

Høringsnotat

Skjermingsmetoden for deltakere i deltakerlignet selskap

Anvendelse i utenlandsforhold

1	Innledning	3
2	Forholdsmessig begrensning av skatteplikt for utdeling	4
2.1	Om behovet for å begrense skatteplikt for utdeling	4
2.1.1	Innledning	4
2.1.2	Personlig deltaker som er bosatt i Norge	4
2.1.3	Personlig deltaker som ikke er bosatt i Norge	5
2.1.4	Antall skattytere som berøres	6
2.2	Hovedprinsippet for begrensning av skattepliktig utdeling	6
2.3	Når skal skatteplikten for utdeling begrenses forholdsmessig	8
2.4	Prinsipper for beregning av skattepliktig utdeling	10
2.4.1	Innledning	10
2.4.2	Utdeling som kan tilbakeføres til et bestemt virksomhetsområde	10
2.4.3	Utdeling som ikke kan tilbakeføres til et bestemt virksomhetsområde	11
2.4.4	Sikkerhetsventil – annet indirekte tilordningsgrunnlag i unntakstilfelle	13
2.4.5	Betydningen av at selskapet oppebærer utbytte	14
2.4.6	Selskapet er eget skattesubjekt i utlandet	15
2.4.7	Forholdet mellom utdeling og tilbakebetaling av innbetalt kapital	15
3	Forholdsmessig fradrag for skjerming	16
3.1	Innledning	16
3.2	Fradraget for skjerming reduseres forholdsmessig ved utdeling	17
4	Frist- og dokumentasjonsregler	19
5	Ikrafttredelse. Veiledning til ligningen for 2006 og 2007	20
6	Utkast til endringer i skatteloven § 10-47	21
7	Utkast til ny § 10-47 i skattelovforskriften	22

1 Innledning

Skjermingsmetoden for deltakere i deltakerlignet selskap er innført med virkning fra og med inntektsåret 2006. Den medfører at utdeling fra selskapet til personlig deltaker er skattepliktig som alminnelig inntekt etter skatteloven § 10-42. I utenlandsforhold oppstår særlige spørsmål om hvordan skattegrunnlaget skal beregnes. Dette er aktuelt for personer som er bosatt i Norge i tilfeller hvor skatteavtalen mellom Norge og et annet land er til hinder for at Norge beskatter selskapsinntekt fra et 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 disse tilfellene vil det normalt gjelde begrensninger for hvilken utdeling fra selskapet som kan skattlegges på deltakerens hånd i Norge. Dette kan være et resultat av de skrankene som skatteavtalene oppstiller for vår beskatningsrett. For så vidt gjelder utenlandske deltakere, følger begrensninger i beskatningsretten også av skatteloven. Det må i disse tilfellene foretas en skjønnsmessig fastsettelse av utdelingen som skal tas til beskatning etter skatteloven § 10-42. Det er i dag ikke fastsatt regler for hvordan dette skal gjennomføres i praksis. I dette notatet skisseres et forslag til regulering av de prinsippene som skal legges til grunn for å avgjøre hvilken andel av en brutto utdeling som skal skattlegges etter skatteloven § 10-42. Forslaget er tilpasset til de skrankene som skatteavtalene oppstiller for beskatningsretten, og må i det vesentlige anses som presisering av gjeldende regler. Formålet er å klargjøre i hvilke tilfeller skattyter skal ha krav på avkorting i skatteplikten etter skatteloven § 10-42 for utdeling fra selskapet, samt å regelfeste de prinsippene som skal legges til grunn for å fastsette skattepliktig utdeling. Dette vil innebære en forenkling både for skattyterne og for ligningsmyndigheten. Disse spørsmål behandles i avsnitt 2 i notatet.

Det oppstår også særlige spørsmål om hvordan skjerming etter skatteloven § 10-42 femte ledd skal fastsettes i utenlandsforhold der bare deler av deltakerens selskapsinntekt kan beskattes i Norge. Det er ikke i samsvar med formålet bak skjermingsmetoden dersom deltakerens investering i selskapet skal gi rett til full skjerming når bare deler av dennes fortjeneste fra selskapsdeltakelsen kan beskattes i Norge. I avsnitt 3 nedenfor skisseres et forslag til løsning av dette spørsmålet.

Dette høringsnotatet er en oppfølging de tema som omtales i Ot.prp. nr. 92 (2004-2005) i kapittel 1.11.3.3. Forslagene som fremmes i dette notatet innebærer imidlertid enklere løsninger enn det som ble antydnet i proposisjonen.

Forslaget gjør det nødvendig med enkelte endringer skatteloven § 10-47. De mer detaljpregede sidene av forslaget foreslås tatt inn i tilhørende forskriftsbestemmelser.

2 Forholdsmessig begrensning av skatteplikt for utdeling

2.1 Om behovet for å begrense skatteplikt for utdeling

2.1.1 Innledning

Utdelinger fra deltakerlignet selskap til personlig deltaker skattlegges som alminnelig inntekt, jf. skatteloven § 10-42. Utdelingen anses som virksomhetsinntekt. Det gjelder både etter skatteloven og i forhold til skatteavtalen, jf. Ot.prp. nr. 92 (2004-2005) side 55.

For at en utdeling skal kunne skattlegges i Norge, må deltakeren være skattepliktig hit på det tidspunktet da skatteplikten oppstår, det vil si da utdelingen skjer. Skatteplikt for utdelinger etter skatteloven § 10-42 forutsetter dermed at deltakeren på utdelingstidspunktet enten er bosatt i Norge, jf. skatteloven § 2-1, eller er begrenset skattepliktig hit etter skatteloven § 2-3 første ledd b for fortjeneste ved virksomhet som drives her eller bestyres herfra.

Skatteplikt til Norge forutsetter videre at beskatningsretten ikke er avskåret i skatteavtale med en annen stat. Da utdelingen anses som virksomhetsinntekt, er det skatteavtalens bestemmelser om virksomhetsinntekter som regulerer dette. Skatteavtalene har flere bestemmelser om virksomhetsinntekter, og hvilken som får anvendelse beror på typen virksomhet. Den alminnelige bestemmelsen om virksomhetsinntekter finner man i artikkel 7, jf. artikkel 5, i OECDs mønsterskatteavtale. Alle skatteavtalene Norge har inngått bygger på disse bestemmelsene. Utgangspunktet etter disse bestemmelsene er at virksomhetsinntekter bare skal kunne skattlegges i den staten hvor foretaket er bosatt eller hjemmehørende. I denne sammenhengen anses hver enkelt deltaker som et "foretak". Unntak gjelder om foretaket (deltakeren) utøver virksomhet i den annen stat gjennom et fast driftssted der. Da kan den annen stat skattlegge så mye av fortjenesten som kan tilskrives til det faste driftsstedet.

Skatteavtalene kan medføre at Norge i større eller mindre grad er avskåret fra å beskatte utdelinger fra selskapet til deltakeren, selv om vi har intern hjemmel til dette i skatteloven § 10-42. For deltakere som er bosatt i utlandet vil tilsvarende kunne følge av skatteloven § 2-3 første ledd b. Dette gjennomgås nærmere nedenfor. Det rettslige utgangspunkt er forskjellig avhengig av om deltakeren er bosatt i Norge eller ikke. De to situasjonene gjennomgås derfor hver for seg.

2.1.2 Personlig deltaker som er bosatt i Norge

Personlig skattyter som er bosatt i Norge, er skattepliktig hit for all sin inntekt uansett hvor i verden den er opptjent (globalinntektsprinsippet). Det følger av skatteloven § 2-1 niende ledd. Om vi ikke har skatteavtale med det landet der virksomheten foregår, gjennomføres beskatningen fullt ut etter skattelovens regler. De skatteavtaler som Norge har inngått etter 1992 gjør ingen innskrenkning i vår rett til å beskatte ordinære virksomhetsinntekter som personer bosatt i Norge oppebærer i det andre landet. Det har sammenheng med at nyere skatteavtaler benytter kreditmetoden som

fremgangsmåte for å forhindre at skattytere bosatt i Norge blir utsatt for internasjonal dobbeltbeskatning. Kreditmetoden innebærer at skattyter i utgangspunktet skattlegges i Norge for hele sin globalinntekt, men at det på visse vilkår gis fradrag (kredit) i norsk skatt for skatt betalt i utlandet av inntekt med utenlandsk kilde. Norge benytter i dag kreditmetoden for alminnelige virksomhetsinntekter i skatteavtalene med et flertall av våre viktigste avtalemotparter.

Den praktiske hovedregelen vil dermed være at all fortjeneste fra en selskapsdeltakelse er skattepliktig i Norge, også om hele eller deler av fortjenesten er opptjent i utlandet. Da vil skatteavtalene heller ikke medføre noe behov for å begrense skatteplikten etter skatteloven § 10-42 for utdelinger fra selskapet til personlig deltaker bosatt i Norge.

Det forekommer at virksomhetsinntekter fullt ut må unntas fra beskatning i Norge som følge av bestemmelse i skatteavtale. Ett slikt tilfelle er når skatteavtalen bestemmer at den aktuelle virksomhetsinntekten eksklusivt er forbeholdt et annet land til beskatning. Dette kan følge av skatteavtalen med noen land når selskapet driver internasjonal skips- eller luftfart, og det kan påvises at selskapet effektivt ledes fra det annet land.

Resultatet kan, i alle fall i prinsippet, bli det samme dersom selskapet utelukkende har virksomhet ved et fast driftssted i utlandet og Norge i skatteavtalen med dette landet anvender unntaksmetoden som framgangsmåte for å avverge internasjonal dobbeltbeskatning av virksomhetsinntekter. Unntaksmetoden innebærer at Norge som bostedsstat må avstå fra å skattlegge den fortjenesten som kan tilskrives et fast driftssted i utlandet. Norge benytter unntaksmetoden som framgangsmåte for å avverge internasjonal dobbeltbeskatning i mange av de skatteavtalene som ble inngått før 1992.¹ I begge de ovennevnte typetilfellene har Norge frasagt seg retten til å skattlegge enhver fortjeneste fra virksomheten, herunder også ved utdeling til deltakerne.

Det forekommer også, og det er nok mer vanlig i praksis, at *en del av* fortjenesten som deltakeren opptjener gjennom selskapet må unntas fra beskatning i Norge som følge av bestemmelse i skatteavtale. Ett typetilfelle er deltakelse i norsk selskap med virksomhet i Norge, som også er permanent etablert med en filial i et land hvor Norge anvender unntaksmetoden i skatteavtalen med vedkommende land. Et annet typetilfelle er deltakelse i norsk selskap som driver midlertidig virksomhet gjennom et fast driftssted i et (slikt) utland. I disse tilfellene følger det av skatteavtalen at Norge må avstå fra å skattlegge, løpende eller ved utdeling, fortjenesten som kan tilskrives til det faste driftsstedet i utlandet.

2.1.3 Personlig deltaker som ikke er bosatt i Norge

Det er en forutsetning for å kunne skattlegge en utdeling fra selskapet etter skatteloven § 10-42 at deltakeren på utdelingstidspunktet er skattepliktig til Norge etter skatteloven

¹ Gjelder pt. avtalene med Barbados, Belgia, Benin, Brasil, Bulgaria, Egypt, Elfenbenskysten, Filippinene, Indonesia, Israel, Italia, Jamaica, Kenya, Kina, Malaysia, Malta, Marokko, Nederlandske Antiller, Pakistan, Portugal, Sri Lanka, Sør Korea, Trinidad og Tobago, Tunisia, Tyrkia, Tyskland, USA, Zambia, Zimbabwe. Flere av disse er imidlertid under reforhandling med overgang til kredit.

§ 2-3 første ledd b. Når det foreligger skatteavtale mellom Norge og skattyters hjemstat er det normalt en forutsetning at skattyteren også utøver virksomhet gjennom et fast driftssted i Norge på utdelingstidspunktet.

Det er bare fortjenesten som kan tilskrives virksomheten som er skattepliktig til Norge som kan beskattes her. Dette følger både av skatteloven § 2-3 første ledd b og av artiklene 7 og 5 i OECDs mønsterskateavtale. I mange tilfeller vil dette medføre at bare en del av fortjenesten fra selskapsdeltakelsen er skattepliktig til Norge. Dette er tilfellet når deltakeren gjennom samme selskap også oppebærer virksomhetsinntekt som *ikke* kan skattlegges i Norge. Et eksempel kan være deltakelse i utenlandsk selskap som er etablert i flere land og som også har en filial i Norge. Et annet eksempel kan være deltakelse i et utenlandsk selskap hvor en eller flere av deltakere tar midlertidig entreprisoppdrag i Norge og utøver virksomhet gjennom et fast driftssted her. I slike tilfeller gjelder tilsvarende skranker i forhold til å gjennomføre beskatning ved utdeling fra selskapet til deltaker som er bosatt i utlandet.

En begrenset skattepliktig deltaker kan imidlertid godt være skattepliktig til Norge for hele fortjenesten ved selskapsdeltakelsen. Det gjelder for eksempel når selskapet bare har virksomhet i Norge. Det gjelder også for deltaker i selskap som driver skip i internasjonal fart når selskapet effektivt ledes fra Norge og skatteavtalen med deltakerens hjemstat gir Norge eksklusiv beskatningsrett til inntekten, jf. skatteloven § 2-34 annet ledd. I slike tilfeller vil også enhver utdeling fra selskapet til den utenlandske deltakeren være skattepliktig fullt ut.

2.1.4 Antall skattytere som berøres

Det er vanskelig å anslå hvor mange personlige skattytere som driver slik virksomhet at bare en del av utdelingen skal skattlegges i Norge. I praksis vil det antakelig gjelde et nokså beskjedent antall personer. I utgangspunktet må en anta at det er relativt få deltakerlignende selskaper som driver grenseoverskridende aktivitet av noe omfang. Personlige kommandittister i selskap som driver internasjonal skipsfart vil dessuten normalt bare bli skattlagt i én stat etter skatteavtalen. En god del av tilfellene vil trolig gjelde midlertidig grenseoverskridende entreprisoppdrag hvor omfanget er varierende og spesielt vanskelig å anslå.

2.2 Hovedprinsippet for begrensnings av skattepliktig utdeling

Skatteplikten for utdeling etter skatteloven § 10-42 må tolkes innskrenkende i lys av de skranker som følger av skatteavtalene, og av skatteloven § 2-3 første ledd b når det ikke foreligger skatteavtale med skattyters bostedsstat.

Det antas at det normalt vil være relativt enkelt å fastslå når en utdeling overhodet ikke kan beskattes i Norge. For personer bosatt i Norge vil dette primært gjelde i tilfeller der skatteavtalen eksklusivt forbeholder virksomhetsinntekten til beskatning i et annet land, se avsnitt 2.1.2 foran. Hvorvidt dette er situasjonen vil en ha tatt stilling til allerede ved den løpende overskuddsbeskatningen, og det er således ikke et spørsmål som aktualiseres særskilt ved utdeling fra selskapet. For personer bosatt i utlandet vil det

samme gjelde når Norge på utdelingstidspunktet ikke har hjemmel for å beskatte utdelingen, jf. punkt 2.1.3 foran.

I svært mange tilfeller kan det antakelig enkelt konstateres at hele utdelingen vil være skattepliktig til Norge. Det gjelder når virksomheten aldri har vært drevet andre steder enn i Norge. For deltakere som er bosatt i Norge gjelder det samme når virksomheten aldri har vært utøvet i et utland der Norge etter skatteavtalen med dette landet må avstå fra å beskatte fortjenesten i utlandet (dvs. hvor skatteavtalen med dette landet er basert på unntaksmetoden).

I andre tilfeller enn de ovennevnte må en imidlertid påregne at det kan være vanskelig å avgjøre om en utdeling skal skatteleggs fullt ut eller bare delvis i Norge. Etter gjeldende rett må utgangspunktet være at skatteplikten for utdelinger etter skatteloven § 10-42 bare skal begrenses når utdelingen må anses tatt fra virksomhet som Norge ikke kan, eller har kunnet, skattlegge, på grunn av bestemmelse i skatteavtale eller på grunn av deltakerens manglende (global) skatteplikt til Norge. I slike tilfeller må beskatningen av utdelingen begrenses forholdsmessig og brutto skattepliktig utdeling må fastsettes skjønnsmessig. Retningsgivende for skjønnet vil være hvilken del av virksomheten utdelingen skal anses tatt fra. Det vises også til Lignings-ABC 2006 punkt 7.10 på side 253, jf. punkt 7.3 på side 1162 og punkt 4.2.3 på side 1184.

Etter departementets vurdering er det ønskelig å nedfelle særskilt i skatteloven i hvilke tilfeller skatteplikten for utdeling etter skatteloven § 10-42 skal begrenses forholdsmessig. Departementet er videre av den oppfatning at det bør gis nærmere regler for hvordan brutto skattepliktig utdeling da skal beregnes. Dette bør reguleres i forskrift.

Flere hensyn må ivaretas ved utforming av regler som nevnt ovenfor, og disse er ikke nødvendigvis forenlige. Det er ønskelig å angi mest mulig presise vilkår for når skatteplikten for utdeling skal begrenses og for hvordan det skattepliktige beløpet da skal beregnes. Dette vil bidra til å minske rommet for skjønn og til å sikre en ensartet praksis. Videre er det ønskelig at reglene ikke medfører for stor administrativ belastning på skattyterne og ligningsmyndigheten. Reglene bør også utformes slik at det ikke reises tvil om hvorvidt de er forenlige med våre forpliktelser etter skatteavtalene. I denne sammenhengen er det etter departementets vurdering viktig at skatteplikten omfatter utdelinger som anses skjedd fra virksomhet som er skattlagt i Norge, og ikke andre utdelinger. Dette vil etter departementets syn være en materielt riktig beskatning, og det bør forhindres at et slikt resultat enkelt kan omgås.

I Ot.prp. nr. 92 (2004-2005) side 58 er det antydnet at det på deltakernivå kan bli behov for å holde oversikt over norsk beskattet inntekt som er tilbakeholdt i selskapet. Et slikt kontobasert system kan danne grunnlag for å beskatte enhver utdeling, så langt utdelt beløp ikke overstiger fortjenesten som deltakeren over tid er blitt beskattet for i Norge. Alternativt kan det danne grunnlag for å unnlate beskatning av utdelinger så langt det i

selskapet er forholdsmessig dekning for fortjenesten som deltakeren har blitt skattlagt for i Norge.

En fordel med slike kontobaserte løsninger er at det presist kan angis i hvilken utstrekning en utdeling skal være skattepliktig. De kan dermed også gjøres robust mot tilpasninger. En viktig innvending er imidlertid at slike systemer vil bli krevende å administrere både for skattyterne og for ligningsmyndigheten. De vil kreve oppfølging og ressurser ved ligningen for hvert år, også når det ikke foretas utdelinger fra selskapet. Det kan bli aktuelt å kreve åpningsbalanser ved erverv av andeler, og særlige åpningsbalanser ved innføring av ordningen. Det vises i den forbindelse til at det vil være mest konsistent med skjermingsmetoden for deltakere for øvrig og medregne også fortjeneste opparbeidet før 2006. Særlig for deltakere som er bosatt i utlandet antas det å bli byrdefullt med et kontobasert system.

Etter departementets oppfatning gir det imidlertid riktigere resultater dersom en i stedet beskatter enhver utdeling så langt den anses å stamme fra virksomhet som er beskattet i Norge. Denne tilnærmingen antas også å være sikrere i forhold til våre skatteavtaleforpliktelser. En regelfesting vil da hovedsaklig bestå i å nedfelle prinsipper for hvordan en utdeling skal tilbakeføres/tilordnes til virksomhet henholdsvis i og utenfor norsk beskatningsområde. Slike tilordningsregler vil i praksis måtte baseres på indirekte fordelingsnøkler. Det gjelder særlig ved utdeling av kontanter eller andre aktiva som er vanskelig å henføre til noen bestemt del av virksomheten. Administrative hensyn kan tilsa at en legger opp til relativt enkle tilordningsregler. Dette må veies mot hensynet til å unngå uriktige resultater og hensynet til våre skatteavtaleforpliktelser. Departementet går inn for denne siste tilnærmingen, og ikke for en kontobasert løsning som omtalt foran.

2.3 Når skal skatteplikten for utdeling begrenses forholdsmessig

Formålet med regelfestingen vil være å avgrense skatteplikten etter skatteloven § 10-42 mot slike utdelinger som anses skjedd fra virksomhet som på grunn av begrensninger som er nedfelt i skatteavtale eller skattyters manglende globalskatteplikt til Norge, ikke har vært gjenstand for løpende skatteplikt i Norge.

Det er ikke nødvendigvis sammenfall mellom *når* fortjeneste opptjenes i selskapet og når den deles ut til deltakerne. I den utstrekning utdelingen består av tidligere opparbeidet fortjeneste, er det i prinsippet relevant å se hen til beskatningsstedet også for tidligere år. Dette gjelder også eventuell fortjeneste som er opparbeidet i selskapet før skattyter ble deltaker, og som er i behold der.

Administrative hensyn tilsier imidlertid at det må gjelde grenser for hvilken tidsperiode det i denne sammenhengen skal være relevant å se hen til. Det ligger betydelige administrative besparelser i å begrense den relevante perioden til den tiden da skattyter selv har vært deltaker i selskapet. Videre er det slik at desto lenger bakover i deltakers eierperiode en går, desto mindre er sannsynligheten for at årets utdeling består av fortjeneste fra et slikt tidligere år. Departementet går på denne bakgrunn inn for at det

som hovedregel bare skal ses hen til fortjeneste opptjent i skattyters egen eiertid, innenfor en periode på maksimalt fem år. Tilsvarende skranker er for øvrig bygget inn i reglene om kredit for underliggende selskapsskatt i skatteloven §§ 16-30 flg., som reiser lignende problemstillinger.

Det foreslås derfor at skatteplikten for utdeling etter skatteloven § 10-42 begrenses forholdsmessig for personlig deltaker som ikke kan skattlegges i Norge for hele sin del av selskapets fortjeneste i inntektsåret eller noen av de fire forutgående inntektsårene, når dette er et resultat av bestemmelser i skatteavtale med fremmed stat eller skattyters manglende globalskatteplikt til Norge. Tilsvarende skal da gjelde for personlig deltakers konkursbo eller dødsbo. Det legges opp til at skattyter må fremme særskilt krav om begrensning i skatteplikten for utdeling og dokumentere at vilkåret er oppfylt. Se om dette i avsnitt 4 nedenfor. Det vises til utkast til skatteloven § 10-47 nytt første ledd første punktum. Etter departementets oppfatning vil dette forslaget i praksis dekke de aller fleste situasjoner hvor det er nødvendig å begrense skatteplikten for utdeling.

Etter departementets syn bør det unntaksvis åpnes for at skatteplikten for utdeling kan begrenses også i andre tilfeller enn de foran nevnte. Unntaksregelen vil kun være aktuell for personlig deltaker (eller dennes konkurs- eller dødsbo) som *ikke* kan kreve avkorting av skatteplikten etter den foreslåtte hovedregelen i skatteloven § 10-47 første ledd første punktum. I praksis vil det gjelde de som i hele sin eiertid (men begrenset til maksimalt fem siste år) har vært fullt skattepliktig til Norge for sin andel av selskapsinntekten. Også her kan en begrensning i skatteplikten være berettiget når det utdeles fortjeneste som ikke har vært beskattet i Norge og som er opptjent mer enn fem år tilbake i tid, eller før skattyteren trådte inn i selskapet.

Administrative hensyn tilsier likevel at det bør gjelde særlige bevisregler for at skatteplikten etter skatteloven § 10-42 skal begrenses i slike tilfeller. Departementet er av den oppfatning at skattyter her må godtgjøre at *den aktuelle utdelingen* består av fortjeneste som er opptjent utenfor norsk skattejurisdiksjon. I tillegg bør det gjelde et kvalitativt skjerpet beviskrav. På denne bakgrunn foreslås at skattyter i disse tilfellene må godtgjøre at utdelingen *åpenbart* må anses tatt fra virksomhet som Norge ikke har hatt adgang til å skattlegge på grunn av virksomhetens eller skattyterens manglende tilknytning til riket. Det vises til utkast til skatteloven § 10-47 nytt første ledd annet punktum. Det antas å være et begrenset praktisk behov for denne bestemmelsen, men den kan bidra til å avverge urimelige løsninger i unntakstilfelle. En anser det ikke for å være problematisk i forhold til skatteavtalen å oppstille skjerpede bevisregler her.

Det legges dermed opp til et tosporet system. Den formelle og praktiske hovedregelen er at skatteplikt for utdeling begrenses for personlige deltakere som ikke har vært skattepliktig til Norge for hele sin del av selskapsfortjenesten i hele sin eiertid inntil fem år tilbake, og kan dokumentere dette. Krav om begrensning i skatteplikten fremmes da i medhold av skatteloven § 10-47 første ledd første punktum. For denne situasjonen finner departementet det hensiktsmessig å gi nærmere regler for hvordan skattepliktig beløp da skal beregnes (avkortes). Dette behandles i avsnitt 2.4 nedenfor.

Når de ovennevnte vilkår ikke er oppfylt, kan skattyter likevel kreve at skatteplikten for utdeling begrenses dersom vedkommende kan godtgjøre at utdelingen åpenbart stammer fra virksomhet som ikke har vært skattepliktig til Norge. Kravet fremmes da i medhold av skatteloven § 10-47 første ledd *annet* punktum. I disse tilfellene vil det være historiske forhold fra før deltakerens inntreden i selskapet eller fra lang tid tilbake som begrunner kravet om avkorting i skatteplikten for utdeling. Da vil det etter departementets oppfatning også være vanskeligere å gi gode regler for hvordan det skattepliktige beløpet skal beregnes (avkortes). For disse, i praksis antakelig sjelden forekommende tilfellene, foreslås derfor ingen regler for beregning av skattepliktig utdeling. Denne må da beregnes skjønnsmessig, der skattepliktig beløp må settes til den forholdsmessige del som anses utdelt fra virksomhet som har vært skattepliktig til Norge. Dette framgår av utkast til ny § 10-47 første og annet ledd i forskrift 19. november 1999 nr. 1158 (skattelovforskriften), sammenholdt med at bestemmelsens tredje ledd ikke får anvendelse.

2.4 Prinsipper for beregning av skattepliktig utdeling

2.4.1 Innledning

Som nevnt i foregående avsnitt er det etter departementets oppfatning hensiktsmessig å nedfelle spesifikke regler for hvordan brutto skattepliktig utdeling skal beregnes når skattyteren, i medhold av utkastet til skatteloven § 10-47 nytt første ledd første punktum, har krav på begrensning i skatteplikten for utdeling etter skatteloven § 10-42.

Slike regler vil ha form av tilordningsregler der den enkelte utdeling må tilordnes til bestemte virksomhetsområder, henholdsvis slike som har vært underlagt skatteplikt til Norge og slike som ikke har vært underlagt skatteplikt til Norge. I denne sammenhengen kan en ikke være bundet av hvordan selskapet (deltakeren) har valgt å belaste utdelingen regnskapsmessig. De spesifikke tilordningsreglene forelås tatt inn i skattelovforskriften § 10-47-1 tredje ledd, som sammenholdt med bestemmelsens første og annet ledd da blir avgjørende for fastsettelse av skattepliktig utdeling.

2.4.2 Utdeling som kan tilbakeføres til et bestemt virksomhetsområde

Utdeling som kan tilbakeføres til et bestemt virksomhetsområde bør naturlig nok anses utdelt fra dette virksomhetsområdet. Dette kan for eksempel være aktuelt ved utdeling/uttak av et fysisk driftsmiddel. Dette foreslås nedfelt i skattelovforskriften ny § 10-47-1 tredje ledd a. En utdeling som ikke kan tilbakeføres direkte til et bestemt virksomhetsområde må henføres etter en indirekte tilordningsmetode, jf. avsnitt 2.4.3 nedenfor.

Utdelinger vil normalt bestå av kontanter, eventuelt andre likvide midler som bankinnskudd eller lignende. Slike midler er i alminnelighet vanskelig å tilbakeføre til noe bestemt virksomhetsområde. Av disse grunner bør ikke regelverket legge til rette for hyppige diskusjoner med hensyn til om utdeling av slike midler skal tilordnes etter en direkte metode som beskrevet ovenfor eller en indirekte metode som beskrevet

nedenfor i avsnitt 2.4.3. Gode grunner tilsier etter departementets oppfatning at slike midler som en klar hovedregel bør tilordnes i samsvar med den indirekte fordelingsregelen som beskrives nedenfor i avsnitt 2.4.3. På denne bakgrunn foreslås det nedfelt i ny § 10-47-1 tredje ledd c i skattelovforskriften at kontanter, bankinnskudd og andre lignende likvide midler, ikke skal anses utdelt fra noe bestemt virksomhetsområde.

2.4.3 Utdeling som ikke kan tilbakeføres til et bestemt virksomhetsområde

Når utdelingen ikke kan tilbakeføres til et bestemt virksomhetsområde må tilordningen ta utgangspunkt i et indirekte tilordningsgrunnlag. De to mest aktuelle grunnlagene er etter departementets oppfatning nettoinntekt og bruttoformue, henholdsvis da i og utenfor norsk beskatningsområde. Andre nøkkeltall, som brutto omsetning eller antall ansatte eller årsverk, er betydelig dårligere egnet til å reflektere hvilken del av virksomheten som har finansielt rom for utdeling. Nettoinntekt er bedre egnet enn bruttoinntekt fordi fradragspostene i avgjørende grad påvirker muligheten for utdeling.

Etter departementets oppfatning er *nettoinntekt i og utenfor norsk beskatningsområde* best egnet som tilordningsgrunnlag. Dette grunnlaget reflekterer for det første direkte hvilken forholdsmessig virksomhetsinntekt som har vært skattepliktig til Norge, og det gir dessuten en god indikasjon på hvilket finansielt rom det er for uttak. Virksomhetens bruttoformue domineres på den annen side gjerne av driftsmidler som ikke er gjenstand for utdeling. Slik sett ville det med bruttoformuealternativet vært bedre bare å medregne brutto finansiell formue, men det er ikke noen praktisk løsning fordi denne i seg selv vanskelig å tilordne mellom virksomhetsområdene. Nettoinntekt (over noe tid) er også bedre egnet som tilordningsgrunnlag enn bruttoformue i forhold til ikke-stasjonære virksomheter som tar midlertidige oppdrag i flere land. Selskapets bruttoformue reflekterer bedre hvor investeringer er foretatt enn hvilket finansielt rom det er for utdeling.

En svakhet ved nettoinntekt som tilordningsgrunnlag er at norske ligningsmyndigheter har mangelfull informasjon om nettoinntekten som er unntatt fra norsk beskatning. Det oppstår også spørsmål om utenlandsk fastsatt nettoinntekt skal legges direkte til grunn eller om den må omarbeides etter norske skatteregler. Se om dette nedenfor. Tilsvarende problemer ville imidlertid gjort seg gjeldende ved tilordning på grunnlag av brutto formue.

Det må tas utgangspunkt i nettoinntekten opptjent i en bestemt periode. Den bør ideelt sett være av en viss lengde. Det er ønskelig både for å reflektere hvilken inntekt som over tid er opptjent og dermed blitt tilgjengelig for utdeling i hvert beskatningsområde, men også for å hindre tilfeldige resultater og tilpasninger. Tilordning på grunnlag av nettoinntekt i ett enkelt inntektsår vil ofte gi tilfeldige utslag som i liten grad reflekterer hvor utdelingen stammer fra. Skatt kan også lett unngås ved å foreta utdeling i år hvor inntekten som Norge kan skattlegge er spesielt lav eller negativ og/eller inntekten som Norge ikke kan skattlegge er spesielt høy.

Administrative grunner taler imidlertid mot å operere med en lenger tidshorison enn den tiden skattyter har vært deltaker i selskapet. I så fall måtte tilordningen baseres på historisk materiale som skattyter evner å framskaffe fra selskapet. Dette anses å være uforholdsmessig kompliserende. Ikke minst gjelder dette dersom deltakere i ansvarlige selskap, kommandittselskap mv. (partnerships) i utlandet lignes etter en bruttometode. Da skal fradragsposter i varierende grad fastsettes på deltakerens hånd beroende på dennes individuelle valg og forhold og det vil ikke nødvendigvis foreligge informasjon om nettoinntekten på selskapsnivå på samme måte som når selskapet nettolignes, slik tilfellet er etter norske regler.

I relativt nystartede selskaper og like etter at deltakeren har trådt inn i et eksisterende selskap vil det dermed være et relativt spinkelt grunnlag (kort tidsperiode) å basere tilordningen på. I forholdsvis nye selskaper er det imidlertid normalt ikke opparbeidet store overskudd. Dette kan være annerledes i eksisterende selskap. Overdragelse av selskapsandeler til andre eller uttreden fra selskapet utløser realisasjonsbeskatning av opprinnelig deltaker. Samspillet med gevinstbeskatningsreglene antas derfor å medføre at det vil være begrensede tilpasningsmuligheter ved slike disposisjoner. Kort tid etter inntrenden i bestående selskaper er det likevel en risiko for at deltakerens relativt spinkle tilordningsgrunnlag er dårlig egnet til å reflektere hvor selskapets tilbakeholdte fortjeneste er opptjent og skattlagt.

Administrative hensyn taler også for at det stilles opp en maksimal tidshorison som er relevant å ta i betraktning innenfor skattyterens egen eiertid. Det er da naturlig å legge seg på en fem års tidshorison på samme måte som ved utformingen av vilkårene for når skattepliktig beløp kan avkortes. Hvor en utdeling ikke kan tilbakeføres til noe bestemt virksomhetsområde, foreslås derfor at utdelingen skal tilordnes etter skattyters nettoinntekt i eiertiden inntil fem år bakover i tid. Det innebærer at enhver utdeling skal beskattes i samme forhold som nettoinntekten fra selskapsdeltakelsen som deltakeren er skattlagt for i Norge i inntektsåret og de fire foregående år (telleren) utgjør av deltakerens samlede nettoinntekt fra selskapsdeltakelsen i samme periode (nevneren). Det vises til utkast til skattelovforskriften ny § 10-47-1 tredje ledd b første punktum.

Nettoinntekten som gir grunnlag for fordeling til Norge (telleren) fastsettes i samsvar med alminnelige regler. For globalskattepliktige vil dette være inntekt opptjent gjennom selskapsdeltakelsen i Norge, i land som Norge ikke har skatteavtale med, eller i land hvor Norge anvender kreditmetoden i skatteavtalen med vedkommende land. For begrenset skattepliktige vil det være skattepliktig nettoinntekt fastsatt i Norge.

Det oppstår flere spørsmål knyttet til hvordan samlet inntekt (nevneren) skal beregnes. For skattytere som er globalskattepliktig til Norge vil den samlede inntekt, utover nettoinntekten som er skattepliktig i Norge, også omfatte virksomhetsinntekt fra slike utland der Norge bruker unntaksmetoden i skatteavtalen med vedkommende utland. Nettoinntekten i vedkommende utland er fastsatt etter dette landets skatteregler. Det vil være svært resurskrevende å fastsette slik utenlandsinntekt etter norske regler bare for å foreta tilordning av utdelinger etter herværende regel. Departementet legger

derfor til grunn at den i utlandet fastsatte nettoinntekten skal legges til grunn uten at den omarbeides til en nettoinntekt etter norske skatteregler.

For deltakere med begrenset skatteplikt til Norge vil samlet nettoinntekt (nevneren) måtte omfatte deres samlede globale nettoinntekt fra selskapsdeltakelsen (dvs. nettoinntekten fra Norge og andre land). I den utstrekning deltakerens hjemstat ikke skattelegger utenlandsinntekter, foreslås at samlet nettoinntekt (nevneren) fastsettes til summen av nettoinntekten i deltakernes hjemland, i Norge og eventuelt i andre land, fastsatt etter skattereglene i de respektive land.

De ovennevnte forslag til hvordan nevneren skal beregnes er nedfelt i utkast til ny § 10-47-1 tredje ledd e første punktum i skattelovforskriften.

Dersom den utenlandske deltakeren er globalskattepliktig til sin bostedsstat legger departementet til grunn at nevneren bør settes til deltakerens globale nettoinntekt fra selskapsdeltakelsen fastsatt i samsvar med skattelovgivningen i deltakeres hjemstat. Det vises til utkast til ny § 10-47-1 tredje ledd e annet punktum i skattelovforskriften.

Inntekt fastsatt etter skatteloven § 10-42 må holdes utenfor både teller og nevner. Det er jo denne inntekten som skal fordeles på grunnlag av den øvrige nettoinntekten.

Det er nettoinntekt fra selskapsdeltakelsen isolert sett som må danne fordelingsgrunnlaget for utdelinger fra det enkelte selskap. Altså før samordning med øvrige inntekter og kostnader på deltakerens hånd, og før avregning mot fremførbart underskudd. Ved beregning av samlet nettoinntekt bør underskuddsår avregnes mot overskuddsår i 5 års perioden. Underskudd reduserer muligheten til å foreta utdeling.

Metoden som er foreslått reiser ingen problemer i forhold til varierende eierandeler i perioden. Man fordeler bare i henhold til skattyterens samlede opptjente nettoinntekt fra selskapsdeltakelsen i eierperioden, og maksimalt 5 år.

2.4.4 Sikkerhetsventil – annet indirekte tilordningsgrunnlag i unntakstilfelle

Den indirekte tilordningsreglen kan medføre at en utdeling i for stor eller for liten grad blir tilordnet Norge til beskatning i forhold til hvordan løpende fortjeneste er tilordnet til Norge gjennom selskapets levetid. I noen grad må slike avvik aksepteres ved bruk av indirekte tilordningsmetoder som er nødvendige av administrative grunner, og dette antas ikke å være i strid med skatteavtalene. Men den indirekte tilordningsregelen som foreslått i avsnitt 2.4.3 bør ikke være ufravikelig. Det bør åpnes for å anvende andre fordelingsnøkler i spesielle tilfeller, og dette bør også gjelde ved utdeling av kontanter, bankinnskudd og lignende likvide midler.

Effektivitetshensyn tilsier at terskelen for å anvende andre tilordningsnøkler bør settes forholdsvis høyt. Etter departementets syn bør en annen fordelingsnøkkel derfor være forbeholdt tilfeller der det både er åpenbart at den indirekte tilordningsregelen som er foreslått i avsnitt 2.4.3 ikke reflekterer hvilket virksomhetsområde utdelingen er skjedd fra, og at resultatet av å anvende den nevnte tilordningsregelen fremstår som urimelig.

Gjennom å oppstille et urimelighetskrav ønsker departementet å sikre at adgangen til å bruke andre indirekte tilordningsgrunnlag reserveres for tilfeller der tilordningsregelen i forskriften § 10-47-1 tredje ledd b gir spesielt markerte eller uheldige utslag.

Både skattyter og ligningsmyndigheten bør kunne påberope seg denne unntaksregelen. Forutsetningen må være at den som påberoper seg regelen godtgjør at vilkårene er oppfylt. Er vilkårene oppfylt må skattepliktig utdeling fastsettes skjønnsmessig ved bruk av andre tilordningsregler. Retningsgivende for skjønnet vil være hvilken utdeling som kan anses utdelt fra virksomhet som er skattlagt i Norge, jf. utkast til skattelovforskriften ny § 10-47-1 annet ledd.

Det vises til utkast til skattelovforskriften ny § 10-47-1 tredje ledd d.

2.4.5 Betydningen av at selskapet oppebærer utbytte

Inntekter som oppebæres skattefritt inngår ikke i skattyters nettoinntekt, og dermed ikke i det indirekte tilordningsgrunnlaget i skattelovforskriften § 10-47-1 tredje ledd b. I alminnelighet antas ikke dette å svekke fordelingsregelens egenskaper vesentlig. Men det reiser visse spørsmål for situasjonen hvor selskapet eier aksjer. Etter skatteformen 2004-2006 er utbytte som oppebæres gjennom et deltakerlignet selskap ikke undergitt løpende skatteplikt. Skatteplikt oppstår først når midlene deles ut fra det deltakerlignede selskapet til en personlig deltaker. Når deltakeren er et aksjeselskap, oppstår ikke skatteplikt før aksjeselskapet videreutdeler utbytte til personlig aksjonær.

Siden utbytte som oppebæres av et deltakerlignet selskap ikke skattlegges løpende hos den personlige deltaker, vil det ikke påvirke tilordningsgrunnlaget. Utdeling av mottatte utbyttmidler vil da bli fordelt til hvert beskatningsområde på grunnlag av selskapets øvrige nettoinntekt. I normaltillfellene er dette greit. Men det vil være betenkelig dersom større aksjeposter blir plassert i (mellomliggende) deltakerlignede selskaper, og store opptjente utbytter så deles ut på grunnlag av et spinkelt nettoinntektsgrunnlag. Personlig deltaker bosatt i Norge kan da i prinsippet helt unngå utbytteskatt, også ved utdeling til deltakerne personlig, dersom eierselskapet har sine vesentligste (skattepliktige) inntekter fra land som Norge har en unntaksbasert skatteavtale med. Muligheten for et slikt resultat bør motvirkes.

Å skattlegge utbytte på personlig deltakers hånd løpende ved opptjening (i stedet for ved den etterfølgende utdeling) anses uaktuelt. En mulighet er at en i slike tilfeller forutsetter at tilordningen i praksis vil skje etter et alternativt tilordningsgrunnlag, ved bruk av "sikkerhetsventilen" som beskrevet foran i avsnitt 2.4.4. En annen mulighet er å la skattefritt mottatt utbytte inngå i deltakernes tilordningsgrunnlag på samme måte som skattepliktig nettoinntekt. Dette vil gi et sikrere vern mot feil beskatning og misbruk, enn å henvise til bruk av "sikkerhetsventilen" som foran beskrevet. Det kan også gi rimeligere balanse i fordelingsregelen, da en må anta at andre land normalt skattlegger mottatt utbytte løpende, eventuelt på den personlige deltakerens hånd. Løsningen innebærer imidlertid at en ved opptjeningen må avgjøre hvilket utbytte som skal tilordnes til virksomheten i Norge. Dette anses overkommelig. Det foreslås derfor

at (deltakerens forholdsmessige del) av utbytte tilordnet Norge skal inngå i fordelingsgrunnlaget som gir grunnlag for å tilordne utdelinger fra selskapet til Norge. Det vises til utkast til skattelovforskriften § 10-47-1 tredje ledd b annet punktum.

2.4.6 Selskapet er eget skattesubjekt i utlandet

Til forskjell fra Norge blir ansvarlige selskap, kommandittselskap mv. (partnerships) i enkelte andre land behandlet som egne skattesubjekter. I Norge blir den enkelte deltaker skattlagt for sin forholdsmessige del av selskapets inntekt, selv om selskapet i utlandet betraktes som et eget skattesubjekt. Skatteplikten for utdelinger fra selskapet til personlig deltaker etter skatteloven § 10-42 omfatter også utdelinger fra selskap som i utlandet behandles som et eget skattesubjekt.

Det er tilsvarende behov for å begrense skatteplikten for utdelinger i disse tilfellene, og prinsippene som er beskrevet foran bør gjelde tilsvarende for beregning av det skattepliktige beløp. I disse tilfellene vil det i utlandet ikke vil være utlignet noen inntekt på deltakerens hånd. Departementet legger da til grunn at den indirekte tilordningsregelen i § 10-47-1 tredje ledd b må anvendes analogisk, slik at en foretar tilordningen mellom beskatningsområdene på grunnlag av deltakers forholdsmessige del av inntekten som selskapet har blitt lignet for.

2.4.7 Forholdet mellom utdeling og tilbakebetaling av innbetalt kapital

Tilbakebetaling av innbetalt kapital anses ikke som utdeling, jf. skatteloven § 10-42 fjerde ledd. Dette gjøres skattefritt. Så lenge det er innbetalt kapital i selskapet, har deltakerne i praksis full frihet til å bestemme at en overføring skal anses som skattefri tilbakebetaling av innbetalt kapital og ikke som skattepliktig utdeling. I selskaper med bestemt selskapskapital (kommandittselskap) forutsetter dette likevel at det foreligger særskilt vedtak om kapitalnedsettelse, jf. skatteloven § 10-42 fjerde ledd annet punktum.

Forholdet mellom utdeling og tilbakebetaling av innbetalt kapital reiser ikke spesielle problemer i utenlandsforhold. Deltakeren må foreta valg med hensyn til overføringen som sådan. I den utstrekning hele overføringen eller en del av den skal behandles som utdeling, kommer reglene som beskrevet foran til anvendelse. Deltakeren kan dermed ikke vinne fram med at tilbakebetaling av innbetalt kapital skal anses tatt fra de norske den av virksomheten, mens utdeling skal anses tatt fra den utenlandske virksomheten.

3 Forholdsmessig fradrag for skjerming

3.1 Innledning

Det skal gjøres to typer fradrag i brutto utdeling før en kommer fram til skattepliktig utdeling for personlig deltaker. Det framgår av skatteloven § 10-42 tredje ledd. For det første skal det gjøres fradrag for deltakerens overskuddsandel etter skatteloven § 10-41 multiplisert med deltakerens skattesats for alminnelig inntekt. Dette refererer seg naturlig nok til overskuddsandelen som er skattepliktig i Norge.

Videre skal det gjøres fradrag for skjerming etter skatteloven § 10-42 femte ledd. Skjermingen settes til deltakerens skjermingsgrunnlag for andelen multiplisert med en forskriftsbestemt skjermingsrente. Skjerming tilordens de som er deltakere i selskapet ved årets utgang, jf. skatteloven § 10-42 åttende ledd. Også deltakere som er bosatt i utlandet har rett til skjermingsfradrag når de er skattepliktig til Norge for utdelingen.

Skjermingsgrunnlaget skal reflektere den enkelte deltakers individuelle investering i selskapet. I skjermingsgrunnlaget medregnes derfor netto kostpris som deltakeren har betalt for andelen, anskaffelseskostnader og deltakerens innskudd i selskapet. Tilordnet skjerming som ikke kommer til fradrag i inntektsåret (ubenyttet skjerming) legges til skjermingsgrunnlaget i det påfølgende året. Det vises til skatteloven § 10-42 sjette ledd og niende ledd. Ubenyttet skjerming kan også trekkes fra ved beregning av skattepliktig gevinst ved realisasjon av andelen, jf. skatteloven § 10-44 annet ledd. For andeler som er ervervet i 2005 eller tidligere skal det fastsettes et skjermingsgrunnlag per 1. januar 2006 etter særskilte overgangsregler, jf. skattelovforskriften § 10-48-1.

Det bryter med prinsippene bak skjermingsmetoden for deltakere å beregne skjerming på grunnlag av deltakerens totale selskapsinvestering, når avkastningen fra selskapsdeltakelsen ikke fullt ut kan beskattes i Norge. I Ot.prp. nr. 92 (2004-2005) side 58 uttales at skjermingsgrunnlaget (og dermed også skjermingen) i slike tilfeller bør avkortes og bare gjenspeile den delen av deltakerens selskapsinvestering som relaterer seg til virksomhet som kan beskattes i Norge. Etter departementets oppfatning må det allerede i dag innfortolkes en forutsetning om at skjermingen (skjermingsgrunnlaget) i enkelte slike tilfeller må fastsettes på grunnlag av en forholdsmessig del av deltakerens netto kostpris, anskaffelseskostnader og selskapsinnskudd. I en situasjon hvor for eksempel et utenlandsk selskap er fast etablert med virksomhet i mange land, herunder også ved filial i Norge, er det ikke riktig å fastsette skjermingen/skjermingsgrunnlaget på grunnlag av deltakerens fulle netto kostpris og samlede selskapsinnskudd. Her må skjermingen fastsettes på grunnlag av innskudd som inngår i og anvendes i den norske virksomheten og en forholdsmessig del av netto kostpris for andelen. Det vises også til Lignings-ABC 2006 punkt 3.3.6 på side 248 og punkt 3.14 på side 251.

I andre tilfeller kan det imidlertid være uklart om gjeldende regler gir grunnlag for å avkorte skjermingen/skjermingsgrunnlaget. For eksempel er det usikkert hvor langt gjeldende rett åpner for å unnlate å gi skjerming basert på full netto kostpris og

deltakerens samlede innskudd, når det gjennom selskapet bare mer sporadisk eller midlertidig drives virksomhet som ikke kan beskattes i Norge. Etter dagens regler er det heller ikke opplagt hvilke prinsipper som skal anvendes ved en forholdsmessig avkorting av de ulike komponenter som inngår i skjermingsgrunnlaget.

Etter departementets vurdering er det ønskelig å gi nærmere regler for hvordan en skal håndtere spørsmålene rundt tilordning av forholdsmessige skjermingsbeløp.

3.2 Fradraget for skjerming reduseres forholdsmessig ved utdeling

Det er flere måter man kan gå fram på for å sikre en forholdsmessig avkorting av skjermingsfradraget. I det følgende vurderes to forskjellige teknikker/framgangsmåter.

En mulighet er å fastsette et *forholdsmessig skjermingsbeløp for det aktuelle inntektsåret*. For eksempel kan det fastsettes forholdsmessig skjerming i inntektsår hvor deltakeren gjennom selskapet både opptjener inntekt som kan beskattes i Norge og inntekt som ikke kan beskattes her. Det må nedfelles noen prinsipper for hvordan skjermingen da skal fastsettes. Utgangspunktet er at skjermingen bare bør gjenspeile deltakerens investeringer (innskudd, netto kostpris) i den grad de relaterer seg til virksomhet som er skattepliktig i Norge. I mange tilfeller vil deltakerens investering gjenspeile de underliggende substansverdier i selskapet. En løsning kan da være å tilordne skjerming forholdsmessig på grunnlag av hvor stor andel av selskapets brutto formuesverdier som tilordnes virksomheten som beskattes i Norge. Denne løsningen er antydnet i Ot.prp. nr. 92 (2004-2005) side 58. Dette forutsetter verdsetting av alle selskapets eiendeler, også de utenfor norsk skattejurisdiksjon. For deltakere som er bosatt i Norge kreves dette for å fordele selskapets gjeld og gjeldsrenter, jf. skatteloven §§ 4-31 og 6-91. For begrenset skattepliktige vil løsningen imidlertid fremstå som byrdefull. Alternativt kan skjerming tilordnes forholdsmessig, i samme forhold som deltakerens nettoinntekt fra selskapet i inntektsåret er skattepliktig til Norge.

Men denne framgangsmåten avkortet ikke opparbeidet og akkumulert skjerming ved utdeling fra selskapet eller ved realisasjon av selskapsandeler. For å hindre uthuling av det fremtidige skattegrunnlaget, må det etableres mekanismer som effektivt sikrer at deltakeren i slike tilfeller ikke urettmessig løpende får tilordnet skjerming basert på de samlede selskapsinnskudd og full netto kostpris. Etter departementets syn må en ved denne løsningen vurdere å endre loven slik at skjerming i disse tilfellene bare gis etter søknad og dersom deltakeren kan dokumentere hvor stor skjerming han har krav på.

Departementet går imidlertid inn for en alternativ framgangsmåte. Det foreslås at skjerming tilordnes i det enkelte inntektsåret basert på deltakerens samlede investering i selskapet, men at det i stedet *bare gis et forholdsmessig skjermingsfradrag ved utdeling fra selskapet*. Dette er en mer sjablonpreget, og dermed også enklere, løsning.

Deltakeren tilordnes da skjermingsfradrag for det enkelte år etter ordinære regler og basert på dennes fulle netto kostpris, samlede anskaffelseskostnader og innskudd. For selskaper etablert i 2005 eller tidligere tas utgangspunkt i skjermingsgrunnlaget per 1.

januar 2006 fastsatt etter overgangsreglen i skattelovforskriften § 10-48-1, med senere justeringer etter alminnelige regler. Når det ikke foretas utdeling fra selskapet i inntektsåret, fremføres "fullt skjermingsbeløp" etter skatteloven § 10-42 niende ledd. Når deltakeren påberoper seg skatteloven § 10-47 og krever at bare en forholdsmessig del av utdelingen skal skattlegges, gis bare fradrag for skjerming med en tilsvarende andel av opprinnelig tilordnet skjerming. Slik "fradragsberettiget" skjerming går til fradrag i skattepliktig utdeling. I den utstrekning slik "fradragsberettiget" skjerming overstiger årets skattepliktige utdeling (fratrasket inntektskatt etter skatteloven § 10-41), står en tilbake med "ubenyttet skjerming" som på vanlig måte kan fremføres til fradrag i utdelinger fra selskapet senere år. Det vises til skatteloven § 10-42 niende ledd. Den forholdsmessige andelen av tilordnet skjerming som ikke kommer til fradrag ved utdelingen, må da falle bort.

Metoden innebærer at det gis fradrag for skjerming i samme forhold som en utdeling er skattepliktig. Det betyr igjen at deltakeren i praksis får skjerming i samme forhold som vedkommende, målt over en viss tid, er skattepliktig til Norge for selskapsoverskuddet. Dette representerer en sjablonmessig tilordning av skjerming som etter departementets oppfatning er akseptabel. Metoden er etter departementets syn betydelig enklere både for skattyterne og ligningsmyndighetene, enn en metode med forholdsmessig tilordning av skjerming for det enkelte år. Ikke minst vil det være en fordel at en slipper å fastsette skjerming (til framføring) for utenlandske deltakere som i inntektsåret ikke beskattes for utdelinger fra selskapet, når det er usikkert om vil fortsette virksomheten her i senere år.

Det vises til utkast til ny § 10-47-1 fjerde ledd i skattelovforskriften.

Det kan oppstå tilsvarende spørsmål ved beregning av gevinst eller tap ved realisasjon av selskapsandeler. Etter skatteloven § 10-44 annet ledd går ubenyttet skjerming til fradrag ved beregning av skattepliktig gevinst ved realisasjon av andel. I den utstrekning Norge på grunn av skattavtalene eller skatteloven § 2-3 bokstav b må avstå fra å skattlegge en gevinst fullt ut i samsvar med reglene i skatteloven § 10-44, bør det bare gis et tilsvarende forholdsmessig fradrag for ubenyttet skjerming. Dette foreslås regulert i utkast til ny § 10-47-2 i skattelovforskriften.

Det foreslås et nytt fjerde ledd i skatteloven § 10-47 der departementet gis hjemmel til å gi nærmere regler om tilordning av skjerming i utenlandsforhold.

4 Frist- og dokumentasjonsregler

Departementet legger opp til at skattyter må fremme særskilt krav om begrensning i skatteplikten for utdeling og dokumentere at vilkåret er oppfylt.

Når begrensning i skatteplikt for utdeling kreves etter skatteloven § 10-47 første ledd skal skattyter dokumentere at vilkårene er oppfylt, samt vedlegge dokumentasjon som gir ligningsmyndigheten de nødvendige opplysninger til å fastsette skattepliktig beløp. Når kravet fremmes i medhold av skatteloven § 10-47 første ledd første punktum, skal skattyter selv fremme forslag til beregning av skattepliktig beløp. Det vises til utkast til nytt annet i skatteloven § 10-47 og utkast til ny § 10-47-3 i skattelovforskriften.

Det foreslås at krav om begrensning i skatteplikten for utdeling i utgangspunktet må framsettes før utløpet av selvangivelsesfristen. I praksis vil det være nødvendig å vise til en utenlandsk ligning fra inntektsåret og tidligere år for å dokumentere kravet. Slik informasjon vil ikke nødvendigvis foreligge innen utløpet av selvangivelsesfristen. Når kravet ikke kan godtgjøres da, foreslås at skattyter skal kunne fremme krav innen seks måneder etter det tidspunkt da kravet kan godtgjøres. Ligningsadministrative hensyn tilser imidlertid at det også bør gjelde en absolutt frist. Denne foreslås satt til tre år etter inntektsårets utløp. Det vises til utkast til nytt tredje ledd i skatteloven § 10-47.

5 Ikrafttredelse. Veiledning til ligningen for 2006 og 2007

Det legges opp til at utkastet til lovendringer og forskriftsbestemmelser skal tre i kraft fra og med inntektsåret 2008.

For inntektsåret 2006 og 2007 må ligningen basere seg på gjeldende regler. Når det gjelder skatteplikten for utdelinger fra selskapet må utgangspunktet etter gjeldende rett være at denne skal begrenses i den utstrekning utdelingen må anses tatt fra virksomhet som Norge ikke kan, eller har kunnet, skattlegge, på grunn av bestemmelse i skatteavtale eller på grunn av deltakerens manglende (global) skatteplikt til Norge. Det vises til avsnitt 2.2 foran og til Lignings-ABC 2006 punkt 7.10 på side 253, jf. punkt 7.3 på side 1162 og punkt 4.2.3 på side 1184. Departementet antar for øvrig at det ved den skjønnsmessige fastsettelsen av brutto skattepliktig utdeling i de fleste tilfeller vil være hensiktsmessig å følge de anvisningene som foreslås nedfelt i utkast til § 10-47-1 tredje ledd i skattelovforskriften.

Som nevnt i avsnitt 3.1 foran må det etter departementets syn innfortolkes i gjeldende regler at skjermingen skal reduseres forholdsmessig når selskapet driver virksomhet som deltakeren ikke kan beskattes for i Norge. Det vises også til Lignings-ABC 2006 punkt 3.3.6 på side 248 og punkt 3.14 på side 251. Ved ligningen for 2006 og 2007 må skjermingen fastsettes skjønnsmessig, slik at den reflekterer den forholdsmessige del av selskapets eiendeler som inngår i virksomheten som er underlagt norsk beskatning. Departementet legger likevel til grunn at skjermingen for 2006 og 2007 ikke bør reduseres når den virksomhet som selskapet i løpet av inntektsåret har drevet i utlandet og som ikke kan beskattes i Norge, bare er av midlertidig karakter og har begrenset omfang.

6 Utkast til endringer i skatteloven § 10-47

Utkast til endring i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)

I

§ 10-47 Særlig om utenlandsforhold

(1) Personlig deltaker som på grunn av skatteavtale med fremmed stat eller manglende globalskatteplikt til riket ikke kan skattlegges her for hele sin del av selskapets fortjeneste i inntektsåret eller noen av de fire forutgående årene, kan kreve at tillegg i alminnelig inntekt etter § 10-42 ved utdeling fra selskapet begrenses forholdsmessig etter nærmere regler som departementet fastsetter i forskrift. Personlig deltaker kan fremme slikt krav også i andre tilfeller når det er åpenbart at utdelingen må anses foretatt fra virksomhet som ikke er skattlagt i riket av grunner som nevnt i første punktum. Det foranstående gjelder tilsvarende når personlig deltakers dødsbo eller konkursbo mottar utdeling fra selskapet.

(2) Krav etter første ledd er betinget av at skattyter oppfyller nærmere dokumentasjonskrav som departementet fastsetter i forskrift.

(3) Krav etter første ledd må fremsettes før utløpet av selvangivelsesfristen, eller om kravet ikke kan godtgjøres da, senest seks måneder etter at kravet kan godtgjøres. Kravet kan ikke under noen omstendighet fremsettes senere enn tre år etter inntektsåret.

(4) Departementet kan i forskrift gi nærmere regler om tilordning av skjerming etter § 10-42 femte ledd i utenlandsforhold.

II

Endringene under I trer i kraft straks og skal ha virkning fra og med inntektsåret 2008.

7 Utkast til ny § 10-47 i skattelovforskriften

Utkast til forskrift om endringer i forskrift 19. november 1999 nr. 1158 til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14

I

§ 10-47 Særlig om utenlandsforhold

§ 10-47-1 Beregning av tillegg i alminnelig inntekt ved utdeling

- (1) Når tillegg i alminnelig inntekt ved utdeling fra selskapet skal begrenses forholdsmessig etter skatteloven § 10-47, skal tillegget beregnes etter skatteloven § 10-42 med de avvik og presiseringer som følger av denne paragraf.
- (2) I tillegget i alminnelig inntekt inngår bare den forholdsmessige del av utdelingen som anses utdelt fra virksomhet som er eller har vært skattepliktig til Norge.
- (3) Når skatteloven § 10-47 første ledd første punktum kommer til anvendelse, skal avgjørelsen av om en utdeling anses tatt fra virksomhet som nevnt i annet ledd eller fra annen virksomhet baseres på følgende prinsipper:
 - a. Med mindre annet følger nedenfor, skal utdeling som skriver seg fra et bestemt virksomhetsområde anses utdelt fra dette virksomhetsområdet.
 - b. Utdeling som ikke skriver seg fra et bestemt virksomhetsområde, skal anses utdelt fra virksomhet skattepliktig til Norge i samme forhold som skattyters nettoinntekt fra selskapsdeltakelsen i Norge i inntektsåret og de fire forutgående årene utgjør av skattyters samlede nettoinntekt fra selskapsdeltakelsen i samme periode. Skattyters forholdsmessige del av utbytte som selskapet har mottatt og som skal tilordnes til Norge, likestilles med norsk skattepliktig inntekt etter første punktum. Utdeling som nevnt i skatteloven § 10-42 første ledd regnes ikke som skattepliktig inntekt etter første punktum.
 - c. Kontanter, bankinnskudd og tilsvarende likvide midler anses ikke utdelt fra noe bestemt virksomhetsområde.
 - d. Dersom skattyter eller ligningsmyndigheten godtgjør at fordeling etter b åpenbart ikke gjenspeiler hvilket virksomhetsområde utdelingen skriver seg fra og at resultatet av å anvende nevnte fordelingsregel fremstår som urimelig, kan en annen fordeling legges til grunn.
 - e. I den utstrekning inntekt fra selskapsdeltakelsen ikke er skattepliktig til Norge, skal den i utlandet fastsatte nettoinntekten legges til grunn ved beregning av skattyters samlede nettoinntekt etter b. For skattyter som er bosatt i utlandet og som skattlegges der for hele sin forholdsmessige del av selskapsinntekten, skal nettoinntekten fastsatt i skattyters bostedsstat legges til grunn ved beregning av den samlede nettoinntekten etter b.
- (4) I utdeling som nevnt i annet ledd gjøres et forholdsmessig fradrag for skjerming etter skatteloven § 10-42 femte ledd som svarer til den andelen utdeling etter annet ledd utgjør av samlet utdeling skattyteren mottar fra selskapet. Skjerming som ikke kommer til fradrag etter første punktum, faller bort.

§ 10-47-2 Gevinst og tap ved realisasjon av andel

Når skatteloven § 2-3 eller bestemmelse i skatteavtale med fremmed stat medfører at skattlegging etter skatteloven § 10-44 ikke kan gjennomføres fullt ut for andelen som sådan, gis bare forholdsmessig fradrag for ubenyttet skjerming, jf. skatteloven § 10-44 annet ledd.

§ 10-47-3 Dokumentasjonsplikt

(1) Skattyter som krever forholdsmessig begrensning av skatteplikt for utdeling etter skatteloven § 10-47 første ledd skal dokumentere at vilkårene er oppfylt, samt vedlegge dokumentasjon som gir ligningsmyndighetene de nødvendige opplysninger til å fastsette skattepliktig beløp. Når kravet fremmes i medhold av skatteloven § 10-47 første ledd første punktum, skal skattyter selv fremme forslag til beregning av skattepliktig beløp.

(2) Skattyter har plikt til å informere norske ligningsmyndigheter dersom ligningen i en annen stat endres slik at fordelingsgrunnlaget etter § 10-47-1 tredje ledd b endres.

II

Endringene under I trer i kraft straks og skal ha virkning fra og med inntektsåret 2008.

