

LIGNINGSUTVALGET

Det Kongelige Finansdepartement
Postboks 8008 Dep
0030 OSLO

FINANSDEPARTEMENTET	
07. APR. 2005	
Saksnr.	057 330-45
Arkivnr.	

Innledende bemerkninger

Vi viser til Finansdepartementets brev av 19. januar 2005 vedrørende høring – NOU 2005:2 – ”Uttaksutvalget – skattlegging av personlig næringsdrivende ved utdeling”.

Ligningsutvalget vil innledningsvis bemerke at spørsmålet om selskaps- kontra deltakerligning har stor betydning for kontroll, likebehandling av deltakerne, ressursbruk og skattyternes opplysningsplikt mv.

En innføring av deltakermodellen vil etter Ligningsutvalgets oppfatning betinge datatekniske løsninger. Modellen bør ikke under noen omstendigheter innføres før disse løsninger er utarbeidet/tilstrekkelig testet, da manuelle registreringer av skjermingsgrunnlag/ubenyttet skjerming mv av administrative årsaker vil være umulig for ligningsmyndighetene å følge opp. Det blir i NOU 2005:2 ikke tatt stilling til tekniske løsninger, men det nødvendige arbeid med utvikling av disse må undergis en meget høy prioritet i Finansdepartementet/ Skattedirektoratet.

Vi legger i etterfølgende kommentarer til grunn at deltakerligning vil bli videreført, men ønsker å vise til bemerkninger vedrørende kapittel 7.

Regnskaps- og revisjonsplikt (kapittel 5)

Det er ikke foreslått endringer regnskaps- og revisjonsplikten for deltakerlignede selskap.

Vi legger til grunn at gjeldende regnskapsregler er tilstrekkelige for å sikre en korrekt registrering av innskudd og utdelinger.

Regnskapsføring for indre selskap har i praksis vært foretatt på ulike måter, dvs både via separate regnskaper for det indre selskap og regnskapsføring i hovedmannen med påfølgende overføring av andel resultat som skal tilordnes det indre selskapet. Det blir i NOU 2003:23, ”Evalueringsregnskapsloven”, foreslått å oppheve regnskapsplikten for indre selskap, men Finansdepartementet støtter ikke dette syn, jf Ot prp nr 39 (2004-2005). Vi legger derfor til grunn at dokumentasjonsplikten med hensyn til innskudd og utdelinger i indre selskaper blir som for øvrige deltakerlignede selskapstyper.

Med hensyn til revisjonsplikt er det ikke foreslått endringer. Ligningsutvalget vil likevel bemerke at selskaper som er unntatt fra årsregnskapsplikt erfaringsvis har dårligere

oppgavekvalitet enn selskap med revisjonsplikt. Således vil det være en fordel fra ligningsmyndighetenes ståsted at det også innføres revisjonsplikt for disse.

Hvilke selskaper omfattes av forslaget (kapittel 6)

Det er i kapittel 6 blant annet vurdert om deltakermodellen kun skal gjelde for registreringspliktige selskaper. Med registreringspliktige selskaper i denne forbindelse legger vi til grunn selskaper som i henhold til foretaksregisterloven § 2-1 nr 3 skal registreres.

Uttaksutvalget er av den oppfatning at det bør vurderes å innføre en registreringsplikt for indre selskaper. Det kan i denne forbindelse som et eksempel nevnes at det ved Oslo likningskontor er registrert i overkant av 100 indre selskaper. Det reelle omfang er ukjent, men det bør kunne legges til grunn at et betydelig antall selskaper ikke er kjente for ligningsmyndighetene, og av denne grunn kan bli undergitt feilaktig ligning. Ligningsutvalget er derfor av den oppfatning at det av oppfølgingsmessige hensyn bør innføres registreringsplikt for indre selskaper.

Selskaper som nevnt i selskapsloven § 1-2 nr 1, med unntak for indre selskaper, vil være registreringspliktige.

Det er i henhold til selskapsloven § 1-1 nr 1 et krav om utøvelse av økonomisk virksomhet. Økonomisk virksomhet i relasjon til selskapslovens bestemmelser er ikke nødvendigvis sammenfallende med det skattemessige virksomhetsbegrep. Etter vår forståelse foretas det heller ingen vurderinger ved registrering i foretaksregisteret om det skattemessige virksomhetsbegrep er oppfylt. Det kan derfor forekomme selskaper som blir registrert, men som av ulike årsaker ikke utøver virksomhet i skattelovens forstand, f.eks ved kjøp og salg av aksjer i begrenset utstrekning eller investering i en eiendel for (delvis) utleie. Er det tilstrekkelig at selskapene er registrert eller vil det også for disse være et krav om virksomhet i skattelovens forstand? NOU 2005:2 kan ikke ses å omtale en slik problemstilling. Av ligningsadministrative årsaker vil det uten tvil være en fordel om samtlige registrerte selskaper omfattes av deltakermodellen, men en slik forståelse kan utvilsomt få urimelige og utilsiktede konsekvenser.

Vurderinger om skattemessig virksomhet kontra passiv kapitalplassering bør derfor foretas konkret uavhengig av om selskapene er registrert.

Deltakerlignede selskaper som er registrert i foretaksregisteret, anses ikke oppløst selv om næringsvirksomheten opphører, jf Finansdepartementets uttalelse inntatt i Utv. 1995 side 1257. Ved reelt opphør av virksomheten, men ikke formell oppløsning, legger vi derfor til grunn at selskapet fortsatt skal beskattes etter deltakermodellen.

Deltakermodellen er i tillegg foreslått å komme til anvendelse for ikke-registrerte selskaper som utøver virksomhet.

I de tilfeller virksomheten ikke er registrert, vil deltakerne i utgangspunktet skattlegges hver for seg for sin inntekt, dvs etter foretaksmodellen. Det er likevel åpnet for en valgadgang, men det betinger at virksomhetene må godtgjøre særskilt overfor ligningsmyndighetene at de oppfyller vilkårene for å komme inn under deltakermodellen.

Det er i NOU'en anført at det vil være straffbart etter foretaksregisterloven § 10-4 å ikke oppfylle meldeplikten for næringsdrivende selskaper. Ved et så vidt alvorlig brudd på formelle

bestemmelser kan det stilles spørsmål om hvorfor de med skattemessig virkning skal innrømmes en valgadgang.

Hvis registreringsplikt likevel ikke blir innført som krav for benyttelse av uttaksmodellen vil vi stille spørsmål om hvordan dokumentasjonskravet skal oppfylles. Skal selskapene fremlegge den nødvendige dokumentasjon årlig eller skal denne vurderingen foretas "en gang for alle" med virkning også for fremtidige år? Det vil i praksis kunne bli ressurskrevende med årlige vurderinger, og vi vil i tillegg stille spørsmål om de skattemessige konsekvenser hvis et selskap, pga. manglende dokumentasjon, går over fra deltakermodellen til foretaksmodellen. Skal selskapet i et slikt tilfelle anses skattemessig oppløst, med de konsekvenser dette kan føre til for fastsettelse av inntekt til fordeling på selskapets hånd, dvs realisasjons-/uttaksbeskatning mv, og realisasjon av andeler for de enkelte deltakere? Tilsvarende problemstilling kan vel også oppstå motsatt vei, dvs ved en etterfølgende overgang fra foretaksmodellen til deltakermodellen?

Etter vår oppfatning bør derfor reglene utformes på en slik måte at vurderingen om virksomhet foretas med endelig virkning, og at selskapet/deltakerne lignes etter tilsvarende modell til reell oppløsning eller varig endring av virksomhetens karakter.

Ligning av sameier er etter dagens regler et betydelig problem, og reglene om nettoligning kan gi utilsiktede virkninger, blant annet ved midlertidig utleie av en bolig eiet i sameie, f eks av samboere som av arbeidsmessige årsaker ikke benytter denne. Ligningsutvalget støtter derfor forslaget om at deltakermodellen ikke skal gis anvendelse på nettolignede sameier som ikke utøver virksomhet.

Ved en innsnevring av anvendelsesområdet i forhold til dagens regler vil det antakelig være behov for overgangsbestemmelser. Nettolignede sameier pr dags dato som ikke utøver virksomhet vil med den foreslåtte løsning bli å anse som oppløst. NOU 2005:2 kan ikke ses å ta høyde for de problemstillinger en slik endring av ligningsmåte vil føre til, blant annet vedrørende uttaks-/realisasjonsbeskatning ved den skattemessige oppløsningen og beskatning for den enkelte deltaker/sameier i forbindelse med realisasjon av andel. Overgangsregler må derfor vurderes.

Ordinær overskuddsbeskatning - fortsatt deltakerligning? (kapittel 7)

Ved vurderingene om deltaker- kontra selskapsligning er det lagt betydelig vekt på å opprettholde en adgang til uinnskrenket skattemessig inntektssamordning mellom virksomhet og deltaker. Etter en samlet vurdering blir det foreslått at deltakerligning videreføres.

Ligningsutvalget legger som tidligere nevnt til grunn at deltakerligning vil bli videreført, men ønsker likevel å knytte noen kommentarer til deltaker- kontra selskapsligning og generelle forutsetninger for å innføre den foreslåtte uttaksmodell.

Dagens regler om deltakerligning er kompliserte og for ligningsmyndighetene administrativt tidkrevende å praktisere, både mht behandling av selskapenes oppgaver, oppfølging av deltakerne og erverv/realisasjon av andeler. Omfanget av deltakerlignede selskap er meget betydelig. Som et eksempel kan det bemerkes at Oslo, som landets største ligningskontor, har mellom 3 500 og 4 000 deltakerlignede selskaper. Dagens regler/tekniske løsninger fører til at behandlingen av disse selskapene, samt oppfølging av deltakerne, krever betydelige ressurser.

Det er i tillegg store feilkilder ved dagens regler, især for deltakere i selskaper som er skattepliktig til flere kommuner, samt ved erverv og realisasjon av andeler. Disse feilkilder kan føre til feilaktige skatteoppgjør for deltakerne og omfattende endringssaker i ettertid. Reglene kan i praksis også føre til forskjellsbehandling for deltakere i samme selskap på bakgrunn av ulike prioriteringer innenfor skatteetaten med hensyn til behandling/oppfølging av den enkelte deltaker.

Et annet moment er de plikter en skattyter blir påført via gjeldende regler. Ved skatteplikt til flere kommuner er hver enkelt deltaker pliktig til å levere likelydende selvangivelse/deltakeroppgave til hver av kommunene det deltakerlignede selskap utøver virksomhet.

Ligningsmyndighetene står også overfor store utfordringer med hensyn til den betydelige andel av selskapene som ikke oppfyller sin opplysningsplikt etter reglene i ligningsloven § 4-9, og har i realiteten ingen/små sanksjonsmuligheter overfor disse. Det er i NOU 2003:7, "Tilleggsskatt m.m.", foreslått en gebyrordning ved forsinket levering av selskapsoppgave, men disse regler er foreløpig ikke vedtatt. Et system med fortsatt deltakerligning betinger derfor reelle sanksjonsmuligheter ved brudd på ligningslovens formelle regler.

Etter Ligningsutvalgets oppfatning burde derfor reglene om deltakerligning vært undergitt en noe bredere vurdering, med fokus på blant annet stedbundet beskatning samt de respektive ligningskontorer sin kompetansemyndighet, jf ligningsloven § 8-6 nr 5. Som eksempel på uheldige utslag av reglene om kompetansemyndighet kan vises til at over-/underpris ved erverv og gevinst/tap ved realisasjon av andeler alltid skal fastsettes av ligningsmyndighetene i selskapets hovedkontorkommune, uavhengig av deltakerens skatte-/bostedskommune. Gevinst/tap er etter dagens regler likevel skattepliktig til/fradragsberettiget i en personlig deltakers bostedskommune. Hvis deltakerenes bostedskommune og selskapets hovedkontorkommune ikke er sammenfallende vil ligningsmyndighetene i bostedskommunen formelt være avskåret fra å korrigere feil i beregninger ved erverv/realisasjon av andel, men må legge deltakerens påstand til grunn. Ligningen kan i et slikt tilfelle kun endres på bakgrunn av melding fra ligningsmyndighetene i det deltakerlignede selskap sin hovedkontorkommune. De gjeldende regler er i følge Ligningsutvalget sine erfaringer administrativt vanskelig/tidkrevende å praktisere.

Vi legger likevel til grunn at vurderinger av de reiste problemstillinger har vært utenfor gruppens mandat.

System for ligning av næringsdrivende (SLN) har ikke tilstrekkelige tekniske løsninger for å ivareta ulike problemstillinger innenfor dagens regelverk og det er heller ikke pr dags dato maskinelle linker mellom selskapene og deltakerne.

Fra et ligningsadministrativt synspunkt er det på bakgrunn av ovennevnte ingen tvil om at innføring av selskapsbeskatning for deltakerlignede selskap vil være å foretrekke.

Av øvrige momenter som kan støtte forslaget om selskapsligning kan nevnes:

- Det blir kun utskrevet ett skatteoppgjør på selskapets hånd i selskapets hovedkontorkommune, som fører til at dagens problematikk med fordeling av formue og inntekt ved skatteplikt til flere kommuner vil elimineres.

- Det vil antakelig i praksis bli enklere å administrere skjermingsgrunnlagene, og dagens aksjonærregister vil antakelig relativt enkelt kunne tilpasses.
- Selskapsligning vil kunne sikre likebehandling og riktigere skattemessig resultat med redusert ressursbruk i forhold til deltakerligning.
- Betydelig reduserte kostnader til datatekniske løsninger.

Det kan stilles spørsmål om behovet for en samordningsadgang mellom selskapet og deltakerne. I motsetning til i aksjeselskaper hvor aksjonærenes ansvar er begrenset vil deltakerne i deltakerlignede selskap ofte ha et ubegrenset ansvar. Ligningsutvalget har av denne grunn forståelse for ønsket om en fortsatt samordningsadgang mellom deltaker og selskap, især med hensyn til fradragsrett for underskudd. En adgang til samordning mellom selskap og deltaker i slike tilfeller betinger ikke nødvendigvis deltakerligning, men fradragsrett for andel underskudd for de enkelte deltakere kan om ønskelig gis via en særregel.

Ekstrabeskatning av deltakere (kapittel 8)

Hvilke deltakere skal ekstrabeskattes ?

For å unngå kjedebeskatning foreslår Uttaksutvalget at kun personlige deltakere skal ekstrabeskattes.

Ligningsutvalget støtter, basert på et ligningsadministrativt synspunkt, at også gevinst/tap ved realisasjon av andeler omfattes av fritaksmetoden. Det kan likevel ikke utelukkes betydelige tilpasninger før ikrafttredelse av reglene, f eks realisasjon av andeler innen et konsern eller mellom selskap og aksjonær for å realisere et latent tap. En slik tilpasning til reglene vil i utgangspunktet neppe være illojalt, og eventuell avskjæring av muligheten for tap betinger antakelig et tidligere virkningstidspunkt, jf virkningstidspunktet ved innføring av fritaksmetoden.

Innføringen av både aksjonærmodellen og fritaksmetoden vil føre til ulik skattemessig behandling av deltakerne. Blant annet vil gevinst/tap ved realisasjon av aksjer på det deltakerlignede selskap sin hånd ikke være skattepliktig/fradragsberettiget for aksjeselskaper. Kostnader pådratt i forbindelse med ervervet/”besittelsen” av en slik formuespost vil heller ikke være fradragsberettiget for denne skattytergruppe. Ligningsutvalget ser umiddelbart enkelte praktiske/oppfølgingsmessige problemer i saker med både personlige deltakere og selskapsdeltakere.

Det er under alle omstendigheter helt nødvendig at skjemaene, både næringsoppgave og selskapsoppgave/deltakeroppgave blir utarbeidet med henblikk på et klart skille vedrørende de skattemessige forskjeller mellom de ulike deltakergrupper.

Inntektsgrunnlag ved ekstrabeskatning

Ligningsutvalget har ingen bemerkninger til at ekstrabeskatningen etter deltakermodellen skal anses som alminnelig inntekt.

Arbeidsgodtgjørelse etter reglene i selskapsloven § 2-26 første ledd skal fortsatt behandles som næringsinntekt, men med fortsatt valgadgang for deltakere med begrenset ansvar.

Saker med omklassifiseringer har erfaringsvis vært meget tunge og tidkrevende for ligningsmyndighetene. Det er av denne grunn uten tvil administrative fordeler med et regelverk hvor skattebelastningen i størst mulig utstrekning blir "nøytral" i forhold til ulike inntektsformer. En valgadgang mellom beskatning som næringsinntekt og ekstrabeskatning ved uttak kan føre til skattemessige tilpasninger ved at det ikke blir naturlig sammenheng mellom arbeidsinnsats og -godtgjørelse, og vi legger til grunn at ligningsmyndighetene fortsatt kan foreta omklassifiseringer i spesielle tilfeller. Omfanget antas likevel å bli vesentlig redusert da den økonomiske gevinsten ikke vil bli like betydelig som etter dagens delingsregler.

Skjerming mot ekstrabeskatning

Innskudd

Et innskudd til selskapet vil som oftest være kapitalinnskudd, men kan også bestå av realkapital som fast eiendom og løsøre eller immateriell kapital som patenter etc.

Etter Ligningsutvalgets oppfatning kan det i henhold til NOU'en være uklart hvorvidt f.eks. overskudd fra den løpende drift mv kan anses som innskudd i selskapet. På bakgrunn av sammenhengen i reglene for øvrig legger vi likevel til grunn at innskudd i relasjon til skjermingsgrunnlaget må fastsettes på bakgrunn av midler/eiendeler som er skutt inn fra kilder utenfor selskapet. Hvis deltakerne skulle ønske å omgjøre et uhevet overskudd til innskuddskapital, for å oppnå et høyere skjermingsgrunnlag, vil konsekvensen etter vår forståelse bli at deltakerne skattlegges for uttaket før de tilsvarende midlene igjen tilføres selskapet som innskuddskapital.

Hvis derimot uhevet overskudd fritt kan omgjøres til innskuddskapital, kan blant annet reglene om skatteplikt ved uttak omgås, jf etterfølgende under punktet "***Ekstrabeskatning ved utdeling***".

Netto vederlag for ervervet andel

I tilfeller andeler i annenhåndsmarkedet blir ervervet med negativt vederlag, dvs selger betaler kjøper for å overta andelen, er det foreslått at skjermingsgrunnlaget fastsettes til kr 0.

Vi vil stille spørsmål om hvorfor skjermingsgrunnlaget i disse tilfeller skal settes til kr 0, og ikke til negativt beløp. Skjermingsgrunnlaget skal i realiteten gjenspeile den foretatte investering for den enkelte deltaker, og et grunnlag på kr 0 hvis en kjøper mottar vederlag synes for oss noe kunstig, jf etterfølgende eksempel:

Ved erverv mottar kjøper kr 100 som deretter blir skutt inn i selskapet. I følge det fremsatte forslag vil skjermingsgrunnlaget bli kr 100, mens deltakeren i realiteten kun har foretatt netto innbetaling/investering på kr 0.

Skjermingsgrunnlag etter omdanning

Ved skattefri omdanning (skifte av ansvarsform) fra en deltakerlignet selskapstype til en annen er det foreslått at skjermingsgrunnlaget videreføres. En videreføring av skjermingsgrunnlagene synes i et slikt tilfelle å gi et korrekt resultat.

Uttaksutvalget har ikke omtalt omdannelse fra deltakerlignet selskap til aksjeselskap. Hvordan skal skjermingsgrunnlaget videreføres i slike tilfeller ?

Skjermingsgrunnlag ved innføring av deltakermodellen

Det er foreslått at skjermingsgrunnlaget pr 01. januar 2006 settes til deltakerens andel av selskapets skattemessige verdier ved overgangen til deltakermodellen, men ikke lavere enn kr 0.

Den foreslåtte overgangsregel synes i utgangspunktet fornuftig, men vi vil stille spørsmål om hvorfor det ikke kan beregnes negativt skjermingsgrunnlag. Hvis selskapets gjeld overstiger verdien av eiendeler pr 01. januar 2006 kan dette være en indikasjon på tidligere (for betydelige) uttak fra virksomheten. En slik regel kan vel også føre til omgåelse med utbetalinger fra selskapet ultimo 2005, især i tilfeller med betydelige virkelige verdier, men lave skattemessige. Selskapene kan på bakgrunn av de virkelige verdier foreta uttak med den konsekvens at de skattemessige verdier blir negative. I 2006 kan selskapskapitalen forhøyes tilsvarende med tilbakebetalinger fra deltakerne, med den konsekvens at skjermingsgrunnlaget blir forhøyet.

Administrativ gjennomføring

Uttaksutvalget har vurdert ulike løsninger for administrativ gjennomføring for å holde oversikt over enkeltelementene i skjermingsgrunnlaget. Det blir i denne forbindelse foreslått at det blir etablert et elektronisk register. Registreringen kan gjennomføres på forskjellige måter, f eks via utvidelse av aksjonærregisteret eller i det elektroniske ligningsbehandlingssystemet.

Etter Ligningsutvalgets oppfatning bør det, før hensiktsmessige tekniske løsninger vurderes, tas standpunkt til hvorvidt fastsettelse av skjermingsgrunnlag/skjermingsrente skal foretas på den enkelte deltakers hånd ved ligningen av vedkommende skattyter, eller fastsettes med virkning for de enkelte deltakerne i forbindelse med behandlingen av selskapets oppgaver. En fastsettelse på hver enkelt deltakers hånd vil betinge en bredere oppgave-/opplysningsplikt for disse enn hvis fastsettelsene, med hjemmel i ligningsloven § 8-6 nr 5, foretas i forbindelse med behandlingen av selskapets oppgaver, dvs tilsvarende som for personinntekt etter dagens delingsregler.

Det er etter Ligningsutvalgets oppfatning mest hensiktsmessig at grunnlagene innleveres av selskapene på vegne av deltakerne, og at dette blir et pliktig vedlegg til/del av selskapsoppgaven. De nødvendige fastsettelser bør deretter foretas som en del av "ligningen" for selskapet. Kompetansemyndigheten for fastsettelse av skjermingsgrunnlag/uttak mv bør tilligge ligningsmyndighetene i selskapets hovedkontorkommune, selv om selskapet utøver

virksomhet som er skattepliktig til flere kommuner. Av oppfølgingsmessige hensyn overfor deltakerne må "innberetning" også foretas via deltakeroppgavene.

En slik fremgangsmåte betinger en teknisk løsning med registreringer på selskapsnivå, og om mulig maskinelle overføringer til deltakernivå.

Skjermingsfradrag

Ved beregning av grunnlaget for ekstrabeskatning skal løpende skatt på andel av overskudd redusere grunnlaget. Bakgrunnen for dette forslag er at deltakeren må ha anledning til å foreta utdeling for å dekke løpende overskuddsskatt, uten at denne utdeling gir ekstrabeskatning. Ligningsutvalget har i prinsippet ingen bemerkninger til beregningsgrunnlaget for ekstrabeskatning.

Utvalget har vurdert om flere virksomheter bør kunne ses under ett i forhold til reglene om utnyttelse av skjermingsfradrag. En samordning av skjermingsfradrag er en videreføring av de gjeldende regler om at negativ beregnet personinntekt i næring eller et deltakerlignet selskap kan innrømmes til fradrag i beregnet personinntekt fra annen næring eller deltakerlignet selskap. Utvalget utelukker ikke at det i særlige tilfeller kan være så vidt høy innholdsmessig nærhet mellom virksomheter at disse må anses som felles aktivitet. Det bør derfor i slike tilfeller være anledning til å overføre ubenyttet skjermingsfradrag.

Ligningsutvalget vil fraråde en slik samordningsadgang. Vurderingene om virksomhetenes nærhet kan ofte bli omfattende og tidkrevende, og en slik samordningsadgang kan i tillegg føre til praktiske oppfølgingsproblemer.

Ligningsutvalget er for øvrig enig i at ubenyttet skjermingsfradrag, av praktiske årsaker, bør bortfalle etter realisasjon av andel.

Ekstrabeskatning ved utdeling

Kapitalen i et deltakerlignet selskap vil bestå av opprinnelig innskutt selskapskapital, senere innskudd fra deltakerne og kapital opparbeidet gjennom driften.

Utdeling av kapital vil være skattepliktig, mens tilbakebetaling av selskapskapital "kun" vil påvirke skjermingsgrunnlaget.

For kommandittselskaper er det foreslått at utbetalinger i utgangspunktet skal beskattes, men at tilbakebetaling av selskapskapital som er forankret i selskapsvedtak kan anses som skattefri tilbakebetaling. Ligningsutvalget har ingen innsigelser mot dette forslag, som bør være relativt kurant å kontrollere.

For selskaper uten bestemt selskapskapital kan deltakeren selv velge hvorvidt en overføring fra selskapet til deltakeren skal anses som utdeling eller som tilbakebetaling av tidligere innskutt kapital.

Hvis innskutt kapital i denne forbindelse kun er relatert til verdier som er skutt inn fra øvrige kilder, jf bemerkninger under **"Innskudd"**, har vi ingen vesentlige innsigelser. Med hensyn til den administrative gjennomføringen, jf ovennevnte, er Ligningsutvalget av den oppfatning at skjermingsgrunnlag/uttak bør fastsettes som en del av "ligningen" for selskapet. En slik administrativ gjennomføring vil være problematisk hvis deltakerne i sine egne oppgaver innrømmes valgadgang. Deltakerens valg må derfor i et slikt tilfelle meldes til selskapet, slik at korrekt "innberetning" kan foretas via selskapets oppgaver.

Hvis forståelsen av "innskuddsbegrepet" derimot ikke er korrekt, men at opparbeidet overskudd i selskapet kan omgjøres til innskuddskapital uten skattemessige konsekvenser vil dette enkelt kunne føre til tilpasninger. I et slikt tilfelle vil innskuddskapitalen kunne nedsettes med skattefri utbetaling til deltakerne. Utbetaling av det opparbeidede overskuddet vil med en slik forståelse av reglene ikke bli ekstrabeskattet.

Lån mellom deltaker og selskap (kapittel 9)

Ligningsutvalget tar til etterretning at det vil bli foreslått innført ekstraskatt på renter etter deltakermodellen, men er av den oppfatning at beskatning kan være administrativt tidkrevende å følge opp i praksis, og at det skattemessige proveny neppe er særlig betydelig.

Vi støtter av denne grunn innføring av et eventuelt terskelbeløp.

Beskatning av lån mellom deltakere og selskap vil føre til to ulike skjermingsfradrag for de aktuelle deltakere. For en mulig administrativ oppfølging av ytterligere ett skjermingsfradrag vil vi henviser til våre tidligere kommentarer vedrørende datatekniske løsninger.

Realisasjon av andel (kapittel 10)

De foreslåtte regler synes som en forenkling i forhold til dagens regler hvor det kreves omfattende beregninger av skattemessig egenkapital i tilfeller en andel ikke blir overdratt med virkning pr 01.01.

Ligningsutvalget har av denne grunn ingen bemerkninger til den foreslåtte beregningsmetode, som også synes å gi et korrekt skattemessig resultat.

Med hensyn til andeler ervervet før 01. januar 2006 er Ligningsutvalget enig i at tidligere beregnede over-/underpriser må medregnes i inngangsverdien. Tilsvarende bør vel også gjelde for differanser ved tidligere fusjoner og fisjoner ?

Forholdet til utlandet (kapittel 11)

Det kan på generelt grunnlag bemerkes at kontrollmulighetene overfor utenlandske selskap kan være begrensede. Kontroll av deltakelse i utenlandske selskap betinger derfor i utgangspunktet at deltakerne oppfyller sin alminnelige opplysningsplikt etter reglene i ligningsloven kapittel 4. En slik problemstilling synes ikke å bli vesentlig mer aktualisert ved eventuell innføring av deltakermodellen.

Ligningsutvalget vil fraråde at deltakermodellen eventuelt erstattes med en alternativ, og kanskje mer sjablonbasert beskatningsregel, for utlendinger som utøver virksomhet i Norge gjennom et deltakerlignet selskap. Vi vil i denne forbindelse henvise til EFTA-domstolens uttalelse av 23. november 2004, og at en sjablonmessig beskatningsregel uten mulighet for deltakeren å velge beskatning etter samme regler som for deltakere bosatt/hjemmehørende i Norge kan være i strid med EØS-avtalen.

Utvalgets vurderinger under pkt 11.3 gjelder "norske deltakere i selskap med virksomhet i utlandet og utenlandske deltakere i selskap med virksomhet i Norge". Ligning på deltakernivå innebærer at det ikke har betydning hvor selskapet er registrert eller etablert, men hvor den enkelte deltaker er bosatt/hjemmehørende og hvor selskapet driver sin virksomhet.

Med hensyn til ulike varianter synes blant annet følgende å være aktuelle:

- norske deltakere i utenlandsregistrert/-etablert selskap som utøver virksomhet i Norge
- norske deltakere i utenlandsregistrert/-etablert selskap som utøver virksomhet både i utlandet og i Norge
- norske deltakere i utenlandsregistrert selskap som utøver virksomhet bare i utlandet
- utenlandske deltakere i norskregistrert selskap som utøver virksomhet bare i Norge
- utenlandske deltakere i utenlandsregistrert selskap som utøver virksomhet både i utlandet og i Norge

For utenlandsregistrerte deltakerlignede selskaper som bare driver virksomhet i Norge, kan vi ikke se at det vil foreligge spesielle problemstillinger, da disse selskapene vil være oppgavepliktige på lik linje med selskaper som er registrert i Norge.

I forhold til norske deltakere i utenlandske selskap er det i NOU'en anført at innføring av deltakermodellen vil aktualisere behovet for kontrollopplysninger fra det utenlandske selskapet om utdeling fra selskapet til den norske deltakeren.

Det kan med henvisning til § 1 i Skattedirektoratets forskrift av 15.03.1993 om oppgaveplikt for norske deltakere i utenlandske ansvarlige selskaper mv, gitt med hjemmel i ligningsloven § 4-4, stilles spørsmål om problemstillingen er så betydelig som anført.

Deltakerne er i disse tilfeller pliktige til å levere næringsoppgave, samt årsoppgjør hvis det utenlandske selskapet er regnskapspliktig etter intern rett i det land selskapet er hjemmehørende. Hvis denne forskrift ikke er tilstrekkelig for å fange opp utdelinger kan det være et alternativ at forskriften endres.

Utenlandske deltakere i utenlandske selskap som utøver virksomhet både i Norge og utlandet er bare skattepliktig for virksomhet utøvet i Norge, jf skatteloven § 2-3. Ved en investering i et slikt selskap må det fattes standpunkt til hvorvidt inngangsverdien/skjermingsgrunnlaget skal fastsettes på bakgrunn av investeringen som helhet eller forholdsmessig. Selv om det gis regler som gir intern hjemmel for beskatning av utdelinger eller for gevinst ved realisasjon av andeler for skattyter som ikke er bosatt/hjemmehørende i Norge, vil skatteavtalene ofte begrense beskatningen. Hensynet til størst mulig likebehandling av utdelinger/gevinster fra aksjeselskap

til aksjonær og fra deltakerlignet selskap til deltaker taler for at interne regler bør være mest mulig like. Vi kan ikke se at Uttaksutvalget direkte har vurdert disse problemstillinger.

Øvrige forhold/problemstillinger som ikke kan ses å være omtalt

Særskilt om fradragsbegrensning i kommandittselskaper mv

Fradragsbegrensning for deltakere i kommandittselskaper kan ikke ses å være særskilt omtalt i NOU'en, men skal i følge den foreslåtte § 10-43 beregnes etter tilsvarende regler som pr dags dato.

I prinsippet skal ikke en kommandittist/stille deltaker innrømmes fradrag for større beløp enn det vedkommende kan risikere å tape på deltakelsen, dvs normalt innbetalt + ikke innkalt selskapskapital.

De foreslåtte regler synes å gi et korrekt resultat i tilfeller en kommandittist er deltaker fra selskapets begynnelse, eller i de tilfeller andelen er ervervet før 01.01.06. Vi forutsetter i denne forbindelse at korreksjon for over- eller underpris ved erverv av kommandittandelen er myntet på erverv før ikrafttredelsestidspunktet for deltakermodellen.

For andeler som blir ervervet etter 01.01.06 vil det ikke bli fastsatt over-/underpris, og det samlede tapspotensiale for en kommandittist/stille deltaker vil med de foreslåtte regler kunne bli feilaktig. I et slikt tilfelle vil kommandittistens/den stille deltakerens fradragsramme tilsvare kjøpesum for andelen, inklusiv eventuelle omkostninger, samt andel av ikke innkalt selskapskapital.

Innføring av deltakermodellen kan av denne grunn føre til ulike beregningsmetoder avhengig av på hvilket tidspunkt og hvordan andelen er ervervet. Felles fradragsramme blir pr dags dato fastsatt på selskapets hånd, og fordelt mellom kommandittistene/de stille deltakerne på bakgrunn av eierandel. Eventuelle ulike beregningsmetoder som synes påkrevet etter innføring av deltakermodellen bør etter Ligningsutvalgets oppfatning undergis nærmere vurderinger.

Ekstrabeskatning ved skatteplikt til flere kommuner

En mengde selskaper utøver virksomhet som er skattepliktige til flere kommuner. Hvordan skal beskatningen foretas i tilfeller da alminnelig inntekt blir fordelt mellom kommunene? Skal grunnlaget for ekstrabeskatning fordeles tilsvarende? En slik fordeling vil ligningsadministrativt være vanskelig å praktisere. En bedre løsning vil da antakelig være at beskatningen i sin helhet foretas enten i bostedskommunen eller i selskapets hovedkontorkommune.

Foretaksmodellen (kapittel 12)

Ligningsutvalget er enig i at det fra et ligningsadministrativt synspunkt vil være vanskelig å innføre en uttaksmodell for enkeltpersonsforetak. Vi støtter av denne grunn at ekstrabeskatningen ikke foretas ved uttak, men fortløpende.

Det er som et alternativ til foretaksmodellen vurdert en modell med utsatt skatt ved fondsavsetning. Uttaksutvalget har funnet liten grunn til å gjeninnføre skattekreditter av denne type, da skattekreditter bryter med de prinsippene og målsetningene som ble lagt til grunn ved innføring av skattereformen i 1992. Ligningsutvalget har ingen innsigelser til disse vurderinger.

Vi legger til grunn at foretaksmodellen kun kommer til anvendelse i de tilfeller det blir utøvet virksomhet i skattelovens forstand. Vurdering av virksomhet kontra passiv kapitalplassering må derfor fortsatt foretas etter skattelovens alminnelige regler.

Etter den foreslåtte foretaksmodellen skal personinntekt for næringsdrivende fastsettes etter en lignende metode som i dagens delingsmodell og departementets forslag til skjermingsmodell i skattemeldingen.

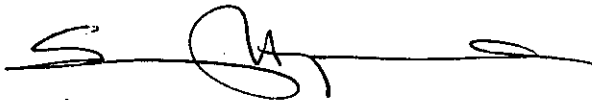
Foretaksmodellen vil etter vår oppfatning likevel bli en betydelig forenkling for ligningsmyndighetene i forhold til delingsreglene, da omfattende vurderinger om:

- hvorvidt aktivitetskravet er oppfylt
- liberalt kontra ikke-liberalt yrke

vil bli eliminert.

Vi er av den oppfatning at den foreslåtte foretaksmodell fra et ligningsadministrativt synspunkt vil være praktikabel, og vi har derfor ingen bemerkninger til denne.

Med vennlig hilsen



L. de Signato.

4.4.05