



Skattedirektoratet

Vedlegg 1 til Skattedirektoratets høringsuttalelse - Skatteutvalgets innstilling

Innhold

- A. Skattedirektoratets kommentarer til aksjonærmodellen
- B. Delingsmodellen
- C. Alternative modeller
- D. Forslag til regelendringer innen næringsbeskatningen (kapittel 7)
- E. Forslag til regelendringer innen personbeskatningen (kapittel 7, 8 og 12)
- F. Grenseoverskridende virksomhet

A. Skattedirektoratets kommentarer til aksjonærmodellen

Innhold:

- 1 Sammendrag/oppsummering
- 2 Praktiske konsekvenser for skattyter og andre (etterlevelse, innberetning mv)
- 3 Forvaltningsmessige/praktiske konsekvenser sett fra etatens side
4. Nærmere kommentarer til det foreslåtte regelverk
- 5 Omgåelsesmuligheter - tilpasninger
6. Forholdet til skattesystemet for øvrig

1. Sammendrag/oppsummering

Utvalget fremmer i kapittel 10 forslag om en modell som skal integrere person- og kapitalbeskatningen, kalt aksjonærmodellen. Dette er en utbytteskatt med skjerming, der normalavkastning på aksjer ikke skal skattlegges hos aksjonæren.

Når Skattedirektoratet, som det vil fremgå av det nedenstående, ikke finner å kunne anbefale innføring av aksjonærmodellen, skyldes det at vi har funnet at forslaget og modellen har en rekke problematiske sider ved seg.

For det første synes forslaget å innebære at den samlede aksjebeskatningen vil bli regulert av et meget omfattende og komplisert regelverk. Regelverket synes å måtte bli svært komplisert for skattyterne, og mulighetene for at de selv skal ha kontroll over grunnlaget for beskatningen synes små. Det kan her nevnes at en aksjonærmodell vil omfatte alle norske aksjonærer, mens delingsreglene kun omfatter et meget begrenset antall.

For det andre finner direktoratet at modellen vil innebære betydelige negative forvaltningsmessige konsekvenser for skatteetaten. En slik modell vil bli både kontrollmessig, systemmessig og kompetansemessig meget ressurskrevende å håndtere. Vi er til en viss grad i tvil om den foreslåtte modellen er håndterbar for etaten. Dette gjelder i særdeleshet for aksjer i utenlandske selskaper, men også når det gjelder omsetning av aksjer i norske selskaper er det en rekke usikkerhetsmomenter knyttet til det samlede omfang av oppgaver som det foreslåtte regelverket vil skape.

For det tredje finner Skattedirektoratet det vanskelig å gå inn for en aksjonærmodell når tilsvarende modeller for deltakerlignede selskaper og enmannsforetak ennå ikke er utredet. Slike modeller har vært utredet tidligere, uten at man har funnet tilfredsstillende løsninger. Vi finner det i alle tilfelle lite heldig at det selv med uttaksmodeller for disse foretakstypene åpenbart vil bli snakk om forskjellige regelsett for henholdsvis aksjeselskaper, deltakerlignede selskaper og enmannsforetak.

Skattedirektoratet vil likevel påpeke at modellen synes relativt velbegrunnet rent teoretisk, og at den, som andre uttaksmodeller, ivaretar skatteevneprinsippet. Dette må ses på som positive trekk ved den foreslåtte modellen.

Det ovennevnte vil bli gjennomgått mer detaljert på de følgende sider.

2. Praktiske konsekvenser for skattyter og andre (etterlevelse, innberetning mv)

2.1 Skattyter

2.1.1 Generelt

Aksjonærmodellen skiller seg i vesentlig grad fra dagens regler for fastsettelse av skatt på utbytte og aksjegevinst. Ettersom beskatningen av aksjonærens avkastning knyttes så sterkt mot den individuelle størrelsen kostpris, som vil variere fra aksjonær til aksjonær, vil den faktiske beskatningen av aksjonæren bli helt individuell allerede fra det tidspunkt aksjene erverves. Dette vil skape nye og betydelige utfordringer, ikke bare for aksjonærene, men også for selskapene, rådgivere og skattemyndighetene.

Aksjonærmodellen er en teknisk avansert metode som vil kunne gi skattyter betydelige utfordringer når han skal beregne sin egen skatt. Skattyters utfordring blir særlig stor i de tilfeller hvor vedkommende erverver og/eller realiserer aksjer ved flere anledninger. Unntak for enkelte børsnoterte selskaper vil kunne komplisere forholdet. Flere inntektsår blir i større grad enn tidligere "hengende sammen" ved fremføring av ubenyttede skjermingsfradrag knyttet til det enkelte aksjeerwerb og fremføring med rente av ubenyttede skjermingsfradrag fra realiserte aksjer.

Med slike avanserte regler vil det bli vanskelig for skattyter å føre en god egen-kontroll med de størrelser som legges til grunn ved ligningen. Skattyter antas i praksis å måtte stole på de opplysningene som er registrert i aksjonærregisteret (etatens opplysninger). Oversikt over aksjebeholdning og kostpris vil han kunne få fra selskapet eller VPS, men grunnlaget for beskatningen (skjermingsfradrag mv) vil det bare være skattemyndighetene som har fullstendig oversikt over. Direktoratet vil frarå å innføre skatteregler som innebærer at skattyter selv ikke har muligheten til å etterprøve ligningsmyndighetenes behandling. Med dagens regler er det selvsagt vanskelig for skattyter å ha full oversikt over riktigheten av det fastsatte RISK-beløp, men under aksjonærmodellene er det tale om årlig behandling av alle aksjonærene i selskapet. Dessuten tar RISK-beløpet utgangspunkt i et forslag til fastsettelse som stammer fra selskapet selv. Denne selskaps-involveringen er ikke aktuell med de foreslåtte regler om fastsettelse av skjermingsfradrag.

2.1.2 Etterlevelse

Aksjonærer kan få større incitament til å oppgi uriktig kostpris, ettersom kostprisen er utgangspunktet for beregning av årlig skjermingsfradrag. Som vi beskriver nærmere under pkt 3 vil det i mange tilfeller innebære betydelige kontroll-utfordringer for ligningsmyndighetene å finne riktig kostpris for aksjene. Dette gjelder også for aksjer som er ervervet gjennom et ordinært kjøp.

Aksjonærmodellen har den fordel for skattyter at beskatningen knytter seg til tidspunktet for uttak/utdeling (skatteevneprinsippet). Dette må anses som en fordel i

forhold til gjeldende delingsmodell, men i praksis blir ikke forskjellen så stor – all den tid skatt på beregnet personinntekt kan kreves refundert.

2.2 Selskapene

Innføring av aksjonærmodellen vil også få betydning for selskapene. I dag har selskapene en begrenset rapporteringsplikt for aksjonæropplysninger, jf ligningsloven § 6-11. I forbindelse med innføring av elektronisk aksjonærregister vil denne plikten måtte utvides noe (Her foreligger det forslag til nye regler, sendt på høring primo mai 2003). Slik aksjonærregisteret er planlagt, er det ikke lagt opp til at selskapene selv skal rapportere kostpris ved aksjonærens erverv av aksjer i selskapet. For selskaper registrert i VPS stilles dette seg annerledes. Her vil kostpris bli rapportert av megler, og VPS vil gi opplysningene videre til Skattedirektoratet. For selskaper utenfor VPS vil kostpris kun være kjent for aksjonæren, og det er han som må gi slike opplysninger ved erverv eller senere.

Det må etter Skattedirektoratets oppfatning være et mål at beskatning av utbytte mv i størst mulig grad blir presentert for skattyterne i den forhåndsutfylte selvangivelsen som sendes ut til lønnstakere og pensjonister i april. I den selvangivelsen skattyter mottar bør det være et mest mulig komplett forslag til ligning. (Vi gjør oppmerksom på at det foregår et kontinuerlig utviklingsarbeid med selvangivelsesformer og en vurdering av hvilke skattytergrupper som skal levere hvilken type selvangivelse. Det er direktoratets intensjon at flest mulig skattytergrupper kan tilbys en forhåndsutfylt selvangivelse.) For at aksjonærens skjermingsfradrag for ervervsåret skal kunne regnes ut og benyttes ved aksjebeskatningen i det aktuelle inntektsåret, må ligningsmyndighetene kjenne kostpris før ligningsbehandlingen starter tidlig i året etter inntektsåret. Direktoratet finner det lite aktuelt å pålegge den enkelte aksjonær en egen innrapporteringsplikt for kostpris i løpet av januar i året etter ervervsåret. Vi antar at skattyternes/aksjonærenes rapporteringsplikt bør begrenses til selvangivelsesinnleveringen. Den eneste praktiske muligheten vi ser, er at selskapene må pålegges å rapportere kostpris for aksjer som erverves i selskapet i løpet av året. Dette er opplysninger selskapet ikke er kjent med på forhånd, og det må derfor legges til rette for at selskapene kan tilegne seg denne informasjonen fra den som kjøper aksjer. Dette vil kunne medføre ikke ubetydelige byrder for selskapene. Etter direktoratets oppfatning er dette en kritisk forutsetning for at aksjonærmodellen i det hele tatt skal fungere ved ligningen.

Alternativet til innrapportering fra selskapene er at aksjonæren selv kommer med disse opplysningene ved innlevering av selvangivelsen. Dette innebærer at aksjonærene selv (i første omgang) må regne ut skjermingsfradrag for ervervsåret. Skjermingsfradrag for ervervsåret har betydning for beskatning av utbytte utdelt etter at aksjonæren ervervet aksjene, og eventuelt for realisasjoner i år 2 i tiden frem til endelig fastsatt skjermingsfradrag pr. årsskiftet meddeles fra ligningsmyndighetene.

3. Forvaltningsmessige/praktiske konsekvenser sett fra etatens side

Skattedirektoratet legger til grunn at aksjonærmodellen vil by på betydelige ressursmessige utfordringer for skatteetaten. Vi vil nedenfor belyse de antatte forvaltningsmessige konsekvenser både i en innføringsfase og under mer ordinær drift.

Vi vil i denne sammenheng også vise til vårt notat av 8. november 2002, der vi kommenterte enkelte administrative konsekvenser av den foreslåtte modellen

3.1 Innføringskostnader

3.1.1 Saksbehandling, informasjon, opplæring mv

Innføringen av aksjonærmodellen ser ut til å innebære en klar komplikasjon av ligningsmyndighetenes arbeid. For det første må det sies å være høyst uklart om det er gjennomførbart å fjerne delingsmodellen utenfor AS. Videre forutsetter forslaget at RISK-beregninger fortsatt må foretas i alle aksjeselskaper. Staten er derfor inntil videre avhengig av å opprettholde kompetansen innenfor begge disse to komplekse områdene.

Det må settes av betydelige ressurser til opplæring av saksbehandlere som skal forvalte det nye regelverket. For at dette skal kunne håndteres på en skikkelig måte må det settes inn menneskelige ressurser med gode fagkunnskaper.

Aksjonærmodellen vil omfatte svært mange skattytere. Det må derfor forutsettes et betydelig behov for veiledning fra ligningskontorene. Vi antar at publikumshenvendelsene kommer til å øke betraktelig ved innføringen av aksjonærmodellen. Det nye systemet vil berøre alle selskap og aksjonærer allerede fra oppstarten. Dette i motsetning til ved innføring av RISK-reglene, hvor aksjonærene ikke ble direkte berørt av det nye regelverket før ved en eventuell realisasjon. Vi antar videre at veiledningsbehovet også etter innføringsfasen blir større enn i dag, og at nye publikumsgrupper vil henvende seg til ligningskontorene for å få etterprøvet beregningen av skjermingsfradrag/gevinst/tap. Vi antar det blir naturlig for skattyter å henvende seg til ligningskontorene fordi han/hun mottar opplysningene fra skatteetaten og fordi megler ikke har de nødvendige opplysningene uten å ha tilgang til aksjonærregisteret. Dette kan avhjelpes ved at aksjonærene i så stort omfang som det er praktisk gjennomførbart blir presentert for de beregninger som ligger bak gevinst-/utbyttebeskatningen. Her vil introduksjonen av AltInn-systemet kunne bidra positivt. (Veiledningsbehovet vil eventuelt kunne avhjelpes ved at meglere (evt. andre) får tilgang til aksjonærregisteret og således kan bistå skattyterne. Vi er imidlertid usikre på om dette er gjennomførbart i praksis.)

Et slikt omfattende veiledningsbehov vil, kombinert med det forventede omfanget av alminnelig saksbehandling på området, kreve at det settes av betydelige ressurser til opplæring av ansatte ved ligningskontorene. I en situasjon med knappe tilgjengelige ressurser vil dette skape betydelige utfordringer ved prioritering blant etatens mange oppgaver og den tilhørende ressursfordelingen.

I tillegg til det ovennevnte vil det kreve betydelige ressurser å foreta registrering av kostpris for aksjonærenes beholdning av aksjer ved en eventuell innføring av aksjonærmodellen. Med tanke på det betydelige antall aksjonærer som omfattes av modellen, og at hvert enkelt erverv må registreres for en riktig skattemessig behandling, vil dette kreve en engangsinnsats av meget stort omfang. En slik registrering vil innebære noe mer enn en ren punching av opplysninger, det vil være et betydelig behov for nærmere kontroll av opplysningenes riktighet. Det må også legges stor vekt på at det vil påføre selskapene og aksjonærene økte kostnader å organisere den aktuelle engangsrapporteringen.

3.1.2 Systemer

Anvendelse av aksjonærmodellen forutsetter et velfungerende elektronisk aksjonærregister. Som kjent er det allerede utviklet et elektronisk aksjonærregister i Skattedirektoratet. Utviklingen av dette registeret viste at det allerede i dagens regelverk om aksje- og aksjonærbeskatning ligger svært mange utfordringer når regelverket skal håndteres maskinelt. Mye av regelverket er ikke tilpasset maskinell behandling. Erfaring tilsier at det vil kunne oppstå feil og unøyaktigheter når et komplisert, og ikke alltid sammenhengende regelverk skal settes inn i et elektronisk system.

Ettersom det fortsatt gjenstår et betydelig utredningsarbeid knyttet til detaljer i aksjonærmodellen, er det ikke mulig å gi noe eksakt anslag over kompleksiteten, men vi ser allerede nå at det foreslåtte regelverket vil skape betydelige systemmessige utfordringer. Vi viser her særlig til det faktum at det for hvert eneste aksjeervert i hvert eneste selskap vil bli en individuell beregning av skjermingsfradraget. For å sikre systemer som gir et riktig utgangspunkt for beskatningen allerede fra første dag, må det legges ned svært mye ressurser i systemutvikling, -testing og opplæring.

Skattedirektoratet antar at det vil bli meget komplisert å lage et automatisk system for behandling av opplysninger fra utenlandske selskaper, hvis det i det hele tatt er mulig å få slike opplysninger i et format som er håndterbart.

3.2 Saksbehandling under et nytt regelverk

3.2.1 Ressursbruk i etaten

3.2.1.1 Totalbilde

Etter forslaget fra Skatteutvalget vil det være behov for å beholde hele det eksisterende regelverket knyttet til aksjebeskatning (RISK, godtgjørelse mv for selskapsaksjonærer). I tillegg kommer det nye regelverket vedrørende aksjonærmodellen. Vi får samlet sett et komplisert regelverk som vil være ressurskrevende å forvalte. Dessuten legges det på sikt opp til en tilsvarende ordning for øvrige selskapsformer, en uttaksbeskatning for deltakerlignede selskaper og enmannsforetak byr på ekstra forvaltningsmessige utfordringer. Uten at disse er nærmere utredet er det vanskelig å si noe om kompleksitet og omfang, men tidligere utredninger om uttaksmodeller viser at det neppe finnes noen enkle løsninger i denne materien. Det kan etter direktoratets oppfatning på ingen måte utelukkes at nærmere utredninger vil vise at det ikke er praktisk gjennomførbart å innføre en uttaksmodell for deltakerlignede selskaper og enmannsforetak.

En utvikling hvor det innføres nye modeller og systemer for beskatning av aksjonærer, deltakere og næringsdrivende, uten at de eksisterende fjernes, må klart frarådes. Ligning og kontroll av foretak og eiere er til tider meget komplisert og ressurskrevende. Gjennom innføring av system for ligning av næringsdrivende (SLN) vil det oppnås forenkling av deler av dette arbeidet, samt en ytterligere fokusering mot kontroll av problemområder. Direktoratet er bekymret for at utviklingen vil kunne ta en uheldig retning gjennom innføring av et så komplisert system som det legges opp til for beskatningen av aksjonærer, især hvis det ikke er gjennomførbart å fjerne noe av det eksisterende regelverket.

3 2 1 2 Kostpris

En helt sentral utfordring ved de foreslåtte reglene er det økte ressursbehovet knyttet til kontroll av kostpris på aksjer. Fastsettelse av kostprisen blir viktigere enn tidligere. Bruk av uriktig kostpris vil få konsekvenser hvert år, ved beregning av skjermingsfradrag, mens det etter gjeldende regelverk som utgangspunkt ikke er noe direkte behov for ligningsmessig behandling av kostprisen før det tidspunkt aksjen eventuelt blir realisert. Kostpriser som legges inn i systemet (særlig ikke VPS-registrerte), må kontrolleres.

Vi antar at det vil være større behov for kontroll av kostpris på aksjer utenfor VPS enn på aksjer i VPS-registrerte selskaper. Aksjer i VPS omsettes gjennom megler, og det vil i stor utstrekning være tale om salg i et marked der det er tilbud og etterspørsel som fastsetter prisen. Situasjonen er noe annerledes for aksjer i selskaper utenfor VPS. Her vil det ofte være lettere for kjøper å påvirke kostprisen ut fra ønske om høyt skjermingsfradrag. Det vil by på kontrolltekniske utfordringer å sikre at det er sammenheng mellom det vederlag selger benytter som utgangsverdi også blir benyttet av kjøper som inngangsverdi/kostpris. Det er vanskelig å gi den enkelte transaksjonen egen identitet. I mange tilfeller vil verken selger eller selskapet vite hvem som har ervervet aksjer av hvem. Selskapet skal til en hver tid vite hvilke aksjonærer det har, men ved kjøp og salg vil det ikke alltid være mulig for selskapet å vite hvilke parter som er involvert i omsetningen av hvilke aksjer. Her vil man være avhengig av å innhente opplysninger fra de berørte parter.

Skattedirektoratet har gjort noen enkle beregninger som kan gi et anslag over forventet tidsbruk knyttet til kontroll av kostpris. Disse beregningene viser at selv om en beskjeden andel aksjer skifter eier hvert år, vil ressursbruken kunne bli betydelig. Vi legger for enkelthets skyld til grunn at antall AS utenfor VPS er ca 150 000, og at disse selskapene har i gjennomsnitt tre aksjonærer hver, dvs samlet 450 000 aksjeposter. (Det er samlet sett færre enn 450 000 personer, men det har begrenset betydning i denne sammenheng.) Hvis 10 % av disse aksjene skifter eier hvert år på en slik måte at det kan være aktuelt med nærmere kontroll av oppgitt kostpris mv, vil dette innebære kontroll av 45 000 aksjeposter. Vi kan legge til grunn at hver slik kontroll vil ta anslagsvis 0,5 dagsverk. Samlet vil dette innebære en ressursbruk på anslagsvis opp mot 100 årsverk. Uten en slik kontrollinnsats kan grunnlaget for skjermingsdraget bli vilkårlig fastsatt.

Særlige utfordringer vil foreligge i situasjoner hvor det ikke foregår kjøp og salg av aksjene i et åpent marked. Dette kan typisk gjelde ved transaksjoner mellom nærstående. Verdsettelse i slike situasjoner byr på betydelige problemer allerede med dagens regler. Effekten av dette vil øke betraktelig når det med aksjonærmodellen må fastsettes et skjermingsfradrag allerede for ervervsåret. Vi antar også at det kan bli spesielle problemer knyttet til arvede aksjer. Her begrenses inngangsverdien oppad av arveavgiftsgrunnlaget etter bestemmelsen i skatteloven § 9-7. Hvor arveavgiftsgrunnlaget er omtvistet vil det kunne bli vanskelig å fastsette den kostprisen som skal legges til grunn ved fastsettelse av skjermingsgrunnlag. Slikt skjermingsgrunnlag skal fastsettes med virkning allerede fra ervervsåret.

Kostprisen får betydning fra det tidspunkt aksjene erverves og hvert år fremover. Kontroll av kostpris i tilknytning til ervervet vil være enklere enn etter dagens system der det først gjennomføres slik kontroll i realisasjonsåret (inngangsverdi) – nærhet i tid gir bedre kontrollmuligheter og det antas lettere for skattytere å dokumentere kostprisen. (Man vil kunne redusere problemet med manglende oppbevaring av sluttsedler ol.) Det er imidlertid et viktig poeng at systemet betinger en kontroll av

kostprisen uavhengig av om aksjene blir solgt eller ikke. I forhold til dagens regelverk vil dette innebære en betydelig økning av kontrollomfang/kontrollbehov. Til dette kan tillegges at utbyttepolitikken er svært varierende blant selskapene. Mange selskaper deler aldri eller svært sjelden ut utbytte. Til tross for dette vil det hvert eneste år måtte fastsettes skjermingsfradrag for alle aksjer i selskapet. Det må også nevnes at skjermingsfradraget i mange tilfeller vil bli nokså lite. Mange selskaper har minimumsaksjekapital på kr 100 000 (fra 2004), og med det foreslåtte nivået på skjermingsrenten vil skjermingsfradraget i mange tilfeller få beløpsmessig liten praktisk betydning for beskatningen.

3.2.1.3 Utenlandske selskaper

Aksjonærmodellen foreslås å omfatte også aksjer i utenlandske selskaper. utfordringene her vil særlig oppstå i to sammenhenger. For det første gjelder det nordmenn som erverver aksjer i utenlandske selskaper mens de er bosatt i Norge. For det andre vil vi få tilfeller hvor utlendinger tar med seg aksjer når de flytter til Norge. I det siste tilfellet vil det kunne oppstå spørsmål om skjermingsgrunnlag skal beregnes i tiden før innflytting.

Ut fra direktoratets kjennskap til utvikling av aksjonærregisteret, kombinert med erfaring fra innhenting av opplysninger fra utlandet, synes det utenkelig å basere seg på maskinell innberetning av opplysninger fra utenlandske selskaper. Ved ligningen av aksjonærer med aksjer i utenlandske selskaper, må etaten derfor basere seg på de opplysninger som gis av skattyter selv. Vi har ikke eksakte tall på hvor mange norske skattytere som eier aksjer i utenlandske selskaper, men legger til grunn at det er et betydelig antall. For inntektsåret 2001 var det mer enn 65 000 skattytere som hadde ført opp beløp i posten for utenlandske verdipapirer i selvangivelsen. Med dagens stadig økende globalisering og enkle handelsmetoder er det grunn til å tro at et økende antall aksjonærer investerer i større og større grad utenfor Norge. Det innebærer naturlig nok betydelig risiko for feil, og muligheter for omgåelse, når alle opplysninger om eierposisjonen må komme fra aksjonæren selv.

3.2.1.4 Lån til selskapet.

De foreslåtte reglene om ekstra beskatning av lån fra aksjonær til selskapet krever at det gis mer informasjon om slike forhold enn det gjøres i dag. Det fremgår ikke av næringsoppgaven eller selvangivelsen hvem som er selskapets kreditorer. Det skal oppgis på formular 2 (RF-1001 om aksjonærforhold i selskapet) om aksjonærene har gitt/fått lån av selskapet. Etaten får pr i dag ikke opplysninger om kreditorer uten å be om dette spesielt. Det må innføres en ny opplysningsplikt, slik at disse opplysningene gis ukrevet til ligningsmyndighetene/aksjonærregisteret.

3.2.1.5 Kapitalendringstilfellene

Det blir kritisk for etaten å fange opp de kapitalendringene som medfører justeringstilfeller. Regelverket på dette området må anses som relativt komplisert, og aksjonærmodellen synes ikke å innebære noen forenkling. Faktorjusteringstilfellene får umiddelbar virkning for aksjonærene i form av justering av kostpris og beregning av årets skjermingsfradrag og splitt/spleis av skjermingsfradrag til fremføring. Selskapene skal etter gjeldende regler gi slike opplysninger fortløpende til skattemyndighetene, men her synes det kraftig i dag. (På dette området er det foreslått enkelte endringer i forbindelse med etableringen av aksjonærregisteret.) Også for aksjonærene vil det være svært vanskelig å holde en tilstrekkelig oversikt over dette. Erfaring fra dagens regelverk viser at dette er en vesentlig feilkilde ved aksjebeskatningen.

Kapitalendringer vil bli særlig problematisk i forhold til utenlandske selskap. Vi har i dag ikke slike opplysninger, og det synes dessuten svært vanskelig å skaffe til veie slike opplysninger på en slik måte at de kan bearbeides maskinelt

3.2.1.6 Ligningssesong

Det er nå foreslått ny årssyklus for ligningen av næringsdrivende. Grundigere kontroll av bl a. aksjeselskaper skal etter forslaget hovedsakelig gjennomføres frem til utløpet av mai i år 2 etter inntektsåret. Hvis ligningsmyndighetene da i denne perioden med grundigere kontroll i år 2 etter inntektsåret kommer til at utbytte i inntektsåret avviker fra selskapets oppgaver, vil dette få problematiske følgekonssekvenser for skjermingsfradraget i år 1 etter selskapets inntektsår (Det året selskapets overskudd fastsettes og utdeles som utbytte til aksjonærene.) Tilsvarende problem kan også være aktuelt med dagens årssyklus, ettersom ligningsbehandlingen i år 1 etter inntektsåret gjennomgående foretas etter at selskapene har vedtatt størrelsen på utbyttet. Selskapene og aksjonærene vil således ikke kunne ha fullstendig forutberegnelighet mht. hvorvidt vedtatt utbytte vil ligge innenfor normalavkastning eller ikke

3.2.1.7 Endringer

Følgene av feil fastsettelse av kostpris ved erverv vil få mye større betydning enn etter dagens regler. Hvis det viser seg at ligningen har vært basert på feil kostpris ved ervervet kan det bli nødvendig å fastsette nytt skjermingsgrunnlag for alle etterfølgende år. Slike endringssaker kan bli meget ressurskrevende, både for ligningsmyndighetene og skattyter. Etter nåværende regler vil en endret kostpris kun medføre endring i realisasjonsåret. Ved feil RISK-fastsettelse for tidligere år gis det i dag ikke melding til tidligere aksjonærer, jf. sktl. § 10-34 (4) og fsfin 10-34-13 (1)

3.2.2 Ressurser til systemforvaltning

Det er meget kostbart å holde maskinelle behandlingssystemer oppdatert og velfungerende. Med de foreslåtte reglene vil direktoratet fortsatt måtte opprettholde RISK-registeret og all sentral støtte til fastsetting av riktige RISK-beløp. I tillegg må vi sørge for faglig og teknisk oppdatering og vedlikehold av de meget kompliserte systemene som må utvikles for å håndtere aksjonærmodellen. Deler av dette arbeidet vil måtte gjøres selv med aksjonærregister uten aksjonærmodellen, men som nevnt foran vil aksjonærmodellens kompleksitet bidra til et betydelig mer komplisert system enn det som er utviklet til aksjonærregisterformål pr dags dato.

4. Nærmere kommentarer til det foreslåtte regelverk

4.1 Innledning

Den foreslåtte modellen foranlediger en rekke spørsmål og kommentarer. Kommentarene nedenfor knytter seg dels til avgrensningsspørsmål, dels til områder som må utredes nærmere.

4.2 Skjermingsfradraget

Fremføring av ubenyttet skjermingsfradrag, årlig beregning, registrering, samkjøring av utbytte og aksjegevinster, samt regler om omfordeling forutsetter at det opprettes en konto for hvert aksjeerverv. Erverver skattyter aksjer ved flere anledninger vil

skattyter måtte ha flere konti – dette selv om skattyter kun eier aksjer i ett selskap. Hver realisasjon med ubenyttede skjermingsfradrag forutsetter opprettelsen av en egen oppgjørskonto (det forutsettes at FIFU-prinsippet videreføres i aksjonærmodellen). Et slikt regelverk vil virke komplisert og uoversiktlig både for aksjonærene og skatteetaten. Som tidligere nevnt forutsetter innføringen av et slikt regelverk et praktisk og funksjonelt aksjonærregister.

Etter forslaget punkt 10 5 3 skal skjermingsfradraget gis for hele året til den som eier aksjen ved årets utgang. Dette medfører at en aksjonær som i samme år kjøper aksjen før utbytteutdeling og selger den etter utbytteutdeling, ikke får skjermingsfradrag for det mottatte utbytte. Fradraget gis til en som ikke har mottatt utbytte vedkommende år. Teoretisk sett burde trolig skjermingsfradraget gis pr dag skattyteren har eiet aksjen og ikke til den som eier aksjen en bestemt dag i året, uavhengig av hvor lenge han har eiet den. Et annet alternativ er å gi skjermingsfradraget til den som eier aksjen på tidspunkt for tidfesting av utbytte vedkommende år. Dette er imidlertid lite håndterbart i praksis. Skattedirektoratet finner derfor, i likhet med Skatteutvalget, at skjermingsfradraget bør gis til en person for hele året.

Et spesielt spørsmål oppstår når en aksjonær ved salg av aksjer forbeholder seg retten til aksjeutbytte de neste 2 år, jfr aksjeloven § 8-3 (2). Skattedirektoratet antar at det er eieren av aksjen som skal tilordnes skjermingsfradraget også i disse tilfellene. (Og ikke den tidligere eier, selv om det er han som mottar utbytte.) Med forskjellige regler for selskapsaksjonærer og personlige aksjonærer vil dette kunne skape muligheter for tilpasning.

Skattedirektoratet antar at meningen er at utbytte utover skjermingsfradraget skal behandles som alminnelig inntekt. Dette medfører at dersom skattyteren har en alminnelig inntekt som er lavere enn personfradraget før en tar hensyn til utbytte, for eksempel null, vil utbytte utover skjermingsfradrag innenfor rammen av personfradraget ikke bli skattlagt.

Skatteutvalget foreslår i innstillingens pkt 10.3.2 at skjerming av utbytte skal skje separat for hver aksje. Det forekommer at en skattyter har flere aksjeposter i samme selskap

- hvor postene skal ha forskjellig skjermingsfradrag fordi aksjene
 - er kjøpt til forskjellig tid
 - har forskjellig kostpris
- aksjene er av forskjellig klasse, jf aksjelov § 4-1, slik at selskapet deler ut utbytte på noen av aksjene og ikke eller lavere utbytte på andre.

Skal skjermingen i prinsippet skje for hver enkelt aksje, må det da føres separat regnskap for skjermingsfradragene for hver aksjepost.

Vi antar at det særlig i tilfeller hvor det er aksjeklasser med og uten rett til utbytte vil oppstå spørsmål om ubenyttet skjermingsfradrag på enkelte aksjeposter, kan benyttes på utbytte på andre aksjene i samme selskap. Hvis dette godtas, må det av hensyn til eventuelt senere aksjesalg lages regler om hvor denne overføringen skal fordeles dersom det er flere aksjeposter med ikke benyttet skjermingsfradrag. Skattedirektoratet antar at det blir minst komplisert dersom hver aksjepost behandles separat også i tilfeller med forskjellige aksjeklasser.

4.3 Beregning av tap

Under aksjonærmodellen må tapsfradrag splittes i direkte tap og tap som oppstår som følge av ubenyttede skjermingsfradrag. Den skattemessige behandlingen av tapene følger ulike regelsett. Dette virker kompliserende. I tillegg kommer ordningen med fremføring av "rentejusterte" ubenyttede skjermingsfradrag. Det foretas imidlertid ingen RISK-regulering for personlige aksjonærer, noe som vil kunne være en forenkling. Totalt sett antas aksjonærmodellen å være kompliserende på dette punkt. Dette som følge av at RISK-systemet fortsatt må være operativt.

4.4 Omfang

4.4.1 Likestilte selskaper

Skatteutvalget tar i punkt 10.4.1, som utgangspunkt at også selskaper mv som etter skatteloven er likestilt med aksjeselskap skal omfattes av aksjonærmodellen. Utvalget har antydning, men ikke utredning, at det kan være aktuelt å gjøre begrensninger i forhold til dette utgangspunktet. Skattedirektoratet vil peke på at en må ta hensyn til muligheten for omgåelser ved å innføre unntak fra aksjonærmodellen for visse typer organisasjoner. Vi vil også peke på at det elektroniske aksjonærregisteret som er utviklet av Skattedirektoratet kun omfatter norske aksjeselskaper, se pkt 3 foran. Vi antar at det vil kreve et meget omfattende utviklings- og regelverksarbeid hvis man skal sørge for automatisk behandling av opplysninger fra slike likestilte selskaper.

4.4.2 Børsnoterte selskaper

Utvalget diskuterer om aksjer i børsnoterte selskaper bør omfattes av aksjonærmodellen. Skattedirektoratet antar at det er flere gode grunner for å holde disse selskapene utenfor. For det første vil "delings-problematikken" ikke så ofte være aktuell i slike selskaper. Det er som oftest en mye større eierspredning enn i de selskapene som vurderes opp mot gjeldende delingsmodell. For det annet er det mange børsnoterte selskaper som i liten grad deler ut utbytte. Her vil ordningen med skjermingsfradrag i stor grad kunne innebære en direkte subsidiering av aksjonærene. Når det ikke deles ut utbytte vil ubenyttet skjermingsfradrag alltid redusere gevinst eller øke fradragberettiget tap. På den annen side vil det kunne virke ytterligere kompliserende at man ved å holde børsnoterte selskaper utenfor vil operere med to systemer for beskatning av personlige aksjonærer.

4.4.3 Deltakerlignede selskaper

Skatteutvalget mener det ikke er ønskelig at deltakerlignede selskaper skal unntas fra aksjonærmodellen. Skal en lignende modell brukes på slike selskaper, fordrer dette en større omlegging av skattereglene for slike selskaper, f.eks. må det vurderes om alle slike selskaper bør ha full regnskapsplikt (årsregnskap) og om selskapet som sådant bør beskattes for inntekt (selskapslikning). Skattedirektoratet er kommet til at dette spørsmålet fordrer en mer omfattende utredning og går derfor ikke inn på spørsmålet her.

4.4.4 Utenlandske aksjeselskaper

Skattedirektoratet antar at skjermingsreglene skal gjelde for personer bosatt i Norge, for så vidt gjelder utbytte fra utenlandske aksjeselskaper. Dette vil medføre en rekke problemer med å få tak i faktiske opplysninger og kontroll av dem. Skattedirektoratet antar at det bør vurderes om det skal utarbeides legitimasjonregler for å godta kostpris

og for videreføring av skjermingsfradrag i disse tilfellene. Se nærmere om utenlandsproblematikken under pkt 3 b foran

4.5 Negativ kostpris

Etter forslaget skal grunnlaget for skjermingsfradrag settes til inngangsverdi for aksjen inklusiv RISK-regulering. Dette kan medføre at inngangsverdien er negativ ved innføring av aksjonærmodellen.

Skattedirektoratet går ut fra at det er utbytte etter skatteloven og ikke etter aksjeloven som skal vurderes ift. skjermingsfradrag. Har selskapet oppskrevet aksjekapitalen med fonds (uten innbetaling), må en senere nedskrivning av aksjekapitalen med utbetaling innen rammen av slik oppskrivning behandles skattemessig som utbytte og derfor ikke medføre en negativ inngangsverdi. Tilbakebetaling av innbetalt aksjekapital og/eller overkurs anses etter dagens regler ikke som utbytte, verken for den opprinnelige aksjonær eller for senere aksjonærer. Slik utbetaling skal redusere aksjens inngangsverdi. Dersom dette opprettholdes for senere aksjonærer vil det kunne forekomme at inngangsverdien blir negativ. I innstillingens pkt 10 7 er det skissert at skjermingsgrunnlaget i slike tilfeller skal settes til null. Det kan etter direktoratets oppfatning diskuteres om dette vil være en heldig løsning. Mange aksjonærer vil i tiden før innføring av en modell med skatt på utbytte ta ut betydelige utbytter fra selskapene sine. For disse vil det være svært gunstig hvis en negativ inngangsverdi "nulles" ut ved innføring av aksjonærmodellen.

4.6 Fastsettelse av pensjonsgivende inntekt

Det skal fortsatt fastsettes pensjonsgivende inntekt etter folketrygdlovens § 3-15. Slik inntekt gir rett til sykepengar, tilleggspensjon mv. Folketrygden er derfor basert på forutsetningen om at pensjonsgivende inntekt skal være arbeidsinntekt, dvs den inntekt som faller bort om en blir syk eller går av med pensjon.

Det totale uttak fra aksjeselskap til aktive aksjonærer skal blant annet dekke avkastning på innskutt kapital og eventuelt vederlag for personens arbeid for selskapet. Skatteutvalget foreslår ikke at utbytte mv fra aksjeselskap blir pensjonsgivende inntekt. Utbytte skal fortsatt være kapitalinntekt. Aksjonærmodellen gir således intet reelt bidrag til å skille mellom hva som er vederlag for arbeid (og dermed pensjonsgivende inntekt) og hva som er kapitalinntekt, slik som delingsmodellen gjør. Etter forslaget er det bare den delen av det totale uttaket fra aksjeselskapet som skattyteren velger å klassifisere som lønn som blir pensjonsgivende inntekt. Det er i utgangspunktet overlatt til skattyteren selv hvor meget lønn han tar ut.

Utvalget foreslår imidlertid en satsstruktur som i forhold til skattebelastningen skal gjøre det relativt nøytralt om et uttak klassifiseres som lønn eller som utbytte utover skjermingsfradraget. Utbytte utover skjermingsfradraget får en reell skattesats på 48,16 pst når en ser selskap og aksjonær under ett. Lønnsuttak utover minstefradrag (og personfradrag) får etter forslaget til skattesatser en skattebelastning inklusiv trygdeavgift og arbeidsgiveravgift på:

- opp til innslagspunkt for toppskatt	42,9 pst
- nederst trinn toppskatt	49,9 pst
- øverste trinn toppskatt	54,3 pst

Forutsetningen for denne nøytraliteten er at det politisk er mulig å opprettholde et tilsvarende forhold mellom skattesatsene over tid. Videre vil Skattedirektoratet peke på at dersom det opprettholdes et område med null arbeidsgiveravgift, vil lønnsuttak i dette område bli vesentlig lavere beskattet enn utbytte utover skjermingsfradraget.

4.7 Overgangsregler

Utvalget foreslår i pkt 10.7 at skjermingsgrunnlaget for aksjer i behold ved innføringen av aksjonærmodellene settes til opprinnelig kostpris tillagt eventuelle RISK-beløp. Det foreslås at man ikke skal kunne bruke de takstverdiene som ble fastsatt ved skattereformen i 1992. Dette forslaget vil kunne innebære tilpasningsønsker hos aksjonærene dersom taksten ligger vesentlig høyere enn de andre inngangsverdiene. Spesielt vil dette gjelde om den reelle verdi er høy i dag. Skattyteren vil søke å selge aksjene til takstverdien (skattefritt) og kjøpe dem igjen til omtrent samme pris for å få med seg den høyere inngangsverdien.

4.8 Ulovlig utbytte

I dag blir ulovlig utbytte beskattet både hos selskap og aksjonær (det gis ikke godtgjørelse). Når utbytte blir skattepliktig (reduisert med skjermingsfradraget), bortfaller muligheten til å foreta en strengere beskatning av personlige aksjonærer som mottar ulovlig utbytte.

Det kan stilles spørsmål om det bør innrømmes skjermingsfradrag i ulovlig/maskert utbytte. Skjermingsfradraget antas uansett å bli lavt. Dersom det er et selskap som mottar ulovlig utbytte, er spørsmålet om man fortsatt kan nekte godtgjørelse (Slik nektelse av godtgjørelse vil kunne innebære en form for trippelbeskatning). Vi antar at dette blir en situasjon de fleste vil forsøke å unngå, slik at ulovlige utbytter mellom selskap vil forekomme i liten grad. I de tilfellene det skjer, vil det kunne medføre forskjellsbehandling av personlige aksjonærer og selskapsaksjonærer.

Modellen kan medføre at det tas ut mer ulovlig utbytte, kamuflert som salg/kjøp/leie og dekning av private utgifter, ettersom lovlig utbytte nå beskattes "dobbel" (over skjermingsrenten).

4.9 Aksjeutbytte som tilfaller et deltakerlignet selskap eller et sameie

Dersom aksjonærmodellen ikke skal gjelde for uttak fra deltakerlignet selskap, må den gjelde for utbytte som går til et deltakerlignet selskap. Det mest "riktige" i disse tilfellene ville være at utbytte til det deltakerlignede selskap ble fordelt på eierne. De av eierne som er aksjeselskap mv. opparbeider ikke skjermingsfradrag. De personlige eierne opparbeider skjermingsfradrag hver for seg. En slik regel vil virke ytterligere kompliserende blant annet fordi det vil være vanskelig å finne inngangsverdien på ikke-børsnoterte aksjer for personer som har kjøpt seg inn i det deltakerlignede selskapet etter at selskapet har kjøpt aksjene.

Det ville være enklest om skjermingsreglene gjaldt for selskapet/sameiet som sådant. Imidlertid vil en slik løsning høyst sannsynlig kunne brukes til omgørelser. Skattedirektoratet vil foreslå at dette spørsmålet utredes nærmere.

4.10 Utland

Beregningen av kreditfradrag ved beskatning av utbytte/gevinst vil kunne bli relativt komplisert med aksjonærmodellen. I og med at skatt betalt i utlandet må reduseres forholdsmessig i forhold til hvor stor del av inntekten som tas til beskatning i Norge, vil dette særlig kunne gjelde tilfeller der det er skjermingsfradrag fra tidligere år som fremføres og som skal komme til fradrag i utbytte/gevinst.

I forhold til reglene om kreditfradrag vil det være en forenkling om delingsmodellen oppheves, ettersom disse regelsettene byr på problemer å praktisere sammen i dag. På den annen side vil innføring av en uttaksmodell for deltakerhignete selskaper antagelig medføre komplikasjoner i forhold til kreditreglene, og hele systemet vil bli svært uoversiktlig ved at utbytte/uttak skal behandles på forskjellig måte alt etter som hvilket subjekt det er som eier andeler av forskjellig type selskaper. En må videre vurdere spørsmål om lovgiverne på grunn av EØS-avtalen blir tvunget til å gi skjermingsfradrag for utbytte fra norske aksjeselskaper også for personer bosatt utenfor Norge, men innenfor EØS-området.

4.11 Lån fra aksjonær til aksjeselskap

Skatteutvalget foreslår i punkt 10.3.6 jfr punkt 10.5.1, at rente på lån fra personer til selskap utover en viss prosent, skal dobbeltbeskattes på samme måte som utbytte utover skjermingsfradraget.

Fremgangsmåten for slik dobbeltbeskatning er ikke utredet. Uttalelsene i innstillingen kan tyde på at man ønsker at renteinntektene først skal skattlegges med 28 % som alminnelig inntekt, og at det deretter skal foretas en beskatning på samme måte som for utbytte, med skjermingsfradrag. Den tekniske gjennomføringen av den foreslåtte dobbeltbeskatningen må utredes nærmere.

Hvilke lån som skal omfattes av begrensningen er antydnet, men ikke utredet. Det er heller ikke sagt noe om hvordan man skal behandle andre typer overføringer mellom selskap og aksjonær.

Skattedirektoratet peker på at dersom begrensningen skal gjelde for renter på lån fra andre enn aksjonæren og aksjonærens nærstående, må det lages meget klare avgrensingsregler. Det kan dessuten nevnes at det må vurderes hvilken betydning det skal ha at rentenivået i markedet kan endres betydelig gjennom et år.

Videre vil Skattedirektoratet peke på at hvis det som foreslått, settes en høyere skjermingsrente på lån til selskapet enn på inngangsverdi for aksjene, vil dette være et motiv for å velge å låne penger til selskap fremfor å øke aksjekapitalen.

I de tilfeller långiver er en utenlandsk person vil ikke Norge ha intern hjemmel til å skattlegge slike rentebetalinger. En slik merskatt vil dermed kunne omgås hvis långiver er en person bosatt i utlandet.

4.12 Tilbakebetaling av kapital

Aksjonærmodellen viktiggjør kontrollen av tilbakebetaling av kapital allerede for tilbakebetalingsåret ettersom slik tilbakebetaling skal regulere skjermingsgrunnlaget.

Aktuelt i denne sammenheng er de store problemer som i dag eksisterer mht oppfølgingen her Etter gjeldende rett (Rt 1957 s. 1239) er innbetalt kapital en skatteposisjon som følger aksjen også ved aksjeoverdragelse De praktiske problemer som vi i dag har med å praktisere gjeldende rett, vil i enda større grad gjøre seg gjeldende med aksjonærmodellen.

Ved innføring av en eventuell aksjonærmodell bør det derfor muligens vurderes å lovfeste at posisjonen innbetalt kapital går over til å følge den enkelte aksje med utgangspunkt i den nåværende aksjonærs kostpris mv Dette vil i stor grad forenkle oppfølgingen på aksjonærnivå med hensyn til hvorvidt utdeling fra selskapet skal anses som tilbakebetaling av innbetalt kapital eller som utbytte. Dette vil imidlertid på selskapsnivå føre til utfordringer i forhold til å bestemme hvor stor andel av en utdeling som er henholdsvis tilbakebetaling av kapital og utbytte Spørsmålet kan ha betydning for fastsettelse av korreksjonsinntekt og RISK

4.13 Spesielt om bruk av aksjonærmodellen i enmannsforetak og deltakerlignet selskap

Skatteutvalget har foreslått å ta i bruk prinsippene i aksjonærmodellen for enmannsforetak og deltakerlignede selskaper. Aksjonærmodellen er en variant av uttaksmodellen Vi viser til tidligere utredninger om deling av formue og inntekt i enmannsforetak, nemlig NOU 1977. 55, NOU 1983. 26 og vedlegg 2 til Skattekomiteen av 1966, som alle er varianter av uttaksmodeller Vi viser i denne sammenheng til Skattedirektoratets notat vedlagt brev av 8 mai 2002 til Skatteutvalget, der vi ga enkelte generelle kommentarer om bruk av uttaksmodeller for disse foretaksformene (Notatet følger vedlagt)

Når det gjelder deltakerlignede selskap knytter det seg særlig utfordringer til å finne den enkelte deltakers skjermingsgrunnlag Slike selskaper har ingen kapitalbase på samme måte som aksjekapitalen i aksjeselskaper

I enmannsforetak vil det være problemer med avgrensning hva som må klassifiseres som uttak. Dette skyldes at:

- mange enmannsforetak har begrenset regnskapsplikt etter regnskapslovens § 1-2, annet ledd, og derfor ikke plikt til å utarbeide årsoppgjør i regnskapet etter kap 3
- det privatrettslig er liten forskjell på foretakets og eierens private formue/gjeld

En problemstilling er for eksempel om gjeldsrenter som betales av foretakets midler skal tilordnes foretaket eller anses som uttak Regnskapslovens regler er neppe tilstrekkelige for å skille mellom foretak og eier, spesielt for foretak som ikke har full regnskapsplikt og derfor ikke skal utarbeide årsoppgjør Det må derfor lages regler for hva som kan tilordnes foretaket. Eventuell kontroll av tilordningen vil bli vanskeligere

Den skatt som eieren betaler av formue og inntekt i enmannsforetak og deltakerlignede selskaper, bør i en uttaksmodell antagelig ikke anses som tatt ut av foretaket av eieren, men belastes foretaket Dette innebærer at en også må dele opp eierens samlede skatt i en foretaksdel og en privat del

Aksjonærmodellen løser som tidligere nevnt ikke problemet i forholdet til folketrygden om hva som skal være pensjongivende inntekt (arbeidsinntekt) Ved bruk av aksjonærmodellen på enmannsforetak må det vurderes om en skal ha

- regler tilsvarende lønnsuttak fra aksjeselskap også for eieren i enmannsforetak
- hele uttaket skal være pensjonsgivende eller
- regler for deling av næringsinntekten (kildemodell) eller deling av uttaket

5 Omgåelsesmuligheter - tilpasninger

5.1 Innledning

I punkt 10.5 i utvalgets utredning behandles omgåelses- og tilpasningsmuligheter. Utredningen tar for seg to situasjoner, kamuflering av utbytte ved at aksjonæren yter lån til selskapet og at overskuddet utdeles som renter og ikke som utbytte, og ved at aksjonærene på grunn av skjermingsfradraget kan opparbeide seg skattekreditter og deretter flytte ut av landet. Begge disse tilpasningsmulighetene håndteres gjennom henholdsvis forslag om dobbeltbeskatning av renter fra et AS til en personlig skattyter og ved at ubenyttet skjermingsfradrag etter realisasjon av aksjer ikke kan føres mot alminnelig inntekt, men kun i aktuelle eller fremtidige aksjeinntekter over alternativavkastningen.

Etter delingsmodellen kan aksjonærene tilpasse eierforholdene i aksjeselskapet slik at det ikke blir delingsforetak for å unngå den høyere beskatningen av lønnsinntekt/delingsinntekt. Deretter kan eierne ta penger ut av selskapet som lovlig utbytte med 28 pst skatt på selskapet, eller som renter av lån til selskapet med fradrag hos selskapet og 28 pst beskatning hos aksjonær. Den foreslåtte aksjonærmodellen begrenser disse tilpasningsmulighetene.

Det er etter Skattedirektoratets oppfatning grunn til å anta at tilpasninger/omgåelser for å unngå forhøyet skatt etter aksjonærmodellen vil følge enkelte hovedspor.

- Øke kostprisen på aksjen på en måte som ikke gir skatteplikt for gevinsten
- Definere uttak til annet enn utbytte/renter på lån, f.eks leie av bygning som brukes av aksjeselskapet, skattefrie naturalytelser mv og utbetaling av innbetalt aksjekapital med senere fondsemissjon i selskapet
- Tar opp lån i selskapet som "tilbakebetales" når det er "ledig" skjermingsfradrag
- Styre utbytte om utenlandsk aksjeselskap, herunder selskap i skatteparadis
- Bruke organisasjonsformer som eventuelt ikke rammes av modellen, f.eks kommandittselskap/indre selskap med aksjeselskap som komplementar/den som opptrer utad.
- Uttaket går til/via subjekter som ikke er aksjonær, herunder subjekter som er skattefrie
- Utenlandske aksjonærer selger aksjen til norsk aksjonær rett før årskifte for å kjøpe den tilbake etterpå (parkering av aksjer)

Nedenfor gjennomgås de i utgangspunktet mest aktuelle tilpasnings-/omgåelsesmulighetene nærmere

5.2 Overføring av skattefrie inntekter fra selskap til aksjonær

Ved å opprette holdingselskap mellom driftsselskap og personlig eier, vil utbyttet kunne overføres skattefritt som i dag så lenge det beholdes innenfor selskapsstrukturen

Med og uten holdingselskap kan aksjonærmodellen øke presset på å tappe selskapet for ytelse til personlig eier. Eier en personlig aksjonær formuesobjekt som brukes av selskapet som driftsmidler, f.eks fast eiendom, kan selskapet betale leie til aksjonæren. Selskapet får fradrag for leiebeløpet og aksjonæren skattlegges som kapitalinntekt under forutsetningen at det ikke må anses som en "delingspliktig" næringsinntekt. Aksjonæren vil ønske å omgå aksjonærmodellen ved å skru opp leiebeløpet. For å stenge for slike omgåelser, må ligningskontoret foreta en vurdering av leiebeløpet. Dette kan være håndterbart i noen tilfeller, men i andre tilfeller, f.eks hvor det er spesialtilpassede driftsmidler, være meget vanskelig. Skattyterne vil også søke å inngå langsiktige leieavtaler når markedet ligger høyt.

Videre kan selskapet tappes ved avtaler om royalty, leie av navn osv. Skatteetaten har begrenset med ressurser til å håndtere slike omgåelser.

5.3 "Lån" av aksjer fra utenlandsk aksjonærer

»Parkerings«/»utlån« av aksjer fra utenlandske aksjonærer til norske aksjonærer/skattytere vil fortsatt være en kontrollutfordring tilsvarende i dagens system opp mot RISK-reglene og godtgjøringsreglene (Den utenlandske eieren "parkerer" aksjer hos norske aksjonærer for at denne skal få RISK og godtgjørelse)

5.4 Lån til AS

Her er det begrensede muligheter for tilpasninger, men dette vil være avhengig av "skjermingsrenten"

Uttak fra selskapet kan også gå til eierens nærstående (familie, ektefeller og samboere) som ikke er eiere i foretaket. Skattedirektoratet vil derfor foreslå at det vurderes om identifikasjonsregler i sktl § 10-11 (2) om at vederlagsfri overføring til nærstående ikke-aksjonærer skal anses som utbytte for aksjonæren, utvides til å omfatte renter på lån fra nærstående

5.5 Opprette indre selskap

Så lenge problemstillingen rundt deltakerlignede selskaper ikke er avklart, vil systemet være sensitivt for tilpasninger til annen selskapsform.

En aksjonær vil for eksempel enkelt kunne ta ut deler av overskuddet som avkastning på innskuddsforpliktelse og derved unngå utbytteskatt ved å opprette et indre selskap med aksjeselskapet som hovedmann og seg selv som stille deltaker

Dette ser også i dag ut til å være mer og mer aktuelt som tilpasningsverktøy. Det er enkelt å organisere, få formelle regler, enkelt å gå inn i og ut av osv. I tillegg er det lett å påstå og få medhold i at det eksisterer virkninger ut over det å spare skatt ved etablering av et indre selskap, slik at det sjelden vil være grunnlag for gjennomskjæring. Vi ser også at antall registrerte indre selskaper øker. (I Oslo er antallet økt fra rundt 50 i 1998 til 95 i 2001.)

5.6 Kanalisering av utbytte til utenlandske selskap

Utbytte kan styres til utenlandsk selskap for derfra å tilflytte norsk aksjonær. Ligger det utenlandske selskapet i skatteparadis, vil det være tilnærmet umulige å kontrollere hvem som står bak selskapet og hvor pengene har gått videre. Partene vil da slippe med kildeskatten.

6. Forholdet til skattesystemet for øvrig

Forholdet til skattesystemet ellers vil være avhengig av hvilken løsning som blir aktuell for deltakerlignede selskap og enmannsforetak. Vi har under pkt 3 gått noe nærmere inn på de forvaltningsmessige konsekvenser av at forskjellige foretaksformer behandles etter forskjellige skatteregler.

Når det gjelder skattyternes adferd og mulig vridning mot andre selskapsformer enn AS er det sagt noe om dette i pkt 5, om tilpasninger og omgåelsesmuligheter. Noen sentrale forskjeller mellom aksjonærmodellen og delingsmodellen gjelder bl a tidspunkt for skattlegging, skattesatser og forholdet til folketrygden. Etter aksjonærmodellen skattlegges inntekten i opptjeningsåret i selskapet, men først når utbytte tas ut hos aksjonæren. Med delingsreglene skattlegges deltakere og næringsdrivende i opptjeningsåret. Skattesatsen i aksjonærmodellen er foreslått å være 28 % for selskapet og 28 % skatt på den aksjeinntekt som overstiger normalavkastningen. Etter delingsreglene er det alminnelige lønnsbeskatning for deltaker/næringsdrivende. Aksjonærmodellen gir ikke noe grunnlag for fastsettelse av folketrygdavgift, mens delingsreglene produserer en beregnet personinntekt som er grunnlag for trygdeavgift og pensjonspoeng.

Det må også nevnes at dagens skattesystem bygger på et nominalistisk prinsipp. Aksjonærmodellen bryter med dette prinsippet og en skattekrone vil således ikke være en skattekrone. Det er mulig at dette kan medføre uønskede vridninger i forhold til andre selskapsformer.

Videre må det vurderes nærmere hvilken betydning innføring av aksjonærmodellen skal ha for reglene om korreksjonsinntekt. Det må ved denne vurderingen tas hensyn til at det innføres forskjellige regler for beskatning av utbytte hos personlige aksjonærer og selskapsaksjonærer.

B. Delingsmodellen

1. Sammendrag/oppsummering

Delingsmodellen skal, slik Skattedirektoratet ser det, dekke to hovedformål. For det første skal den av hensyn til plikter og rettigheter i folketrygden fastsette hva som er arbeidsinntekt for aktive eiere. Videre skal den bidra til å oppfylle enkelte av hovedformålene med skattereformen i 1992, ved at det skilles mellom alminnelig inntekt og personinntekt. Dette gjøres ved at det fastsettes en egen inntekt fra arbeid i egen næring, deltakerlignet selskap eller for aksjeselskap. Denne inntekten går inn i grunnlaget for toppskatt og trygdeavgift. Denne inntekten blir derved skattlagt uten fradrag for en del kostnader, blant annet gjeldsrenter. Disse kostnadene kommer bare til fradrag i alminnelig inntekt. Skattefordelen ved denne fradragsretten blir da begrenset til satsen for alminnelig inntekt, for tiden 28 pst.

I prinsippet fyller delingsmodellen fortsatt begge disse hovedmålene. De hittil vurderte modeller basert på uttak, herunder aksjonærmodellen, vil ikke gi noe bidrag til fastsettelse av grunnlaget for rettigheter og plikter til folketrygden. For at en uttaksmodell skal gi redusert skattefordel på renter mv. i forhold til den samlede sats for skattlegging av inntekt, må modellen gi regler om hvilke inntekter som skal gå inn i grunnlaget for toppskatt.

Utvalget har foreslått å stramme inn på visse regler vedrørende delingsmodellen. Skattedirektoratets synspunkter på disse forslagene fremgår av pkt 2 nedenfor.

Videre har vi i pkt 3 tatt opp enkelte sider ved delingsreglene som ikke er nevnt i innstillingen, men som etter vår oppfatning bør bli gjenstand for en nærmere vurdering. Skattedirektoratet har i tidligere korrespondanse med Finansdepartementet vist til en rekke områder der gjeldende delingsmodell kan forbedres, samtidig som vi har pekt på enkelte prinsipielle utfordringer knyttet til modellen. Vi viser til notat vedlagt vårt brev av 8. mai 2002. Notatet følger vedlagt denne oversendelse.

2. Skatteutvalgets forslag til endringer

2.1 Generelt

Utvalget har i pkt 11.5.2 fremmet forslag til justeringer av delingsmodellen på følgende områder:

- verdsettelsen av driftsmidler som inngår i kapitalavkastningsgrunnlaget,
- leverandørkreditter og forskuddsbetaling fra kunder,
- goodwill mv ervervet fra et foretak med hovedsakelig samme eierkrets, se kommentarer nedenfor,
- sats for lønnsfradraget,
- reglene for maksimal delingsinntekt (tak),
- eier- og utbyttekravet,
- aksjeselskap med stor spredning av eierandelen blant selskapets ansatt,
- aktive eieres identifikasjon med passive eiere og
- aktivitetskravet.

Satsen for kapitalavkastning er også drøftet, men her er det ikke fremmet forslag til endring.

2.2 Verdsettelse av driftsmidler i kapitalavkastningsgrunnlaget

(Dette forslaget har betydning selv om aksjeselskap ikke skal bruke delingsmodellen)

Skatteutvalget foreslår at alle avskrivbare driftsmidler verdsettes til skattemessig verdi, mens ikke avskrivbare driftsmidler skal verdsettes til den høyeste av verdi av eiendelens historiske kostpris og ligningsverdi (formuesverdi). Forslaget er i samsvar med dagens hovedregel om verdsettelse. Etter gjeldende regler finnes det imidlertid noen unntak fra denne hovedregelen.

Unntaket i sktl § 12-13 (2) bokstav d nr 2 og nr 4 er overgangsregler for eiendeler som vedkommende eiet ved utgangen av henholdsvis 1991 og 1999. Betydning av disse unntakene vil falle bort etter hvert som eiendelene selges eller utrangetes. Utvalget sier ikke noe spesifikt om unntaket i sktl § 12-13 (2) bokstav d nr 3. Det er en bestemmelse som skal sikre at et objekt ikke kommer med i kapitalavkastningsgrunnlaget med en høyere verdi enn naturlig i forholdet til avkastningen ved den faktiske bruk. Et eksempel kan være gårdbruk i nærheten av en by som drives som gårdsbruk, men hvor verdien av grunnen er basert på tomteverdier. Så vidt Skattedirektoratet kjenner til har unntaket ikke hatt særlig betydning i praksis.

Skattedirektoratet har ikke innvendinger mot endringen

2.3 Leverandørkreditter og forskuddsbetaling fra kunder

(Dette forslaget har betydning selv om aksjeselskap ikke skal bruke delingsmodellen)

Skatteutvalget foreslår at alt forskudd fra kunder og alle leverandørkreditter skal komme til fradrag i kapitalavkastningsgrunnlaget, uavhengig av betalingsbetingelsene, dvs selv renten er over 8 pst og kredittiden er kortere enn 30 dager. Til gjengjeld foreslår utvalget at alle forskudd fra leverandører skal inngå i grunnlaget for kapitalavkastning. Det er ikke gjort noen beregninger for hvor meget dette vil slå ut på størrelsen av beregnet personinntekt.

Forslaget er logisk fordi endringen vil føre til en mer symmetrisk behandling av kundefordringer som inngår i kapitalavkastningsgrunnlaget uavhengig av vilkår i forhold til forskudd fra kunder og leverandører og kreditt fra leverandører. Slike forskudd og kreditter vil fremgå av årsregnskapet for skattytere med full regnskapsplikt. Skattedirektoratet antar at dette fra et kontrollmessig synspunkt vil være lettere å håndtere for slike skattytere, idet en ikke trenger å gå inn på vilkårene knyttet til slike forskudd og/eller kreditter. For alle skattytere med regnskapsplikt, skal disse opplysningen fremgå av næringsoppgaven.

Skattedirektoratet stiller seg nøytral til at endringen gjennomføres

2.4 Goodwill mv ervervet fra et foretak med hovedsaklig samme eierkrets, skal ikke gå inn i kapitalavkastningsgrunnlaget.

(Dette forslaget har bare betydning for deltakerlignede selskap dersom aksjeselskap ikke skal bruke delingsmodellen)

Ved skattepliktig overføring av egenutviklet goodwill fra et foretak til et annet foretak, blir goodwillen omdefinert fra egenutviklet goodwill til ervervet goodwill og skal derfor inngå i kapitalavkastningsgrunnlaget.

De mange omdannelser, spesielt innen liberale yrker etter innføring av delingsmodellen, kan tyde på at delingsreglene bevisst utnyttes på dette området. Mest utbredt synes å ha vært salg av personlig næringsvirksomhet til eget nydannet AS med påstått goodwill. Slik overdragelse kan medføre en konvertering av personinntekt til kapitalinntekt i en grad som synes å bryte med delingsreglenes formål. Denne form for omdannelse synes også å bryte med et prinsipp om horisontal likhet.

De skjønsmessige spørsmål som goodwillsaker reiser, har beslaglagt betydelige ressurser i ligningsetaten. Skatteetaten støtter et forslag som kan medføre en betydelig begrensning av omgåelser av regelverket dersom delingsmodellen videreføres generelt, eller i en begrenset utstrekning.

Dersom den foreslåtte regel skal innføres, vil vi peke på behovet for å konkretisere hva som skal forstås med "hovedsakelig samme eierkrets". Det nåværende to tredjedelskravet i regelverket synes ikke å ha vært tilstrekkelig til å demme opp for tilpasninger og omgåelser. Som et eksempel på en mulig løsning kan vi vise til kravene om kontinuitet på eiersiden i forskrift av 17.01.1991 nr. 22 om skattefri omdannelse. Det vil videre være spørsmål om hvor lenge kravene til samme eierkrets eventuelt skal gjelde og eventuelle virkninger av en senere endring av eierstruktur.

I innstillingen foreslås at gevinsten hos selger skal skattlegges som bruttoskattepliktig personinntekt. Det foreslås videre at det må være et vilkår at selger var delingspliktig i inntektsåret før salget. Skattedirektoratet vil henlede oppmerksomhet på alle de tilpasninger til eierkravet i delingsmodellen som har funnet sted. En del av tilpasningene kan være av ren formell art/proforma uten at dette har vært mulig å avdekke under ligningsbehandlingen. Med den foreslåtte regel vil det kunne finne sted en forskjellsbehandling av næringsdrivende som i realiteten er i samme situasjon avhengig av om tilpasning til eierkravet har funnet sted eller ikke.

Det fremgår ikke klart av innstillingen når skattlegging av eventuell gevinst skal finne sted. Skattedirektoratet anmoder departementet om å vurdere å behandle hele gevinsten ved overdragelse av næringsvirksomhet (uavhengig av selskapsform) som personinntekt i salgsåret såfremt virksomheten var delingspliktig i inntektsåret før salget. Skal gevinsten inntektsføres over gevinst- og tapskonto med bruttoskatteplikt, fordrer dette opprettelse av egen gevinst- og tapskonto for dette formål. En slik løsning vil forandre spesiell behandling og oppfølging med øket risiko for feil.

Skattedirektoratet forutsetter at en eventuell regel også vil gjelde ved sammenslutning av tidligere selvstendige virksomheter.

2.5 Lønnsfradraget

(Dette forslaget har betydning selv om aksjeselskap ikke skal bruke delingsmodellen.)

Utvalget foreslår at lønnsfradraget i beregnet personinntekt reduseres fra 20 pst til 10 pst.

Skattedirektoratet stiller seg nøytral til forslaget

2.6 Reglene for maksimal delingsinntekt (tak)

(Dette forslaget har betydning selv om aksjeselskap ikke skal bruke delingsmodellen)

Skatteutvalget foreslår at maksimal beregnet personinntekt settes likt for liberale og ikke-liberale yrker. Det felles taket settes til 2,5-4 millioner kroner

Skattedirektoratet antar at dette i utgangspunktet er et politisk spørsmål. Fra et administrativt synspunkt, vil det være lettere å håndtere et felles tak. De forskjellige takreglene innebærer at det i alle ligningssystemer, skjemaer mv må gjøres en rekke tilpasninger (Se foran under pkt 2 c.) På denne bakgrunn vil Skattedirektoratet støtte forslaget

2.7 Eier- og utbyttekravet

(Dette forslaget har bare betydning for deltakerlignede selskap dersom aksjeselskap ikke skal bruke delingsmodellen.)

Skatteutvalget foreslår at eierkravet reduseres fra "minst to tredjedeler" til "mer enn 50 pst". Forslaget fremmes under forutsetningen av at forskjellen i skattesatser på arbeidsinntekt og kapitalinntekt ikke blir vesentlig redusert. Videre er det en forutsetning for forslaget at delingsmodellen videreføres generelt. Selv om utvalget ikke sier det direkte antar Skattedirektoratet at endringsforslaget også gjelder for kravet til overskudds-/utbytteandel

Dersom aksjonærmodellen innføres for aksjeselskaper og lignende, men ikke for deltakerlignede selskaper, gir Skatteutvalget uttrykk for at det vil oppstå uønskede tilpasningsmuligheter selv om eierkravet reduseres til "mer enn 50 pst". De antyder at i et slikt tilfelle, vil et alternativ være at alle deltakerlignede selskaper ble delingsforetak og at delingsinntekten fordeles på samtlige eierne. Det innebærer at det ikke stilles krav til aktivitet for deltakerne i slike selskaper.

En reduksjon i eier- og utbyttekravet vil føre til at det blir mindre lønnsomt for skattyterne å tilpasse seg bort fra delingsmodellen. Direktoratet antar at det vil være vanskeligere å bygge opp, få godtatt og opprettholde en proforma tilpasning. På den andre siden vil dette føre til at flere selskaper vil bli delingsforetak. Dette vil også gjelde en del selskaper som alt har tilpasset seg bort fra delingsreglene. Sannsynligvis kan dette føre til at også børsnoterte selskaper blir delingsforetak. Spesielt ved indirekte eie gjennom andre selskaper vil det bli mer arbeidskrevende å kontrollere om foretaket er et delingsforetak.

Skattedirektoratet antar at dette er et spørsmål om hvor stor vekt en legger på at skattyteren ikke skal kunne tilpasse seg ut av delingsmodellen. Av hensyn til tilliten til skattesystemet vil direktoratet anbefale at forslaget gjennomføres

2.8 Aksjeselskap med stor spredning av eierandelen blant selskapets ansatte

(Dette forslaget har ikke betydning dersom aksjeselskap ikke skal bruke delingsmodellen.)

Etter skattelovens § 12-10 (3) er aksjeselskaper unntatt fra deling når minst to tredeler av aksjene eies av aktive og en rekke andre vilkår er oppfylt, blant annet skal lønnen være markedsmessig. Skatteutvalget foreslår at regelen oppheves dersom delingsmodellen beholdes for aksjeselskap.

Skattedirektoratet viser til utvalgets begrunnelse.

Det er vanskelig å kontrollere forutsetningen om at eierne har markedsmessig lønn. Denne kontrollen må i prinsippet gjennomføres for hvert år. Forslaget vil føre til en forenkling av reglene. På den andre siden vil det føre til at flere aksjeselskaper blir delingsforetak og dette gjelder selskap med mange aktive aksjonærer. Imidlertid er det neppe mange selskaper det er tale om som går inn under regelen.

Skattedirektoratet vil anbefale at forslaget tas til følge.

2.9 Aktive eieres identifikasjon med passive eiere

(Dette forslaget har bare betydning for deltakerlignede selskap dersom aksjeselskap ikke skal bruke delingsmodellen.)

Utvalget foreslår å stramme inn reglene for identifikasjon av aktive eiere med passive eiere i ikke-liberale foretak. Forslaget innebærer at identifikasjonsreglene som i dag gjelder i liberale foretak, skal gjelde i alle typer foretak.

Skattedirektoratet viser til Skatteutvalgets begrunnelse.

En slik endring vil medføre at det blir vanskeligere å tilpasse seg bort fra delingsreglene. Forslaget innebærer dessuten en forenkling av regelverket som sådant. En trenger ikke lengre å ta standpunkt til skillet mellom liberale og ikke-liberale yrker. Begrunnelsen for å ha andre identifikasjonsregler for liberale og ikke-liberale yrker må være at det gjennomgående vil være større grunn til at passive foreldre fortsetter å ha eierposisjoner i ikke-liberale foretak enn i liberale.

Endringen vil kunne føre til at noen flere selskaper blir delingsforetak. Kontrollmessig vil det også bli noe merarbeid. På den andre siden kan en forvente at endringen fører til færre tilpasninger.

Skattedirektoratet vil anbefale at forslaget tas til følge.

2.10 Aktivitetskravet

(Dette forslaget har betydning selv om aksjeselskap ikke skal bruke delingsmodellen.)

Skatteutvalget foreslår at kravet til minst 300 timers aktivitet i ikke-liberale yrker oppheves. Dette vil føre til at aktivitetskravet er likt i liberale og ikke-liberale foretak. Skattedirektoratet viser til utvalgets begrunnelse. Vi vil peke på at det er vanskelig å kontrollere en påstand om at skattyter har vært aktiv, men aktiviteten har vært under 300 timer. Forslaget innebærer en regelforenklings. En trenger ikke lengre å ta standpunkt til skillet mellom liberale og ikke-liberale yrker. Med en slik regel vil det bli vanskeligere å tilpasse seg bort fra delingsreglene.

Regelen om høyere krav til aktivitet for liberale enn for ikke-liberale yrker synes dårlig begrunnet sett i forhold til bakgrunnen for delingsmodellen. Prinsipielt skulle delingsmodellen føre til lavere personinntekt når eieren arbeider mindre i foretaket. I den grad dette er riktig er det prinsipielt ukorrekt å unnta verdien av faktisk utført arbeid under 300 timer fra regelen. Dette fører til at ligningsmyndighetene bør vurdere om den uttatte lønn står i forhold til arbeidsinnsatsen.

Skattedirektoratet vil også peke på at det er svært vanskelig for skatteetaten å kontrollere om skattyteren har arbeidet 200 timer eller 600 timer i et foretak. I praksis må det svært gode grunner til å hevde at skattyteren har arbeidet mer enn 300 timer, hvis vedkommende ikke har regelmessig arbeid som lar seg kvantifisere for eksempel fordi det er utført til faste tider.

Av prinsipielle og av kontrollmessige grunner vil direktoratet foreslå at en fjerner regelen om at skattyteren skal ha vært aktiv i minst 300 timer. Aktivitetskravet vil da være oppfylt dersom aktiviteten går ut over det sporadiske. I ligningspraksis er det lagt til grunn som et utgangspunkt at mer enn 40 timers aktivitet tilfredsstiller aktivitetskravet. Direktoratet vil foreslå at denne grensen lov- eller forskriftsfestes.

3. Ytterligere muligheter for endringer i delingsmodellen

3.1 Beregning av overskuddsandel i deltakerlignet selskap

(Dette forslaget har bare betydning for deltakerlignede selskap)

I et deltakerlignet selskap hvor aktive eieres andel av overskuddet skal vurderes som et vilkår for deling, skal eventuell arbeidsgodtgjørelse anses som en andel av retten til overskudd, jf sktl § 12-10 (1) bokstav b. (I motsetning til i aksjeselskap hvor lønn ikke anses som en del av retten til utbytte.) Denne regelen har bare betydning dersom fordeling av eierandeler ikke fører til deling. Regelen fører til at et slikt selskap som har passive eiere som eier 34 pst eller mer, vil kunne fylle kravene til å være delingsforetak ett år, for så å falle utenfor det neste året. Dette gjelder selv om eierforhold, eiernes arbeidsinnsats mv er like.

Eksempel

Et slikt selskap har to eiere med like eierandeler og lik rett til andel av overskuddet. Eva er aktiv og Arne er passiv. Eva som arbeider har krav på godtgjørelse for arbeidet på kr. 200.000. Dersom samlet overskudd er kr 550 000, vil Eva ha krav på 200 000 pluss 175 000 lik kr 375 000. Arne vil ha krav på kr 175 000. Eva har da krav på 68,1 pst av samlet overskudd og selskapet er delingsforetak. Øker overskuddet neste år til kr 650.000 vil Eva ha krav på 200.000 pluss 225 000, lik kr 425 000. Arne vil ha krav på 225 000. Evas andel er da 65,3 pst og selskapet er ikke et delingsforetak, med

mindre Eva kan identifiseres med Arne. Når slike selskap går med underskudd, vil de alltid være delingsforetak. Problemet er at for slike selskap må en kontrollere hvert år om vilkårene for deling er tilstede selv om alle eierforhold mv er uforandret. Dersom samlet overskudd er kr. 600.000, vil Evas andel bli 66.66 pst og selskapet er delingsforetak dette året, med mindre selskapet øker inntekten

3.2 Forskyvning av arbeidsinntekt på andre år hvor skattyteren enten er eller ikke er aktiv

Delingsmodellen gir uriktige resultater for skattytere i tilfeller hvor innsats og innvinning/periodisering av inntekt er faseforskjøvet

Har for eksempel en forfatter arbeidet et år med å skrive en bok vil han anses for å være aktiv vedkommende år. Kommer boken først ut i året etter, vil det ikke være innvunnet inntekt i det året han er aktiv med å skrive boken. Arbeider ikke forfatteren neste år, vil inntekten som kommer det året ikke bli personinntekt fordi vedkommende er passiv dette året

For skog som gjennomsnittlignes blir innvunnet inntekt delvis periodisert et annet år. Er ikke skattyteren aktiv i alle årene som omfattes av gjennomsnittsligningen, vil skattyteren grunnlaget for personinntekten bli høyere eller lavere enn det som tilsvarer årsinntekten de årene skattyteren var aktiv. Disse problemstillingene bør etter direktoratets oppfatning bli gjenstand for en nærmere utredning.

C. Alternative modeller

1. Innledning

I innstillingens kapittel 9 er det redegjort for ytterligere to modeller som det etter Skattedirektoratets oppfatning kan være interessant å kommentere nærmere. Det er for det første en modell med ekstra skatt på netto kapitalinntekt, foreslått av utvalgsmedlem Jan Syversen. Videre er det sagt noe om en modell med alminnelig (dobbel)beskatning av utbytte hos mottaker. I tillegg til dette ønsker Skattedirektoratet å presentere en mulighet for å foreta prinsipielle endringer i delingsmodellen, slik at den beregnede personinntekten skattlegges hos selskapet.

Disse tre alternative modellene vil bli nærmere omtalt i det følgende.

2. Ekstra skatt på netto kapitalinntekter

Modellen innebærer at det innføres et særskilt skattegrunnlag for netto kapitalinntekter i form av utbytte, gevinster, overskudd fra næring, renter mv. Skattyters netto kapitalinntekter legges toppskatt og eventuelt trygdeavgift etter samme sats som for personer. Ordningen atskiller seg fra de andre forslagene ved at den innebærer økt skatt på samtlige kapitalinntekter.

Fordeler:

- Oppnår stor grad av sanering/forenkling av regelverket – formueskatten og delingsmodellen kan avvikles
- Fjerner skatteklønen mellom arbeidsinntekter og kapitalinntekter
- Gir antakelig rom for å senke skattesatsen på personinntekt noe
- Kan ha positive fordelingsmessige virkninger.

Ulemper

- Tilpasningsmuligheter mellom personer og aksjeselskaper: Kapital legges inn i AS, mens gjelden beholdes på personens hånd.
- Ikke nøytral i forhold til organisasjonsform, i tillegg kan man utsette skatten ved å ha inntekter i AS.
- Kamouflerte uttak fra investeringselskap - for eksempel i form av uttak av lån fra selskapet eller ved internprising.
- Verdien av gjeldsrentefradraget og andre fradrag vil avhenge av hvilken marginalsattesats skattyter står ovenfor. Verdien av gjeldsrentefradraget for lønsmottakere vil være 28% som i dag dersom vedkommende ikke har annen inntekt enn lønn, mens verdien av gjeldsrentefradraget for selvstendig næringsdrivende vil avhenge av vedkommendes marginalsattesats. Riktignok vil lønsmottaker kunne fremføre negativ netto kapitalinntekt til senere, men ordningen vil favorisere selvstendig næringsdrivende i forhold til lønsmottakere når det for eksempel gjelder investering i egen bolig.

Forvaltningsmessige konsekvenser

- Slipper arbeidet med formuesskatten og delingsmodellen

- Vil være behov for å sette inn ressurser på å avdekke kamouflerte uttak fra aksjeselskaper.

Under henvisning til våre kommentarer til aksjonærmodellen og våre generelle betraktninger om delingsmodellen, vil vi anbefale at Finansdepartementet vurderer en nærmere utredning av en slik modell. Et alternativ som ligger relativt nært denne modellen er å endre skattesatsen på alminnelig inntekt. Vi viser i denne sammenheng til Skattedirektoratets vurderinger som tidligere er oversendt til Skatteutvalget i brev av 8 mai 2002, jf vedlegg 3.

3. Full dobbeltbeskatning av utbytte

Med full utbytteskatt for aksjonæren, vil utbytter inngå i alminnelig inntekt for mottaker uten fradrag (godtgjørelse) for den skatten som er betalt av selskapet. Dobbeltbeskatningen skal i tilfelle kun gjelde for personlige aksjonærer – ikke for selskapsaksjonærer. Det kunne i tilfelle medført kjedebeskatning. Utbytteskattemodellen vil ikke være direkte anvendelig for deltakerliknede selskaper, da det etter dagens regler ikke finnes noe system for å identifisere uttak fra slike selskaper.

Fordeler:

- Fjerner skatteklønen mellom arbeidsinntekter og utbytte/gevinst
- Gir antakelig rom for å senke skattesatsen på personinntekt noe

Ulemper:

- Mer lønnsomt å finansiere investeringer ved lån eller tilbakeholdt overskudd fremfor tilførsel av ny egenkapital. Fare for noe redusert kapitalflyt
- Kamouflerte uttak.
- Vanskelig å skape full symmetri mellom utbytte- og gevinstbeskatningsreglene, se nærmere om dette side 294 og 295 i utvalgets innstilling
- Begrenset sanering av regelverket i og med at ikke vil gjelde for deltakerliknede selskaper eller selskapsaksjonærer. En reform bør omfatte alle selskapsformer

Forvaltningsmessige konsekvenser

- Kan oppheve delings- og RISK-reglene for personlige skattytere, og slipper dermed arbeidet med dette.
- Vil være behov for å sette inn ressurser på å avdekke kamouflerte uttak fra aksjeselskaper. Aksjonærer vil ha incentiver til å yte lån til virksomheten fremfor å skyte inn egenkapital, og avtale en høy rente

Skattedirektoratet ser at en slik modell for beskatning av utbytte vil innebære betydelige forenklinger rent administrativt. Videre er det grunn til å påpeke at regler om alminnelig dobbeltbeskatning av utbytte vil være betydelig bedre tilpasset EØS-reglene enn aksjonærmodellen og dagens regler om godtgjørelse

4. Beregnet personinntekt skattlegges hos aksjeselskapet

En annen løsning dersom en skal beholde delingsmodellen i aksjeselskap, er å gjøre skatt som faller på beregnet personinntekt i slike selskap om til ren selskapsskatt. En slik selskapsskatt vil være en spesiell form for kildemodell. Modellen innebærer at både skattegrunnlaget og skatten beregnes for og betales av selskapet. En slik modell vil

eventuelt måtte utredes mer grundig, blant annet med hensyn til hvilken sats en skulle bruke. Via reglene om de aktive eieres rett til refusjon fra selskaper, er det også i dag aksjeselskapet som faktisk bærer skattebyrden av den beregnet personinntekt. På den andre siden vil et slikt regelsett antagelig medføre at det ikke svares trygdeavgift og at det ikke opparbeides rettigheter i folketrygden for denne "personinntekten".

Denne modellen kan utformes slik at i den utstrekning et selskaps samlede utbetalinger av lønn/arbeidsgodtgjørelse er mindre enn samlet beregnet personinntekt, skal selskapet betale skatt av differansen. Samlet beregnet personinntekt kan beregnes etter dagens regler, likevel slik at beregningen tar utgangspunkt i netto næringsinntekt før fradrag for foretakets lønn/arbeidsgodtgjørelse.

Modellen fører til at en ikke trenger dagens regler om lønnsinnberetning etter lignl § 6-11 nr 1 bokstav d på aktive eiere i aksjeselskap eller forskudd på refusjon og refusjon i alle selskap. Videre vil skatten bli ilagt i samme inntektsår og ikke først bli tillagt skattesubjektet året etter inntektsåret. Betalingen vil imidlertid hovedsakelig skje i samme år som etter dagens regler om forskuddskatt hos den aktive eier for slike inntekter.

Modellen kan brukes på alle aksjeselskaper. Fordelene ved dette vil særlig være at en ikke lenger har behov for reglene om vilkår for deling, herunder om 2/3 eie, identifikasjon mv eller om nedre grense for aktivitet. Begrunnelsen for en slik løsning er at delingsmodellen har til hensikt å få frem det som er arbeidsrelatert inntekt i foretaket. Er eierne ikke aktive i selskapet, vil foretakets samlede arbeidsrelaterte inntekt etter delingsmodellen bli tilsvarende mindre. Hvorvidt arbeidsinntekten tas ut av selskapet til arbeidstakere/eiere eller ikke blir uten betydning. Antagelig er beregningsreglene i delingsmodellen for arbeidsinntekt ikke godt nok egnet til dette bruk. Alternativt kan modellen bare brukes på de selskaper som er delingsforetak.

Modellen kan utformes slik at aktive eiere ikke får sykepenger og pensjonspoeng for slik arbeidsinntekt. Imidlertid kan eierne fremdeles velge å ta ut "riktig" lønn i aksjeselskapet i forhold til arbeidsinntekt og derved få de rettigheter som de skal ha mot å betale for dem. Fordi eierne ikke forutsettes å få rettigheter i folketrygden av denne inntekten, kunne skattesatsen settes uten å ta hensyn til størrelsen av trygdeavgift.

En annen utforming av slik selskapsskatt kan være at når de uttakene som klassifiseres som noe annet enn lønn/arbeidsinntekt, overstiger en viss prosent av f.eks skattemessig egenkapital, skal det overskytende skatlegges særskilt. Den aktive eier opptjener ikke rettigheter i folketrygden for det han ikke tar ut som arbeidsinntekt. En trenger ikke å erstatte trygdeavgiften. Det vil i slike tilfeller være toppskatten som skal erstattes.

D. Forslag til regelendringer innen næringsbeskatningen (kapittel 7)

1. Innledning

I innstillingens kapittel 7 fremmes det en rekke forslag om endringer i regelverket om næringsbeskatning. Bakgrunnen for disse forslagene er særlig et ønske om å oppfylle formålene med skattereformen i 1992. Utvalget viser til at gjeldende regler i nokså stor grad bidrar til nøytralitet og symmetri, men at det på enkelte områder kan foretas endringer for at det i større grad skal bli samsvar mellom skattemessig og bedriftsøkonomisk resultat.

Vi vil i stor utstrekning gi vår tilslutning til de foreslåtte endringer. En nærmere gjennomgang og vurdering av de enkelte forslag følger nedenfor.

2. De enkelte forslag

2.1 Driftsmidler

Utvalget foreslår ingen endringer i avskrivningsreglene. Direktoratet har ikke merknader til dette. Utvalget foreslår imidlertid at reglene for behandling av immaterielle verdier bør vurderes med sikte på å finne mer treffsikre regler. Regelverket på dette området skaper betydelige utfordringer for ligningmyndighetenes arbeid. Skattedirektoratet er derfor meget enig med utvalget i at det er behov for en slik vurdering.

2.2 Fordringer

I innstillingens pkt 7.3.4.3 foreslår utvalget at fradragretten for tap på fordringer "utvides, slik at det også innrømmes fradrag for tap på fordring" *som er ytet til en som driver virksomhet.* Det foreslås også en tilsvarende regel for gevinst på fordringer.

Skattedirektoratet er enig med utvalget i at en slik regel vil gjøre regelverket lettere å praktisere enn i dag. Skillet mellom fordringer i og utenfor næring er skjønnsmessig og i mange tilfeller vanskelig å praktisere. En mulig utfordring med en slik regel kan være at kreditorer utenfor virksomhet vil være interessert i debitorskifter i tilfeller der opprinnelig debitor ikke driver virksomhet. Slike tilfeller kan typisk oppstå mellom nærstående og der opprinnelig fordring er oppstått for å dekke private investeringer eller forbruk. Direktoratet er likevel enig med utvalget i at nøytralitetshensyn tilsier innføring av en slik regel.

Vi vil i denne sammenheng også kort nevne enkelte tilstøtende områder det kan være aktuelt å utrede nærmere for eventuell lovfesting. Dette gjelder gjeldsettergivelse, jf Høyesterettsdommene vedrørende Norse Petroleum og Hydro Fertilizer. Videre gjelder det spørsmålene rundt konvertering av fordring til aksjekapital, jf Høyesterettsdommen vedrørende Skøyen Næringspark og Finansdepartementets uttalelse av 21. desember 2001. Tilsvarende gjelder konvertering av fordring til annen egenkapital, som for

eksempel de svenske aksjeeiertilskuddene. Ved eventuell innføring av generell beskatning av fordringer ytet til selskaper som driver virksomhet, kan det også være hensiktsmessig med en presisering av skatteplikt/fradragsrett for gevinst/tap på fordringer som oppstår i forbindelse med fusjoner etter aksjelovens § 13-2 annet ledd og fisjoner etter lovenes § 14-2 tredje ledd.

2.3 Finansielle instrumenter

Utvalget foreslår at det foretas en nærmere utredning av om slike instrumenter skal beskattes etter en markedsverdimodell. En slik beskatning antas å være mer i samsvar med den forretningsmessige verdimåling, og er således ment å virke mindre forstyrrende på markedet enn dagens regler.

Skattedirektoratet har ingen vesentlige motforestillinger mot at det foretas en slik utredning. Vi vil likevel påpeke det samme som har vært nevnt i tidligere vurderinger av markedsverdimodeller. Direktoratet er særlig opptatt av at det på mange områder er et nokså "tynt" marked i Norge. Dette vil medføre utfordringer når det gjelder verdsettelse av finansielle instrumenter der det ikke finnes børskurser eller tilsvarende. I en slik utredning må det etter vår oppfatning også ses nærmere på reglene om skattemessig sikring, slik det ble forespeilet i Ot prp nr 1 (1999-00) på side 78.

2.4 Underskudd

Utvalget foreslår i pkt 7.3.4 5 å oppheve bestemmelsen om at retten til fremføring av underskudd faller bort når skattyter opphører med næringen. Direktoratet ser positivt på dette forslaget. Hvorvidt en næring er opphørt eller ikke, beror ofte på vanskelige, skjønnsmessige vurderinger. Det kompliserer ytterligere at bestemmelsen gjelder for den enkelte virksomhet dersom skattyter driver flere næringer. Det kan i en del tilfeller være vanskelig å avgjøre om skattyter driver to eller flere atskilte virksomheter. For skattyter vil forslaget medføre at man slipper å opprettholde ulønnsom virksomhet fordi man ønsker å beholde et underskudd. Etter Skattedirektoratets oppfatning bør det vurderes å gjeninnføre den bestemmelsen som tidligere fantes i skatteloven (1911) § 53 første ledd syvende pkt.

Utvalget foreslår videre å oppheve 10-årsbegrensingen for fremføring av underskudd. Dersom man kan forutsette at det ikke vil være behov for å gå tilbake i skattyters selvangivelser for å foreta nærmere undersøkelser i det år et underskudd har oppstått, vil forslaget ikke få store forvaltningsmessige konsekvenser. Dersom det er aktuelt å nekte fradrag for fremført underskudd pga opphørsbestemmelsen eller ulovfestet/lovfestet gjennomskjæring (skatteloven § 11-7 nr 4), kan det være behov for å undersøke skattyters selvangivelse for mer enn 10 år tilbake. Dette er aktuelt hvis skattyter først etter mer enn 10 år krever fradrag for fremført underskudd. Dersom en kontroll som nevnt skal kunne gjennomføres, vil det kreve særskilte rutiner for arkivering og kassering av selvangivelser mv. for skattytere med underskudd. Direktoratet antar imidlertid at dette forvaltningsmessige problem i seg selv ikke er tungtveiende nok til å forkaste utvalgets forslag. Det vises til at det neppe er grunn til å anta at slike situasjoner vil inntre ofte. Videre vil likningskontoret ha anledning og oppfordring til avskjære underskuddet til fremføring ved ligningen for opphørsåret/det år den transaksjon som medfører gjennomskjæring finner sted. Endelig vil eventuell opphevelse av opphørsbestemmelsen redusere problemet.

Direktoratet vil i tillegg anbefale at det lovfestes at underskudd må anvendes første år skattyter har positiv inntekt.

2.5 Rederibeskatningen

Utvalget fremmer ingen konkrete forslag om endringer i regelverket for rederibeskatningen. Dette særskilte regimet er et eksempel på at skattesystemet benyttes til å stimulere særskilte næringer. Sett fra Skattedirektoratets forvaltningsmessige ståsted bør slike særordninger fjernes fra skattesystemet

2.6 Primærnæringene

Skatteutvalget beskriver kort de særlige skatteordninger som er gjeldende for landbruksnæringen og foreslår at disse bør avvikles, med ett forbehold at avvikling av jordbruks-fradrag skjer som et ledd i en generell nedtrapping av landbruksstøtten. Skattedirektoratet gir i hovedsak sin tilslutning til avvikling av alle de nevnte særordningene.

En avvikling av særordningene vil medføre en økt skatte-belastning for den næringsgruppe dette gjelder. Opprettelse av eventuelle kompensasjonsordninger for dette, er spørsmål av landbrukspolitisk karakter. For de skattytere som vil bli berørt av en eventuell avvikling av særordningene, vil innrapporteringen til ligningsmyndighetene bli enklere, for noen vesentlig enklere. Noen av særordningene har et komplisert regelverk, noe som medfører en skjemautfylling som er vanskelig og ressurskrevende. Dette gjelder særlig regelen om begrenset underskuddsfradrag for "drift" av våningshus.

Avvikling av komplisert regelverk vil i utgangspunktet også kunne være forenklede for etatens arbeid, med enklere skjemaer, enklere rettleddninger, enklere kontroller etc. Når det gjennomføres kontroller overfor primærnæringene, vil et enklere regelverk bidra til at det med samme ressursinnsats vil kunne utføres flere kontroller. En avvikling av særordningene vil således kunne ha en ressursbesparende effekt for ligningsetaten, spesielt for ligningskontorer i områder der primærnæringene utgjør en betydelig andel av antall næringsdrivende.

En av de særordninger som er foreslått avviklet, er bestemmelsen om regnskapsliggning av våningshus på gårdsbruk. Dersom boligbeskatningen for øvrig opprettholdes, må den nåværende ordning med regnskapsliggning av våningshusene erstattes med en annen beskatningsform. Vi vil her kort påpeke at en overgang til prosentliggning for denne boligmassen vil kunne bli en ressurskrevende prosess.

Per i dag foreligger det ikke ligningsverdier på våningshus da formuesverdien av disse inngår i gårdens totale ligningsverdi. Med det sprik som foreligger mellom kommuner og distrikter vedrørende ligningsverdier på boliger, vil det å sette en ligningsverdi på våningshus, som skal tilfredsstillende alminnelige krav til rettferdighet og likebehandling, kreve store ressurser. Dessuten må påpekes at det på grunn av at ligningsverdien på gårdsbruk generelt er relativt lav (og at våningshuset er inkludert i denne verdien), vil en utskilling av våningshuset, med isolert verdsettelse, i svært mange tilfelle medføre at det må foretas en revisjon av hele brukets formuesverdi.

På bakgrunn av ovenstående ser Skattedirektoratet det som mest rasjonelt at den bestående særordning blir opprettholdt inntil boligbeskatningen generelt blir tatt opp til

revisjon. Da kan en se beskatning av våningshus i sammenheng en eventuell omlegging av boligbeskatningen for øvrig.

Skattedirektoratet ser på særordningene for landbruksnæringene som lite harmonerende med det overordnede beskatningsprinsipp om nøytralitet i bedriftsbeskatningen og opplever dessuten oppfølging og kontroll med ordningene som ressurskrevende. Direktoratet vil, med det forbehold som er tatt vedrørende beskatning av våningshus, se positivt på en snarlig avvikling av de ovennevnte spesielle skatteregler for landbruksnæringene.

2.7 Skattefradrag for FOU

Utvalget foreslår at ordningen med skattefradrag for kostnader til forskning og utvikling gjøres om til en ren tilskuddsordning.

Skattedirektoratet gir sin fulle tilslutning til utvalgets forslag, både nøytralitetshensyn og forenklingshensyn tilsier at slik støtte gis gjennom en ordinær tilskuddsordning. Vi viser i denne sammenheng også til våre tidligere uttalelser om denne ordningen.

E. Forslag til regelendringer innen personbeskatningen (kapittel 7, 8 og 12)

Skattedirektoratets kommentarer til utredningens kapittel 7.5 om særskilte inntektsfradrag for personer

1. Sammendrag/oppsummering

Skattedirektoratet er i hovedsak enig i Skatteutvalgets forslag til endringer vedrørende inntektsfradrag for personer inntatt i NOU 2003:9 kapittel 7.5 om "Særskilte inntektsfradrag for personer". Endringsforslagene er hovedsakelig begrunnet i at en også innenfor personbeskatningsområdet bør komme frem til en skattepliktig inntekt som i størst mulig grad samsvarer med faktisk avkastning av kapital og arbeid for den enkelte, samt at skattesystemet ikke bør subsidiere spesielle aktiviteter eller gi fradrag for utgifter som ikke direkte har tilknytning til opptjening av inntekten. På denne bakgrunn foreslår utvalget at

- enkelte særskilte inntektsfradrag og skattefradrag oppheves
- enkelte fradragsposter strammes inn, og på sikt inngå i minstefradraget.
- mer sosialt rettede fradragsposter oppheves, og kompenseres delvis ved økte bunnfradrag, barnetrygd eller ordninger på utgiftssiden.
- det foretas betydelige innstramninger i reglene for beskatning av naturalytelser

2. Merknader til forslagene

2.1 Innledning

Utvalgets forslag på dette området innebærer en betydelig forenkling innenfor personbeskatningens område, samt en større likebehandling av skattyterne og dermed et mer rettferdig skattesystem. Skattedirektoratet kan ikke se at det er administrative eller forvaltningsmessige forhold som skulle tale imot utvalgets forslag på området. Til samtlige forslag vil det knytte seg forenklingseffekter av ulik betydning, som samlet sett vil innebære at det kan overføres ressurser fra kontroll av den forhåndsutfylte selvangivelsen for disse fradragene til mer inngående kontroll av andre og færre områder. For ordningen med forhåndsutfylt selvangivelse vil en rekke av forslagene innebære at innberetning av betalt/utbetalt beløp ikke lenger er nødvendig, noe som vil være arbeidsbesparende for arbeidsgivere og andre oppgavegivere. Ligningsmyndighetene får på sin side færre oppgavegivere å forholde seg til og færre grunnlagsdata å håndtere.

For øvrig vil vi fremheve at vi med dette ikke ønsker å ta stilling til hvorvidt enkelte av fradragene bør kompenseres utenfor skattesystemet.

En nærmere gjennomgang og vurdering av enkelte av endringsforslagene i NOU 2003:9 kapittel 7.5 følger nedenfor.

2.2 Særskilte inntektsfradrag for personer

2.2.1 Generelt

Etter Skattedirektoratets oppfatning vil de fradragene Skatteutvalget foreslår å oppheve i kapittel 7.5.2, bidra til et enklere og mer oversiktlig skattesystem. I den grad utgiftene har en viss tilknytning til inntektens ervervelse, foreslår utvalget at de bør inngå i minstefradrag. Fradragsposter som alle eller de fleste skattytere har, bør etter Skattedirektoratets oppfatning avspeiles i satsstruktur eller gjennom minstefradraget. Minstefradraget har da også opp gjennom årene stadig blitt en større del av satsstrukturen. Når enda flere faktiske utgifter skal inngå i minstefradraget, kan dette på sikt skape noen utfordringer. Det bør derfor vurderes å heve beløpsgrensene betraktelig, slik at grensen ikke overskrides i normaltillfelle.

For å opprettholde kontrollmulighetene der skattyter krever fradrag for faktiske utgifter i stedet for minstefradraget, jf. skatteloven § 6-30 (1), bør innberetningsplikten etter ligningsloven § 6-2 bestå for de fradragspostene som utvalget foreslår bør inngå i minstefradraget.

2.2.2 Reisekostnader

Utvalget foreslår at fradrag for reiseutgifter mellom hjem og arbeidssted og fradrag for pendlerutgifter på sikt skal inngå som en del av minstefradraget, og at bunnfradraget for reiseutgifter på kort sikt økes til 20 000 kroner. Losjoutgifter ved å bo utenfor hjemmet foreslås å inngå i minstefradraget, mens fradrag for kostutgifter foreslås opphevet.

Samtlige av disse forslagene innebærer en betydelig forenkling av ligningsarbeidet, og antas å gi store effektiviseringsgevinster. Det vil også bidra til færre konflikter med skattyter. Oppheves fradragsretten unngår også ligningsmyndighetene presset på den skattemessige vurdering av overskudd på godtgjørelser utbetalt til dekning av slike utgifter. På den annen side vil forslaget kunne innebære et økt press for å få en reise godkjent som yrkesreise.

Forenklingsgevinstene vil imidlertid begrense seg noe da fradragene i stor utstrekning foreslås å inngå i minstefradraget. Skattytere som har denne type fradrag vil ofte komme opp i betydelige beløp, og dermed heller kreve fradrag for faktiske kostnader. Den omstendighet at skattyter kan kreve fradrag for faktiske kostnader når de overstiger minstefradraget, vil også føre til en viss forskjellsbehandling av skattytere som har utgifter knyttet til de samme forholdene, men av ulik størrelse.

Forskjellsbehandling av skattyterne vil også foreligge der noen skattytere har mulighet til å få dekket slike utgifter av arbeids- eller oppdragsgiver, mens andre ikke har denne muligheten. For fradragsberettigede kostnader i forbindelse med utførelsen av arbeid/oppdrag eller verv utenfor virksomhet, kommer nettometoden til anvendelse når arbeids- eller oppdragsgiver utbetaler godtgjørelse til dekning av kostnadene. Med andre ord vil slike kostnader komme fullt ut til fradrag gjennom nettometoden, noe som trolig vil innebære at flere vil gå over til å utbetale/kreve godtgjørelse for besøksreise til hjemmet og merkostnader til losji utenfor hjemmet. Etter Skattedirektoratets oppfatning bør det derfor vurderes om dette er en ønskelig konsekvens, eller om slike utgiftsgodtgjørelser i større grad enn i dag bør "bruttobeskattes".

Som det fremgår av det ovennevnte er Skattedirektoratet i utgangspunktet enig i utvalgets endringsforslag når det gjelder fradrag for reisekostnader, fordi dette antas å

ville lette ligningsmyndighetens arbeid på dette området. Derimot er vi noe mer usikre på om dette ut fra skatteevnebetraktninger vil være et robust system som står seg mot fremtidige endringer. Vi forutsetter derfor at de nødvendige overveielser også i denne henseende er gjort før et slikt forslag fremmes.

2.2.3 Boligsparing for ungdom (BSU)

Dersom ordningen med boligsparing for ungdom oppheves må det tas stilling til om investeringsforpliktelsene skal bortfalle uten at tidligere skattefordeler blir tilbakeført, eller om det skal fastsettes særskilte overgangsregler for dette.

Fra Skattedirektoratets side er det ønskelig at ordningen oppheves uten overgangsregler, eller i alle fall at disse gjøres så enkle som mulig i det dette vil kompliserer regelverket, i tillegg til at det er ressurskrevende å administrere og vanskelig å håndheve.

2.3 Sosialt begrunnede fradrag og særordninger

2.3.1 Generelt

Etter Skattedirektoratets oppfatning er det uheldig at skattesystemet benyttes til sosial utjevning og støtte til ulike samfunnsgrupper. Vi deler således Skatteutvalgets oppfatning om at skattesystemet ikke er et hensiktsmessig virkemiddel for slike overføringer. For vår del finner vi særlig grunn til å fremheve at enkelte fradragsordninger krever en kompetanse som ikke finnes hos skattemyndighetene. I denne sammenheng kan det særlig fremheves de vurderinger som ligger til grunn for å innrømme særfradrag for store sykdomsutgifter og særfradrag for faktisk forsørgelse, se nærmere om dette nedenfor. Skattesystemet er så komplisert i seg selv, at både de berørte skattytergruppene og samfunnet for øvrig vil være mest tjent med at slike ordninger legges til trygdemyndigheter og helsemyndigheter. Som påpekt av utvalget medfører dessuten enkelte av fradragene forskjellsbehandling mellom skattytergruppene da de forutsetter at skattyter må være i inntektsposisjon for å nyte godt av ordningen.

Foruten ovennevnte prinsipielle innvendinger til de aktuelle ordningene, vil det også her være ressursmessige gevinster å hente som kan nyttes til kontroll av andre prioriterte innsatsområder.

2.3.2 Skatteklasser

Skatteutvalget anbefaler at skatteklasser i inntektsbeskatningen oppheves. Dette er også i tråd med anbefalingene i NOU 1999/7 om Flatere skatt og NOU 1996/13 om Overføringer til barnefamilier.

Begrunnelsen er at et skattesystem som er basert på enkeltindivider og ikke husholdninger gir større skattemessig likebehandling av ulike husholdningstyper, for eksempel mellom ektepar som ligger i klasse 2 og samboerpar som er i samme situasjon, men som ligger i klasse 1. Dessuten kan ordningen med klasse 2 medføre at hjemmeværende ektefeller er tilbakeholdne med å ta lønnsarbeid. Skatteklasser 2 favoriserer hovedforsørgers yrkesaktivitet, særlig når den annen ektefelle har lav inntekt. I tillegg vil støtten som gis til barnefamiliene gjennom klasse 2, kunne gis på en mer målrettet måte ved for eksempel å øke barnetrygden. Det fremgår for øvrig ikke klart av forslaget om å avvikle klasse 2, om det også skal gjelde klasse 2 for enslige forsørgere.

Ut fra et administrativt synspunkt støtter Skattedirektoratet utvalgets forslag om å oppheve skatteklasser 2. Derimot savner vi en mer helhetlig og prinsipiell drøftelse av prinsippene for familiebeskatning knyttet opp mot skatteevnepostulatet. Vurderingen av forslaget om å avvikle klasse 2 og foreldrefradraget bør derfor etter Skattedirektoratets oppfatning drøftes i en større sammenheng.

Ut fra et likhetsperspektiv vil det uansett være riktig å likebehandle ektefeller og samboere når det gjelder skatteklasser. Skattemessig likhet mellom ektefeller og samboere kan imidlertid også gis ved å ligne samboere i skatteklasser 2. Ved Skatteutvalgets løsning unngår en imidlertid en del ligningsmessige problemer. Ligningsmessig ekstraarbeid grunnet spørsmål om hvilken klasse skattyter skal lynes i, oppstår i en rekke tilfeller. Spørsmål om klasse 2 er aktuelt ved ekteskapsinngåelse og ekteskapsoppløsning, ved delt omsorg for barnet etter skilsmisse, ved overføring av omsorgen fra en av foreldrene til den andre i inntektsåret når foreldrene er skilt, når en av ektefellene dør, når barn kommer i fosterhjem eller tilbake til foreldrene, når foreldrene fratras foreldreansvaret og når enslige forsørgere bare har barn som fyller 18 eller mer i inntektsåret. Dessuten er det spesialregler for ektefeller som forsørger ektefelle bosatt i utlandet.

En avvikling av klasse 2 vil således medføre en bedre forskuddsutskrivning og en forenkling i ligningsmyndighetenes arbeid. For forskuddsordningen vil avvikling av klasse 2 bety en forenkling idet anmodninger om endring av skattekort ofte er foranlediget av endringer i sivil status. Ved å oppheve klasse 2 unngår en også i disse tilfellene at det blir dårlig samsvar mellom forskuddstrekk og utlignet skatt fordi skattyter unnlater å få endret skattekortet.

Ved vurderingen av om klasse 2 skal oppheves bør det også vurderes om inntektsfradrag og skattefradrag som den ene ektefelle ikke får benyttet fullt ut, fortsatt skal kunne overføres til den andre ektefelle. Dette gjelder for eksempel gjeldsrentefradrag og ubenyttede godtgjørelsesfradrag. Det bør også vurderes om det bør innføres regler om overføring av ubenyttede personfradrag. Et prinsipp om individbeskatning skulle tilsi at adgangen til slik overføring ikke foreligger.

2.3.3 Særfradrag for faktisk forsørgelse

Etter skatteloven § 6-80 skal skattytere som forsørger barn som det ikke kan kreves barnetrygd eller forsørgerfradrag for, foreldre eller personer som tilhører samme husstand som skattyter, gis et særfradrag når det vil være urimelig å la forsørgelsen være uten virkning ved skattlegging av forsørgeren. Bestemmelsen har i utgangspunktet et snevert anvendelsesområde, men det kreves likevel omfattende individuelle vurderinger for å kunne ta stilling til om særfradrag skal innrømmes. Bestemmelsens skjønsmessige innhold og de bevismessige problemer den medfører, gjør at den er vanskelig å praktisere. Dette innebærer igjen en viss fare for forskjellsbehandling. Det vil derfor innebære en stor fordel for ligningsmyndighetene om bestemmelsen avvikles innenfor skattesystemet. Fradraget er heller ikke mulig å få tilpasset maskinell behandling, med den konsekvens dette har for utfylling og retur av den forhåndsutfylte selvangivelsen.

Svært mange krav om særfradrag for forsørgelse gjelder personer bosatt i utlandet. De forvaltningsmessige utfordringer rundt forsørgelse av personer bosatt i utlandet er først og fremst knyttet til bevismessige problemer og kravene til dokumentasjon. I Lignings-ABC er det derfor gitt retningslinjer for hva slags dokumentasjon som bør kreves fremlagt. Det kreves i utgangspunktet dokumentasjon både for at forsørgelse foreligger,

og for at de overførte midler faktisk er tilfalt rette vedkommende. En del av problemene knyttet til forsørgelse av personer i utlandet ble riktignok betraktelig bedret etter at fradraget ble begrenset til å gjelde maksimalt 4 personer og maksimalt 5 000 kroner per person. Det vises her til vårt brev av 26 juni 2000 i forbindelse med denne lovendringen, som belyser de dokumentasjons- og vurderingsproblemerne ligningsmyndighetene står ovenfor i disse tilfellene. Skattedirektoratet vil her særlig fremheve at den dokumentasjon som sendes til ligningsmyndighetene er av svært varierende kvalitet, både med hensyn til hvem som er forsørget, hva som er bidratt med i forsørgelse og om vedkommende er forsørget. Det er også til tider vanskelig å vurdere ektheten av opplysningene som gis, og om de er utferdiget av rette myndighet i vedkommende land. Det kan også være problemer knyttet til hvordan en skal tillempe dokumentasjonskravene der skattyter er politisk flyktning, kommer fra land med borgerkrig osv. Dertil kommer det at mange skattytere ikke forstår hvilken dokumentasjon som kreves for å få fradraget, og det kan være språklige og kulturelle barrierer som hindrer tilfredsstillende kommunikasjon mellom ligningsmyndighetene og den enkelte skattyter.

En oppfølging av dokumentasjonskravene i henhold til retningslinjene i Lignings-ABC er svært ressurskrevende, og en effektiv kontroll vil ofte være uforholdsmessig arbeidskrevende, ikke minst sett i forhold til de relativt beskjedne beløp som kreves fradratt i den enkelte sak. Undersøkelser fra inntektsåret 1998 viser at til sammen 12 310 skattytere ble innvilget særfradrag for forsørgelse, og at samlet fradragsbeløp dette året utgjorde 88 582 760 kroner. Dette gir et gjennomsnittlig fradragsbeløp på 7 196 kroner per skattyter.

Uansett vil det være ressursbesparende for ligningsmyndighetene dersom bestemmelsen om særfradrag for faktisk forsørgelse oppheves. Kontroll av denne type saker krever betydelige ressurser, både under ligningsbehandlingen for å sikre en korrekt ligning og under klagebehandlingen da dette ofte er avgjørelser som resulterer i klagesaker. Frigjort kontrollkapasitet kan da i stedet nyttes til saksområder av større samfunnsmessig og økonomisk betydning, herunder bekjempelse av svart arbeid og økonomisk kriminalitet.

2.3.4 Særfradrag for usedvanlig store kostnader ved sykdom

Forslaget om opphevelse av bestemmelsen om særfradrag for store sykdomskostnader er begrunnet i at ordningen kun gir dekning av sykdomskostnader mv. som det offentlige har valgt å ikke gi direkte støtte til og at den forutsetter at skattyter er i inntektsskatteposisjon. Videre er det vist til at det er ulogisk at kostnader på for eksempel 6 120 kroner utløser et fradrag på 9 180 kroner.

Ordningen byr på betydelige forvaltningsmessige problemer. De forvaltningsmessige utfordringene er særlig knyttet til den kompetansedelingen som foreligger mellom helse- og ligningsmyndigheter, slik dette er beskrevet av Skatteutvalget i NOU 2003:9 kapittel 7.5.3.4. Med et stadig økende antall saker er det også ressurskrevende med den kompetansedelingen som foreligger med helsemyndighetene, som ved tvil skal avgjøre om vilkårene er oppfylt. Bringes saken inn for fylkeslegen for avgjørelse på disse punktene, enten av skattyter eller ligningsmyndighetene, trekkes også avgjørelsen betydelig ut i tid. Direktoratet kan ikke se at ligningsmyndighetene er rette instans til å vurdere om skattyter har hatt usedvanlig store utgifter som skyldes varig sykdom eller svakhet og hvilke kostnader slik sykdom/svakhet genererer. Bestemmelsen forutsetter kunnskap som ligningsmyndighetene ikke er besittelse av. Særlig vanskelig er det å ta stilling til hva som skal defineres som sykdom eller varig svakhet da vi ikke innehar den

faglig kompetansen som ofte er påkrevet for å avgjøre om dette grunnleggende vilkåret er oppfylt. *Fremlagte legeattester er også varierende, og kan inneholde et fagspråk som er vanskelig for en saksbehandler på et ligningskontor å forstå, og som igjen har betydning for vurderingen av hvilke utgifter som relaterer seg til sykdommen.* Videre er det ofte et tidkrevende arbeid forbundet med bevisvurderingen knyttet til skattyterens dokumentasjon/sannsynliggjøring av kostnadene. I tillegg kan det være vanskelig å vurdere om den nødvendig årsakssammenheng mellom skattyterens kostnader og den aktuelle sykdommen er oppfylt. Fradraget er heller ikke mulig å få tilpasset maskinell behandling, med den konsekvens dette har for utfylling og retur av den forhåndsutfylte selvangivelsen.

Tilbakemeldinger fra etaten viser at ligningsmyndighetene bruker svært mye ressurser på denne type saker, både i forbindelse med ordinær ligning og under klagebehandling. Ofte er det vanskelig å få klarlagt faktum, særlig fordi de konkrete spørsmål ofte kommer i ettertid slik at det er vanskelig å dokumentere/sannsynliggjøre utgiftene og sammenhengen med sykdommen. Det kan her også nevnes at skillet mellom sykdomsutgifter og privatutgifter kan være vanskelig å trekke. Dette gjelder for eksempel ved ombygning av bolig, hvor fradragsskravene erfaringsmessig også kan utgjøre svært betydelige beløp.

I tillegg til det ovennevnte skal ligningsmyndighetene vurdere om kostnadene til behandling, pleie og/eller opphold i institusjon og/eller hos privatpraktiserende helsepersonell er pådratt innenfor eller utenfor norsk helse- og sosialvesen. Er det utenfor, må det vurderes om det foreligger et tilsvarende tilbud fra offentlig norsk helse- og sosialvesen og/eller om det oppsøkte helsetilbudet anses forsvarlig. Selv om det offentlige på lang sikt vil kunne gi tilsvarende tilbud, skal saksbehandler vurdere om skattyter likevel skal innrømmes særfradrag dersom ventetiden har vært urimelig lang vurdert i forhold til hvor alvorlig sykdommen er og om dette har eller kunne ha påført skattyter store lidelser eller betydelig forverring i ventetiden. Det er åpenbart at slike vurderinger er vanskeligere for en saksbehandler på et ligningskontor, og et fagområde som ellers ligger fjernt fra de øvrige arbeidsoppgavene.

Dersom ordningen med særfradrag for store sykdomsutgifter ikke avvikes, er Skattedirektoratet av den oppfatning at det bør vurderes om det kan være grunnlag for å overføre ytterligere avgjørelsesmyndighet på området til helsemyndighetene. For eksempel slik at ligningsmyndighetene utelukkende ansetter fradraget ved ligningen basert på helsemyndighetenes avgjørelse. Det bør videre vurderes hvorvidt helsemyndighetene kan innberette opplysninger maskinelt, slik at informasjonen kan medtas på den forhåndsutfylte selvangivelsen. Alternativt bør det på nytt vurderes om det kan være grunnlag for å knytte fradraget til en maksimumsgrense, slik som foreslått i Ot. prp. nr.1 (2002-2003) side 30

2.4 Skattlegging av naturalytelser

Skatteutvalget mener at alle former for avlønning bør skattlegges likt, uavhengig av i hvilken form det skjer. Det er blant annet påpekt at en lempelig beskatning av naturalytelser medfører urimelig forskjellsbehandling, motiverer til skattemessige tilpasninger og bidrar til uthuling av skattegrunnlaget, slik at det er behov for vesentlige innstramninger i dagens regelverk for beskatning av naturalytelser. Skattedirektoratet deler denne oppfatningen.

Utvalget har ikke vurdert reglene for beskatning av hver enkelt ytelse, men anbefaler at Finansdepartementet snarlig foretar en samlet gjennomgang av regelverket for

beskatning av naturalytelser med sikte på innstramning og forenkling, samt at enkelte naturalytelser oppheves umiddelbart. I NOU 1981.48 "Skattlegging av naturalytelser" ble det foretatt en bred gjennomgang av datidens naturalytelser med forslag til visse endringer/utvidelser av skattegrunnlaget. Siden den gang synes det å ha skjedd en stadig mer lempeligere beskatning av naturalytelser, samtidig som det tilkommer nye former for naturalytelser. Press på reglene fører også ofte til unntak og særregler, noe som gir et uoversiktlig regelverk.

Etter Skattedirektoratets oppfatning vil det både ut fra hensynet til en effektiv ligningsbehandling og hensynet til et enklere og mer rettferdig skattesystem være mye å hente ved en slik opprydding i regelverket som utvalget foreslår. Direktoratet støtter derfor utvalgets forslag.

Skattedirektoratet kan ikke se at valget mellom å skattlegge naturalytelser fullt ut til markedsverdi eller å innføre et lavt felles skattefritt maksimumsbeløp for alle naturalytelser, i praksis vil innebære noen vesentlige forskjeller med hensyn til verdsettelse- og kontrollproblematikken. Uansett hvilken metode som benyttes, unngår en ikke disse problemene. Riktignok er det grunn til å anta at en ordning med et lavt skattefritt maksimumsbeløp vil gjøre arbeidet både for ligningsmyndighetene og arbeidsgiver noe lettere dersom skattyter mottar naturalytelser under det skattefrie beløpet og bare har en arbeidsgiver. En slik ordning vil derimot innebære store samordningsproblemer/kontrollproblemer der skattyter gjennom et inntektsår mottar naturalytelser fra flere arbeidsgivere, idet den enkelte arbeidsgiver ikke nødvendigvis har kunnskap om naturalytelser arbeidstakeren mottar fra andre arbeidsgivere. Det må derfor foretas et valg om hvorvidt det skattefrie beløpet skal hensyntas ved forskuddsuttakningen eller først skal gis ved ligningen. Dersom det skattefrie beløpet først skal gis under ligningsbehandlingen, noe som anses som mest praktisk, vil en slik ordning i prinsippet bli identisk med full beskatning av naturalytelser etter markedsverdi på forskuddsstadiet.

Utvalgets innvending mot å innføre en ordning med et skattefritt maksimumsbeløp, er at den over tid vil innebære en skattefri avlønning. Dersom en ikke finner dette akseptabelt, kan denne ulempen for eksempel unngås ved at skattyter ikke nyter godt av det skattefrie beløpet når han mottar naturalytelser som overstiger maksimumsbeløpet.

En effektiv beskatning av naturalytelser forutsetter at de blir tatt hensyn til på forskuddsstadiet. Av hensyn til eventuelt forskuddstrekk må derfor arbeidsgiver på et tidlig tidspunkt vite om ytelsen er skattepliktig, og hvilket beløp den skal fastsettes til. Skattedirektoratet er usikker på om utvalget mener at verdsettelsen skal overlates til arbeidsgiver. Etter Skattedirektoratets oppfatning bør en imidlertid forsøke å fastsette flest mulig standardsatser for de ulike naturalytelser før inntektsåret begynner, og i størst mulig utstrekning unngå individuelle verdsettelse. Når verdien skal beregnes av arbeidsgiver, bør verdsettelsen være så enkel som mulig, slik at reglene blir greie å praktisere både for ligningsmyndighetene og arbeidsgiver. Det vil også være ønskelig av hensyn til ligningsmyndighetenes kontroll.

Av hensyn til ordningen med forhåndsutfylte selvangivelse er det også en fordel at arbeidsgiver i størst mulig grad gir opplysninger om naturalytelser på lønns- og trekkoppgaven, slik at det er behov for minst mulig korrigeringer fra skattyters side.

Skattedirektoratets kommentarer til utredningens kapittel 8.6 om å oppheve den nedre grensen for trygdeavgift, den såkalte "frikortgrensen"

I utredningens kapittel 8.6 foreslår utvalget at den nedre grensen for trygdeavgift oppheves for alle som er 17 år eller eldre. I praksis innebærer det at den såkalte "frikortgrensen" faller bort. Forslaget vil ha betydning for lønnsinntakere med mindre enn 33 430 kroner (inntektsåret 2003) i lønnsinntekt i det enkelte inntektsår. For studenter og skoleelever må det da skrives ut prosentkort. Ved utskrivning av prosentkort er skattemyndighetene avhengig av at det gis riktige opplysninger om inntektens størrelse, slik at trekkprosent blir korrekt. Er inntekten oppgitt for lavt, vil skattyter få restskatt dersom han får høyere inntekt enn oppgitt og ikke selv tar initiativ til å endre skattekortet som følge av dette. Skattedirektoratet antar at omleggingen ikke vil føre til vesentlig merarbeid for likningskontorene, men det må imidlertid påregnes noe merarbeid hos skatteoppkreverkontorene i de tilfellene det vil oppstå restskatter som følge av det ovennevnte. For skoleelever/studenter må dette antas å ville gjelde relativt små beløp. Særlig for disse gruppene kan en slik omlegging og tilstramming være vanskelig å forstå, noe som kan bidra til en opposisjon mot skattesystemet som sådant. Dette er et moment som bør vurderes grundig i det videre arbeidet.

Skattedirektoratets kommentarer til utredningens kapittel 12 om beskatning av formue, bolig, annen fast eiendom og arv

1. Sammendrag/oppsummering

Skattedirektoratet forstår utvalgets forslag slik at det primært ønskes å oppheve formuesbeskatningen samtidig som skatt på bolig og arv økes. Utvalget anser det imidlertid ikke realistisk å øke skatten på fast eiendom og arv så mye at det er mulig å finansiere en opphevelse av formuesskatten innenfor provenyrammen i mandatet. Det foreslås derfor at provenyet fra formuesskatten i første omgang drøyt halveres ved at det innføres en verdsettelsesrabatt på 70 prosent for formueskomponenter som etter gjeldende regler verdsettes til markedsverdi, og at gjeld avkortes tilsvarende, samtidig som bunnfradragene økes og klasse 2 oppheves. Videre foreslås å innføre en mer konsekvent bruk av markedsverdi ved verdsetting av formue. Arveavgiften foreslås reformert med utgangspunkt i arveavgiftsutvalgets forslag.

Vi kan i stor utstrekning gi vår tilslutning til de betraktninger som ligger til grunn for forslagene. I prinsippet gjelder dette også forslaget om mer gjennomgående å basere skattingen på reelle markedsverdier. De forvaltningsmessige utfordringene knyttet til en slik linje er imidlertid betydelige, noe som gjør at vi stiller oss skeptiske til dette forslaget. En nærmere gjennomgang og vurdering av de enkelte forslagene følger nedenfor.

2. Formuesskatt

2.1 Generelt

Ut fra prinsipielle grunner, særlig nøytralitet og likhetsbetraktninger, går Skattedirektoratet inn for at formuesskatten avskaffes slik som Skatteutvalget primært foreslår. Vi vil derfor først knytte noen merknader til eventuelle avvikling av formuesskatten.

2.2 Avvikling av formuesskatten

Fra et samfunnsperspektiv er det viktig at investeringene ikke styres av lave skattemessige verdsettelse. En prinsipiell svakhet med dagens formuesskattesystem er at det hovedsakelig bygger på et skjønnsmessig fastsatt grunnlag. Dessuten er den ikke nøytral i beskatningen på grunn av ulike verdsettelsesregler, slik at det er attraktivt å investere i formuesobjekter som verdsettes relativt lavt. Dette fører til en samfunnsmessig uheldig disponering av kapital. For eksempel ved overinvestering i fast eiendom fordi ligningsverdien lenge har ligget til dels betydelig under omsetningsverdien og forskjell på verdsettelsesregler for børsnoterte og ikke-børsnoterte aksjer.

Dagens verdsettelsesregler gir dessuten tilfeldige utslag. Dette skyldes til dels problemer med å fastsette den reelle verdien på enkelte formuesobjekter, og dels at det kan dreie seg om verdsettelse av så mange enkeltgjenstander at det ikke er praktisk mulig å foreta en reell verdsettelse av hver enkelt. Et eksempel som kan belyse dette er verdsetting av fast eiendom som skjer etter en skjønnsmessig taksering. Takstnivået er

svært forskjellig avhengig av hvilken kommune eiendommen ligger i og/eller hvilke kriterier som legges til grunn. I enkelte kommuner er takstnivået forskjellig avhengig av i hvilken tidsepoke takseringen er foretatt. Disse forskjellene er økt i beløp etter hvert som det er gitt prosentvise tillegg til opprinnelig takst.

2.3 Verdssettelsesrabatt

Skattedirektoratet forstår utvalgets forslag slik at formuesskatten opprettholdes, men at det gis 70 prosent rabatt for formuesobjekter som verdsettes til markedsverdi, og at det samme gjøres for aksjer på Oslo Børs`SMB-lister og grunnfondsbevis, samt at gjeld avkortes tilsvarende.

Som nevnt ovenfor gir dagens verdssettelsesregler tilfeldige utslag. Dette skyldes til dels problemer med å fastsette den reelle verdien på enkelte formuesobjekter, og dels at det kan dreie seg om verdssettelse av så mange enkeltgjenstander at det ikke er praktisk mulig å foreta en reell verdssettelse av hver enkelt. Forslaget avhjelper ikke disse verdssettelsesproblemene idet verdssettelsesrabatten er basert på at formuesobjektene er verdsatt til markedsverdi.

Hovedregelen også i dag er at et formuesobjekt skal verdsettes til omsetningsverdien, jf skatteloven § 4-1 (1). Verdssettelsen av formuesobjektene varierer imidlertid betydelig, og ligger vesentlige lavere enn omsetningsverdi. Skatteutvalget mener at markedsverdi gir det beste uttrykk for skatteevne og grunnlaget for rettferdig beskatning og en nøytral verddivurdering på tvers av formuesobjekter, og foreslår derfor at det skjer en mer konsekvent bruk av markedsverdi ved verdssettelse av formue. Skattedirektoratet er i prinsippet enig i dette, men vil påpeke at markedsverdi kan være svært vanskelig for skattyter å anslå og vanskelig for ligningsmyndighetene å fastsette og kontrollere. Det vises i denne sammenheng til ligningsloven § 4-3 nr. 1 annet punktum, som fritar skattyter for plikten til å føre opp beløp i poster som må fastsettes ved skjønn. Særlig vanskelig er det å verdsette formuesobjekter som i liten grad er gjenstand for omsetning og formuesobjekter i markeder som er svært konjunkturutsatt. Alternativet kan være å basere beskatningen på sjabloner eller andre størrelser som f. eks. kostpris korrigert for inflasjon eller lignende. For øvrig vises det til våre merknader nedenfor under "Skatter på bolig og annen fast eiendom" vedrørende verdssettelse av ligningsverdi til markedsverdi.

2.4 Andre alternativer til å avvikle formuesskatten

Dersom en ikke går inn for å avvikle formuesskatten, men i stedet vurderer andre endringer i formuesbeskatningen bør ikke regelverket kompliseres.

Det har tidligere vært vurdert å unnta næringsseideler fra formuesskatt. Det har også vært vurdert å begrense unntaket til delingspliktige virksomheter. I denne sammenheng er det for å skille virksomhetseideler fra andre eideler foreslått at eideler som faller inn under kapitalavkastningsgrunnlaget i delingsmodellen som hovedregel også skal være fritatt for formuesskatt. Bortfaller/endres delingsmodellen kan denne "forenklingsgevinsten" også bortfalle. Uavhengig av hvor vidtrekkende et unntak for næringsseideler blir, vil det oppstå store og vanskelige avgrensingsproblemer som vil forrykke den tilstrebede nøytralitet i beskatningen. Dette gjelder især finansaktiva (aksjer, fordringer mv.) som ikke uten videre kan anses som næringsaktiva. Med mindre en unntar generelt denne type eideler eid i næring, må ligningsmyndighetene forholde

seg til en vanskelig grensedragnning som det vil kreve mye ressurser å kontrollere Videre vil det være et problem å plassere gjeld

En forenkling kan for eksempel være å begrense formuesskatteplikten til klart avgrensede formuesobjekter, og at bunnfradragene økes slik som Skatteutvalget foreslår av tiltak på kort sikt

2.5 Konsekvenser for andre skatteområder

En reduksjon eller eventuelt en avvikling av formuesskatten, har få konsekvenser for andre skatteområder. Det må i imidlertid tas stilling til hvilken betydning eventuell avvikling av formuesskatten skal få for skjønns ligning ved uforklart formuesbevegelse, jf. ligningsloven § 8-2 nr 1 bokstav c, hvor formue er et viktig kontrollpunkt Dette lar seg til en viss grad erstatte ved regler om opplysningsplikt Skattedirektoratet vil derfor foreslå at en beholder innberetningsplikten for tredjemenn og at skattyter fortsatt skal gi opplysninger om formue i selvangivelsen selv om den ikke er skattepliktig

Det må også tas stilling til hvordan skattyters formue skal hensyntas etter reglene om skattebegrensning, jf skatteloven § 17-1 tredje ledd

3. Skatt på bolig og annen fast eiendom

3.1 Generelt

Skatteutvalget foreslår å videreføre og styrke fordelsbeskatningen av bolig og fritidseiendom som ledd i en langsiktig strategi for å gjøre boligbeskatningen mer effektiv. Primært foreslår utvalget en økning i fordelsbeskatningen og en heving av ligningsverdien. Er det ikke er politisk vilje for en slik løsning, foreslås det innført en obligatorisk eiendomsskatt for alle eiendommer og at takstene gjenspeiler markedsverdi, jf. eiendomsskatteutvalgets forslag i NOU 1996 20 Skattedirektoratets forstår Skatteutvalgets forslag dithen at også formuesbeskatning av fast eiendom avvikles på sikt, men at ligningstakstene på kort sikt heves for de boligene som i dag verdsettes lavere enn 30 prosent av markedsverdi

3.2 Fordelsbeskatning av fast eiendom

Skattedirektoratet deler utvalgets betraktninger som ligger til grunn for forslaget om å opprettholde dagens regelverk for inntektsbeskatning av fast eiendom De politiske signaler om å trappe ned fordelsbeskatningen av boliger, vil ha uheldige konsekvenser for sammenhengen i skattesystemet og prinsippet om nøytralitet og symmetri i beskatningen. Tilsvarende gjelder for utvalgets alternative forslag om å innføre en obligatorisk eiendomsskatt basert på markedsverdi. Nevnte alternativer til Skatteutvalgets primære forslag reiser en rekke prinsipielle spørsmål av så vel skatterettslig som praktisk art. Foruten den forskjellsbehandling dette innebærer med hensyn til skattlegging av annen avkastning av kapital, må det, dersom en går inn for slike løsninger få betydning for den skattemessige behandlingen av gjeldsrenter knyttet til boligeiendom og faktiske leienntekter av denne. Vi finner derfor grunn til å kommentere disse konsekvensene noe nærmere

For gjeldsrentenes vedkommende antas det at både det faglige og juridiske grunnlaget for å opprettholde den generelle fradragretten blir vesentlig svekket En eventuell begrensning i fradragretten for gjeldsrenter på grunn av mangelfull tilknytning til

skattepliktig inntekt, vil medføre vanskelige avgrensninger og kontrollspørsmål. Særlig vil dette gjelde i forhold til personlige næringsdrivende der gjeldsrenter relatert til næringen må anses som en fradragsberettiget driftskostnad i motsetning til private eiendeler eller forbruk.

Eventuelt bortfall av fordelsbeskatningen av bolig vil innebære at det ikke lenger er formell grunn til å unnta noen utleieinntekter fra skatteplikt og ordinær regnskapsføring. I dag kommer ikke faktiske leieinntekter til beskatning dersom boligen prosentlignes fordi de inngår i prosentinntekten hvor det er tatt hensyn til bruttofordelen ved å bo, samt vanlige drifts- og vedlikeholdskostnader. Denne ordningen er godt tilpasset dagens selvangivelsessystem hvor prosentinntekten automatisk legges inn i den forhåndsutfylte selvangivelsen før den sendes skattyter. Skattyterne slipper å dokumentere alle sine kostnader knyttet til boligen, mens ligningsmyndighetene har et enkelt og effektivt kontrollsystem. Ordningen med prosentligning er således i høyeste grad ressursbesparende for ligningsmyndighetene. Dersom alle faktiske leieinntekter skal skattlegges, vil opplysninger om disse aldri kunne foreligge i form av maskinlesbare ligningsoppgaver og det må skje et betydelig registreringsarbeid av ligningsmyndighetene ved behandling av den forhåndsutfylte selvangivelsen. Grunnlaget for forhåndsutfylling av opplysninger om boligeiendommen vil således bli svekket, og det vil påføre ligningsmyndighetene nye oppgaver som vil trekke ressurser fra prioriterte innsatsområder. Grensedragningen mellom hva som er vedlikeholdskostnader og påkostninger er også en hyppig forekommende problemstilling som ofte er et tvistetema ved ligningsbehandlingen av direkteignede eiendommer. En opphevelse av dagens fordelsbeskatning av boliger vil således få betydelige konsekvenser for ligningsmyndighetenes arbeid med en rekke kontroll og fordelingsoppgaver av drifts- og vedlikeholdskostnader og påkostninger på boligen som må tilordnes den delen av eiendommen som gir skattepliktig inntekt. I tillegg vil en rekke huseiere som har innrettet seg etter dagens skattesystem for å finansiere sine boliger komme vesentlig dårligere ut.

Etter Skattedirektoratets oppfatning er det derfor sterke grunner som taler for at dagens regelverk for fordelsbeskatning av boligeiendommer opprettholdes.

3.3 Verdsettelse av ligningsverdien til markedsverdi

For at fordelsbeskatning av egen bolig skal bidra til nøytralitet i investeringene og for å utjevne dagens skattemessige forskjellsbehandling av boliger, foreslås det å innføre nye regler for skattemessig verdsettelse som bør ha markedsverdi som utgangspunkt. Siden ligningstakster basert på markedsverdi vil svinge og gi liten forutsigbarhet for skattyterne dersom de skal oppdateres for ofte, foreslås det at takstene justeres med noen års mellomrom, for eksempel 10 år, men med mulighet for skattyter å få verdiene nedjustert dersom markedsverdi faller under ligningsverdi. Utvalget har ellers påpekt at de nye retningslinjene, hvor ligningsverdien etter klage kan fastsettes til 30 prosent av omsetningsverdien, på sikt vil redusere noe av dagens forskjellsbehandling, men at dette først vil utjevnes der det skjer en generell justering eller det etableres et nytt takseringssystem. Utvalget foreslår imidlertid ikke et nytt takseringssystem eller et system for hvordan markedsverdi skal fastslås. De særskilte problemer med verdsettelse av fast eiendom kommenteres derfor særskilt nedenfor.

På kort sikt foreslår utvalget at ligningsverdiene økes noe for boliger som i dag er verdsatt lavere enn maksimal satsen på 30 prosent av markedsverdi og relativt sett mer for fritidseiendommer. Tilsvarende mener utvalget at grunnlaget for beregning av

eiendomsskatt bør være markedsverdi dersom dette innføres som et alternativ til fordelsbeskatningen av boligeiendom. Dersom denne gjøres obligatorisk og kommunalt, mener utvalget det bør vurderes om ansvaret for taksering skal ligge på kommunalt nivå eller hos skattemyndighetene. Uansett hvilket alternativ som velges, mener med andre ord utvalget at takstene bør gjenspeile markedsverdi.

Det er på det rene at dagens takseringssystem ikke ivaretar behovet for et enhetlig takstgrunnlag for ligningsverdiene, og at forholdet varierer mellom en eiendoms markedsverdi og ligningsverdi, både på landsbasis og fra kommune til kommune. Skattedirektoratet ser det som svært viktig at det innføres et system for beskatning av boliger som utjevner dagens forskjellsbehandling, men anser det som svært vanskelig å verdsette fast eiendom til markedsverdi. Utvalget foreslår heller ikke et system for hvordan markedsverdien skal fastsettes. Forslaget om verdsettelse til markedsverdi vil være svært krevende og reiser en rekke praktiske problemer det må ta stilling til og det krever systemer som kan fange om svingninger i eiendomsmarkedet. Slike systemer er ikke ligningsmyndighetene i besittelse av, og en er i dag avhengig av at skattyterne selv dokumenterer omsetningsverdien slik som etter dagens ordning med begrensning til 30 prosent av omsetningsverdien. Skattyters interesse i å fremlegge tilfredsstillende dokumentasjon i disse to tilfellene vil imidlertid være svært ulike. Skattedirektoratet vil sterkt fraråde at det pålegges ligningsmyndighetene å fastslå en eiendoms omsetningsverdi i det enkelte tilfelle og gjennom en generelt taksering innenfor den enkelte kommune og på landsbasis.

Også når det gjelder utvalgets forslag om å øke ligningsverdiene på kort sikt til 30 prosent av markedsverdi, vil ligningsmyndighetene ha betydelige vanskeligheter med på eget initiativ å heve disse slik at samtlige utgjør en bestemt andel av markedsverdien. Vi ser også betydelige problemer dersom den enkelte skattyter selv skal pålegges å oppjustere ligningsverdien til 30 prosent av markedsverdi.

Skattedirektoratet vil på denne bakgrunn sterkt anbefale at det i stedet for å verdsette fast eiendom til markedsverdi, vedtas et boligtakseringssystem basert på sjabloner, jf de utredningene som tidligere er gjennomført. Det er i den senere tid gjort flere forsøk på å endre dagens takstsystem for bolig- og fritidseiendommer, som det synes vanskelig å oppnå politisk enighet om. Det vises i denne forbindelse til St. meld. nr. 45 (1995-96) som var utarbeidet på grunnlag av St. meld. nr. 64 for 1986-87 og Stortingets innstilling til meldingen, Innst. S. nr. 123 for 1988-89 og bygget på erfaringer vunnet gjennom prøvetakseringer av bolig- og fritidseiendommer i 1991. Forslaget her var at en eiendoms samlede takstverdi utgjør summen av produksjonsverdien for bygningen med fradrag for slit, elde og utidsmessighet og omsetningsverdien for tomten. Finanskomiteens flertall skisserte deretter i Innst. S. nr. 143 (1996-97) et nytt takseringssystem som avvok fra forslaget i St. meld. nr. 45 på flere punkter. I Ot. prp. nr. 55 (2000-2001) fremmet så departementet et nytt forslag som tar utgangspunkt i det takseringssystemet som Finanskomiteens flertall skisserte i Innst. S. nr. 143. Departementets forslag tok utgangspunkt i boligens boligareal multiplisert med en kvadratmetersats basert på produksjonskostnader. Forslaget ble ikke vedtatt, og i stedet fattet en enstemmig Storting den 15. juni 2001 vedtak om å fastsette ligningsverdien etter klage til maksimalt 30 prosent av markedsverdi. Vedtaket ble nærmere omtalt i Ot. prp. nr. 1 (2001-2002) og Budsj. Innst. nr. 1 (2001-2002), og er innarbeidet i skattedirektoratets takseringsregler med virkning for inntektsåret 2001.

Sett på bakgrunn av den historiske utviklingen som er referert ovenfor, synes det vanskelig å forene seg om et nytt takseringssystem for bolig- og fritidseiendom.

Utviklingen her bør også ses i lys av at det i St. prp. nr. 1 (2002-2003) blant annet er uttalt at i 2002 ble bunnfradraget for beregning av prosentinntekten øket og som ledd i en gradvis utfasing av inntektsskatt på bolig foreslår regjeringen for 2003 å redusere ligningsverdiene for bolig- og fritidseiendom med 5 prosent

Etter Skattedirektoratets oppfatning er det viktig at det uavhengig av Skatteutvalgets forslag, nå gjennomføres en opprydding i boligbeskatningen. Vi vil derfor på det sterkeste anbefale at det på nytt vurderes om det kan være grunnlag for å verdsette boligeiendommer etter tidligere forslag til takseringssystem. Uansett er det viktig at det velges systemer for verdsettelsen som er enkle og robuste, og som er minst mulig ressurskrevende å etablere og vedlikeholde for ligningsmyndighetene, samtidig som det ivaretar et mest mulig rettferdig system. Etter Skattedirektoratets oppfatning vil ikke et takseringssystem for fast eiendom basert på markedsverdi tilfredsstille dette behovet, men er en i stand til å finne praktikable sjabloner som reflekterer markedsverdi, er direktoratet enig i at dette er å foretrekke.

4. Arveavgift

Arveavgift er behandlet i Skatteutvalgets utredning kapittel 12.5. Utvalget viser i det vesentlige til arveavgiftsutvalgets utredninger i NOU 2000:8 om Arveavgift og slutter seg til det som der ble tatt opp.

Skattedirektoratet er enig i Skatteutvalgets vurdering av at arveavgiften bør videreføres og styrkes, samt at det tas utgangspunkt i NOU 2000:8 i det videre arbeidet. I høringsuttalelsen til NOU 2000:8 stilte Skattedirektoratet seg kritisk til flere av forslagene. Dette gjaldt blant annet forslaget om kontinuitet på grunn av mangel på avklaring av forvaltningsmessige konsekvenser.

At arvavgiftsbelegges er med på å skape full aksept for den private arverett i og med at staten tar inn noe av midlene som så kan fordeles. Arveavgiften kan delvis ses i det samme perspektiv som fordelsbeskatning av bolig. Sett i sammenheng med utvalgets øvrige vurderinger tilsier både skatteevneprinsippet og allmenne fordelingshensyn at avgiften videreføres og eventuelt styrkes. Dette antas særlig å være tilfellet ved en nedtrapping av formuesskatten. Rapporteringer om arv og gaver til avgiftsmyndighetene medfører også at staten oppnår kontroll med og oversikt over formuesoverdragelser

Skatteutvalget foreslår å "innføre et bredere grunnlag". Skattedirektoratet er usikker på hva som ligger i dette da all arv allerede er avgiftspliktig og de fleste gaver mellom nærstående også er avgiftspliktige. For øvrig gjøres det oppmerksom på at en i arveavgiftssammenheng allerede benytter markedsverdi, og ikke ligningsverdi, for fast eiendom.

F. Grenseoverskridende virksomhet

1. Fradrag i norsk skatt for skatt betalt på utbytte fra selskap i utlandet – innstillingens pkt 13.2

Utvalget foreslår en utvidet kreditmetode slik at formålet med å unngå dobbeltbeskatning kan ivaretas på en bedre måte enn i dag. Det vises til at hensynet til mer treffsikre og nøytrale regler må gå foran hensynet til økt administrativ og ligningsteknisk gjennomførbarhet.

Skattedirektoratet er av den oppfatning at en slik utvidet kreditmetode vil medføre store utfordringer ved praktiseringen av reglene både for ligningsmyndighetene og skattyterne.

Det vises særlig til forslaget om å innrømme fradrag for underliggende selskapsskatt i flere ledd enn datter- og datterdatterselskap. Det er usikkert hvor stort behovet er for en slik utvidelse. I denne sammenheng må det antas at forslaget til en liberalisering av eierkravet fra 25 til 10 pst i datterdatterselskap generelt vil føre til en økning i antall saker med krav om kreditfradrag. Hensynet til nøytralitet bør uansett vurderes opp mot hvor mange ledd det i så fall er hensiktsmessig å ta med i en slik utvidet kreditadgang.

Det vises også til forslaget angående fradrag for skatt betalt til tredjeland. En slik utvidelse vil komplisere ligningen ved at man må ta stilling til skatteavtaler som er inngått mellom andre stater. Det må klargjøres om denne utvidelsen også skal gjelde flere ledd enn datter- og datterdatterselskap.

Generelt skal det bemerkes at gjeldende regler om fradrag for utenlandsk skatt på utbytte og underliggende selskapsskatt er kompliserte og arbeidskrevende for ligningsmyndighetene.

Endringsforslaget vil ha som konsekvens at både den tekniske utregningen av det maksimale kreditfradraget og innhenting av den nødvendige dokumentasjon vil komme til å bli svært komplisert og tidkrevende.

Utvalget foreslår å innføre en begrenset fordelingsmetode som et supplement til en generell kreditmetode. Dette skal avhjelpe de økte forvaltningsmessige kostnader som vil påløpe med en utvidet kreditmetode.

Skattedirektoratet stiller seg positiv til at en slik begrenset fordelingsmetode tas i bruk overfor enkelte opplistede land. Det er imidlertid et spørsmål hvem som skal utarbeide denne listen og holde den løpende ajourføring av den. Listen må være klar i forhold til hvilke land som omfattes og hvilke år den gjelder for. Det er også et spørsmål om hvor grensen skal trekkes mellom de land som skal omfattes av en begrenset fordelingsmetode og de land som skal omfattes av kreditmetoden. Ved en grensedragningsmåling må man se hen til gjeldende EØS-regelverk og de fire friheter. Det må avklares om det er tilstrekkelig at datterselskapet er hjemmehørende i et land som står på listen, eller om også datterdatter- og ev. enda flere ledd må stå på listen. Det bør være kontrollerbart for ligningsmyndighetene at utbyttet kommer fra et land som omfattes av fordelingsmetoden.

2. Reorganisering av selskaper over landegrensler – innstillingens pkt 13.2

Utvalget vurderer om dagens regler om skattefrie fusjoner og fisjoner mv av norske selskaper bør utvides til å omfatte også enkelte transaksjoner over landegrensene. Det vurderes også om en del av den praksis som har utviklet seg med lempning av skatteplikten i form av enkeltvedtak fra Finansdepartementet bør lovfestes. Utvalget har sett hen til EU direktiv 90/434 av 23 juli 1990 om en felles beskatningsordning ved fusjon, fisjon, overføring av eiendeler og ombytting av aksjer vedrørende selskap i forskjellige medlemsland, kalt fusjonsdirektivet. Utvalget er av den oppfatning at hoveddelen av EUs fusjonsdirektiv kan innføres som gjeldende rett i Norge ved omorganiseringer over landegrensene.

Skattedirektoratet deler som utgangspunkt utvalgets syn på at det bør være klare lovregler på området for selskapsomorganiseringer over landegrensene, fremfor dagens ordning med å søke Finansdepartementet om skattelempning etter skatteloven § 11-20 flg. Vi gjør samtidig oppmerksom på at behandling av slike saker kan være både tidkrevende og faglig kompliserte. Det vil derfor være en utfordring for skatteetaten å finne egnede behandlingsformer for disse sakene. Vi viser i denne sammenheng også til det beskjedne antall lempningssaker som fremmes etter dagens regler. Her er det likevel grunn til å anta en økning i saksmengden.

Utvalgets gjennomgang av reglene bærer etter Skattedirektoratets oppfatning preg av prinsippetenkning og i liten grad dybdegjennomgang av de ulike problemstillinger. Vi finner at dette området er meget omfattende og til dels består av svært kompliserte regler. På denne bakgrunn bør det foretas en omfattende utredning før vi kan gi vår endelige tilslutning til forslaget. Vi finner det meget viktig at regelverket utformes slik at det i tilstrekkelig grad tar hensyn til ligningsmyndighetenes behov for en enkel og lite ressurskrevende kontroll av om vilkårene er oppfylt.

Utvalget gir uttrykk for at flere EU-land har valgt å tilpasse seg fusjonsdirektivet for den skattemessige behandling, mens andre land har valgt ikke å implementere enkelte av bestemmelsene i fusjonsdirektivet. Utvalget har ikke innhentet opplysninger om hvordan andre lands regler konkret er utformet i forbindelse med grenseoverskridende transaksjoner. Ulikheter i regelverk samt beveggrunner for de ulike staters valg av løsninger bør inngå som en vesentlig del av en bredere gjennomgang av dette saksfeltet.

Utvalget viser særlig til to sider av regelverket som må vurderes nærmere i en eventuell utredning. Dette gjelder for det første bestemmelsene om avskrivninger ved utflytting av driftsmidler, jf sktl § 14-60. Videre gjelder det spørsmålet om skattefrihet ved aksjebytte jf. fusjonsdirektivet artikkel 2 bokstav d. Direktoratet er enig i dette, og viser til utvalgets vurderinger.

Skattedirektoratet vil påpeke at det i tillegg til de to nevnte er en rekke andre problemstillinger som må bli gjenstand for nærmere utredning i denne sammenheng. Vi nevner her særlig at det må tas stilling til hvordan det skal dokumenteres at kontinuitetsprinsippet er fulgt, oppfølging av vederlagsaksjer, omfordeling av inngangsverdi/RISK. Videre må det, som utvalget nevner, også ses hen til den eventuelle effekt direktivet vil ha på interne norske regler i forhold til realisasjonsbeskatning. I forhold til artikkel 2 c må det særlig vurderes om det er i tråd med norske prinsipper at vederlag for den overførte del av en virksomhet tilfaller det overdragende selskap, og

ikke dets aksjonærer. Det finnes ytterligere en rekke problemstillinger som det bør tas hensyn til under en videre utredning

Fusjonsdirektivet har ikke bestemmelser om skattefrihet på aksjonærnivå ved fusjon og fisjon av selskaper hjemmehørende i en annen stat enn hvor aksjonærene er bosatt

Utvalget foreslår at en på ny bør vurdere å lovfeste skattefrihet for norske aksjonærer/deltakere ved fusjon/fisjon av selskaper utenfor Norge. Vi deler på dette punkt Finansdepartementets syn, slik det ble fremstilt i Ot prp nr 71 (1995-96), der et tilsvarende forslag ble avvist. Finansdepartementet la vekt på at det ville være uforholdsmessig belastende og administrativt byrdefullt for ligningsmyndighetene å eventuelt måtte etterprøve påstander om hvordan den konkrete omorganiseringen har foregått og hvilke regler som gjelder for skattefrihet i de enkelte land. Det vil også være vanskelig for ligningsmyndighetene å kontrollere hvorvidt det har foregått omorganiseringer i utlandet som har skattemessig relevans for norske aksjonærer/deltakere. Det gjøres dessuten oppmerksom på at aksjonærregisteret som er under oppbygging ikke vil kunne gi opplysninger om eierforhold i utenlandske selskaper uten skatteplikt til Norge.