forbedre systemet for skattemessige avskrivninger og vurdere forslag som gir netto skattelettelser.

3. Advokatforeningens hovedsyn

Advokatforeningen oppfatter forslaget fra Scheel-utvalget som skisser til en skattereform, og at det ikke på alle områder er helhetlig. Det er derfor lite hensiktsmessig å komme med bemerkninger til alle deler av forslaget i denne høringen. Advokatforeningen forutsetter at detaljerte forslag sendes på separat høring når de er mer bearbeidet og det foreligger forslag til lovtekst.

Advokatforeningen er positiv til redusert selskapsskatt. Etter vårt syn er det nødvendig med en selskapsskatt på nivå med våre nærmeste handelspartnere for å ha et konkurransedyktig næringsliv. Selskapsskatten bør reduseres til gjennomsnittet av land det er naturlig å sammenligne seg med, som i samsvar med Scheel-utvalgets mindretall er om lag 22-23 %. Etter Advokatforeningens syn er det ikke nødvendig å være "ledende" når det gjelder å ha lav skattesats, og det er alltid mulig å redusere skattesatsen ytterligere på et senere tidspunkt dersom det anses ønskelig.

Videre er Advokatforeningen av den oppfatning at det ikke er nødvendig å ha lik skattesats på alminnelig inntekt og selskapsskatt. En satsreduksjon til 20 % for alminnelig inntekt vil gi store inndekningsbehov, og vil dessuten medføre en uheldig dreining av investeringer fra aksjer til obligasjoner og fast eiendom.

Advokatforeningen er enig i at en reduksjon av selskapsskatten må medføre en økning i utbytteskatten, men Advokatforeningen er negativ til skjerpet beskatning når man ser selskapsskatten og utbytteskatten under ett. Økning i utbytteskatt bør således ikke gå utover det som er nødvendig for å fange opp den lavere selskapsskatten. Med en selskapsskatt på om lag 23 %, vil dette medføre en utbytteskatt på om lag 30%.

Advokatforeningen mener det kan være grunn til å avvente konklusjonene fra OECDs arbeid med BEPS før det innføres nye regler som skal ramme internasjonal overskuddsflytting. Særlig er foreningen negativ til ytterligere skjerping av rentefradragsbegrensnings-reglene. Advokatforeningen mener at ytterligere skjerping vil ramme norsk næringslov hardt, og at det ikke er grunn til å innføre endrede regler unilateralt. OECD arbeider i sitt BEPS-prosjekt med forslag til standardiserte regler, hvor det også kan tas hensyn til behovet for å unngå økonomisk dobbeltbeskatning.

Advokatforeningen mener at forslaget om innføring av kildeskatt på renter og royalties må konsekvensutredes. Dersom kildeskatt innføres, er det nødvendig å vurdere anvendelsesområdet i lys av marginene i de bransjer som kan bli rammet, og å tilpasse regelen til EØS-avtalen, slik at den ikke rammer bruttoinntekter innenfor EØS, med mindre det foreligger omgåelse (mottager

ikke er reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet i en EØS-stat).

Videre er Advokatforeningen kritisk til skjerping av NOKUS-reglene, i strid med internasjonal praksis og med en tvilsom side til skatteavtaler.

Advokatforeningen ser prinsipielle betenkninger knyttet til formuesskatten og synes man bør vurdere nærmere modeller for å redusere de negative effektene av denne skatteformen for norsk eierskap.

Advokatforeningen er av den oppfatning at avskrivningsreglene fortjener en grundigere og bredere gjennomgang. Basert på de senere års tvister både for forvaltningen og domstolene, kan det tyde på at systemet er modent for en revisjon. Særlig er det behov for å se nærmere på FoU og immaterielle eiendeler.

Videre finner Advokatforeningen gode argumenter både for og mot lovfesting av en generell gjennomskjæringsregel, men påpeker at et arbeid med å utforme en slik regel ikke kan ta utgangspunkt i skatteetatens ønske om å senke terskelen for gjennomskjæring.

Advokatforeningen er av den oppfatning at forslaget om å fjerne nullsats og lav sats for merverdiavgift og innføre to merverdiavgiftssatser samt forslaget om merverdiavgift på enkelte finansielle tjenester, fortjener en grundigere og bredere gjennomgang.

4. Selskapsbeskatningen – kap 5

4.1 Scheel-utvalget

Scheel-utvalget foreslår å redusere selskapsskattesatsen fra 27 % til 20 %. Videre beholdes dagens regler for selskaper om fradragsrett for gjeldsrenter, men ikke for utbytter. Utvalget ønsker å videreføre gjeldende selskapsskattmodell kjennetegnet ved stor grad av likebehandling, brede inntektsgrunnlag og lave satser. Mange land har de senere årene redusert skattesatsen, slik at dagens norske sats på 27 % fremstår som høy i et internasjonalt perspektiv.

Gjennomsnittlig selskapsskattesats i EU falt fra 35,3 % i 1995 til 23,5 % i 2012. Også skattegrunnlaget for selskapene er endret eller er under endring i mange land.

Det antas at redusert sats vil dempe uheldige vridninger ved selskapsbeskatningen, herunder favoriseringen av gjeld, og lønnsomheten av å flytte overskudd ut av Norge.

Forskjellsbehandlingen av gjeld og egenkapital vil bli mindre ved lavere skattesats.

Utvalget har vurdert andre skattemodeller som alternativ til gjeldende modell. Blant annet er det vurdert følgende:

- En ACE-modell (*Allowance for corporate equity*) som vil likebehandle gjeld og egenkapital på selskapets hånd, og gi fradrag for både rentekostnader og egenkapitalkostnader.

- En CBIT-modell (*Comprehensive business income tax*) der det ikke gis fradrag for finansieringskostnader, heller ikke for rentekostnader.

Begge disse modellene forkastes av utvalget.

4.2 Advokatforeningens syn

For å være konkurransedyktig og for å fremme investeringsviljen i norske selskaper støttes forslaget om reduksjon av selskapsskattesatsen.

Hvilken sats som en lander på må ses i sammenheng med de konkrete inndekningsforslagene, og den effektive selskapsskattesatsen.

Etter Advokatforeningens syn er det neppe grunn til å være ledende på lav sats. En selskapsskattesats på om lag 22-23 % vil antagelig være tilstrekkelig. Da vil Norge være på nivå med gjennomsnittet av land det er naturlig å sammenligne seg med, samt på nivå med det Sverige og Danmark har vedtatt å være fra 2016. Det kan i den forbindelse vises til mindretallets merknader i Scheel-utvalget.

Advokatforeningen er videre av den oppfatning at det ikke er grunn til å sette ned den alminnelige inntektsskattesatsen, da dette vil skape store inndekningsbehov og gi uheldig incentiv til investeringer i fast eiendom og obligasjoner. Nedsettelse bør begrenses til selskapsskattesatsen. Advokatforeningen er av den oppfatning at det bør etableres en egen sats for selskapssektoren – løsrevet fra alminnelig inntekt for personer.

Advokatforeningen kommer tilbake med nærmere merknader til dette nedenfor.

5. Grenseoverskridende aksjeinntekter – kap 5

5.1 Scheel-utvalgets forslag

Fritaksmetoden fastholdes som sådan, men det foreslås enkelte innstramminger og forenklinger.

Fritaksmetoden avskjæres for utbytte der utdelende selskap har fått fradrag for utbytteutdelingen.

Det foreslås videre at anvendelsesområdet for aksjonærmodellen endres, slik at denne ikke gjelder for inntekter fra aksjer i selskap etablert utenfor EØS.

Dersom selskapet er etablert innenfor EØS, stilles det krav om at selskapet må være reelt etablert og drive reell økonomisk aktivitet for at aksjonærmodellen skal gjelde. I tilknytning til dette bes også Finansdepartementet om å vurdere mulige innstramminger i tolkningen av kravet til "reell etablering", basert på den til enhver tid gjeldende EU-retten. Utvalget fremhever at reglene her bør være så strenge som mulig.

Utvalget foreslår å heve lavskatteland-definisjonen fra 2/3 til 3/4 av norsk skattenivå. I tillegg anbefales ordningen med hvite- og svartelister utbygget. Utvalget ønsker også at departementet ser på muligheten for å gi fritaksmetoden anvendelse for utbytte og gevinst ved salg av aksjer i NOKUS-selskap, samt krav til minste eierandel for gjennomføring av NOKUS-beskatning. I tillegg vurderes muligheten for å inkludere generelle aktive inntekter i NOKUS-reglene, også i skatteavtaletilfellene.

Utvalget foreslår å endre reglene slik at kildeskatt bare ilegges aksjonær hjemmehørende i lavskatteland.

5.2 Advokatforeningens syn

Advokatforeningen mener det vil være vanskelig å forsvare å oppheve kildeskatten på utbytte, samtidig som eierbeskatningen (samlet effekt av økt inntektsskatt og formuesskatt) av norske investorer økes betraktelig. Dette vil ytterligere favorisere utenlandske eiere, og Advokatforeningen vil derfor advare mot å oppheve kildeskatt på utbytte. Oppheving av kildeskatten vil dessuten gjøre det enda mer attraktivt for norske eiere til å flytte ut av landet.

Advokatforeningen støtter forenkling av lavskattelandvurderingen ved anvendelse av fritaksmetoden og NOKUS-reglene, men mener det ikke er gode grunner til å heve terskelen fra 2/3 til 3/4 av norsk skatt.

Advokatforeningen mener dagens lavskattelandvurdering er for kompleks, og ser frem til konkrete forslag om forenkling av lavskattelandvurderingen. Foreningen støtter også en mer utstrakt bruk av hvite- og svartelister. Etter foreningens syn bør man her se hen til eksempler fra for eksempel Sverige, hvor hvitelisten er svært omfattende, slik at CFC-reglene blir mer treffsikre og forutberegnelige enn etter norsk rett.

Advokatforeningen mener incentivordninger for investeringer i større grad burde ses bort fra ved lavskattelandvurderingen, særlig i de tilfellene hvor incentivene innebærer en tidsmessig forskyvning av skattekostnaden. Det er problematisk at Norge motvirker incentiver for investeringer i utviklingsland ved å beskatte inntektene i Norge ved anvendelse av NOKUS-reglene. Advokatforeningen mener en slik effekt kan forhindres ved å unnta aktive inntekter fra NOKUS-beskatning uavhengig av om det foreligger skatteavtale eller ikke.

Etter Advokatforeningens syn vil det være svært uheldig å gjøre NOKUS-reglene anvendelige uavhengig av aktiviteten i det utenlandske selskapet. Dette vil være et brudd med utviklingen i internasjonal skatterett, slik det også påpekes av utvalget selv. Det er få land som skattlegger aktiv virksomhet i utlandet, og mange land har også vesentlig mer omfattende unntak fra sine CFC-regler enn det som følger selv av dagens NOKUS-regler.

Av samme grunn mener Advokatforeningen utvalget tar feil når det hevdes at NOKUS-beskatning generelt er uproblematisk i skatteavtalesammenheng. Det er riktig at OECD-kommentarene uttrykker, på en mindre overbevisende måte, at CFC-beskatning ikke vil være i strid med skatteavtalens fordelingsbestemmelser. Denne uttalelsen kan imidlertid ikke tas til

inntekt for at en hvilken som helst type CFC-regler er akseptable. Jo mer omfattende anvendelsesområdet er, jo mer tvilsomt er det om reglene kan anvendes overfor selskaper i land som Norge har skatteavtale med.

Utvalget unnlater også å nevne at slett ikke alle OECD-land deler den oppfatningen. Både Nederland, Belgia, Luxembourg, Irland og Sveits gir uttrykk for reservasjoner, og overfor selskaper i disse landene er det på ingen måte gitt at Norge ad tolkningsvei kan anvende NOKUS-reglene uten å komme i brudd med sine folkerettslige forpliktelser. Tvert imot må utgangspunktet være det motsatte. Dette må gjelde enn mer når reservasjonene er kjente, og Norge i ettertid inngår skatteavtaler med disse landene uten så mye som en kommentar rundt spørsmålet.

6. Anti-hybridregler

Utvalget ser behovet for anti-hybridregler som skal motvirke doble fradrag og dobbelt ikke-beskatning som kan oppstå dersom finansielle instrumenter eller juridiske enheter klassifiseres ulikt i ulike land. Utvalget foreslår derfor at fritaksmetoden ikke lenger skal få anvendelse på utbytter som er fradragsført av det utdelende selskapet, jf ovenfor. Utvalget mener det også bør innføres mer generelle anti-hybrid regler, f.eks. regler om at hjemlandets klassifisering legges til grunn for nærmere definerte tilfeller. Utvalget mener lovendringer på dette punkt bør vurderes i lys av anbefalinger fra OECDs BEPS-prosjekt.

Advokatforeningen mener det kan være gode grunner for å innføre anti-hybridregler, men vil påpeke at unilaterale regler kan være meget komplekse å anvende i praksis. Det er derfor god grunn til å avvende OECDs anbefaling før det eventuelt innføres regler om dette i norsk rett.

7. Skattemessig hjemsted for selskaper – kap 7.

Utvalget foreslår en ny regel om at alle norskregistrerte selskaper skal anses skattemessig hjemmehørende i Norge. Formålet med regelen er blant annet å hindre at norskregistrerte selskaper blir "bostedsløse". Utvalget foreslår ingen endring i regelen for selskaper registrert i utlandet, idet utvalget antar at slike selskaper med virksomhet i Norge ofte vil få begrenset skatteplikt hit. Utvalget ber likevel Finansdepartementet vurdere behovet for endringer i hjemstedsbegrepet for selskaper registrert i utlandet, ut fra en målsetting om å gjøre reglene mer robuste overfor tilpasninger som involverer mobile skattegrunnlag.

Advokatforeningen støtter lovfestingen av dette prinsippet. Prinsippet er i samsvar med lovgivningen i et stort antall av våre naboland, og forhindrer unødvendige tvister om hjemsted. Etter Advokatforeningens syn bør imidlertid regelen suppleres med et unntak for selskaper som er skattemessig hjemmehørende i annen stat etter skatteavtale, etter mønster fra Storbritannia. En slik unntaksregel vil hindre kompliserte ligningsforhold ved at selskaper kan bli ansett som internrettslig hjemmehørende samtidig som de ikke er hjemmehørende etter skatteavtale.

8. Kildeskatt på renter, royalty og enkelte leiebetalinger – kap 7.3 og 7.4

8.1 Scheel-utvalgets forslag

Scheel-utvalget foreslår å innføre kildeskatt på renter, royalty og enkelte leiebetalinger. Utvalget foreslår at Norge innfører kildeskatt på renter betalt fra norsk debitor til utenlandsk kreditor. Kildeskatten foreslås både å gjelde rentebetalinger mellom nærstående og uavhengige skattytere. Videre foreslås at kildeskatten skal ilegges den faktiske rentebetalingen, selv om rentefradraget har blitt begrenset etter rentebegrensingsreglene. Mange skatteavtaler må reforhandles for at Norge skal kunne ilegge en kildeskatt på renter. Kildeskatten vil imidlertid få full effekt i forhold til stater Norge ikke har skatteavtale med.

For royalty og enkelte leiebetalinger er satsen foreslått satt til 15 % av bruttobeløpet. Mange skatteavtaler må reforhandles for at Norge skal kunne ilegge en slik kildeskatt. Kildeskatten vil imidlertid få full effekt i forhold til stater Norge ikke har skatteavtale med. Utvalget vektlegger at kildeskatten må innrettes slik at den ikke strider mot EØS-retten.

Forslaget er begrunnet i hensynet til å beskytte det norske skattefundamentet. Dagens regelverk inneholder ikke hjemmel for kildebeskatning for royalty og leiebetalinger for visse fysiske driftsmidler.

8.2 Advokatforeningens syn på kildeskatt - generelt

Advokatforeningen er av den oppfatning at en innføring av nye kildeskatter på renter og royalties må konsekvensutredes før det eventuelt vedtas. Selv om kildebeskatning er en effektiv beskatningsform, rammer den hardt i de næringer hvor den gjelder, som teknologibedrifter, riggnæring, luftfart mv. Det at kildebeskatning er bruttobeskatning, bryter med det generelle prinsippet om at det er nettoinntekt som skal beskattes. Selv ved lav kildeskattesats vil kildebeskatning av utenlandsk eier likevel kunne bli høyere enn den skatten som ilegges norske eiere.

Etter OECDs mønsteravtale artikkel 12 (1) er det hjemstaten som kan skattlegge inntekten. Bakgrunnen er at mønsteravtalen først og fremst er myntet på avtaler mellom industriland. Kapitaleksporterende land er ofte tjent med at landet hvor kapitalen eksporteres til, ikke har kildeskatt på royalties. For royalty har OECD konkret begrunnet eksklusiv hjemstatsbeskatning i det faktum at hjemstaten typisk har innrømmet fradrag for kostnader tilknyttet utvikling av objektet som danner grunnlag for royaltybetalingene. Gjennom å innrømme slikt fradrag er det rimelig at også hjemstaten tildeles beskatningsretten.

Norge har inngått skatteavtale med alle de 33 andre medlemslandene i OECD. Det er 17 av de 33 skatteavtalene som åpner for kildeskatt på royalties og 16 som ikke gjør det, herunder avtalene med Tyskland, Sveits, Frankrike og Storbritannia.

For en stat som eksporterer mer kapital enn den importerer, innebærer kildeskatten en svekkelse av skatteprovenyet. Ved en omlegning av Norges skatteavtaler, slik at de i større

utstrekning gir rom for kildeskatt, kan man risikere at det innebærer en svekkelse av norsk skatteproveny på grunn av fradraget for utenlandsk skatt. Advokatforeningen mener dette ikke er tilstrekkelig belyst av Scheel-utvalget.

I Scheel-utvalgets forslag er det foreslått at royaltydefinisjonen i norsk internett skal samsvare med hvordan FN har definert royalty i sin mønsteravtale. FNs definisjon samsvarer med definisjonen til OECD slik den var før 1992. OECD valgte imidlertid å fjerne bruken av industrielt, kommersielt og vitenskapelig utstyr. Årsaken til at dette ble fjernet fra OECDs mønsteravtale, var at kildeskatt på leasing av slikt utstyr ofte ledet til overbeskatning i kildestaten, på grunn av lave marginer i de bransjene som drev utleie av slikt utstyr.

Etter OECDs syn skulle slik inntekt skatlegges etter mønsteravtalens artikkel 7, som virksomhetsinntekter. Dette innebærer at skatteplikt kun oppstår i kildestaten dersom det foreligger et fast driftssted i landet, og når skattlegging først skjer, er det en nettobeskatning. Etter Advokatforeningens syn er det et sterkt behov for en grenseoppgang av hvilke næringer som har marginer som kan forsvare bruttobeskatning før det eventuelt innføres kildeskatt på royalties etter FN-mønsteret.

Scheel-utvalget har uttrykt at det foreligger risiko for at eiendeler overføres fra Norge til land med lav eller ingen beskatning, etterfulgt av at disse leies tilbake til Norge. Slik overføring vil imidlertid fanges opp av utflyttingsskatten. Scheel-utvalget nevner utflyttingsskattereglene, men vektlegger dem ikke. Anførselen om at utflyttingsreglene ikke har vært effektive, er ikke nærmere dokumentert.

Når det gjelder kildeskatt på renter, er det betydelig risiko for hel eller delvis dobbeltbeskatning av långiver, og det vil etter Advokatforeningens syn være behov for omfattende unntak. Advokatforeningen mener at hensynet til å motvirke uønsket skatteplanlegging ved hjelp av belåning er ivaretatt med reglene om begrensning i rentefradrag.

Advokatforeningen etterlyser også en analyse av virkningen av kildeskatt på lånemarkedet. For det første har både obligasjonslån og andre lån ofte skatteklausuler som velter skattekostnaden over på låntager. Kildeskatten vil derfor ventelig øke finansieringskostnadene for norsk næringsliv, og påvirke obligasjonsmarkedet negativt.

For det andre vil det oppstå et betydelig merarbeid med dokumentasjon av vilkår for reduserte skattesatser og fritak. Dette merarbeidet vil kreve betydelige ressurser både hos skattyterne og hos skattemyndighetene. Advokatforeningen minner om at skatteetaten allerede i dag bruker betydelige ressurser ved Sentralskattekontoret for utenlandssaker på krav om refusjon av kildeskatt på utbytte.

8.3 Unntak innen EØS-området

Scheel-utvalget (s. 188) uttrykker at det bør vurderes tilpasninger innen EØS-området:

"Den usikre siden mot EØS-retten gjør at det bør vurderes tilpasninger i en

kildeskatteregel for mottakere av royaltly som er hjemmehørende innenfor EØS-området."

En generell kildeskatt innen EØS-området vil være i strid med C-234/01 *Gerritse*, C-290/04 *Scorpio* og C-345/04 *Centro Equestre*, og Advokatforeningen mener derfor at Norge er forpliktet til å gjøre tilpasninger i regelen dersom denne vedtas.

Det fremgår bla. av C-234/01 *Gerritse* at skattlegging av hjemmehørende på et nettogrunnlag, mens ikke-hjemmehørende skattes på et bruttogrunnlag, utgjør en ulovlig forskjellsbehandling:

"(28) En national lovgivning, der nægter ikke-hjemmehørende samme skattefradrag af erhvervsmæssige udgifter som hjemmehørende, risikerer under disse omstændigheder navnlig at ramme borgere fra andre medlemsstater og indebærer således en indirekte forskelsbehandling på grundlag af nationalitet, der som udgangspunkt er i strid med traktatens artikel 59 og 60.

(29) Da der er ikke fremført præcise argumenter for Domstolen som begrundelse for en sådan forskellig behandling, må det fastslås, at traktatens artikel 59 og 60 er til hinder for en national lovgivning, som den i hovedsagen omtvistede, for så vidt den nægter begrænset skattepligtige mulighed for at fradrage erhvervsmæssige udgifter i deres skattepligtige indkomst, hvorimod den giver fuldt skattepligtige personer adgang hertil."

I C-290/04 *Scorpio* utdypes dette ytterligere. Det fremheves at staten er forpliktet til å ta i betraktning utgifter som er umiddelbart forbundet med den økonomiske virksomheten som danner grunnlag for den skattepliktige inntekten:

"(42) Indledningsvis bemærkes, at Domstolen allerede tidligere har taget stilling til, hvorvidt EF-traktatens artikel 59 og 60 er til hinder for en national skattelovgivning, der generelt beskatter ikke-hjemmehørende på grundlag af bruttoindkomsten uden fradrag af erhvervsmæssige udgifter, hvorimod hjemmehørende beskattes af deres nettoindkomst efter fradrag af disse udgifter (Gerritse-dommen, præmis 55).

(43) I Gerritse-dommen fastslog Domstolen indledningsvis, at de i denne dom omhandlede erhvervsmæssige udgifter var umiddelbart forbundet med den virksomhed, der havde givet anledning til den indkomst, der var skattepligtig, således at hjemmehørende og ikke-hjemmehørende i denne forbindelse befandt sig i en sammenlignelig situation. Herefter besvarede Domstolen det præjudicielle spørgsmål, den var blevet forelagt, bekræftende, idet den fastslog, at en national lovgivning, der nægter ikke-hjemmehørende samme skattefradrag af erhvervsmæssige udgifter som hjemmehørende, indebærer en indirekte forskelsbehandling på grundlag af nationalitet, der som udgangspunkt er i strid med EF-traktatens artikel 59 og 60. Domstolen udtalte sig imidlertid ikke om, på hvilket stadium af skatteproceduren de erhvervsmæssige udgifter, som tjenesteyderen har haft, skal fradrages, hvis forskellige stadier kan komme i betragtning.

(44) Med henblik på at give den forelæggende ret en hensigtsmæssig besvarelse skal begrebet »erhvervsmæssige udgifter i forbindelse med den økonomiske virksomhed« i henhold til den praksis, der var indledt med Gerritse-dommen, forstås således, at det tager sigte på udgifter, som er umiddelbart forbundne med den økonomiske virksomhed, der har givet anledning til den indkomst, der er skattepligtig."

Som mulig løsning nevner Scheel-utvalget "- Kildebeskatning bare dersom det mottakende selskapet ikke er reelt etablert i en annen EØS-stat."

Å begrense kildebeskatning til de tilfeller der det mottagende selskapet ikke er reelt etablert i en annen EØS-stat, har gode grunner for seg. Det vil utgjøre brudd med EØS-avtalen dersom kildeskatt på betalinger til mottager innenfor EØS fører til mer tyngende beskatning. Dersom det innføres kildeskatt, anbefaler Advokatforeningen at det innføres unntak innen EØS-området.

9. Lovfesting av omgåelsesregelen – kap 7.3

9.1 Scheel-utvalgets forslag

Scheel-utvalget foreslår lovfesting av omgåelsesregelen, jf. forslaget s. 198:

"Samlet sett mener utvalget det er viktig å ha en generell regel som kan motvirke skatteomgåelser. En slik regel er et viktig supplement til andre mer målrettede regler, og i grenseoverskridende situasjoner.

Utvalget mener at utviklingen av den ulovfestede omgåelsesnormen i senere rettspraksis, blant annet i retning av en mer subjektiv bedømmelse av skattemotivet, er uheldig, og gjør normen mindre egnet til å motvirke omgåelser. Utvalget mener også det er uheldig at skattebesparelser oppnådd i andre land, skal kunne styre disposisjonens forretningsmessige egenverdi. For å kunne korrigere den uheldige rettsutviklingen og styrke omgåelsesnormen, mener utvalget at normen bør lovfestes. Ved en lovfesting bør terskelen for anvendelse senkes, blant annet ved at det bør stilles strengere krav til disposisjonens forretningsmessige egenverdi."

Det fremgår av sitatet at forslaget om lovfesting er begrunnet i et ønske om å korrigere Høyesteretts praksis. For det første mener utvalget at utviklingen i retning av en mer subjektiv bedømmelse av skattemotivet er uheldig og gjør normen mindre egnet til å motvirke omgåelser. Videre mener utvalget at det er uheldig at skattebesparelser oppnådd i andre land skal kunne anses å styrke disposisjonens forretningsmessige egenverdi. Utvalget mener også at terskelen for å anvende omgåelsesnormen bør senkes, blant annet ved at det bør stilles strengere krav til disposisjonens forretningsmessige egenverdi.

9.2 Advokatforeningens syn

Det kan anføres grunner for og imot lovfesting av gjennomskjæringsregelen. Da det ble fremsatt et konkret forslag om lovfesting på 1990-tallet gikk, de fleste høringsinstanser imot forslaget, herunder Advokatforeningen. Årsaken var at forslaget ville redusere terskelen for gjennomskjæring og var således ikke et forsøk på kodifisering av gjeldende rett.

Dersom formålet med lovfesting er å senke *terskelen* for gjennomskjæring, går Advokatforeningen mot forslaget. Gjennomskjæring står i et spenningsforhold til legalitetsprinsippet, krav til forutberegnelighet og rettsikkerhet. Selv etter en eventuell lovfesting må et vilkår for gjennomskjæring være at transaksjonene ikke har hatt en viss egenverdi, og det må være i strid med skattelovgivningens formål å legge transaksjonen til grunn for beskatningen (den såkalte totalvurderingen).

Dersom det skal skje en lovfesting, vil Advokatforeningen støtte at gjennomskjæringsvurderingen foretas ut fra en *objektivisert vurdering*.

Et kjennetegn ved omgåelse er at skattyter reduserer sine skatteforpliktelser uten at transaksjonen har de økonomiske konsekvenser (egenverdi) som lovgiver forutsatte at en slik transaksjon skulle ha. Formålet med gjennomskjæringsregelen er å forhindre skattefordeler som ikke er i overensstemmelse med skattelovgivningens formål. Fokus på objektive forhold gjør at gjennomskjæring får nærmere tilknytning til alminnelig lovtolkning og formålsbetraktninger. Å begrunne gjennomskjæring med nærværet av subjektivt skatteformål kan lede tanken inn på moralsk begrunnet beskatning. Rettsanvenderen bør vurdere om forhold ved den aktuelle transaksjon tilsier at skattyteren erverver en skattefordel, ikke om skattyteren hadde den rette tanken i hodet.

Det kan bemerkes at det faktum at spørsmålet om subjektiv skattemotivasjon ikke ofte kommer på spissen, medfører at det er tvilsomt om et ønske om å endre dette er god nok begrunnelse for å lovfeste gjennomskjæringsregelen.

I nyere praksis har Høyesterett innført en *presumsjonsregel*: Dersom den dominerende virkningen av disposisjonen er skattebesparelse av noe omfang, snus bevisbyrden, og det er skattyter som må godtgjøre at skattebesparelsen likevel ikke har vært den viktigste motivasjonsfaktor for henne.

Dersom det skal foretas lovfesting, vil Advokatforeningen anbefale at presumsjonsregelen ikke kodifiseres, slik at gjennomskjæringsvurderingen beror på de alminnelige bevisbyrderegler.

10. Opplysningsplikt og informasjonstilgang

10.1 Scheel-utvalgets forslag

Utvalget foreslår at norske skattytere skal pålegges plikt til å opplyse om eierskap i utenlandske selskaper mv i selvangivelsen. Utvalget foreslår også at det bør innføres plikt til elektronisk levering av selvangivelse i selskapssektoren. Videre foreslår utvalget at norske konsernselskaper

bør pålegges plikt til å innhente opplysninger fra utenlandske konsernselskaper dersom ligningsmyndighetene ber om det. Utvalget antar at en reaksjon på manglende overholdelse av opplysningsplikten kan være tap av fradragsrett for kostnader, eventuelt en forhøyet inntektspost.

10.2 Advokatforeningens syn

Advokatforeningen mener utvalgets drøftelser på dette område er så vidt lite gjennomarbeidet at en avholder seg fra å kommentere dette. Skattyters opplysningsplikt – og sanksjoner for det tilfelle at denne ikke oppfylles – er et meget viktig tema, som fortjener en langt grundigere gjennomgang enn hva utvalget her har gjort. Advokatforeningen forventer således at eventuelle endringer i skattyters opplysningsplikt og myndighetenes informasjonstilgang blir gjenstand for en grundig utredning – og tilhørende adgang til å avgi høringsuttalelser på et slikt grunnlag.

11. Begrensning av rentefradraget – kap 8

11.1 Innledning

Scheel-utvalget forslår betraktelig strengere rentefradragsbegrensningsregler. De någjeldende norske rentebegrensningsreglene rammer vidt og er på flere områder strengere enn andre lands regler.

Advokatforeningen mener at en ytterligere skjerpelse av reglene vil ha betydelig negative virkninger for norske selskaper og næringsliv.

11.2 De någjeldende rentebegrensningsreglene

I 2014 ble det innført nye regler om begrensning av fradrag for renter som betales på lån mellom skattytere i interessefellesskap (interne renter).¹

Etter begrensningsregelen avskjæres fradrag for netto rentekostnader som overstiger 30 % av alminnelig skattepliktig inntekt, tillagt netto rentekostnader og skattemessige avskrivninger. Forutsetningen for at regelen skal komme til anvendelse, er at netto rentekostnader overstiger MNOK 5. Det er i hovedsak bare fradrag for rentebetalinger til nærstående part (interne renter) som begrenses etter regelen. Eksterne gjeldsrenter (til ikke-nærstående part) skal imidlertid anses som interne renter dersom nærstående part har stilt sikkerhet for gjelden.

Bakgrunnen for reglene var et ønske om å motvirke at multinasjonale selskaper tilpasser sin samlede skattebelastning ved å føre rentekostnader til fradrag i Norge, mens inntekter kanaliseres til land med ingen eller lav beskatning.

Forslaget til de nye reglene ble fremsatt i et høringsnotat i 2013.² Forslaget fikk mye motbør. Om lag tretti instanser avga høringsuttalelse. Kritikken gikk særlig ut på at regelverket rammet

¹ Skatteloven § 6-41.

² 11.4.2013.

norske selskaper og det var en asymmetrisk behandling av renteinntekter og renteutgifter. Det var ikke formålet med reglene.

I Stoltenberg IIs forslag til statsbudsjett i oktober 2013 ble forslaget opprettholdt, men med en skjerpelse som innebar at eksterne lån som nærstående parter stiller sikkerhet for, anses som interne lån.³ Denne utvidelsen ble ikke sendt på høring. Inkluderingen av eksterne lån møtte enda sterkere motstand, og NHO, Rederiforbundet og Finans Norge gikk så langt at de anbefalte å avstå fra å senke alminnelig inntekt fra 28 % til 27 % og i stedet unnlate å lovfeste rentefradragsreglene.⁴

Stoltenberg IIs forslag ble i all hovedsak opprettholdt av Solberg-regjeringen, dog med en økning av "terskelgrensen" fra tre til fem millioner kroner.⁵

Reglene ble vedtatt med virkning fra 1. januar 2014. Det kom på plass forskriftsbestemmelser 24. april 2014 som gjorde noen begrensede unntak fra bestemmelsen om at sikkerhetsstillelse fra nærstående skulle medføre omklassifisering av eksterne lån til interne lån.

11.3 Skjerpelsene vil ramme norske selskaper hardt

Scheel-utvalgets endringsforslag innebærer en betydelig mer vidtrekkende fradragsbegrensning sammenlignet med dagens regel, og også sammenlignet med utenlandsk rett. Scheel-utvalget uttaler uttrykkelig at utvalget anser at hensynet til en effektiv regel mot overskuddsflytting er viktigere enn å skjerme norske selskaper:⁶

"Å avskjære renter også på lån til uavhengige, samtidig som rammen gjøres strammere, vil medføre at regelen vil avskjære rentefradrag også for selskaper som ikke har muligheter til overskuddsflytting. Utvalgets flertall mener at hensynet til en effektiv regel mot overskuddsflytting er viktigere enn å skjerme enkelte høyt belånte selskap."

Som følge av regelens utforming og innretning vil norske selskaper som ikke har muligheter til å tilpasse skattebelastningen ved å utnytte skattesatsforskjeller mellom ulike land, rammes. ‘

Dette kan medføre negative utslag og gi betydelige finansielle utfordringer. Særlig for norske selskaper i en oppstartsfase med høy gjeld, for selskaper som ikke har mulighet til utjevning av inntekter gjennom konsernbidrag innenfor konsernet, og for holdingsselskaper. Særlig holdingsselskaper i konsern hvor hovedtyngden av eksternt finansiering opptas i konsernspissen. Dette er en vanlig finansieringsstruktur for norske konsern. For morselskap i slike konsern, hvor selskapets inntekter i stor utstrekning vil være fritatte aksjeinntekter, vil forslaget i realiteten innebære et regulært bortfall av fradragsretten for renter.

³ Prop. 1 LS (2013-2014).

⁴ Felles brev datert 21.10.2013.

⁵ Prop. 1 LS Tillegg 1 (2013-2014).

⁶ NOU 2014:13 s. 224.

Det er etter Advokatforeningens syn uheldig at det foreslås en slik vesentlig skatteskjerpelse for norske selskaper og norsk næringsliv som går langt ut over formålet med reglene. Resultatet av de regler som foreslås, vil kunne medføre betydelig fokus på skatteplanlegging og å innrette seg skatteoptimalt fremfor å innrette virksomheten økonomisk- og styringsmessig optimalt.

Advokatforeningen mener derfor at regelen bør innrettes på en måte som gjør at den treffer det som er formålet med reglene.

11.4 Begrensingsregelen bør ikke baseres på EBIT. Prosentsatsen er satt for lavt

Scheel-utvalget anbefaler å videreføre en resultatbasert sjablongregel mot overskuddsflytting gjennom rentefradrag. Det foreslås å basere rentebegrensningen på alminnelig inntekt etter avskrivninger, men før rentekostnader (tilnærmet EBIT). Scheel-utvalget foreslår at fradragssrammen settes til 45 % av overskuddet før netto rentekostnader (EBIT). Som begrunnelse for å basere rentebegrensningen på en EBIT- størrelse i stedet for EBITDA, uttaler Scheel-utvalget at en rentebegrensingsregel basert på EBITDA ikke er nøytral mellom investeringer i driftsmidler som har ulike avskrivningssatser.

Det er antatt at EBITDA kan ses på som en tilnærming til et selskaps kontantstrøm og derigjennom være en god indikator for gjeldsbetjeningsevnen i selskapet. De fleste land har basert seg på regnskapsmessig EBITDA i sine resultatbaserte regler (dog ikke Danmark). Norske regler er basert på "skattemessig" EBITDA, der det bl.a. ses bort fra aksjeinntekter omfattet av fritaksmetoden. Dette medfører at det EBITDA som den norske begrensingsregelen baserer seg på, ikke gir et reelt uttrykk for et selskaps gjeldsbetjeningsevne. Et regnskapsmessig EBITDA vil være mer treffsikkert.

Bransjer der det kreves store investeringer i driftsmidler, vil komme vesentlig dårligere ut sammenlignet med dagens regel dersom rentebegrensningen baseres på alminnelig inntekt *etter* avskrivninger. Forslaget vil medføre at Norge vil kunne bli mindre attraktivt for lokalisering av kapitalintensiv virksomhet, selv om skattesatsen for skattemessig overskudd blir redusert. Det kan bemerkes at avskrivningssatsene i andre land ofte er høyere enn de norske satsene. Til tross for dette foreslår Scheel-utvalget også ytterligere reduksjon i avskrivningssatsene. En reduksjon av avskrivningssatsene vil ytterligere påvirke rentefradragssrammen slik at denne blir lavere (gjennom lavere alminnelig inntekt).

Scheel-utvalget mener at en ramme på 45 % av EBIT tilsvarer en begrensning på om lag 25 % av EBITDA. Forslaget innebærer også på dette punkt en skjerpelse i forhold til dagens regler. Hvis beregningene skal baseres på EBIT, bør prosentsatsen for fradragssrammen settes betydelig høyere enn 45 %. Til sammenligning har Danmark, som har en tilsvarende regel basert på EBIT, satt fradragssrammen til 80 %.

I en resultatbasert sjablonregel vil ikke skattefrie aksjeinntekter være hensyntatt. Den skattemessige inntekten vil derfor ikke si noe om selskapets gjeldsbetjeningsevne. For eksempelvis holdingsselskaper vil en resultatbasert regel medføre en urimelig fradragsbegrensning. Aksjeinntekter bør derfor inngå i beregningen av en fradragssramme.

Advokatforeningen mener at Scheel-utvalgets forslag om å basere regelen på en skattemessig EBIT ikke bør innføres. Regnskapsmessig EBITDA er å foretrekke ettersom det gir et bedre uttrykk for et selskaps gjeldsbetjeningsevne enn det skattemessig konstruerte EBITDA som reglene baseres på i dag. Advokatforeningen er derfor av den oppfatning at regelen bør endres slik at den baseres på regnskapsmessig EBITDA.

11.5 Eksterne renter bør ikke omfattes av begrensingsregelen

Scheel-utvalgets flertall foreslår at alle renter, både interne og eksterne, skal kunne avskjæres i medhold av fradragbegrensningen. Det er ikke gjort noen konsekvensutredning av forslaget. Advokatforeningen mener at forslaget om å inkludere eksterne renter favner for vidt og rammer norske selskaper unødig hardt.

Bakgrunnen for rentebegrensingsreglene har vært et ønske om å begrense mulighetene for multinasjonale konsernselskaper til å føre rentekostnader til fradrag i Norge mens inntekter henføres til land som har lav eller ingen skatt. Formålet er altså å hindre forskyvning av skattefundament fra Norge.

I forarbeidene til gjeldende begrensingsregler har Finansdepartementet uttalt at regelverket ikke tar sikte på å ramme selskaper som ikke driver skatteplanlegging:⁷

"... legger departementet til grunn at forslaget ikke i vesentlig grad vil ramme selskaper som ikke driver skatteplanlegging gjennom rentefradrag."

Alle norske selskaper som har lånefinansiering vil rammes uavhengig av om de er i posisjon til å bedrive skatteplanlegging. De foreslåtte regler vil imidlertid tvinge alle selskaper til å planlegge for å sikre sine rentefradrag – også for eksterne renter. Forslaget vil neppe medføre bortfall av skatteplanlegging, men snarere øke omfanget.

En utvidelse til å omfatte eksterne renter vil også skape utfordringer for selskaper som har behov for mye kapital i en fase der investeringer foretas, og før det skapes inntekter i selskapet. Dette gjelder ikke bare kapitalintensive virksomheter, men også selskaper i en oppstartsfase. Videre vil regelens innretning kunne medføre at selskaper kommer i betalbar skatte-posisjon til tross for at selskapet ikke har overskudd. Dette vil for eksempel gjelde selskaper som går med underskudd eller har skattemessig underskudd til fremføring fra tidligere år som overstiger årets overskudd. At skattesatsen blir redusert kan i slike situasjoner være en mager trøst.

En utvidelse til også å omfatte eksterne renter vil ramme investeringsviljen til både norske og utenlandske eiere.

Utvidelsen av reglene til å omfatte også eksterne renter vil gi uheldige effekter ved at det i enda større grad enn etter dagens regler oppstår asymmetri mellom skattemessig behandling av

⁷ Prop 1 LS (2013-14) pkt 4.19 s 138.

renteinntekter og rentekostnader. Effekten er at et selskap beskattes for renteinntekten fullt ut, mens tilsvarende rentefradrag for samme inntektsår kan bli betydelig begrenset. For vanlige norske bedrifter kan dette medføre store likviditetsmessige utfordringer, selv om finansieringsstrukturen ikke er skattemotivert.

Konsekvensene av at eksterne renter også skal medføre rentefradragsbegrensning, vil gi store utslag selv i dag med lave renter. Når renten blir høyere, vil dette forsterke utfordringene ytterligere. Særlig vil dette gjelde for bedrifter som går med underskudd. I en situasjon med vanskelige markedsforhold antas at en innstramning av reglene kan skape betydelige utfordringer for mange bransjer.

Et eksternt lån med markedsmessig rente innebærer utvilsomt reelle rentekostnader for låntaker. Dette bør som utgangspunkt medføre at rentene er fradragsberettiget fullt ut. Scheel-utvalgets mindretall trekker frem at det er viktig at armlengdeprinsippet beholdes som det bærende prinsippet for prising av transaksjoner mellom nærstående parter, og at en sjablongregel bør være en operasjonalisering av armlengdeprinsippet. Advokatforeningen støtter dette syn.

11.6 Det bør innføres sikkerhetsventiler for å sikre at det gis fradrag for kommersielt begrunnede lån

Den asymmetri i beskatningen av renter som er konsekvensen av begrensingsregelen, bør søkes avhjulpet ved at det innføres sikkerhetsventiler der det er åpenbart at rentefradraget ikke er skattemotivert.

Både i Sverige og Nederland er det innført sikkerhetsventiler, som består i at fradrag betinges av en skattepliktig behandling av den motsvarende renteinntekten. Dette sikrer at kommersielt begrunnede lån kan videreføres med fradragsrett. Scheel-utvalget har vurdert en slik sikkerhetsventil, men forkastet det fordi det vil være for ressurskrevende å følge dette opp:⁸

"I Sverige har regelen vist seg relativ enkel å omgå. Tynt kapitaliserte selskap tilpasset seg slik at renteinntektene gikk til et land hvor de i teorien skulle beskattes med 10 %, men hvor de av ulike grunner ikke ble beskattet. Deretter kunne overskuddet føres videre til et tredjeland. Dette problemet kan delvis løses ved at selskapet må dokumentere at skatt er betalt. En slik løsning må imidlertid antas å være ressurskrevende å følge opp. Blant annet må det fastsettes regler om når skatten på en konkret inntekt anses å være betalt og i hvilket inntektsår fradraget skal gis." (vår understreking)

Advokatforeningen mener at Scheel-utvalget avfeier behovet for sikkerhetsventil for lett. En eventuell økt ressursbruk må veies opp mot de behov som foreligger for å ha en sikkerhetsventil. Ved å stille nærmere krav til dokumentasjon fra selskapene vil ressursbruken for skattekontorene være håndterlig. For næringslivet vil den administrative byrde være frivillig, og den vil oppveies av den økonomiske fordel det er for selskapet å påberope seg sikkerhetsventilen

⁸ NOU 2014:13 s. 217.

for å sikre rentefradrag for kommersielt begrunnede lån.

11.7 Terskelgrensen bør økes, ikke reduseres

Videre foreslår Scheel-utvalget at terskelbeløpet for å anvende regelen reduseres fra 5 MNOK til 1 MNOK i netto rentekostnader. Det innebærer at flere norske selskaper som uansett ikke er i den målgruppe som regelen var ment å treffe, vil rammes av reglene.

I høringsrunden for de eksisterende rentefradragsreglene ble det fra flere hold fremhevet at en terskelverdi på 3 MNOK var for lavt, og dette var årsaken til at Solberg-regjeringen økte terskelverdien til 5 MNOK. En reduksjon av terskelverdien er et steg i gal retning. Terskelbeløpene i andre land er langt høyere enn 1 MNOK. I høringsrunden tok mange til orde for en terskel tilsvarende 1 million Euro.

Det opprinnelige forslaget som fremgikk av høringsnotatet våren 2013 var på 1 MNOK. Skattedirektoratet foreslo i sin høringsuttalelse at terskelen skulle settes til 10 MNOK. Mindretallet i Scheel-utvalget anbefaler et nivå på ca. 10 MNOK. Advokatforeningen mener at dette forslaget bør følges.

12. Beskatning av finanssektoren – kap 9

12.1 Avgift i finanssektoren

12.1.1 Scheel-utvalgets forslag

Scheel-utvalget drøfter om det bør innføres merverdiavgift på enkelte finansielle tjenester og marginavgifter på finansielle tjenester og anbefaler at Finansdepartementet viderefører arbeidet på dette området som er redegjort for i Prop. 1 LS (2013-2014).

Utvalget mener det bør innføres merverdiavgift på finansielle tjenester som ytes ”*mot konkret vederlag i form av gebyrer, provisjoner m.v.*” Videre mener utvalget at det bør innføres en avgift på margininntekter fra finansielle tjenester. Denne marginavgiften bør etter utvalgets oppfatning utformes slik at den så langt som mulig har merverdiavgiftens nøytralitetsegenskaper. Utvalget mener likevel at marginavgiften bør innføres så snart som mulig og selv om denne avgiften ikke ivaretar alle av merverdiavgiftens nøytralitetsegenskaper.

12.1.2 Advokatforeningens syn

Til tross for at Scheel-utvalget ikke fremmer konkrete forslag, og kun kommenterer Finansdepartementets omtale inntatt i Prop. 1 (2013-2014), ønsker Advokatforeningen å komme med enkelte innspill.

Merverdiavgiftsloven pålegger merverdiavgift på all omsetning av varer og tjenester i merverdiavgiftsområdet, med mindre varen eller tjenesten etter sin art er unntatt merverdiavgiftsplikt. Scheel-utvalget foreslår en meget vid og generell utvidelse av avgiftsplikten når det gjelder

finansielle tjenester gjennom følgende forslag: «*Merverdiavgiftsgrunnlaget bør utvides til å omfatte finansielle tjenester som ytes mot konkrete vederlag i form av gebyrer, provisjon mv., for eksempel skadeforsikring.*»

Innstillingen gir ingen ytterligere avgrensninger, og reiser en rekke uavklarte spørsmål. Advokatforeningen mener det er uheldig om merverdiavgiftslovens system avvikes ved at avgrensningskriteriet for avgiftspliktige finansielle tjenester blir om det ytes et ”konkret vederlag” for tjenesten. Et slikt avgrensningskriterium kan gi grunnlag for mange tvister. Det er derfor behov for en langt mer detaljert og grundig utredning før en slik utvidelse av avgiftsplikten eventuelt innføres.

Som fremholdt av Scheel-utvalget er næringsdrivendes bruk av finansielle tjenester overbeskattet på grunn av at det ikke er avgiftsplikt og derved fradragsrett for merverdiavgift innen finansiell sektor. Innføres merverdiavgift på finansielle tjenester, mener Advokatforeningen at departementet også må vurdere nøytralitetsegenskapene overfor kjøper av slike tjenester herunder fradragsretten for inngående merverdiavgift for kjøpere av finansielle tjenester.

Når det gjelder forslaget om å innføre marginavgift, vil dette kreve en særlig grundig utredning, ettersom en slik innføring vil innebære en særnorsk avgift som vil kunne gi store utfordringer for næringen. Norge er et lite kapitalmarked i internasjonal målestokk, noe som gjør det viktig å opprettholde like konkurransevilkår. Særlig viktig har dette blitt de seneste årene hvor den grenseoverskridende handelen har blitt stadig større. En særnorsk marginavgift vil kunne svekke den norske konkurranseevnen, og gi uheldige og utilsiktede konkurransevidringer. Videre vil en innføring av marginavgift medføre tekniske utfordringer som må utredes nærmere.

Omsetning og formidling av finansielle tjenester er i dag i hovedsak unntatt fra merverdiavgift. Dette til tross for at det en rekke ganger har vært utredet ulike modeller for at finansielle tjenester kan omfattes av den generelle avgiftsplikten.

Et sterkt argument mot en slik innføring har vært disse tjenestenes avgiftsmessige stilling i andre sammenlignbare land hvor det ikke har foreligget et tilstrekkelig grunnlag for å komme frem til en entydig og praktiserbar avgrensning og definisjon av unntaket for finansielle tjenester. Dette er det heller ikke oppnådd enighet om ennå, verken i EU eller OECD. For ikke å svekke konkurranseevnen til norske tilbydere i en næring med stadig større internasjonal konkurranse, er det viktig at norske regler følger den regulering som det blir internasjonal enighet om.

Advokatforeningen mener derfor at arbeidet med å finne frem til en egnet modell for merverdiavgift på finansielle tjenester må gjennomføres som et ledd i et internasjonalt samarbeid, noe Finansdepartementet også har uttalt en rekke ganger tidligere.

Scheel-utvalgets forslag innebærer en betydelig endring av dagens merverdiavgiftssystem, og må underlegges en grundig kartlegging av konsekvensene, samt en langt mer detaljert avgrensning.

En eventuell innføring av merverdiavgift på finansielle tjenester i Norge bør videre søkes harmonisert med EU-regelverket for å unngå en særnorsk ordning som har uheldige konkurransevridende konsekvenser i et lite kapitalmarked som Norge.

12.2 Beskatning av forsikringsselskaper

Hva gjelder direkte beskatning av forsikringsforetak er det særlig retten til fradrag for forsikringstekniske avsetninger utvalget anser problematisk.

For det første uttrykker utvalget seg generelt negativt til koblingen mellom "de aktuelle avsetningene etter forsikringslovgivningen og regnskapsreglene". For det andre retter Utvalget konkret kritikk mot det at urealiserte verdisvingninger på investeringer i datterselskaper går inn i avsetningsgrunnlaget, og dermed blir gjenstand for inntekts- eller fradragsføring. Dette medfører etter utvalgets syn en lempeligere beskatning for forsikringsvirksomhet.

Advokatforeningen vil påpeke at utvalget overser det grunnleggende rettspolitiske utgangspunkt for beskatning av forsikringsvirksomhet, som er at kundemidler ikke bør beskattes på foretakets hånd, men på polisehavers ved utbetaling. Dagens ordning er også retts teknisk enkel, og skaper få tvister. Å ha egne regler for skattemessige avsetninger for forsikringsselskap vil virke svært kompliserende og kostnadsdrivende.

Etter Advokatforeningens syn virker det lite gjennomtenkt å karakterisere dagens skatteregime som "lempelig". Dagens regler er langt på vei i samsvar med internasjonal praksis, og gir ikke særfordeler til norsk forsikringsvirksomhet.

Advokatforeningen vil også påpeke at en mer begrenset fradragsrett for avsetninger vil påvirke selskapenes soliditet negativt, og motvirke internasjonale tiltak som ellers blir gjennomført for å styrke soliditeten.

Utvalget hevder også at forsikringsselskaper får et urettmessig fradrag ved fradragsføring av regnskapsmessig inntekt som ikke er realisert skattemessig. Dette er uriktig, da det normalt kun vil dreie seg om en tidfestingsforskjell. Hensynet til å motvirke fradrag for skattefri inntekt strekker seg ikke så langt at det kan begrunne dobbeltbeskatning.

Advokatforeningen vil advare mot omlegning av skatteregimet for forsikringsselskaper på grunnlag av en kortfattet og overfladisk gjennomgang i Scheelutvalget. Foreningen vil påpeke at det skjer en betydelig regelutvikling internasjonalt som kan påvirke selskapenes skattemessige status, og man bør i det minste vurdere eventuelle lovendringer i lys av dette, under hensyntagen til næringens konkurransesituasjon.

13. Avskrivninger – kap 10

13.1 Scheel-utvalgets forslag

Scheel-utvalget uttaler at selskapsskatten bør utformes slik at den i minst mulig grad påvirker

bedriftsøkonomiske beslutninger som for eksempel investeringsomfang, hvilke driftsmidler det investeres i og utskiftingstidspunktet for driftsmidler.

Skal man hindre vridninger i investeringene som følge av avskrivningssatsene, bør disse tilsvare det faktiske økonomiske verdifallet. Det faktiske verdifallet varierer mye mellom ulike typer av driftsmidler. Utvalget erkjenner at det verken er mulig å utforme eller implementere et system der avskrivningssatsene tilsvarer faktisk økonomisk verdifall for hvert enkelt driftsmiddel. I praksis er en derfor nødt til å gjøre visse forenklinger. Et tilstrekkelig enkelt sjablongmessig system for avskrivninger bør likevel utformes slik at det vrir investeringene minst mulig. Etter at utvalget har vurdert systemene i andre land – og deretter vurdert saldogruppe for saldogruppe ender en opp med et avskrivningsregime som i stor grad er likt dagens.

Scheel-utvalgets forslag til saldogrupper og avskrivningssatser

Saldogruppe	Gjeldende sats	Utvalgets forslag
Saldogruppe a (kontormaskiner o.l.)	30	30
Saldogruppe b (ervertet forretningsverdi)	20	20
Saldogruppe c (vogntog, lastebiler, busser, varebiler mv.)	20	20
Saldogruppe d (maskiner og inventar mv.) ¹	20*	20
Saldogruppe e (skip, rigger mv.)	14	10
Saldogruppe f (fly, helikopter)	12	12
Saldogruppe g (anlegg for overføring og distribusjon av el. kraft og elektroteknisk utrustning i kraftforetak)	5	5
Saldogruppe h (bygg og anlegg) ²	4(6/10)	4/10
Saldogruppe i (forretningsbygg)	2	2
Saldogruppe j (tekniske installasjoner i forretningsbygg og andre næringsbygg)	10	10
Saldogruppe l (personbiler) – ny gruppe	20	15

¹Startavskrivninger i saldogruppe d avvikles.

²Muligheten for å avskrive bygg og anlegg med en brukstid kortere enn 20 år med inntil 10 % videreføres. Forhøyet avskrivningssats for husdyrbygg i landbruket avvikles. Hoteller, losjehus og bevertningssteder flyttes til saldogruppe i.

Det fremgår av tabellen at utvalgets forslag stort sett er skatteskjerpelser:

- Den viktigste endringen er at satsen for skip, rigger og fartøyer mv foreslås senket fra 14 % til 10 %.

- Videre vil utvalget ta bort den såkalte startavskrivningen i saldogruppe for maskiner og inventar. Startavskrivningen ble innført for inntektsåret 2014, og ga 10 % ekstra avskrivning i ervervsåret (i tillegg til ordinær avskrivning).
- Utvalget mener videre at personbiler avskrives for raskt, og vil lage en egen saldogruppe (gruppe I) for personbiler med 15 % som avskrivningssats. Utvalget holder døren åpen for at drosjebiler skal kunne avskrives raskere, og overlater til Finansdepartementet å undersøke reelt verdifall på slike biler.
- Hoteller og bevertningssteder mv foreslås flyttet fra bygg og anleggsgruppen, som har 4 % i sats, til saldogruppe forretningsbygg som har avskrivningssats på 2 %.
- Anlegg som har så enkel konstruksjon at brukstiden er under 20 år kan etter dagens regler avskrives med inntil 10 pst. Utvalget foreslår at tidsgrensen settes til 25 eller 30 år, noe som vil være en skattelettelse for enkelte bedrifter.
- Utvalget foreslår også at den forhøyete avskrivningssatsen for husdyrbygg fjernes slik at husdyrbygg avskrives etter vanlig sats for anlegg med 4 % (mot nå 6 %).

Scheel-utvalget mener at det er behov for en grundig vurdering av ordinære avskrivningsregler i petroleumsvirksomheten slik at de bedre følger det økonomiske verdifallet. Nærmere angivelse av hvordan dette burde ha vært, ligger utenfor mandatet til utvalget.

Utvalget åpner for en vurdering av verdifall på **drosjebiler**, og eventuelt skille disse ut i en egen saldogruppe med høyere avskrivningssats dersom dagens avskrivningssats på 20 % påviselig er for lav.

Dagens regler for avskrivning av immaterielle eiendeler foreslås videreført. Det samme gjelder aktiveringsplikten for FoU-kostnader.

13.2 Advokatforeningens syn

Advokatforeningen er enig i at et nøytralitetssynspunkt – som i minst mulig grad påvirker bedriftsøkonomiske beslutninger som for eksempel investeringsomfang, hvilke driftsmidler det investeres i og utskiftingstidspunktet for driftsmidler - bør være utgangspunktet også hva gjelder skattemessige avskrivninger. Videre er Advokatforeningen enig i de betraktninger som gjøres knyttet til modell (standard selskapsskatt).

Advokatforeningen støtter på bakgrunn av det ovenstående at det gjøres en tilpasning til økonomisk levetid hva gjelder de skattemessige avskrivninger. Som det vil fremgå nedenfor, er Advokatforeningen dog av den oppfatning at økonomisk levetid i konkurranseutsatte næringer ikke nødvendigvis er samsvarende med hvor lenge et driftsmiddel kan fungere. Etter Advokatforeningens syn, fremsetter utvalget et forslag som i minimal utstrekning tar inn over seg nye næringer og nye driftsmidlers behov for egne saldogrupper, og det hele virker noe utdatert. Det gjøres minimale justeringer av satsene, hoteller flyttes ned en kategori – og én ny saldogruppe introduseres, og det er for personbiler - og muligens enda en for drosjebiler.

Siden saldoreglene ble introdusert, har det skjedd betydelige endringer i næringslivet, og en rekke nye næringer og driftsmidler har kommet til. Advokatforeninger er både overrasket og skuffet over at utvalget ikke har foreslått avskrivningsregler for produksjonsinnretninger/prosessanlegg m.v. – som ofte anses som integrert del av bygg og anlegg og havner i saldogruppe h – med påviselig for lav avskrivning der de avskrives med bygget/anlegget.

Videre savner Advokatforeningen saldogrupper for nyere næringer – med betydelige investeringer i driftsmidler, så som:

- Vindmølleparker - onshore/offshore
- Distribusjon av gass (rør- og distribusjonsanlegg eiet av andre aktører enn oppstrømsvirksomhet)
- Serverparker/anlegg for lagring av data
- Telecom – master/anlegg/fiberkabler/trådløse sendere
- Fiskeoppdrett til lands/til vanns

Advokatforeningen ville funnet det naturlig at man ved en slik fullstendig gjennomgang av avskrivningssystemet som en her legger opp til, også vurderte levetid i teknisk forstand – ikke bare i forhold til verdifall. Dette kan være en problemstilling i forhold til bl.a. datautstyr, hvor virksomheter som vil ligge i forkant av utviklingen/opplever sterk konkurranse, gjerne må skifte ut utstyr hyppig. Her burde det kommet avklaringer i forhold til hva som er levetid i forhold til 3-årsregelen, som foreslås videreført.

Noe av det samme gjør seg gjeldende innen hoteller og forretningsbygg – den økonomiske levetiden er lang, i den forstand at bygget vil stå der i lang tid. Kravene til så vel interiør/eksteriør, inndeling og tekniske spesifikasjoner er i stadig endring, og de aktørene som vil hevde seg i en stadig tøffere konkurranse, må stadig endre på både bygg og innredning. Her gis det fradrag for vedlikehold, men ofte vil nok endringene som må utføres i sykluser på fra 5 til 15 år (avhengig av hva slags type bygg det er tale om), være så vidt omfattende at de anses som påkostninger som må aktiveres. Med saldoavskrivninger på 2 % vil en ikke fange opp det reelle verdifallet som denne type bygg undergår – om en hensyntar de stadige moderniserings- og endringsbehov.

Advokatforeningen mener det også er grunn til å påpeke at det er gode grunner for å vurdere innføring av mer fleksible ordninger for FOU. Det kan i mange tilfeller være vanskelig å avgjøre om vilkårene for aktivering av slike kostnader er til stede, og det har vært unødvendig mange tvister om dette temaet. Innføring av valgfrihet vil kunne stimulere til økt kommersiell FOU og fradragføring mer i tråd med forventet økonomisk levetid. I tillegg er det en konkurranseuleppe at det ikke er adgang til varelageravskrivning etter norsk rett.

Advokatforeningen vil også påpeke at det er behov for å revurdere avskrivningstakten for driftsmidler i vannkraftproduksjon. Etter dagens regler for grunnrentebeskatning avskrives disse lineært over henholdsvis 67 og 40 år, og nåverdien av avskrivningene står ikke i forhold til

den økonomiske levetiden. Dette fører til at en rekke prosjekter kan være ulønnsomme etter skatt.

Endelig vil Advokatforeningen påpeke at virksomheter som vurderer å investere inn i Norge fra utlandet, ofte ser hen til formell skattesats og avskrivningsregime. Herunder er en opptatt av om det er egne startavskrivninger og om det er et eget system for FoU og immaterielle eiendeler.

Mange europeiske land har slike incentiver, og selv om Advokatforeningen i prinsippet er enig med utvalget i at skattesystemet i størst mulig grad skal være nøytralt, bør en ikke lukke øynene helt for denne type incentiver. Ved en gjennomgang av avskrivningsregimet ville det således vært relevant i større grad også å vurdere andre lands incentiver – herunder også startavskrivninger (som utvalget foreslår å avvikle).

Oppsummert er det Advokatforeningens syn at avskrivningsreglene fortjener en grundigere og bredere gjennomgang enn det utvalget har funnet grunn til å gjøre. Basert på de senere års tvister både for forvaltningen og domstolene, kan det tyde på at systemet er modent for en revisjon.

14. Forslag om alminnelig inntekt på 20% - kap 11

Skatt på alminnelig inntekt er foreslått redusert til 20 %. Reduksjonen innebærer imidlertid et stort provenytap, og dette er foreslått dekket gjennom en ny progressiv skatt på personinntekt. Det foreslås en ny skatt på all personinntekt med fire trinn, som også erstatter dagens toppskatt

- Sats på 3 % for inntekter mellom 140 000 kroner og 206 000 kroner
- Sats på 6 % for inntekter mellom 206 000 og 544 800 kroner
- Sats på 15 % for inntekter mellom 544 800 kroner og 885 600 kroner
- Sats på 18 % for inntekter over 885 600 kroner

Marginalskattesatsen blir 52,8 %.

Advokatforeningens merknader til dette er samlet under avsnittet om økt eierbeskatning, da mange av problemstillingene er sammenfallende.

15. Økt skatt på eierinntekter (aksjeinntekter) – kap 11.3

15.1 Scheel-utvalgets forslag

Utvalget foreslår at skattesatsen på eierinntekter økes fra 27 % til 41 %. Dette innebærer økt skatt på aksjeutbytte og aksjegevinst, og økt samlet beskatning av selskap og aksjonær med 6,1 prosentpoeng fra dagens 46,7 % til 52,8 %.

15.2 Advokatforeningens syn

Advokatforeningen er ikke enig i at det er nødvendig å ha lik skattesats for alminnelig inntekt for

fysiske personer og selskaper.

Advokatforeningen erfarer at det kun er 27 land som har lik skattesats for selskaper og privatpersoner (<http://www.kpmg.com/Global/en/services/Tax/tax-tools-and-resources/Pages/tax-rates-online.aspx>):

Land med lik skattesats for selskaper og privatpersoner
Afghanistan
Bosnia Herzegovina
Bulgaria
Egypt
El Salvador
Estland
Fiji
Ghana
India
Jamaica
Jordan
Kenya
Lithauen
Macau
Malawi
Malta
Mauritius
Montenegro
Mosambik
Panama
Peru
Romania
Samoa
Serbia
Sierra Leone
Trinidad og Tobago
Venezuela

Dette bildet kompliseres av ulike nivåer på sosiale avgifter på arbeid, men illustrerer at det er unntaket snarere enn regelen at skattesatsen er den samme.

Det er ikke ønskelig med så store satsforskjeller på ulike typer av inntekt for privatpersoner, og forslaget vil medføre at privatpersoners investeringer i fast eiendom og obligasjoner blir favorisert, framfor investeringer i aksjemarkedet.

Scheel-utvalgets forslag vil skape ny terskelproblematikk, da forskjellen i skatt på kapitalavkastning og arbeid vil bli økt sammenlignet med dagens forskjeller. Forslaget vil medføre at det blir ytterligere satsforskjell mellom

- Skattlegging av arbeidsinntekt (med opptil 52,8 %) og kapitalinntekt (20 %).
- Samlet beskatning fra aksjer og deltakerlignet selskap med opptil 52,8 % og andre kapitalinntekter (20 %).

Satsforskjellene fremstår etter Advokatforeningens syn som lite velbegrunnede. For eksempel synes det helt umotivert at beskatningen av avkastning på for eksempel konvertible obligasjoner og andre obligasjoner skal være 20 %, mens utbytter og gevinster på aksjer i samme selskap beskattes med inntil 52,8 %. Den økonomiske avkastningen er i begge tilfeller tilnærmet den samme (endring i aksjeverdien).

Advokatforeningen antar også at satsforskjellene vil øke presset på tilpasninger, slik at inntekter klassifiseres som kapitalinntekter snarere enn som aksjeinntekter eller arbeidsinntekter. Det bør unngås å fremme forslag som medfører press på tilpasninger på grunn av satsforskjeller og som i neste runde slås hardt ned på av skattemyndighetene med endringssaker og illeggelse av tilleggsskatt nettopp fordi skattyterne tilpasser seg.

Når det særskilt gjelder eierbeskatningen, tilkommer det at arbeidsinntekter gir trygderettigheter, mens eierinntekter ikke gjør det. Det er derfor etter Advokatforeningens syn ikke åpenbart at skattetrykket skal være likt for de to inntektstypene, selv om dette primært har betydning for inntekter opp til ca 7G. I tillegg kommer at kapitalinntekter beskattes hardere, da kapital også er gjenstand for formuesbeskatning, mens arbeidsevne ikke er det.

Forslaget vil også innebære en skjerpet beskatning av norske eiere, særlig sett i sammenheng med formuesskatten. Samlet blir skattetrykket på norske eiere meget høyt. I og med at utenlandske eiere normalt ikke betaler formuesskatt og heller ikke den høye norske eierbeskatningen, blir det også en sterk diskriminering av norske eiere sammenlignet med utenlandske eiere av norske selskaper. Advokatforeningen etterlyser en samfunnsmessig analyse av denne effekten, og er ikke enig med utvalget i at det ikke spiller noen rolle om investeringer foretas av investorer i Norge eller utlandet.

Sett i sammenheng med formuesskatten kan det være grunn til å tro at eiere av norske selskaper mer aktivt vil måtte vurdere å emigrere fra Norge.

Det antas at en satsendring slik utvalget foreslår, vil kunne medføre at eierne tilpasser seg ved at selskapene tømmes for egenkapital. Aksjonærene tar heller utbytte ut nå med gjeldende utbytteskatt på 27 %, fremfor en fremtidig utbyttebeskatning på 41 %. Dersom tidligere opptjent overskudd ikke utdeles før den nye satsen eventuelt blir innført, vil effektiv skatt på tidligere opptjent overskudd, selskap og aksjonær sett i sammenheng, være i underkant av 60 %.

16. Beskatning av aksjonærlån

Utvalget foreslår å innføre en regel om at lån som ytes fra selskap til personlige aksjonærer skattemessig skal behandles som utbytte. Det foreslås derfor på generelt grunnlag å avvikle muligheten til å låne penger fra selskapet skattefritt. Alle slike utbetalinger skal etter forslaget anses som utbytte og beskattes deretter. Utvalget ber også Finansdepartementet vurdere en rekkefølgeregel for skattemessig behandling av tilbakebetaling av kapital.

Advokatforeningen støtter forslaget om en klar regel. Det er for mange tvister etter dagens regler hvor skattekontoret omklassifiserer gjeld til utbytte og legger tilleggsskatt.

17. Diverse fradragordninger

Utvalget mener at skattesystemet ikke bør benyttes til å subsidiere aktiviteter eller gi fradrag for inntekter som ikke har direkte tilknytning til opptjening av inntekten. Utvalget foreslår å oppheve følgende fradrag og ordninger:

- Skatteklasser 2
- BSU-ordningen
- Sjømanns- og fiskerfradraget
- Fradraget for gaver til frivillige organisasjoner
- Fradraget for fagforeningskontingent
- Fradraget for reiseutgifter mellom hjem og arbeidssted
- Fradraget for pendlerutgifter (skal i stedet inngå som en del av minstefradraget)
- Foreldrefradraget
- Særskilte regler i Nord-Troms og Finnmark

Det alminnelige rentefradraget for personer er ikke foreslått opphevet, men utvalget signaliserer sterkt at dette bør oppheves.

Advokatforeningen støtter dette synet på prinsipielt grunnlag. Skattesystemet skal være så nøytralt som mulig – og ikke subsidiere visse aktiviteter på bekostning av andre. Temaet fortjener dog en grundigere gjennomgang enn hva utvalget har gitt det.

18. Skatt på formue og eiendom – kap 12

18.1 Scheel-utvalget

Utvalget foreslår en provenynøytral omlegging av formuesskatten for å få en mest mulig ensartet verdsettelse av formuesobjektene og gjelden, og dermed en mer ensartet skattlegging av de ulike formuesobjektene. Følgende endringer foreslås:

- Ligningsverdiene av primærbolig, sekundærbolig og næringseiendom økes til 80 % av anslått markedsverdi.
- Ligningsverdiene av fritidseiendom dobles inntil det innføres et system for verdsetting som bedre reflekterer markedsverdiene.
- Alle andre eiendeler, herunder bankinnskudd og aksjer, og gjeld reduseres til 80 % av dagens verdi.

Bunnfradraget økes fra dagens 1 000 000 kroner til 2 130 000 kroner.

18.2 Advokatforeningens syn

Advokatforeningen registrerer at det pågår en omfattende debatt for og imot formuesskatt. Samtidig er det på det rene at formuesskatten ikke har gjennomgått en tilsvarende reform som inntektsskatten ved skattereformen av 1992 eller skattereformen av 2004/2006. Fra 2006 har formuesbeskatningen blitt kraftig skjerpet for norske aksjeeiere. Fjerning av aksjerabatt og skattebegrensningsregelen har kommet inn i skattevedtak eller budsjettforslag uten forutgående konsekvensutredninger. Fra 2014 har formuesskattesatsen blitt redusert.

Advokatforeningen ser at formuesskatt kan spille en rolle i forhold til fordelingssynspunktet og et ønske om å avverge at enkelte formuende personer kan bli nullskattytere. Når aksjonærmodellen får full effekt, vil behovet for formuesskatt som sikkerhetsventil reduseres.

Advokatforeningen ser flere betenkelige sider med formuesskatten. Det er i dag kun Norge og et fåtall land som har en slik ordning. Formuesskatten har uheldige virkninger for norsk eierskap, da virksomheter med norske eiere må dele ut utbytte for at eierne skal kunne betale formuesskatt. Selv i nedgangstider hvor det ikke foreligger utbyttegrunnlag, må formuesskatt betales, og eierne kan bli tvunget til å selge aksjer for å kunne betale formuesskatten.

Formuesskatten har ulik verdsettelse av f.eks. børsnoterte og ikke-børsnoterte aksjer, goodwill,

egenutviklede immaterielle eiendeler, fremtidige pensjonsrettigheter, skip, tomter og eiendommer

Advokatforeningen er enig med Scheel-utvalget når utvalget uttaler (s. 296): «*Formuesskatten har i dag en svært uheldig utforming. Satsen er relativt høy og formuesobjekter verdsettes svært ulikt.*». Det er på det rene at visse typer av eiendeler verdsettes under markedsverdi eller fritas for skatt, mens andre typer av eiendeler verdsettes over markedsverdi. Som eksempel på det siste kan nevnes produksjonsbedrifter, hvor varelager, kundefordringer og råvarer typisk verdsettes til pålydende, selv om virksomhetens marginer kan være beskjedne.

Scheel-utvalget kritiserer dagens ikke-nøytrale innretning av formuesskatten, som gir incentiver til å innrette sammensetningen av sparingen i forhold til hvordan de ulike formuesobjektene verdsettes. Spesielt påpekes at dagens formuesskatteordning vrir investeringer over til ikke-børsnoterte aksjer fremfor børsnoterte aksjer, og da særlig grunnet at goodwill og egenutviklede immaterielle eiendeler ikke inngår i ikke-børsnoterte aksjers formuesskattegrunnlag.

Utvalgets løsning på de uttalte nøytralitetsutfordringene består hovedsakelig i å endre formuesskattegrunnlaget på deler av fast eiendom ved å øke ligningsverdi på primærbolig, sekundærbolig og næringseiendom til 80 % av anslått markedsverdi, doubling av ligningsverdien av fritidseiendom, samt å verdsette andre eiendeler og gjeld til 80 %.

Forslaget tar sikte på å oppnå en mer lik verdsettelse av ulike formuesgoder for formuesskatteformål. Lik verdsettelse av ulike formuesgoder vil medvirke til å hindre en skattemotivert vridning til investeringer i bestemte formuesgoder fremfor andre.

Advokatforeningen er enig i at oppjustering av formuesverdien av eiendom øker nøytraliteten og isolert sett fremstår rasjonelt. Forslaget gjør likevel ikke mer enn å rette opp en spesiell del av skjevhetene i dagens system. Det er ikke foreslått noe som retter opp skjevhetene og treffsikkerheten i formuesskattereglene.

Samtidig vil Advokatforeningen bemerke at økningen av formuesverdien av eiendom, kombinert med reduksjon av verdien av gjeld, vil innebære en betydelig økning av formuesskatten. For å redusere virkningen av endrede regler for verdsettelse, er det foreslått å øke bunnfradraget. Bunnfradraget bør imidlertid økes betydelig mer. Formuesskatten er uvanlig i land som er sammenlignbare med Norge – kun Sveits og Frankrike har lignende ordninger. Ordningen i Frankrike er mest lik, og her er bunnfradraget omtrent 8 ganger høyere enn i Norge.

Det er dessuten visse svakheter ved forslaget som Advokatforeningen ønsker å påpeke. Verdsettelsessystemet for både primærboliger og sekundærboliger er i dag ikke særlig treffsikkert. Utvalget gjengir SSBs anslag at 75 % av alle omsatte boliger har en estimert markedsverdi som ligger på 80 til 120 % av observert markedsverdi, hvorav 9 % har en estimert markedsverdi under 80 %. Utvalget synes i sitt forslag å forutsette at det ikke lenger skal være noen sikkerhetsventil i de tilfellene der estimert formuesverdi faktisk ligger høyere enn faktisk markedsverdi.

Dette forholdet bør også skjerpe kravet til treffsikkerhet i verdsettelsen av formueskattegrunnlaget. Advokatforeningen er av den oppfatning at sikkerhetsventiler bør videreføres.

Advokatforeningen er videre av den oppfatning at formuesskatten fortjener en omfattende reform. I den forbindelse bør det vurderes å innføre en sontring mellom såkalt arbeidende kapital og passiv kapital, og Advokatforeningen er således uenig med utvalget når utvalget konkluderer med at dette ikke bør utredes nærmere. Det bør også vurderes unntak for utbytte-/uttaksskatt på den del av formuen som må tas ut for å dekke formuesskatten. Formålet om beskatning ved privat uttak slår ikke til når utbytte kun må tas ut for å dekke formuesskatt.

19. Boligbeskatning – kap 12

Utvalget mener favoriseringen av bolig i inntektsbeskatningen bør reduseres, og foreslår å oppheve skattefritaket ved utleie av hybler mv i egen bolig. Eier må da gis rett til fradrag for kostnader som er tilstrekkelig tilknyttet utleieforholdet, og det foreslås at departementet utreder mulige regler for sjablongmessig fradrag for kostnader tilknyttet utleieforholdet, herunder bruk av redusert sats eller bunnfradrag.

Eiendomsskatt i kommunene foreslås videreført. Utvalget peker imidlertid på at behovet for å sikre en rimelig skattebelastning tilsier enten en overgang til statlig eiendomsskatt eller en bedre koordinering av regler mellom stat og kommune. Utvalget peker videre på at det er gode grunner for å trappe ned og avvikle dagens dokumentavgift, men at dette minst bør motsvares av en tilsvarende økning i bolig- og eiendomsbeskatningen.

Forslaget innebærer en innstramming av den gunstige inntektsbeskatningen. Boligbeskatningen har vært meget gunstig over lang tid, og den synes til dels dårlig begrunnet.

Advokatforeningen er i prinsippet enig i at skattesystemet bør være så nøytralt som mulig – og at ingen bør favoriseres over skatteseddelen. De forslag som fremsettes bør dog utredes noe nærmere – der en også ser på hvilke effekter skattepliktig utleie av egen bolig (inntil 50 %) skal ha på fradragsretten for kostnader knyttet til utleien.

20. Avgift – endret satsstruktur – kap 1

20.1 Scheel-utvalgets forslag

Scheel-utvalget foreslår at det innføres et tosattssystem i merverdiavgiften, hvor den generelle satsen er 25 % og hvor dagens nullsats og laveste sats økes til 15 %. Videre anbefaler Scheel-utvalget at departementet vurderer en omlegging til én felles merverdiavgiftssats i overkant av 23 %, for alle merverdiavgiftspliktige varer og tjenester.

Scheel-utvalgets begrunnelse for å redusere antall ulike avgiftssatser er at dette er administrativt enklere og at de behovene en differensiert satsstruktur skal ivareta, heller bør ivaretas med særavgifter. Utvalget fremholder at merverdiavgiftssystemet er lite egnet til å ivareta fordelingshensyn, støtte til enkeltgrupper eller påvirke sammensetningen av forbruket.

20.2 Advokatforeningens syn

Advokatforeningen vil i det følgende kun kommentere Scheel-utvalgets forslag om et tosatssystem. Det er ikke naturlig her å kommentere anbefalingen om at departementet bør arbeide med sikte på å innføre én avgiftssats.

Advokatforeningen finner at rekkevidden av Utvalgets forslag er uklart. Advokatforeningen legger likevel til grunn at Utvalget ikke ønsker å fjerne nullsatsen ved eksportsalg.

Advokatforeningen er enig i at merverdiavgiftsreglene vil bli lettere å administrere dersom det benyttes færre avgiftssatser. De avgiftspliktige og skattekontoret trenger da sjeldnere å foreta et fordelingskjønn slik det i dag må gjøres når ulike varer eller tjenester med ulik avgiftssats selges under ett. Omsettes varer og tjenester separat, oppstår ikke problemstillingen.

Selv om forslaget vedtas må avgiftspliktige og skattekontoret likevel foreta et slikt fordelingskjønn når en unntatt vare eller tjeneste omsettes under ett med en avgiftspliktig vare eller tjeneste. Scheel-utvalgets forslag vil derfor ikke fullt ut eliminere de administrative kostnader.

Videre finner ikke Advokatforeningen at en økning av de laveste avgiftssatsene til 15 % skulle utløse behov for særavgifter, slik Scheel-utvalget antyder. Tvert imot, skulle det å heve dagens lavere satser tilsi at eventuelle særavgifter ble redusert. Særavgifter gir heller ingen rett til fradrag.

Advokatforeningen registrerer at Scheel-utvalget mener at merverdiavgiftslovgivningen utelukkende bør ha til formål å skaffe staten inntekter. Dette er et rettspolitisk spørsmål som Advokatforeningen ikke tar standpunkt til.

Advokatforeningen fremholder at de administrative hensynene Scheel-utvalget påberoper for å innføre 15 % som lavere sats, langt på vei kan avhjelpest ved at det i forskrift gis regler om fordelingskjønnet slik det for eksempel er gjort for hotellnæringen i merverdiavgiftsforskriften § 5-5-1.

Advokatforeningen vil også fremholde at Scheel-utvalgets forslag ikke går nærmere inn på hvordan de ulike interessene som er beskyttet med lavere merverdiavgiftssats etter dagens system, skal ivaretas med Scheel-utvalgets forslag. Det er utilfredsstillende at Scheel-utvalget ikke behandler dette nærmere når det foreslår så vidtgående endringer i merverdiavgiftssystemet. Advokatforeningen fremholder at det ikke er mulig å ta stilling til Scheel-utvalgets forslag om laveste avgiftssats på 15 %, før det er klargjort på hvilke måter de

ulike interessene skal beskyttes. Først når slikt forslag foreligger er det mulig å vurdere om Scheel-utvalgets forslag resulterer i en reduksjon i administrative kostnader samlet sett.

Vennlig hilsen

Erik Keiserud
leder

Merete Smith
generalsekretær