



Finansdepartementet
Skattelovavdelingen
Boks 8008 Dep.
0030 Oslo

FINANSDEPARTEMENTET

04. APR. 2005

Saksnr.
Arkivnr.

05, 330-32

Deres ref: 05/330

Vår ref: #26762v1/bes-bes

Saksbehandler: Beate Sundstrøm
bes@jus.no T +47 22 03 51 08

01.04.2005

Høringsuttalelse - NOU 2005:2 Uttaksutvalget - skattlegging av personlig næringsdrivende ved utdeling

Vi viser til departementets høringsbrev av 19. januar 2005 vedlagt NOU 2005:2 hvor det drøftes endringer i beskatningen av deltakerlignede selskaper og enkeltpersonforetak.

Saken har vært forelagt Advokatforeningens lovutvalg for skatterett bestående av Ragnar Østensen, leder, Alf Nielsen, Eivind Bjøralt, Inger-Johanne Lund, Stein Åge Martinsen og Ole Morten Huseby.

Utvalget har avgitt følgende uttalelse:

I

For deltakerlignede selskaper foreslår utvalget at ekstrabeskatning av deltakerne skal skje ved utdeling (uttak) fra selskapet når utdelingen overstiger et "skjermingsfradrag". Beskatningen av personlige deltakere i deltakerlignede selskaper vil dermed bli tilnærmet lik den vedtatte aksjonærmodellen for skattlegging av personlige aksjonærer i aksjeselskap. Denne beskatningsmodellen for deltakere i deltakerlignede selskaper har fått betegnelsen "deltakermodellen".

For enkeltpersonforetak tilrår utvalget at det ikke gjennomføres skattlegging ved utdeling fra virksomheten. I stedet foreslås en modell med løpende beregning av personinntekt for selvstendig næringsdrivende. Modellen ligger nært opp til dagens delingsmodell med to viktige endringer: det skal ikke lenger være noe krav om aktivitet for fastsetting av personinntekt, og ved beregning av personinntekten har man fjernet lønnsfradraget. Betegnelsen "kapitalavkastningsfradrag" er erstattet med begrepet "skjermingsfradrag". Denne beskatningsmodellen har man gitt betegnelsen "foretaksmodellen".

II

Slik advokatforeningen ser det var premissene for utvalgets arbeid langt på vei lagt med den allerede vedtatte aksjonærmodellen. Når man ved å organisere sin virksomhet gjennom aksjeselskap kan unngå ekstrabeskatning ved ikke å ta ut utbytte, er Advokatforeningen av den oppfatningen at det samme bør gjelde også for næringsdrivende som har organisert sin virksomhet på annen måte enn i

aksjeselskaps form.

Advokatforeningen gir derfor sin tilslutning til hovedprinsippet som er nedfelt i den foreslåtte deltakermodellen der ekstrabeskatning av virksomhetens overskudd først beskattes når overskuddet tas ut av virksomheten. I aksjonærmodellen er det en fritaksmetode for så vidt gjelder utbytte som utdeles til aksjonærer som er aksjeselskaper og gevinster som aksjeselskaper oppbeærer ved salg av aksjer. Ekstrabeskatning av slike inntekter skjer først når utbytte utdeles til personlige aksjonærer. Noe annet ville medført en uheldig kjedebehandling.

På samme måte som for aksjeselskaper må det, for å unngå kjedebehandling, være en fritaksmetode dersom deltakeren er et selskap der ekstrabeskatning skjer ved uttak. Advokatforeningen slutter seg derfor til utvalgets forslag om at det ikke skal skje noen ekstrabeskatning ved utdeling til deltaker som er aksjeselskap eller deltakerlignet selskap som ANS, DA eller KS. Ekstrabeskatning av uttak skal kun finne sted når deltakeren er en person.

Advokatforeningen mener at den beskrevne fritaksmetoden også må gjelde for aksjegevinster og utbytte som deltakerlignede selskaper mottar fra aksjeselskaper. Først når utbyttet eller gevinsten fra aksjesalget tilflyter de personlige deltakerne i selskapet gjennom utdeling, skal det finne sted ekstrabeskatning. Dersom aksjeutbytte som det deltakerlignede selskapet mottar skal tas med ved fastsettelsen av det deltakerlignede selskapets nettoinntekt, vil det innebære en kjedebehandling.

For at likebehandlingen med aksjeselskaper skal være konsekvent, må den enkelte deltaker, slik utvalget foreslår, kunne ta ut midler til betaling av skatt på alminnelig inntekt fra selskapet før det skjer uttaksbeskatning.

III

Foreningen er enig i at ekstrabeskatningen ved uttak i utgangspunktet skal klassifiseres som alminnelig inntekt.

Når det gjelder skattemessig klassifisering av særskilt godtgjørelse for arbeid, slutter foreningen seg til utvalgets forslag om dette som hovedregel er å anse som næringsinntekt, men at det bør være en valgadgang til å anse det som lønnsinntekt.

Foreningen er imidlertid ikke enige i at denne valgadgangen kun skal være forbeholdt deltakere med begrenset ansvar. Foreningen mener at enhver deltaker bør kunne stå fritt mht. klassifikasjonen av uttak fra selskapet, om det skal behandles som del av overskuddet eller som særskilt godtgjørelse for arbeid. Under pkt. 8.2.3 om særskilt godtgjørelse for arbeid og gjennomskjæring vises det til forskjellige tilpasningsmuligheter. Overprøvinger her vil – slik Advokatforeningen ser det – skape store bevismessige problemer, og kan således slå tilfeldig ut.

Når det gjelder deltakere som ønsker å klassifisere inntekten som personinntekt med bl.a. trygdeavgift, skal det bemerkes at for foretaksmodellen er det – slik

utvalget har lagt opp til – ikke noe aktivitetskrav til eieren for at overskuddet skal behandles som personinntekt.

IV

Når det gjelder hva som skal regnes som vederlagsfri overføring fra selskap til deltaker, og som skal være gjenstand for ekstrabeskatning, antar Advokatforeningen at det vil være de samme problemstillinger og skjønnstema som dukker opp her som ved overføring fra aksjeselskap til aksjonær. Dette skaper således ikke særskilte spørsmål som man ikke er kjent med fra før.

Advokatforeningen vil imidlertid, som utvalget, peke på at de selskapsrettslige rammene for overføring fra ansvarlig selskap til deltaker er annerledes enn i aksjeselskaper. Således vil det ofte finne sted á-konto overføringer fra selskapet til deltakerne med endelig avregning ved årets slutt når regnskapet gjøres opp. I og med at deltakerne er personlig ansvarlige for selskapets drift, i motsetning til for aksjeselskaper, kan det forekomme at slike á-konto utbetalinger ikke representere den endelige utbetalingen til deltakerne. Dersom én deltaker har hatt et større uttak i løpet av året enn det selskapsavtalen tilsier at vedkommende har krav på, vil det overskytende representere en gjeld til selskapet dersom hans kapitalkonto ved årets slutt står i minus. Dette får man gjerne ikke oversikt over før ved regnskapsavleggelsen. Advokatforeningen er enig med utvalget i at dersom det foreligger en tilbakebetalingsplikt kan det ikke finne sted uttaksbeskatning av deltakeren som pålegges slik plikt.

Utvalget synes imidlertid å legge opp til en streng praktisering av reglene på dette punkt. Advokatforeningen vil imidlertid anbefale at det her gis retningslinjer som går ut på en vid adgang til oppretting av for store uttak. Dette slik at ikke enhver faktisk overføring fra selskap til deltaker skal behandles som utdeling som skal ekstrabeskattes.

V

Før det finner sted ekstrabeskatning av uttatte midler fra deltakerlignet selskap, skal det beregnes et skjermingsfradrag som reduserer det beløpet som skal ekstrabeskattes.

Skjermingsfradraget skal beregnes med utgangspunkt i et såkalt "skjermingsgrunnlag".

Utvalget redegjør under avsnitt 8.3 nærmere om dette skjermingsgrunnlaget. Dette skal i utgangspunktet knyttes til deltakerens individuelle investering i selskapet. Advokatforeningen har ingen vesentlige innvendinger mot utvalgets forslag på dette punkt.

For deltaker som er med i selskapet fra stiftelsen går det frem at skjermingsgrunnlaget settes til deltakerens *innskudd* i selskapet.

Den enkelte deltakers *innskudd* i selskapet må sees i sammenheng med vedkommendes *lån til* selskapet. I ansvarlige selskaper vil man ofte oppleve at de enkelte deltakerne har forskjellig størrelse på sin kapitalkonto, idet uttaket av selskapets overskudd er forskjellig. I den grad kapitalkonto behandles som selskapets gjeld til deltakerne, er det viktig for å oppnå nøytralitet at

skjermingsrenten er den samme enten man foretar utdeling av selskapsoverskudd eller selskapet foretar utbetaling av rente på kapitalkonto til deltakerne.

Advokatforeningen slutter seg for øvrig til utvalgets forslag til valgadgang når det gjelder spørsmålet om utdeling fra selskapet skal behandles som tilbakebetaling av innskutt kapital eller som utdeling med ekstrabeskatning.

VI

For å finne frem til skjermingsfradraget skal skjermingsgrunnlaget multipliseres med en "skjermingsrente". I den vedtatte aksjonærmodellen skal den årlige skattefrie skjermingsrenten fastsettes på grunnlag av gjennomsnittlig årsrente på 5-årige statsobligasjoner etter fradrag for skatt. Valget av rentesats bygger på at renten skal være tilnærmet risikofri.

Utvalgets flertall mener at skjermingsrenten i deltakermodellen bør inneholde et sjablontillegg, men forutsetter likevel at skjermingsrenten i deltakermodellen ut fra nøytralitetshensyn bør være den samme som i aksjonærmodellen.

Advokatforeningen er av den oppfatningen at skjermingsrenten bør inneholde et sjablontillegg. Man er ikke uten videre enig i at skjermingsrenten må være den samme etter aksjonærmodellen som etter deltakermodellen. Deltakelse i ansvarlige selskaper innebærer et ansvar og en risiko man ikke har som aksjonær. Dette bør hensyntas ved en høyere skjermingsrente for ansvarlige selskaper mv.. Utvalget har tatt konsekvensen av dette syn ved fastsettelsen av skjermingsrente i foretaksmodellen med et sjablonmessig risikotillegg på 4 – 6 prosentpoeng. Advokatforeningen kan ikke se at risikoen ved deltakelse i ansvarlige selskaper prinsipielt er på et annet plan enn for selvstendig næringsdrivende i enkeltmannsforetak, og vil derfor foreslå et tilsvarende risikotillegg etter deltakermodellen.

Det vises også til det som anføres under avsnitt VII nedenfor som begrunnelse for et sjablonmessig risikotillegg.

VII

Utvalget foreslår – under henvisning til aksjonærmodellen – at ubenyttet skjermingsfradrag skal bortfalle etter realisasjon.

Ved fastsettelsen av skjermingsrente under aksjonærmodellen ble det brukt som begrunnelse for at denne skulle tilsvare en risikofri rente at skattekreditor også tok en risiko dersom aksjonæren senere solgte sine aksjer med fradragsrett for ubenyttet skjermingsfradrag. Den teoretisk "riktige" skjermingsrenten skulle dermed være risikofri for at man skulle ivareta symmetritankegangen om staten som "sleeping partner" i ethvert investeringsprosjekt.

Bakgrunnen for at man fjernet den ubegrensede fradragsretten for ubenyttet skjermingsfradrag etter realisasjon var at man fryktet muligheten for illojale tilpasninger. Man så for seg store aksjeoppkjøp rett forut for et årsskifte for på den måten å oppnå store skjermingsfradrag, i kombinasjon med aksjesalg rett etter årsskiftet med tilhørende ubenyttet skjermingsfradrag som da skulle komme til fradrag i aksjevinster.

Advokatforeningen kan ikke se at tilsvarende tilpasninger skulle gjøre seg gjeldende når det gjelder deltakermodellen. Kjøp og salg av andeler i deltakerlignede selskaper skjer ikke i samme omfang som kjøp og salg av aksjer. Særlig vil virksomheter der deltakerne også har sin arbeidsplass ikke være gjenstand for slik omsetning som nevnt. Advokatforeningen mener derfor at muligheten for fremføring av ubenyttet skjermingsfradrag etter realisasjon bør utredes ytterligere.

Dersom man likevel ikke finner å ville tillate slik ubegrenset fremføring, må det i alle fall få konsekvenser for skjermingsrenten. Som utvalget påpeker under punkt 8.3.2 tar skattekreditor ingen "risiko" dersom ubenyttet skjermingsfradrag skal bortfalle ved realisasjon. En risikofri rente etter skatt lar seg dermed ikke forsvare.

VIII

Advokatforeningen savner en grundigere behandling av det ansvaret som deltakere i ansvarlige selskaper har i underskudds- og opphørssituasjoner, og hvilke konsekvenser det skal få skattemessig.

Oppløsning av et deltakerlignet selskap er i flg. skattel. § 10-44 å anse som en realisasjon av andel. Advokatforeningen kan imidlertid ikke se at utvalgets behandling av realisasjon av andeler i kapittel 10 skattemessig tar hensyn til at deltakere i slike selskaper har et ansvar som går ut over det ansvar en aksjonær i et AS har, og som kan medføre at uttatte ekstrabeskattede midler må skytes inn igjen i selskapet.

Problemstillingen kan best illustreres ved et eksempel:

Et ansvarlig selskap har drevet med overskudd, og deltakerne har tatt ut dette overskuddet og blitt ekstrabeskattet for uttaket. Så går selskapet med et betydelig underskudd, og som en følge av det må deltakerne skyte inn egne (beskattede) midler i selskapet. Denne innbetalingen er å anse som et innskudd i selskapet. Etter at selskapet har gjort opp sine forpliktelser, legges virksomheten ned og de innskutte midlene må anses for tapt. Deltakerne vil mao. ikke ha mulighet til å ta innskuddet ut fra selskapet uten ekstrabeskatning når virksomheten igjen går med overskudd.

I flg. skatteloven § 14-7 er det anledning til å rette de to siste års ligninger, når det ved opphør av virksomhet er et udekket underskudd som er oppstått i opphørsåret og ev. året forut for opphørsåret.

Etter Advokatforeningens mening bør det foreligge en tilsvarende rettingsadgang for beløp som er ekstrabeskattet forut for opphørsåret, når man pga. av det ubegrensede ansvaret må skyte (uttatte og ekstrabeskattede) midler inn igjen i selskapet i forbindelse med opphøret og nedleggelse av selskapet.

IX

Utvalget foreslår innført en foretaksmodell når det gjelder beskatningen av enkeltmannsforetak. Dette fremstår som en modifisert delingsmodell – uten lønnsfradrag og krav til aktivitet fra eieren for at det skal fastsettes personinntekt.

Selv om det er påpekt enkelte komplikasjoner når det gjelder adgang til å velge mellom to modeller, kan ikke Advokatforeningen se at disse er tungtveiende nok til å forkaste en slik valgadgang.

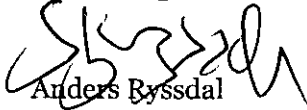
For de som ønsker en forenklet skattemodell, kan den foreslåtte foretaksmodellen være en grei løsning. For mindre virksomheter vil dette utvilsomt være å foretrekke.

Advokatforeningen mener imidlertid at dersom en skattyter ønsker en modell tilsvarende deltakermodellen, med beskatning ved utdeling fra bedriften, må han eller hun kunne velge det. Han eller hun må i så fall underordne seg tilsvarende regnskapsregler og ev. revisjonsplikt som for deltakerlignede selskaper.

Advokatforeningen mener det blir feil å henvise skattyteren til å etablere aksjeselskap når man er eneeier og ønsker seg en uttaksmodell. Det kan være mange grunner til at man ikke ønsker å organisere virksomheten i aksjeselskaps form. Bl.a. vil det utløse dokumentavgift ved overgang fra enmannsforetak til aksjeselskap dersom virksomheten er eier av fast eiendom.

Advokatforeningen tiltrer utvalgets uttalelse.

Ærbødigst



Anders Byssdal
leder



Merete Smith
generalsekretær