



Skattedirektoratet

Saksbehandler
Sekkelsten/Brække/ Kaarbø

Deres dato
19. januar 2005

Vår dato
7. april 2005

Telefon

Deres referanse
05/330 SL TV/rla

Vår referanse
2005/1577-1

FINANSDEPARTEMENTET

12. APR. 2005

Saksnr.
Arkivnr.

05, 330-49

Finansdepartementet
Skattelovavdelingen
Postboks 8008 Dep
0030 Oslo

Høring – NOU 2005:2 Uttaksutvalget – skattlegging av personlig næringsdrivende ved utdeling

1. Innledning/sammendrag

1.1 Generelt

Vi viser til Finansdepartementets brev av 19. januar 2005 der Skattedirektoratet ble bedt om å komme med høringsuttalelse på Uttaksutvalgets forslag til skattlegging av personlig næringsdrivende ved utdeling.

Innstillingen har vært gjenstand for en bred høring i skatteetaten. Direktoratet har nedsatt en gruppe med representanter fra ytre etat og Skattedirektoratet, som har behandlet innstillingen.

Direktoratet har hatt et særlig fokus på forslaget sine konsekvenser for skattyterne samt på de forvaltningsmessige sidene av forslagene.

Når det gjelder økonomiske og administrative konsekvenser ved innføring av deltakermodellen og foretaksmodellen, vil direktoratet komme tilbake til dette i et eget brev.

1.2 Modellvalg

Med utgangspunkt i den vedtatte uttaksmodellen (aksjonærmodell) for aksjeselskaper, er det spørsmål om deltakerlignede selskaper skal behandles skattemessig etter en uttaksmodell som aksjeselskaper eller en kildemodell som foreslått for enkeltpersonforetak. Kildemodellen som foreslås for enkeltpersonforetak er kjent for etaten og for skattyterne. Deltakermodellen er helt ny og krever således mer informasjon og opplæring enn foretaksmodellen. Deltakermodellen vil innebære helt nye kontrollutfordringer (i forhold til bl.a. innskudd og uttak). Dette antas å kunne avhjelpes noe gjennom innhenting av opplysninger i skjema og revisjonsplikt for de deltakerlignede selskapene (se nedenfor). Etter en helhetsvurdering vil direktoratet støtte utvalgets forslag om innføring av en deltakermodell. Vi vil imidlertid sterkt tilrå at det innføres revisjonsplikt for de deltakerlignede selskapene, på samme måte som for aksjeselskaper, se nærmere om dette nedenfor.

Skattedirektoratet gir sin tilslutning til forslaget om ikke å innføre en uttaksløsning for enkeltpersonforetak. I utgangspunktet ville det ligningsadministrativt vært en fordel med samme beskatningsform for enkeltpersonforetak og deltakerlignet selskap, men de

Postadresse
Postboks 6300, Etterstad
0603 Oslo
skattedirektoratet@skatteetaten.no

Kontoradresse
Fredrik Selmers vei 4
Org. nr: 974761076

Sentralbord
22 07 70 00
Telefaks
22 07 71 08



administrative ulemper med to ulike modeller, vil antakelig være mindre enn utfordringene ved å håndtere en uttaksmodell for enkeltpersonforetak.

Det fremgår ikke av forslaget om de foreslåtte modellene skal gjelde for skattytere med tilknytning til Svalbard. Dette bør etter direktoratets oppfatning avklares i proposisjonen.

1.3 Forutsetninger/konsekvenser

Fra et ligningsadministrativt ståsted vil størst mulig grad av nøytralitet i skattereglene være en fordel. Blant annet gjelder dette ved selskapsforhold. Et nøytralt skattesystem vil i utgangspunktet gi færre incitamentter til skatteplanlegging, og antas således å være mer robust i forhold til eventuelle senere endringer. Den vedtatte uttaksmodellen for aksjeselskap og forslaget som er fremmet for deltakerlignet selskap og en kildemodell for enkeltpersonforetak vil ventelig medføre noe press for å omdanne til en skattemodell som er så gunstig som mulig i den aktuelle situasjonen. En grunnleggende forutsetning for direktoratets høringsuttalelse er at forskjell i satsnivåene mellom arbeidsinntekt og kapitalinntekt er redusert, slik det er forutsatt i NOU'en. Dersom denne forutsetningen brister og satsforskjellen mellom arbeidsinntekt og kapitalinntekt øker, vil dette igjen skape press for å få "omklassifisert" inntekter. Dette vil i såfall medføre administrativt merarbeid, herunder behov for et økt kontrollnivå.

Ressursbruken ved innføringen av de foreslåtte reglene vil særlig knytte seg til registrering og kontroll av kostpris for andeler ervervet før/etter ikrafttredelsestidspunktet, systemtekniske tilpasninger, opplæringstiltak og informasjonstiltak mv. Den alt overveiende delen av innføringskostnadene (både når det gjelder kostnader og personressurser) vil knytte seg til deltakermodellen. Foretaksmodellen er i praksis en moderert delingsmodell, som etaten har kjennskap til fra tidligere, og som ikke antas å medføre kostnader av samme omfang.

1.4 Revisjonsplikt

Skattedirektoratet vil sterkt tilrå at det innføres regnskaps- og revisjonsplikt for deltakerlignede selskaper på samme måte som for aksjeselskaper. Særlig gjelder dette når det innføres tilnærmet like uttaksmodeller for aksjeselskaper og deltakerlignede selskaper. Vi peker på at i dag er alle aksjeselskaper, også selskaper med bare en aksjonær, pålagt årsregnskaps- og revisjonsplikt. Det er etter vår oppfatning viktig å ha notoritet i forhold til nøkkeltallene for å få en riktig ligning. Videre bør det etter vår oppfatning være et mål å tilstrebe et så likt kontrollnivå som mulig når det gjelder de to uttaksmodellene; aksjonærmodellen og deltakermodellen. Dersom det innføres revisjonsplikt for deltakerlignede selskaper, vil dette langt på vei være tilfelle. Innføres det ikke revisjonsplikt for deltakerlignede selskaper, tilsier likhetshensyn at ligningskontorene bruker mer ressurser på å kontrollere deltakerlignede selskaper enn aksjeselskaper for å oppnå et så likt kontrollnivå som mulig når det gjelder disse uttaksmodellene. Det skaper større kontrollbehov for ligningskontorene.



1.5 Ikrafttreden

I NOU 2005:2 er det forutsatt at deltakermodellen og foretaksmodellen skal tre i kraft samtidig som aksjonærmodellen, fra og med inntektsåret 2006. For aksjonærmodellen legger direktoratet som tidligere til grunn at dette lar seg gjennomføre rent praktisk og administrativt. For foretaksmodellen antas en ikrafttreden fra inntektsåret 2006 også å la seg gjennomføre. Når det gjelder deltakermodellen antas at vi skal kunne håndtere denne for ligningen av inntektsåret 2006. Vi er imidlertid usikre på omfanget av, og kvaliteten på det vi da kan tilby skattyterne. Det kan være at vi må basere oss på opplysninger fra skattyterne og at deltakerne selv må beregne skjermingsfradraget det første året. Konsekvensene av dette vil kunne være at vi ikke makter å yte den service som vi mener er nødvendig overfor deltakerne, og heller ikke av en slik karakter som den vi yter ovenfor aksjonærene for inntektsåret 2006. Det antas at vi kan arbeide med forbedringer av service og kvalitet for senere år, og et års utsettelse med ikrafttredelsen ville administrativt og i forhold til skattyterne ha vært å foretrekke.

2. Muligheter for skatteplanlegging ved omdanning til deltakerlignet selskap

Forslaget om modellvalg i NOU 2005:2 medfører ulikheter i beskatningen av selskap (deltakermodellen) og enkeltpersonforetak (foretaksmodellen).

Det er svært lett å omdanne et enkeltpersonforetak til et deltakerlignet selskap. Ved skattefri omdannelse vil det kunne tre inn nye eiere med inntil 20 pst. Det antas at skattyterne vil tilpasse seg ved omdannelse til den selskapsform/modell som er gunstigst for skattyter i den aktuelle situasjonen. Ut fra et administrativt synspunkt er det uheldig at skattyterne kan vandre mellom forskjellige skattemodeller på denne måten.

Det antas også at tilpasninger kan skje ved samtidige kombinasjoner av modellene for å få det beste ut av begge modellene. Enkeltpersonforetak kan for eksempel leie ut driftsmidler til et ansvarlig selskap som står for driften. Dette kan by på kontrollutfordringer – for eksempel med hensyn til om prisingen mellom virksomhetene er riktig.

Direktoratet har ikke fått analysert dette i tilstrekkelig grad, men ser at skatteplanlegging ved omdannelse mellom selskapsformene med konsekvenser for valg av skattemodell kan by på administrative utfordringer.



3. Virksomhetsbegrepet

3.1 Generelt

Utvalget foreslår at det gis sjablonregler for når det foreligger økonomisk virksomhet i skattelovens forstand, og at det først og fremst er grensen mot passiv kapitalforvaltning det er aktuelt å se på, jf utredningen pkt 6.2.

Direktoratet støtter forslaget ut fra administrative og rettssikkerhetsmessige hensyn. Det vil være forenklerende for ligningsarbeidet, og det gir forutsigbarhet for den enkelte skattyter. I det praktiske ligningsarbeidet er det utviklet momenter til hjelp ved grensedragningen. Den faktiske vurderingen blir ofte komplisert fordi det gjerne er mange momenter som skal tas i betraktning og som kan trekke ulike veier. Med de foreslåtte reglene i utredningen blir det ekstrabeskatning ved uttak hvis virksomheten er næringsvirksomhet, men ikke der det foreligger passiv kapitalforvaltning. Det antas at skattesatsforskjellen vil føre til øket press på grensen mellom næringsvirksomhet og passiv kapitalforvaltning, og vurderingene blir ikke enklere å foreta etter dette.

Med bakgrunn i at vurderingen gjøres ut fra en rekke momenter, og at tanken er å utforme sjablonregler, antar direktoratet at vurderingstemaet må forenkles. Direktoratet foreslår å starte med å regelfeste når utleie av fast eiendom og andre formuesobjekter skal regnes som virksomhet. Utleieforhold på dette område er stort i antall og det ligger til rette for å utforme praktikable regler.

3.2 Kodifisering av gjeldende ligningspraksis

Det er naturlig at arbeidet tar utgangspunkt i momenter som er utviklet i rettspraksis, ligningspraksis og juridisk teori. Nedenfor nevnte tekst er hentet fra Lignings-ABC 2004 side 718 flg. Det foreslås at dette kan være utgangspunkt for en eventuell forskriftsregulering:

"Vilkår for næringsvirksomhet

De generelle vilkårene for å betrakte en aktivitet som næringsvirksomhet er at den:

- innebærer aktivitet. Aktivitetsnivået må bedømmes over noe tid
- tar sikte på å ha en viss varighet
- har et visst omfang
- er egnet til å gi overskudd
- drives for skattyterens regning og risiko.

Det er ikke krav om at eieren av virksomheten personlig deltar aktivt i driften for at den skal anses som næringsvirksomhet.

Momenter til hjelp ved avgrensning mot passiv kapitalforvaltning er:

Når en formuesgjenstand og /eller avkastning av en formuesgjenstand går inne i annen virksomhet blir inntekten en del av vedkommende virksomhet. Når formuesgjenstanden /avkastningen ikke inngår, må det vurderes om aktiviteten knyttet til forvaltningen av



formuesgjenstanden/avkastningen er så stor at det foreligger næringsvirksomhet, jf aktivitetskravet nevnt under generelle momenter. Ved vurderingen legges det vekt på hvor mye av avkastningen som skyldes aktiviteten og hvor mye som skyldes kapitalverdien.

Spesielt om utleieforhold

Hvorvidt det er næringsvirksomhet i seg selv å leie ut bygninger, herunder boligbygg, må bedømmes konkret der det bl.a. tas hensyn til:

- bygningens størrelse
- omfanget av aktiviteten, se ovenfor.

Det må foretas en helhetsvurdering. I utgangspunktet er det å anse som næringsvirksomhet å leie ut til:

- forretningsformål, mer enn ca 500 kvm, eller
- boligformål, 5 leiligheter eller mer.

Utleie av seksjoner som ligger i samme bygg vurderes under ett. Det må avgjøres konkret om utleie av flere bygninger eller seksjoner i forskjellige bygg skal vurderes som en eller flere inntektsgivende aktiviteter.

Også utleie i mindre omfang enn nevnt ovenfor kan være næringsvirksomhet. For eksempel der skattyteren har et høyt aktivitetsnivå, f.eks. i forbindelse med korttidsutleier, tilsyn og vask av lokalene eller lignende. Unntaksvis kan inntekt av utleie i et større omfang enn nevnt ovenfor bli ansett som kapitalavkastning når aktivitetsnivået er spesielt lavt, f.eks. fordi det er inngått langtidskontrakt og leieren har ansvaret for indre og ytre vedlikehold og skal dekke alle kostnader.

Spesielt om tomtefeste

Inntekt fra tomtefeste blir i utgangspunktet ikke vurdert som inntekt fra jord/skogbruk. Det kan unntaksvis anses som egen virksomhet.

Spesielt om utleie av løsøre

Vedvarende virksomhet med ikke ubetydelig utleie av løsøre på korttidskontrakter, vil vanligvis anses som næringsvirksomhet. Langtidsutleie av løsøre vil normalt ikke anses som næringsvirksomhet bortsett fra når utleier utøver aktivitet av et visst omfang, f.eks. i forbindelse med vedlikehold. Det er et moment ved vurderingen om utleier får vederlag utover dekning av verditap på gjenstanden samt en rimelig avkastning av den investerte kapital pga. aktiviteten.”



4.1 Deltakerlignede selskaper

4.1 Regnskaps- og revisjonsplikt

Deltakerlignede selskaper blir bokføringspliktig etter bokføringsloven § 2 annet ledd i løpet av 2006, jf ikrafttredelses- og overgangsbestemmelser i forskrift av 1. desember 2004 nr 1531. Det innebærer blant annet plikt til spesifisering og dokumentasjon av uttak. Hovedtyngden av deltakerlignede selskaper vil være unntatt fra årsregnskapsplikt i medhold av regnskapsloven § 1-2 første ledd nr 4. Fritak fra årsregnskapsplikt innebærer også fritak fra revisjonsplikt. Utvalget påpeker at mye taler for at regnskaps- og revisjonsplikt blir obligatorisk ved utdelingsbeskatning, men tilrår ikke utvidelse av disse pliktene.

Etter dagens regler beskattes deltakerne for sin andel av selskapets overskudd uten hensyn til om overskuddet er i behold i selskapet eller om deltakerne har tatt det ut. I deltakermodellen ekstrabeskattes deltakerne for den delen av selskapets overskudd som tas ut. Det betyr at det er sentralt å kontrollere at overskuddet som oppgis som gjenværende i selskapet, faktisk er i selskapet. Et annet kontrollpunkt er selskapsinnskudd. Ettersom innskudd fra deltakerne er grunnlag for beregning av skjerming, antas at innskuddene må skilles fra opptjent egenkapital og selskapet må oppgi hva som er innskudd og hva som er opptjent egenkapital.

For selskap som har årsregnskapsplikt går disse opplysningene fram av ligningsoppgavene som selskapet leverer. Det går ikke fram av oppgavene fra selskap som er unntatt fra årsregnskapsplikt.

Skattedirektoratet vil sterkt tilrå at det innføres regnskaps- og revisjonsplikt for deltakerlignede selskaper på samme måte som for aksjeselskaper. Innføringen av tilnærmet like uttaksmodeller for aksjeselskaper og deltakerlignede selskaper aksentuerer dette ytterligere. Vi peker på at i dag er alle aksjeselskaper, også selskaper med bare en aksjonær, pålagt årsregnskaps- og revisjonsplikt. Det er etter vår oppfatning viktig å ha notoritet i forhold til de nøkkeltallene som er nødvendig for å få en riktig ligning. Videre bør det etter vår oppfatning være et mål å tilstrebe et så likt kontrollnivå som mulig når det gjelder de to uttaksmodellene aksjonærmodellen og deltakermodellen. Dersom det innføres revisjonsplikt for deltakerlignede selskaper, vil dette langt på vei være tilfelle. Innføres det ikke revisjonsplikt for deltakerlignede selskaper, tilsier likhetshensyn at ligningskontorene bruker mer ressurser på å kontrollere deltakerlignede selskaper enn aksjeselskaper. Full regnskaps- og revisjonsplikt vil i tillegg bety at også andre offentlige etaters interesser og kreditorinteressene blir ivaretatt.

Full regnskaps- og revisjonsplikt vil gjennomgående innebære at kvaliteten på ligningsoppgavene vil øke, og det vil igjen gi en riktigere ligning. Det er en stor andel foretakseiere som ikke mestrer leveringsplikten, både på den måten at pliktige oppgaver ikke leveres og ved at oppgavene er mangelfullt og/eller uriktig utfyllt. Ved regnskaps- og revisjonsplikt blir oppgaveutfyllingen gjort av profesjonelle aktører som håndterer dette. For



den enkelte skattyter vil dette kunne gi en riktigere ligning. For skatteetaten betyr det betydelige administrative besparelser på tre hovedområder:

- a. Arbeidet med å få inn pliktige ligningsoppgaver vil bli redusert. Erfaringsmessig må etaten etterlyse pliktige ligningsoppgaver fra mellom 30 og 35 prosent av alle deltakerlignede selskaper hvert år, mens tilsvarende tall for aksjeselskap som leverer via regnskapsfører/revisor, er 10 prosent.
- b. Oppgavene som leveres via regnskapsfører/revisor er vanligvis fullstendige og korrekt utfylt ved levering, slik at det antas å være mindre behov for oppklarende kontakt mot skattyter.
- c. Regnskaps- og revisjonsplikt antas dessuten å medføre en raskere økning i antall oppgaver som leveres elektronisk via ALTINN. Dette er basert på erfaringen vi har i dag med elektronisk innlevering. Vi registrerer at det er høyere prosentvis andel innleverte oppgaver fra aksjeselskaper enn fra deltakerlignede selskaper. Det antas at forklaringen kan være at regnskapsfører/revisorer har programvare som gjøre elektronisk innlevering enkel. Uten denne programvaren er selve utfyllingen mer tidkrevende, og det gjør at mange foretakseiere uten regnskapsfører/revisor velger å levere på papir i stedet.

Vi antar at innføring av uttaksmodellen vil nødvendiggjøre at det innhentes ytterligere informasjon fra skattyterne, for eksempel i form av et eget skjema. En minimumsløsning må etter direktoratets oppfatning da være at det stilles krav om revisorattestasjon for selskapets oppgave over fordelingen mellom overskudd i behold i selskapet og overskudd som er utdelt, og over opptjent kapital og innskutt kapital. Krav om revisorattestasjon er eksempelvis benyttet i SkatteFunn ordningen, jf FSFIN § 16-40-8. Krav om revisorattest må forankres i lov. Et alternativ kan være i forskrift til ligningsloven § 4 -5 nr 5.

4.2 Selskaper som omfattes av deltakermodellen

4.2.1 Nettolignede sameier

Utvalget foreslår at deltakermodellen skal gjelde for deltakere i ansvarlig selskap, kommandittselskap, indre selskap, partrederi og for stille deltaker. Utvalget foreslår å legge til grunn avgrensningen i sktl § 10-40, bortsett fra for nettolignede sameier. Utvalget foreslår at regelen om nettoligning av sameier oppheves. Etter forslaget må sameiet drive virksomhet på samme måte som andre selskaper som deltakerlignes for å omfattes av deltakermodellen.

Direktoratet har tidligere vurdert reglene om nettolignede sameier. I brev til Finansdepartementet av 2. juli 2002 skriver direktoratet deriblant:

"Grensen mellom næring og passiv kapitalforvaltning må trekkes opp i andre sammenhenger, for eksempel ved eneeiers utleie av fast eiendom. Dette er således en kjent problemstilling som bør kunne være praktisk også for sameier. Med hensyn til utleie av fast eiendom er det for øvrig i Lignings-ABC 2001 s. 660 gitt relativt faste kriterier for hvorvidt utleien skal anses som



næring. Det er ikke gitt at vurderingskriteriet i skatteloven § 10-40 annet ledd annet punktum representerer noen vesentlig forenkling for ligningsmyndighetene. Grensedragningen mellom nettolignede og bruttolignede sameier, beror på en skjønnsmessig totalvurdering, jf. Ot.prp. nr 17 (1992-93) s. 9 annen spalte. Det er riktignok i Lignings-ABC 2001 s. 220 gitt anvisning på at tredjemanns utnyttelse normalt må overstige 25 pst. av full utnyttelse. Utnyttelsesgraden må imidlertid vurderes konkret i forhold til forskjellige forhold, bl.a vederlaget, utleieperiode m.v., slik at denne grensedragningen i en del tilfeller kan være vanskelig.

Vi er av den oppfatning at reglene medfører en uheldig forskjellsbehandling i forhold til eneeiere. En eneeier som for eksempel driver utleie av fast eiendom i en utstrekning som ikke er uvesentlig i forhold til egen bruk, gevinstbeskattes ikke dersom utleien opphører og hele eiendommen tas i bruk av eier.

Direktoratet antar at det er betydelig grad av forskjellsbehandling ved ligningen av denne type sameier. Det er god grunn til å anta mange sameier som skulle ha vært nettolignet av forskjellige årsaker bruttolignes.

Etter direktoratets syn bør det vurderes en generell endring av vilkårene for nettoligning. Etter direktoratets syn vil den mest tilfredsstillende løsningen være å forbeholde reglene om nettoligning til sameier som driver virksomhet (og dermed i realiteten er et selskap etter selskapsloven § 1-1). Et mulig ankepunkt mot en slik lovendring vil være at bruttoligning av forskjellige årsaker kan vanskeliggjøre ligningsmyndighetenes kontroll med denne type sameier ved at det ved bruttoligning ikke blir foretatt en felles inntekts- og formuesfastsettelse. Videre kan det være en viss risiko for utilsiktet ulik behandling av sameierne på grunn av at disse ligned i forskjellige kommuner. Dette er imidlertid problemer som gjør seg gjeldende i dag ved bruttoligning av sameier hvor en del av utnyttelsen er rettet mot tredjemann, men ikke i en slik grad at sameiet skal nettolignes. Under enhver omstendighet er direktoratet av den oppfatning at det er såpass tungtveiende argumenter for å endre loven, at dette oppveier de praktiske ulemper som her er nevnt.

Et alternativ vil være å endre skatteloven § 10-44 første ledd slik at reglene om realisasjon ikke kommer til anvendelse ved oppløsning av nettolignede sameier som ikke utøver virksomhet. Dette vil imidlertid ikke løse alle problemer.”

Direktoratet viser til de vurderinger som ble gjort i dette brevet. Også etter dagens regler for grensen mellom brutto- og nettoligning må det altså utøves en viss grad av skjønn. Direktoratet vurderer derfor det administrative merarbeidet forslaget innebærer som beskjedent. Vi finner derfor å ville slutte oss til forslaget.

4.3 Registreringsplikt i Foretaksregisteret

4.3.1 Generelt

Utvalget vil videreføre dagens ordning om at selskap som driver virksomhet i skattelovens forstand skal falle inn under anvendelsesområdet for reglene om skattlegging av deltakere i



ansvarlig selskap mv. Dette gjelder selv om selskapet ikke har oppfylt sin registreringsplikt i Foretaksregisteret.

Det ville vært administrativt forenklende med en løsning som fordrer at selskapet er registret for å bli lignet som næringsdrivende fordi det er komplisert å foreta vurdering av om virksomhetskriteriet er oppfylt. Vi antar dessuten at ulike skattemodeller vil gjøre at spørsmålet om det foreligger virksomhet eller aktivitet som ikke regnes som virksomhet, reiser seg oftere enn før. Direktoratet slutter seg imidlertid til utvalgets innstilling ut fra de momentene som utvalget fremhever.

Direktoratet legger til grunn at vurdering av om virksomhetskriteriet er oppfylt, må gjøres for hvert inntektsår. Videre går vi ut fra at der virksomheten må anses som opphørt, er det de alminnelige vurderingskriteriene som må legges til grunn i forhold til om andelen må anses realisert. Det er ønskelig at dette, eventuelt andre løsninger, fremgår i proposisjonsteksten.

4.3.2 Indre selskap

Indre selskap skal etter forslaget omfattes av deltakermodellen. Indre selskap fremtrer ikke utad som selskap og er i dag unntatt fra registreringsplikt i Foretaksregisteret. Utvalget foreslår å innføre registreringsplikt, jf utvalgets innstilling pkt 6.3.1, tredje avsnitt.

Per i dag er det registrert 253 indre selskap i skattemanntallet hvorav 112 hører hjemme i Oslo. Utskrift av siste års ligning viser at 25 % hadde alminnelig inntekt på mellom 0 og 500.000, 52 % mellom 500.000 og 5 mill, 8 % mellom 5 og 10 mill og 15 % for inntekt på over 10 mill. Det at selskapet ikke fremtrer som selskap utad og heller ikke har plikt til å registrere seg i et offentlig register gjør det i praksis vanskelig å oppdage og ligne selskapet dersom det velger å unnlate å levere ligningsoppgaver. Registreringsplikt vil muliggjøre kontroll på en helt annen måte, idet ligningsmyndighetene forutsetningsvis må få tilgang til registret ved kontrollbehov. Direktoratet støtter derfor forslaget.

4.4 Hvilke skattesubjekter skal omfattes av deltakermodellen

4.4.1 Begrensninger vedrørende utland

Ekstrabeskatning bør gjelde alle personlige deltakere, også utlendinger. Det vil være likt aksjonærmodellen. Med hensyn til aksjonærmodellen vil per i dag bare "personlige skattytere som har alminnelig skatteplikt til Norge for mottatt utbytte" få skjermingsfradrag, jfr sktl § 10-12. Det er ikke noen slik begrensning i lovforslagets § 10-42. Direktoratet vil foreslå at det tas inn en slik presisering.

Direktoratet har så langt ikke hatt anledning til inngående å vurdere de spørsmål som kan oppstå i internasjonale forhold. Det samme gjelder forholdet til skattytere som er bosatt på Svalbard. Det synes uansett å ville oppstå flere av de samme kontrollutfordringer som følger av aksjonærmodellen, samt problemstillinger knyttet til innskudd og uttak.



4.4.2 Andel eiet av barn 16 år eller yngre

Når det gjelder andel eiet av barn 16 år eller yngre, antar direktoratet at inntekt og formue skal lignes hos foreldrene som før.

4.5 Forholdet til fritaksmetoden

I pkt. 8.1 i utredningen heter det at fritaksmetodens anvendelsesområde bør utvides til å omfatte tilfeller der et aksjeselskap realiserer andel i deltakerlignet selskap. Utvidelsen vil innebære at hele gevinsten unntas fra beskatning på aksjeselskap-deltakers hånd, uavhengig av om gevinsten gjenspeiler aksjeverdier eller andre verdier i det solgte selskapet.

Direktoratet støtter forslaget om en slik utvidelse av fritaksmetoden. Dette vil forhindre vanskelige beregninger hvor aksjeselskap realiserer andel i deltakerlignet selskap som eier aksjer i andre aksjeselskap.

Det antas at dette må gjelde også ved eierkjeder når andelen er eid gjennom et annet deltakerlignet selskap.

Etter direktoratets oppfatning bør sktl. § 2-38 utvides til å omfatte realisasjonsgevinster og – tap på andeler som nevnt i sktl. § 10-40. I lovutkastet er det ikke foreslått endring av § 2-38.

Slik direktoratet vurderer det, bør det ses nærmere på problematikken med eierkjeder hvor personlige deltakere eier et deltakerlignet selskaper som igjen eier et aksjeselskap. Direktoratet har notert seg at den samlede skattebelastningen i disse tilfellene vil bli høyere enn i eierkjeder med aksjeselskaper.

4.6 Grunnlag for ekstrabeskatning

4.6.1 Underskudd

Har selskapet underskudd i alminnelig inntekt i år hvor det deles ut midler fra selskapet, fører forslaget til at andel i selskapets underskudd kan trekkes fra i utdelingsinntekten i og med at denne er definert som alminnelig inntekt. Fradraget gjøres etter skjermingen. Av forslag til § 10-42 sjuende ledd andre punktum fremgår det at underskudd etter § 10-41 skal redusere skjermingsgrunnlaget med 20 prosent av deltakerens underskuddsandel. I pkt. 10.2 fremgår det at sjablonsatsen på 20 prosent er valgt fordi samme sats er benyttet ved arveavgiftsberegningen i forbindelse med innføring av kontinuitetsprinsippet ved overføring av aksjer. Sjablonsatsen skal hensynta at det kan gå en tid før underskudd kan utnyttes, men utvalget har ikke begrunnet nærmere hvorfor 20 prosent er en passende prosentsats.

I mange generasjonsskiftetilfeller vil arvingen eller mottakeren være eier av aksjene eller andelene over tid. Dette var bakgrunnen for å velge 20 prosent ved arveavgiftsberegningen. Det er ikke opplagt at det bør legges til grunn samme prosentsats i denne sammenhengen. En prosentsats på 20 impliserer, under forutsetning av diskonteringsrente på 3%, at det tar 11-12 år før underskuddet utnyttes.



Når andelen gir positiv skattepliktig inntekt som ikke utdeles, vil deltakeren få en økning i skjermingsgrunnlaget på 28% av denne inntekten, jf. forslaget § 10-42 sjuende ledd første punktum. Dette skjer uavhengig av om skattyter er i skatteposisjon eller ikke. Dersom skattyter har underskudd fra andre inntektskilder, og dermed ikke blir ilignet noen skatt det aktuelle inntektsåret, vil vedkommende like fullt få oppregulert sitt skjermingsgrunnlag.

Direktoratet har vanskelig for å se at det foreligger noen god begrunnelse for å forskjellsbehandle overskuddssituasjonen (hvor overskuddet beholdes i selskapet) og underskuddssituasjonen i denne sammenheng. Som påpekt ovenfor, kan den effektive satsen i begge tilfelle bli lavere enn den nominelle. Skattedirektoratet har ikke sterke synspunkter på dette, men mener at mangel på nøytralitet her, kan gi incitament til skatteplanlegging. Slike elementer vil kunne rokke ved robustheten ved skattesystemet.

4.6.2 Godtgjørelse fra selskapet for arbeid utført av deltaker og/eller eventuell ektefelle

Utvalget foreslår at ekstrabeskattningen etter deltakermodellen skal gjennomføres i alminnelig inntekt og ikke inngå i personinntekt med konsekvens for ileggelse av trygdeavgift og toppskatt eller opparbeidelse av pensjonspoeng.

Godtgjørelse for arbeid til deltaker er personinntekt, jf sktl § 12-2 bokstav f. Denne delen av utdeling fra deltakerlignet selskap til personlig deltaker må holdes utenfor den inntekt som skal ekstrabeskattes.

Et spørsmål er om det kan utdeles arbeidsinntekt til ektefelle som kommer til fradrag i deltakerens utdeling og som skal være pensjonsgivende hos ektefellen. Slik direktoratet vurderer det, bør det antakelig åpnes for dette.

Direktoratet mener på denne bakgrunn at det bør presiseres i definisjonen i lovforslaget § 10-42 at utdelingsinntekten ikke skal inkludere arbeidsgodtgjørelse til deltaker og/eller ektefelle.

4.6.3 Fradraget for skatt av overskuddsandel

Etter forslaget skal skattegrunnlaget reduseres med 28 prosent av overskuddsandelen fastsatt etter § 10-41.

Direktoratet forstår det slik at dette er et sjablonfradrag som gis uavhengig av om skattyter faktisk er i skatteposisjon i utdelingsåret. Om skattyter har negativ inntekt fra andre kilder, så skal likevel utdelingen reduseres med beregnet skatt av overskuddsandelen.

I henhold til lovteksten skal det gis fradrag for 28 prosent av overskuddsandelen. For deltakere bosatt i Finnmark og Troms (enkelte kommuner) som har en lavere skattesats enn 28 prosent, er det formentlig meningen at det er den lavere skattesatsen som skal legges til grunn. Dette bør komme til uttrykk i lovteksten.

Personlig skattyter vil ha krav på personfradrag i alminnelig inntekt, jf. sktl. § 15-4, slik at gjennomsnittlig skatt på alminnelig inntekt blir lavere enn 28 prosent. Regelen vil således gjennomgående være gunstig for skattyter. Slik direktoratet vurderer det, bør en her likevel



ha en enkel regel som er uavhengig av skattyters øvrige inntektsforhold. Et alternativ er at det gis fradrag for 28 prosent av utdelingsinntekten. Dette vil være en administrativ forenkling. Blant annet slipper en problemet med at en senere endring i selskapets alminnelig inntekt får betydning for utdelingsinntekten samme år, som igjen vil kunne påvirke ubenyttet skjermingsfradrag med virkning for senere år, se nedenfor om dette.

Av lovteksten i § 10-42 sjuende ledd første punktum følger at er årets utdeling mindre enn inntektsskatt etter § 10-41, skal differansen tillegges skjermingsgrunnlaget. Det fremstår som uklart om differansen skal tillegges skjermingsgrunnlaget det inntektsåret skatten gjelder for, eller om det først skal tillegges året etter. På tilsvarende måte er det uklart om korrigeringen av skjermingsgrunnlaget ved underskudd først skal skje året etter, jf. forslagets § 10-42 sjuende ledd andre punktum.

Når beløpet tillegges skjermingsgrunnlaget kan skattyter i utgangspunktet ikke ta ut dette beløpet uten ekstrabeskatning de neste årene med mindre beløpet anses som innbetalt kapital i selskapet. Vi kan ikke se at dette er omtalt i utredningen. Nøytralitetshensyn taler antakelig for at dette anses som innbetalt kapital som kan tas ut uten ekstrabeskatning i henhold til § 10-42 fjerde ledd. Skattyter vil ellers tjene på å ta ut minst et beløp som tilsvarer skatt på overskuddsandelen og så eventuelt skyte beløpet inn som nytt kapitalinnskudd i selskapet.

En konsekvens av at det gis fradrag for 28 prosent av overskuddsandel, vil være at senere endringer i selskapets alminnelig inntekt vil kunne få betydning for utdelingsinntekten samme år. Dette kan igjen påvirke ubenyttet skjermingsfradrag med virkning for senere år. Det bør etter direktoratets oppfatning gis regler om at det kan foretas slike opprettinger samlet i et inntektsår uten å rette hvert enkelt inntektsår.

4.6.4 Innbetaling/uttak av kapital i løpet av året

Det er ikke lovfestet på hvilket tidspunkt skjermingsgrunnlag skal fastsettes. Etter utredningens pkt 8.3.1.6 er det for innbetalt kapital situasjonen per utgangen av inntektsåret som skal legges til grunn. Antagelig vil systemet være lite motstandsdyktig mot innbetalinger av kapital på slutten av året med tilsvarende økning av skjermingsgrunnlaget, for så å ta kapitalen ut igjen tidlig neste år.

Det vil her være en lite ønskelig løsning å falle tilbake på den ulovfestede gjennomskjæringsregelen. Et alternativ kunne være å lovfeste en særskilt gjennomskjæringsregel for disse tilfellene etter mønster av sktl § 14-90.

4.6.5 Negativt skjermingsgrunnlag

Direktoratet forstår lovforslagets § 10-42 (10) slik at negativt skjermingsgrunnlag skal fastsettes som en negativ størrelse (og at skjermingsfradraget i et slik år settes til null).

Direktoratet støtter forslaget avslutningsvis i pkt. 8.3.1.5 om at nærmere regulering av skjermingsgrunnlaget som sådan bør skje i forskrift. Det bør etter vår oppfatning regelfestes at skjermingsgrunnlaget fastsettes som en negativ størrelse.



4.6.6 Andel overtatt ved arv eller gave

For aksjonærmodellen er det innført egne regler om kontinuitet ved overføring av aksjer mv ved arv eller gave, jfr den nye ordlyden i sktl § 10-33. Utvalget foreslår at reglene gis tilsvarende anvendelse for andel i deltakerlignet selskap. Direktoratet er enig i at andeler i deltakerlignede selskaper og aksjer bør behandles likt i denne sammenheng.

Vi gjør oppmerksom på at det systemmessig eventuelt må utvikles funksjonalitet som ivaretar kontinuitet ved overføring ved arv eller gave.

4.6.7 Overpris/underpris før 1995

For inntektsårene 1992 - 1994 ble over-/underpris beregnet, men ikke fastsatt med bindende virkning ved ligningen for ervervsåret. Fordi ligningsmyndighetene ikke lenger har selvangivelsene mv for disse årene, antar Skattedirektoratet at skattyter må sannsynliggjøre eller dokumentere over-/underpris.

4.6.8 Anskaffelsesomkostninger

Av lovutkastets § 10-44 tredje ledd fremgår at anskaffelsesomkostninger ikke regnes som en del av inngangsverdien, men at kostnadene skal komme til fradrag ved gevinstberegningen. Når det gjelder aksjer regnes anskaffelsesomkostninger som en del av inngangsverdien, jf sktl § 10-32 andre ledd. Direktoratet ser ingen avgjørende grunn til ikke å ha samme løsning i forhold til deltakerlignede selskap. Dette må i tilfelle presiseres i § 10-42.

4.6.9 Overgangsregler, ligningsverdi

Av pkt. 8.3.1.5 fremgår det at skjermingen skal ta utgangspunkt i deltakerens andel av selskapets skattemessige verdier ved overgangen til deltakermodellen, jf. lovforslagets § 10-47. Det fremgår av NOU'en side 55 andre spalte første hele avsnitt, at bruk av skattemessige verdier innebærer at ikke avskrivbare eiendeler inngår i beregningsgrunnlaget med høyeste verdi av historisk kostpris og ligningsverdi. Direktoratet vil her påpeke at det i dag ikke er adgang til å bruke ligningsverdi ved fastsettelse av skattemessige verdier, jf. deriblant Lignings-ABC 2004 side 285 pkt. 4.4.1.

Av lovteksten i § 10-47 fremgår at skattemessige verdier skal legges til grunn, og da bør det slik direktoratet vurderer det, ikke gis anledning til å bruke ligningsverdier. Differansen mellom ligningsverdi og skattemessig verdi har vedkommende ikke skutt inn og heller ikke blitt beskattet for. Etter det direktoratet kan se, vil det i så fall eventuelt bli det eneste tilfelle hvor skattytere får skjermingsfradrag for en ubeskattet verdistigning.

4.7 Register over skjermingsgrunnlag

I utredningens pkt 8.3.1.6 er det foreslått at det skal etableres et sentralt register for å holde oversikt over bl.a. enkeltelementene i skjermingsgrunnlaget, årlig beregning av skjermingsfradrag og akkumulert ubenyttet skjermingsfradrag fra tidligere år.



Direktoratet er enig i at det er ønskelig å søke å etablere et slikt register. Det er ønskelig å etablere den samme grad av service som det vi tar sikte på å gi aksjonærene via aksjonærregisteret.

Direktoratet ser her for seg følgende alternativer:

- a. videreutvikling av Aksjonærregisteret (AR)
- b. videreutvikling og ny funksjonalitet i System for Ligning av Næringsdrivende (SLN)
- c. helt ny løsning

a. Videreutvikling av Aksjonærregisteret.

Det er mulig å bygge funksjonalitet for behandling av deltakere inn i Aksjonærregisteret. Aksjonærmodellen og deltakermodellen har klare likhetstrekk når det gjelder metode for beregning av skjerming. Forskjellen i tidssyklus medfører imidlertid at det må bygges en helt ny løsning i Aksjonærregisteret for behandling av deltakermodellen. Denne løsningen må fungere parallelt med den løsning som eksisterer for aksjonærmodellen. SKD vil vurdere om dette er en hensiktsmessig løsning i et forprosjekt.

b. Videreutvikling av System for Ligning av Næringsdrivende (SLN)

I SLN er det allerede bygget et register over deltakerlignede selskaper. Dette inneholder alle deltakerlignede selskap registrert som saksbehandlet av likningskontoret. Likningskontoret vedlikeholder manntallet for hvert inntektsår i SLN. Det er også bygget funksjonalitet for å vise opplysninger om den enkelte deltaker i det enkelte selskap.

Eksisterende funksjonalitet kan videreutvikles til også å omfatte bl.a. beregning og kontroll av skjermingsfradrag, informasjonsbrev til deltaker og tilrettelegging for bruk av opplysningene ved skattlegging av deltaker.

c. Helt ny løsning.

Det vil være mulig å bygge et helt nytt register for å håndtere deltakermodellen. Skattedirektoratet har bygget både aksjonærregisteret og System for Ligning av Næringsdrivende. Det vil være kostbart og lite hensiktsmessig å bygge et helt nytt system. Direktoratet foreslår at et forprosjekt foretar en nærmere vurdering av om det skal bygges et helt nytt system eller om det skal foretas videreutvikling av et av de allerede eksisterende system.

Hvilke av disse løsningene som skal velges, må vurderes nærmere i et forprosjekt. Forprosjektet bør igangsettes snarest og komme med forslag til anbefalt løsning i løpet av høsten 2005.

4.8 Skjermingsfradraget

4.8.1 Erverv av andel i flere omganger

Utvalget foreslår at det ikke skal knyttes skjermingsfradrag til hvert enkelt erverv av andeler, dvs at skjermingsfradraget beregnes under ett for alle andeler vedkommende eier i et deltakerlignet selskap. Direktoratet er enig i dette.



4.8.2 Overføring av andel i løpet av året

Ved overføring av eierandeler i løpet av året skal etter forslaget skjermingsfradraget i sin helhet tilordnes deltaker ved årets utgang. Direktoratet støtter at det bør være tilsvarende løsning som for aksjonærmodellen.

4.8.3 Fradrag for skjermingsfradrag i andre foretak/selskaper

Utvalget foreslår i pkt 8.3.3.2 at ubenyttet skjermingsfradrag skal falle bort ved realisasjon av andelen. Den samme løsningen er lagt til grunn i aksjonærmodellen. Direktoratet gir sin tilslutning til at samme løsning legges til grunn for deltakermodellen som for aksjonærmodellen.

Fra administrativt ståsted er det ikke ønskelig med en forskriftsregulering som innebærer at det er adgang til å overføre ubenyttet skjermingsfradrag mellom selskap (for virksomheter som er så knyttet til hverandre at de kan ses som en felles aktivitet). Det vil være en stor utfordring administrativt og rent systemteknisk, å identifisere hvilke inntekter som skal samordnes og hvilke regler som skal gjelde.

4.9 Lån mellom deltaker og selskap

4.9.1 Lån fra deltaker til selskap

Skattlegging av renteinntekter på lån fra personlig skattyter til aksjeselskap mv. reguleres av sktl. § 5-22. Slik direktoratet vurderer det, vil det være naturlig at reglene om skattlegging av renteinntekter fra deltaker til selskap også inntas i § 5-22.

Utvalgets forslag avviker på enkelte punkter fra det som er vedtatt for lån fra aksjonær til aksjeselskap mv:

- For det første foreslås det at renten for ekstraskatt bør fastsettes på ett års basis i forkant av den aktuelle beregningsperioden. Slik direktoratet vurderer det, vil en slik regel innebære en administrativ forenkling, og det blir større forutberegnelighet for skattyter i forhold til å bygge på et årsgjennomsnitt som beregnes i ettertid. Også i forhold til andre renteregler fastsettes renten på forhånd. Det bør i tilfelle vurderes å innføre samme ordning i aksjonærmodellen.
- For det andre foreslås det ut fra hensynet til administrasjons- og etterlevelseskostnader, å innføre en nedre beløpsgrense for når det skal beregnes ekstraskatt på renter. Direktoratet støtter forslaget om en nedre beløpsgrense for ekstraskatt på renter på lån gitt fra deltaker til selskap. Etter vår oppfatning bør det vurderes å innføre samme nedre beløpsgrense på lån fra aksjonær til aksjeselskapet av forenklings- og likebehandlingshensyn.



- For det tredje foreslår utvalget at modellen ikke skal gjelde for andre enn personlige deltakere og en krets av nærstående personer deltakeren kan identifiseres med. Slik direktoratet vurderer det, bør det her velges samme løsning som i aksjonærmodellen.
- For det fjerde forstår vi forslaget slik at det skal legges til grunn årlige beregningsperioder, jf. pkt. 9.1.2 hvor det fremgår at renten skal "fastsettes på ett års basis i forkant av den aktuelle beregningsperiode." I aksjonærmodellen er det månedlige beregningsperioder. Direktoratet forstår forslaget slik at hvis for eksempel et lån til et selskap pr. 1.1 er kr. 3 000 000,- men så blir nedbetalt pr. 1.2 til kr. 1 500 000, så skal skjermingsfradraget for beregningsperioden beregnes av 3 000 000,-. Eksempelet viser at det ved bruk av så lange beregningsperioder som foreslått av utvalget, vil skattyter ved nedbetaling av lån kunne avtale en rente som ligger langt over skjermingsrenten uten å bli ilagt ekstraskatt. Reglene i aksjonærmodellen og deltakermodellen bør her etter direktoratets oppfatning være de samme.

Utvalget mener at armlengdeprinsippet (sktl § 13-1) ikke skal kunne benyttes til å korrigere en rente under skjermingsrenten opp til et nivå over skjermingsrenten med den konsekvens at ekstraskatt tillegges, jf. pkt. 9.1.2.5. I forhold til andre regelsett enn ekstraskatten på renter må imidlertid korreksjon av for lav rente etter sktl. § 13-1 fortsatt kunne være aktuelt. Direktoratet deler dette synspunktet og mener at det samme bør legges til grunn i aksjonærmodellen.

Når det gjelder innrapportering av låneforhold til likningsmyndighetene fra selskap og deltaker bør en velge samme løsning som for låneforhold mellom aksjeselskap og aksjonær.

4.9.2 Lån fra selskap til deltaker

Skillet mellom utdeling og lån fra selskap til deltaker er drøftet i pkt 9.2. Utvalget foreslår samme behandling som for aksjeselskaper, noe direktoratet gir sin tilslutning til.

4.10 Gevinst ved salg av andel i deltakerlignet selskap

Beregningsmåten for gevinst ved salg av andel i deltakerlignet selskap foreslås endret. Mens en tidligere tok endring av selskapets skattemessig egenkapital med i gevinstberegningen, er det nå en helt ny beregningsmåte. I pkt. 10.2 fremgår at ubenyttet skjerming på realisasjonstidspunktet skal kunne redusere skattepliktig gevinst, men ikke føre til, eller øke fradragsberettiget tap. Dette har imidlertid ikke kommet til uttrykk i lovteksten i § 10-44 tredje ledd. Her heter det at ubenyttet skjerming på realisasjonstidspunktet skal kunne fradras realisasjonsvederlaget uten at det er gjort noen reservasjon for tapssituasjonen. Det må etter direktoratets oppfatning inntas en tilsvarende formulering som det er gjort for aksjonærmodellen i § 10-31 første ledd andre punktum, da løsningen her bør være den samme som i aksjonærmodellen.

Av lovforslagets § 10-44 andre ledd fremgår at "endring av eierandel ved opptak av deltaker mot innskudd eller forhøyelse av selskapskapitalen anses som realisasjon av andelen." Dette er en videreføring av dagens § 10-44 andre ledd. Denne bestemmelsen må ses i sammenheng

med den nye regelen om beregning av inngangsverdi for selskapsandeler, jf. lovutkastets § 10-44 tredje ledd. Inngangsverdien settes ikke lenger til skattemessig verdi.

Etter forslaget skal skattyter beskattes for gevinst ved opptak av ny deltaker. Den "gamle" deltakeren vil etter forslaget ikke få endret sin inngangsverdi ved et slikt opptak. Dette vil føre til uheldige resultater når deltakeren ikke mottar noe vederlag direkte fra den nye deltakeren eller selskapet. Når det ved opptak av ny deltaker foreligger gevinst, vil skattyter ikke få økt sin inngangsverdi med beskattet gevinst, og det vil kunne skje en dobbeltbeskatning av den beskattede gevinsten ved en senere realisasjon. Inngangsverdien bør i tilfelle korrigeres med beskattet gevinst/fradragsberettiget tap ved opptak av ny deltaker.

Av utkastets § 10-44 tredje ledd bokstav b fremgår det at anskaffelseskostnader skal kunne trekkes fra vederlaget ved gevinst/tapsberegningen. Slik direktoratet vurderer det, bør salgskostnader og anskaffelseskostnader behandles likt i denne sammenheng, jfr pkt 3.6.8 foran.

I NOU pkt. 10.2 fremgår at det ved overdragelse av eierandel er viktig å knytte tilbakeholdt overskudd hos den enkelte deltaker til selve andelen som overdras. Slik direktoratet har forstått det, er det viktige i denne sammenheng å holde orden på gjenværende innbetalt kapital, og ikke spesielt tilbakeholdt overskudd, jf. pkt. 8.5 hvor det fremgår at erverver vil overta overdragers skatteposisjon "innbetalt kapital".

Det fremstår som noe uklart hva utvalget mener når det i pkt. 10.2 heter at gevinstberegningen vil "ta hensyn til forrige eiers tilbakeholdte overskudd som vil overdras ved et eierskifte." Gevinstberegningen vil jo, i motsetning til tidligere, ikke ta hensyn til tilbakeholdt overskudd. Tilbakeholdt overskudd i selskapet vil medføre et høyere vederlag for andelen og således øke den skattepliktige gevinsten og kjøpers inngangsverdi.

Ved salg utenom årsoppgjørstidspunktet må inngangsverdien pr. 1. januar i salgsåret korrigeres med 28 prosent av overskuddsandelen, eventuelt 20 (28) prosent av underskudd frem til salgsmåneden. I tillegg må det korrigeres for eventuelle innbetalinger og tilbakebetalinger av kapital i salgsåret. Dette kan etter direktoratets oppfatning med fordel regelfestes.

4.11 Formelle regler

4.11.1 Innbetalt kapital kontra opptjent kapital

Begrepet innbetalt kapital slik det er brukt i utredningen står slik direktoratet forstår det, i motsetning til egenkapital som er opptjent og blitt stående i selskapet slik at det ikke er utdelingsbeskattet. I pkt. 8.4 fremgår at for ansvarlige selskaper mv. som ikke har en bestemt selskapskapital, bør deltakerne selv kunne velge om en utdeling skal anses som en skattepliktig utdeling eller tilbakebetaling av innbetalt kapital. Når deltakeren ved årets slutt skal velge hvor mye av utbetalingen som skal anses dekket av selskapets overskudd og hvor mye som er dekket av opprinnelig innbetalt kapital, må det registreres hvor mye som gjenstår



av denne kapitalen for hver enkelt deltaker. (Skattyter vil altså kunne velge tilbakebetaling av all innbetaling av kapital før utbetalingene tas av løpende overskudd, men da med reduksjon av skjermingsgrunnlaget.)

Det fremgår også at ved erverv av andel vil erverver overta overdragets skatteposisjon innbetalt kapital, på samme måte som ved overdragelse av aksjer.

I utredningen heter det at modellen ikke medfører økte registreringer i regnskapssammenheng. Etter det direktoratet erfarer er det i dag ikke vanlig at egenkapitalkonti i ansvarlige selskap splittes i innbetalt kapital og tilbakeholdt overskuddsandel. Ved innføring av deltakermodellen må en forutsetningsvis foreta en slik oppsplitting, deriblant for å kunne holde oversikt over når all innbetalt kapital er tilbakebetalt til deltakeren.

4.11.2 Innbetalt kapital kontra lån til selskapet

Etter selskapslovens § 2-25 kan deltaker i visse tilfelle godskrives rente av sine kapitalandeler. Slike renter er alltid behandlet som en del av overskuddet. Hvis de utbetales må de behandles som utdeling i henhold til § 10-42 andre ledd og ikke etter reglene om ekstrabeskatning av renteinntekter.

Direktoratet mener at det med fordel kunne vært laget formelle regler for å skille mellom lån og innbetalt egenkapital, enten i regnskapsreglene eller i selskapsloven.

4.11.3 Kommandittselskaper

Fradragsbegrensningen for kommandittselskaper er foreslått plassert i sktl § 10-43, dvs etter reglene om ekstrabeskatningen.

Logisk sett er dette bare en ekstra regel om fastsettelsen av den alminnelige inntekt og bør derfor plasseres i sammenheng med § 10-41, muligens i samme paragraf.

Direktoratet har dessverre ikke rukket å vurdere alle konsekvenser av utvalgets forslag for kommandittselskaper. Vi vil imidlertid påpeke et forhold vedrørende fradragsbegrensningen for kommandittselskaper. Ved underskudd skal skjermingsgrunnlaget i henhold til utkastets § 10-42 sjuende ledd andre punktum reduseres med 20 prosent av deltakerens underskuddsandel. Når fradragsbegrensningen for kommandittselskaper slår til slik at kommandittisten ikke får fradrag i annen inntekt, vil det ikke nødvendigvis være rimelig å redusere skjermingsgrunnlaget.

Foretaksmodellen

5.1 Generelt

Direktoratet støtter utvalgets synspunkt om ikke å foreslå en uttaksløsning for enkeltpersonforetak. I utgangspunktet ville det vært en fordel med samme beskatningsform



for enkeltpersonforetak og deltakerlignet selskap, men de administrative ulemper dette vil innebære, er antakelig mindre enn utfordringene ved å håndtere en uttaksmodell for enkeltpersonforetak. Reglene for hva som skulle inngå i virksomhetens regnskap og hva som faller utenfor ville formentlig måtte bli svært komplisert.

Direktoratet deler også utvalgets synspunkter på en mulig fondsavsetningsordning og konklusjonen om å avvise dette som en alternativ løsning.

Foretaksmodellen synes å være en videreføring av de fleste prinsippene for beregnet personinntekt, se NOU kap. 13 og Del IV, og St.meld. nr. 29 (2003-2004) pkt 9.6. Bortfallet av aktivitetskravet har enkelte konsekvenser som kommenteres i det etterfølgende, men direktoratet anser i all hovedsak forslaget som administrativt meget fordelaktig i forhold til dagens løsning. I tillegg kommenterer vi enkelte andre sider ved modellen.

5.2 Drøfting av forholdet mellom arbeidsinntekt og kapitalinntekt – noen konsekvenser av at aktivitetskravet er fjernet

Direktoratet vil påpeke noen konsekvenser av forslaget. Det antas at disse bør vurderes nærmere, eventuelt kommenteres i en proposisjonstekst :

- Hvis den næringsdrivende er aktiv og har positiv avkastning av kapitalen, vil en skjerming av kapitalen gi riktig samlet inntekt for ekstrabeskatning. Klassifiseringen av hele inntekten som personinntekt fører til at den ekstrabeskattede inntekt utover "skjermingsfradraget" som ligger under innslagspunktet for toppskatt, ikke belastes med skatt, bare med trygdeavgift. Dette gjelder selv om eieren er passiv og ingen del av inntekten er eierens egen arbeidsinntekt. Person med lav eller ingen annen arbeidsinntekt eller pensjon, vil tjene på å få inntekt klassifisert som næringsinntekt.
- Personlig næringsdrivende som ikke er aktiv, og dermed ikke har egen arbeidsinntekt, får hele kapitalinntekten som personinntekt, se St.meld. nr 29 (2003-2004) pkt 9.6. Skattyteren vil få rettigheter i folketrygden av slik inntekt, til tross for at kapitalinntekten ikke faller bort ved sykdom/pensjonalden. Den foreslåtte foretaksmodellen bryter således med de hittil brukte prinsippene for folketrygden.

5.3 Generell drøfting av ekstrabeskatning i enkeltpersonforetak –Beregning av personinntekt- skjermingsrente

For enkeltpersonforetak vil både kapital og gjeld som er ført i regnskapet for foretaket, eller som er knyttet til den private sfære utenom foretaket, være innenfor samme retts-/skattesubjekt. For enkelte poster vil det være klart om de er næringsrelatert eller ikke. For andre poster, for eksempel finansielle eiendeler, vil det i praksis være opp til den næringsdrivende hva han velger. Hvis en skattyter for eksempel ønsker at en gjeldspost og renteutgiften skal inngå i regnskapet for foretaket, kan han ved låneopptaket la midlene inngå i foretaket. Det er imidlertid ingen utdelingsbeskatning om disse midlene tas ut til privat forbruk samme dagen. Tilsvarende vil gjelde for formuesposter som for eksempel bankinnskudd, med mindre det lages spesifikke regler om dette. For slike poster bør

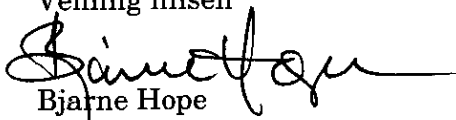


det skal beregnes personinntekt av gevinst etter salg av driftsmidler foretatt etter at virksomheten er opphørt. Dette bør vurderes nærmere.


6. Avslutning

Direktoratet følger gjerne opp høringsuttalelsens innhold i et møte med Finansdepartementet for å utdype og konkretisere våre kommentarer ytterligere.

Vennlig hilsen



Bjarne Hope
skattedirektør



Sven Rune Greni