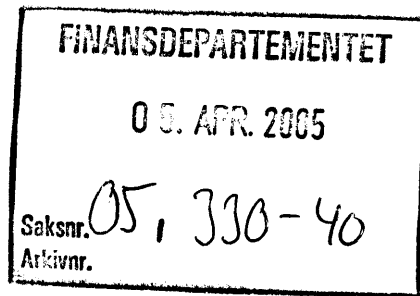


Finansdepartementet
Postboks 8008 Dep
0030 OSLO



The Norwegian Institute of
Public Accountants

P.O. Box 5864 Majorstuen
N-0308 OSLO
Pilestredet 75 D
Telephone: +47 23 36 52 00
Fax: +47 22 69 05 55
firmapost.dnr@revisornett.no
www.revisornett.no

Oslo, 01.04.2005
Vår ref.: BBU

Høring – NOU 2005:2 Uttaksutvalgets utredning

Vi viser til høringsbrev av 19. januar 2005 med uttaksutvalgets utredning om skattlegging av personlig næringsdrivende ved utdeling. Vi ønsker å gi følgende kommentarer til forslaget:

1. Deltakermodellen for deltakerlignede selskaper

Generelt

Vi er positive til at utvalget har foreslått å videreføre prinsippet om likebehandling av ulike foretaksformer ved at forslaget til uttaksbeskatning i deltakermodellen har så sterke likhetstrekk med den vedtatte aksjonærmodellen.

Vi er videre enige med utvalget i at den underliggende realitet i ansvarsforholdene tilsier at det fortsatt bør være deltakerligning av disse foretaksformene.

Gjennomskjæring

Spørsmålet om gjennomskjæring står sentralt i drøftelsen av deltakermodellen. Dette gjelder for det første i hvilken grad ligningsmyndighetene kan omklassifisere en arbeidsgodtgjørelse til uttak eller motsatt. Utvalget uttaler under punkt 8.2.3 i utredningen at man vil advare mot en for streng praksis på dette området, men at overprøvelsesadgangen ikke kan være avskåret i alle tilfeller.

Erfaringene fra delingsmodellen viser klart at det er uheldig dersom et regelverk i stor grad bygger på muligheten for gjennomskjæring eller omklassifisering som en slags sikkerhetsventil for svakheter i regelverket. Den viktigste grunnen til at gjennomskjæring eller omklassifisering er en aktuell problemstilling er at det fortsatt er betydelige satsforskjeller mellom skatt på arbeidsinntekter og skatt på uttak. Det er derfor viktig at man følger opp intensjonene om at marginalsattesatsene på arbeidsgodtgjørelse og lønn skal nærme seg sattesatsen for uttak og utbytte.

Det vil styrke forutsigbarheten om skattyter og selskapet kan stå fritt i å klassifisere et uttak som arbeidsgodtgjørelse eller uttak. Det bør derfor gis klare anvisninger i forarbeidene på at gjennomskjæring eller omklassifisering ikke skal finne sted så lenge deltakeren faktisk har arbeidet i selskapet.

En særlig problemstilling er tilfeller der deltakeren tar ut arbeidsgodtgjørelse uten å ha arbeidet i selskapet, eller der deltakeren har arbeidet mindre enn det arbeidsgodtgjørelsen gir grunnlag for. Denne problemstillingen kan også oppstå i aksjeselskap. For inntekter opptil ca 6G er skattesatsene lave, samtidig som man opparbeider rettigheter etter folketrygdloven. Det bør gis klare anvisninger på i hvilken grad ligningsmyndighetene eventuelt skal kunne omklassifisere en arbeidsgodtgjørelse til uttak og hvordan skattyter og selskap kan bevise omfanget av arbeidsinnsatsen.

Skjermingsgrunnlaget

Etter forslaget til overgangsregel skal skjermingsgrunnlaget settes til deltakerens andel av selskapets skattemessige verdier per 1. januar 2006 korrigert for over- eller underpris ved ervervet av andelen. Forslaget gir tilnærmet lik behandling av aksjer og andeler i deltakerlignede selskaper ved innføring av nye modeller i 2006.

Det er ikke helt klart for oss hvordan man skal behandle skjeve egenkapitalkonti i forhold til skjermingsgrunnlaget for den enkelte deltaker.

Innbetaling og utbetaling av innbetalt kapital i løpet av året skal påvirke skjermingsgrunnlaget. Her kan man tenke seg tilpasninger ved at en deltaker skyter inn kapital rett før årsskiftet for å øke skjermingsgrunnlaget. Kapitalen kan deretter tas ut igjen rett etter årsskiftet. Man har ikke ansett farene for slik tilpasning for å være særlig stor i aksjonærmodellen fordi man har relativt omstendelige selskapsrettslige saksbehandlingsregler for kapitalforhøyelse og kapitalnedsettelse i aksjeselskaper. I et ANS, DA eller indre selskap har man ikke slike selskapsrettslige regler, men vi antar likevel at det bare er begrenset fare for illojale tilpasninger så lenge skjermingsrenten er lav. De åpenbare misbrukstilfeller vil trolig kunne rammes av de ulovfestede gjennomskjæringsreglene. Etter vår mening bør det derfor ikke være behov for å fastsette en minstegrense for hvor lenge innskuddet må stå i selskapet for at det skal kunne inngå i skjermingsgrunnlaget.

Lån fra selskap til deltaker

Grensedragningen mellom lån fra selskapet og uttak fra selskapet vil bli sentral etter innføring av deltakermodellen og aksjonærmodellen. Utvalgets innstilling gir få anvisninger på hvordan grensedragningen bør være etter innføring av modellene, men henviser til tidligere lignings- og rettspraksis. Vi kunne ønske oss en nærmere drøftelse av grensedragningen.

Skjermingsrenten

Utvalget mener det bør gis et risikotillegg i skjermingsrenten for å oppveie begrensningen i adgangen til å kreve fradrag for ubenyttet skjermingsfradrag etter

realisasjon av andelen. Gode grunner taler etter vår mening for at det bør gis et risikotillegg.

Ekstrabeskatning på renter fra selskap til deltaker

Utvalget foreslår enkelte forenklinger i reglene om fastsettelse av ekstraskatt på renter ved at det fastsettes et terskelbeløp før slik beskatning er aktuell. Videre foreslår man at det ikke bør beregnes slik ekstraskatt på renter på lån fra personer som ikke er deltakere og som heller ikke kan identifiseres med deltakeren. Utvalgets forslag innebærer en betydelig administrativ forenkling som vi støtter. Etter vår mening bør disse forenklingene også gjelde i aksjonærmodellen.

Vi vil understreke at det bør gis klare anvisninger på at skattyter og selskap må kunne sette renten lik skjermingsrenten uten å risikere gjennomskjæring etter skatteloven § 13-1. Dette innebærer også at rentesatsen bør fastsettes i forkant av inntektsåret.

Utvalgets forslag til deltakermodell innebærer at fritaksmetoden også vil gjelde der et deltakerlignet selskap eier aksjer eller andeler. Vi forutsetter dermed at det ikke er aktuelt å beregne ekstraskatt på renter som utbetales til et deltakerlignet selskap.

”Aksjeeierkostnader”

I aksjonærmodellen/fritaksmetoden gis det ikke fradrag for kostnader knyttet til skattefrie aksjeinntekter. Vi er usikre på hvordan dette blir dersom et deltakerlignet selskap eier aksjer eller andeler i et annet selskap. Her vil vi få et system med deltakerligning av alminnelig inntekt, men fritaksmetode for utbytte/uttak og gevinster. Vi regner med at dette vil bli vurdert nærmere i det videre arbeidet med forslaget.

Forutsetningen om at det må drives næring

Utvalget forutsetter at deltakermodellen bare skal gjelde for selskaper som driver næring i skattelovens forstand. Grensedragningen mellom næringsvirksomhet og passiv kapitalavkastning blir særlig sentral i forhold til utleie av fast eiendom og utvalget savner en klarere lovmessig forankring av de momenter som har utviklet seg i praksis for å avgjøre grensedragningen.

Det er ikke satt som et vilkår for at et aksjeselskap skal omfattes av aksjonærmodellen at selskapet driver næring. Vi finner det naturlig at dette blir vurdert.

Overgangsregel

Når fritaksmetoden gis anvendelse for deltakerlignede selskaper, ser vi det som naturlig at det innføres en overgangsregel tilsvarende overgangsregel E til skatteloven § 2-38. Etter overgangsregel E er det et krav at det nystiftede holdingselskapet blir eier av minst 90% av aksjene i de overførte selskapene. Når det gjelder overføring av andelene i et deltakerlignet selskap kan kravet ivaretas ved at to eller flere nystiftede aksjeselskaper sammen blir eier av minst 90 % av andelene i de overførte deltakerlignede selskapene. Dermed kan for eksempel to deltakere i et

ANS stiftet hvert sitt aksjeselskap og overføre sine andeler i ANS-et til hvert sitt aksjeselskap.

2. Foretaksmodellen

Vi konstaterer at utvalget ikke har lyktes i å utarbeide et egnet forslag til en modell for uttaksbeskatning av enkeltpersonforetak. Utvalget foreslår derfor å videreføre delingsmodellen for enkeltpersonforetak, men med en del innstramminger, den såkalte foretaksmodellen.

Skattesatser og inntektsgrunnlag

Utvalget mener ekstrabeskatningen av selvstendig næringsdrivende ikke bør skje i alminnelig inntekt, men at dette skattegrunnlaget bør regnes som personinntekt. Etter vår mening taler hensynet til likebehandling av ulike foretaksformer for at ekstrabeskatningen bør gjennomføres i alminnelig inntekt. Grunnlaget for denne ekstrabeskatningen blir den samme. Forskjellen mellom foretaksmodellen og de to uttaksmodellene blir da i all vesentlighet at beskatningstidspunktet blir ved opptjening og ikke ved uttak. I tråd med prinsippene fra deltakermodellen bør den næringsdrivende kunne velge å klassifisere hele eller deler av ekstrabeskatningen som personinntekt og la denne bli skattlagt etter skattesatsene for personinntekt. Den næringsdrivende vil opptjene rettigheter etter folketrygdloven på denne del av inntekten. Dermed oppnår man en større likhet med deltakermodellen enn det som følger av utvalgets forslag.

Dersom skattesatsen begrenses til 48,16% på den delen av næringsinntekten som ekstrabeskattes, tilsier hensynet til nøytralitet mellom foretaksformer at det ikke bør gis minstefradrag i næringsinntekten, slik utvalget foreslår. Skal imidlertid all næringsinntekt regnes som personinntekt, er det imidlertid gode grunner for å vurdere å gi minstefradrag også i næringsinntekten.

Grensedragningen mellom næringsinntekt og lønnsinntekt er vanskelig i praksis. Grunnen til at dette blir et problem i praksis er forskjellene i skattesatser. For å sikre at systemet blir tilstrekkelig robust er det avgjørende at skattesatsen på lønn blir tilnærmet lik skattesatsen på utbytte, uttak og næringsinntekt.

Skjermingsrenten

Vi slutter oss til utvalgets forslag om at det bør gis et risikotillegg i skjermingsrenten for enkeltpersonforetak. Selv om dette tilsynelatende bryter med prinsippet om nøytralitet mellom foretaksformer, tror vi dette er nødvendig fordi den faktiske lånerenten ved kjøp av driftsmidler, varelager osv. er høyere enn skjermingsrenten. I aksjeselskaper og deltakerlignede selskaper reduseres grunnlaget for utdeling/utbytte med de faktiske lånerentene. I realiteten reduseres dermed grunnlaget for ekstrabeskatningen i disse foretaksformene med næringens faktiske gjeldsrenter. Dette i motsetning til for enkeltpersonforetak der de faktiske lånerentene fratrekkes skjermingsfradraget.

Overgangsregler

Ved innføringen av foretaksmodellen er det nødvendig å ta stilling til hvordan gevinst- og tapskonti og andre skatteposisjoner skal behandles ved overgangen til de nye modellene. I foretaksmodellen er det alminnelig inntekt fra næringen, herunder inntektsføring fra gevinst- og tapskonto, som danner grunnlaget for ekstrabeskatningen. Dette vil i utgangspunktet også gjelde dersom gevinsten er innvunnet før 2006.

Man kan tenke seg to løsninger. Den ene er at gevinster m.v. som ikke er periodisert per 1. januar 2006 inngår i grunnlaget for ekstrabeskatningen. Skal skattyter unngå at gevinsten skal inngå i grunnlaget for ekstrabeskatningen, må gevinsten inntektsføres senest i 2005. Et annet alternativ er å innføre en overgangsregel som innebærer at innteks- og fradragsføring fra gevinst- og tapskonto og eventuelle andre skatteposisjoner per 1. januar 2006 skal trekkes fra grunnlaget for ekstrabeskatningen i foretaksmodellen. Vi anser den sistnevnte løsningen som mest naturlig og nøytral. Ekstrabeskatning av inntekt etter foretaksmodellen bør bare skje for inntekt som opptjenes etter at foretaksmodellen er innført.

Er det behov for ytterligere utdyping av punktene ovenfor, kan Tom Larsen (tlf 23 36 52 85) eller undertegnede kontaktes.

Med vennlig hilsen
Den norske Revisorforening



Per Hanstad
Administrerende direktør



Harald Brandsås
Fagdirektør