



DET KONGELIGE  
FINANSDEPARTEMENT

# Ot.prp. nr. 92

(2004–2005)

---

Om lov om endringer i skatte- og  
avgiftslovgivingen mv.



# Innhold

	<b>Innledning</b> .....	7				
<b>Del I</b>	<b>Oppfølging av skattereformen</b> .....	9	1.11.1	Forslag i NOU 2005:2 .....	53	
	<b>1 Skjermingsmetoden for personlige deltakere i deltakerlignede selskaper (deltakermodellen)</b> .....	11	1.11.2	Høringsinstansenes synspunkter .....	54	
		1.1 Innledning .....	11	1.11.3	Departementets vurderinger og forslag .....	54
		1.2 Skattlegging av deltakere i deltakerlignede selskaper etter gjeldende rett .....	11	1.12	Skattemessig kontinuitet ved arv og gave av andel i deltakerlignet selskap .....	59
		1.3 Bakgrunn for forslaget .....	12	1.12.1	Forslag i NOU 2005:2 .....	59
		1.3.1 NOU 2003:9 Skatteutvalget .....	12	1.12.2	Høringsinstansenes synspunkter .....	59
		1.3.2 St.meld nr. 29 (2003-2004) .....	12	1.12.3	Departementets vurderinger og forslag .....	60
		1.3.3 Innst.S. nr. 232 (2003-2004) .....	13	1.13	Regnskaps- og revisjonsplikt .....	61
		1.3.4 NOU 2005: 2 Uttaksutvalget .....	13	1.13.1	Gjeldende rett .....	61
		1.4 Oversikt over forslaget til deltakermodell i NOU 2005: 2 .....	13	1.13.2	Forslag i NOU 2005:2 .....	61
		1.5 Høring .....	14	1.13.3	Høringsinstansenes synspunkter .....	62
1.6 Hvilke selskaper skal omfattes av deltakermodellen? .....	16	1.13.4	Departementets vurderinger og forslag .....	63		
1.6.1 Forslag i NOU 2005:2 .....	16	1.14	Administrativ gjennomføring .....	63		
1.6.2 Høringsinstansenes synspunkter .....	17	1.14.1	Forslag i NOU 2005.2 .....	63		
1.6.3 Departementets vurderinger og forslag .....	19	1.14.2	Høringsinstansenes synspunkter .....	64		
1.7 Bør selskapene bli egne skattesubjekter? .....	21	1.14.3	Departementets vurderinger og forslag.....	65		
1.7.1 Forslag i NOU 2005:2 .....	21	1.15	Ikrafttredelse og overgangsregler .....	65		
1.7.2 Høringsinstansenes synspunkter .....	21	<b>2</b>	<b>Skjermingsmetoden for selvstendig næringsdrivende (foretaksmodellen)</b> .....	<b>67</b>		
1.7.3 Departementets vurderinger og forslag .....	22	2.1	Innledning .....	67		
1.8 Beskatning av deltakerne ved utdeling .....	22	2.2	Skattlegging av selvstendig næringsdrivende etter gjeldende rett .....	67		
1.8.1 Hvilke deltakere skal beskattes ved utdeling? .....	22	2.3	Oversikt over forslaget til skjermingsmodell i St.meld. nr. 29 (2003-2004) og forslaget til foretaksmodell i NOU 2005: 2			
1.8.2 Inntektsgrunnlag ved beskatning ved utdeling .....	26	2.3.1	Uttaksutvalget .....	68		
1.8.3 Skjerming mot ekstrabeskatning .....	30	2.3.2	St.meld. nr. 29 (2003-2004) om skattereform .....	68		
1.8.4 Utdeling .....	42	2.4	NOU 2005: 2 .....	68		
1.8.5 Innbetalt kapital .....	46	2.5	Høring .....	69		
1.9 Lån mellom deltaker og selskap .....	47	2.5.1	Skattlegging løpende eller ved uttak .....	69		
1.9.1 Forslag i NOU 2005: 2 .....	47	2.5.2	Forslag i NOU 2005: 2 .....	69		
1.9.2 Høringsinstansenes synspunkter .....	48	2.5.3	Høringsinstansenes synspunkter .....	70		
1.9.3 Departementets vurderinger og forslag .....	48	2.6	Departementets vurderinger og forslag .....	73		
1.10 Realisasjon av andel .....	49	2.6.1	Nærmere om departementets forslag til skjermingsmetode for selvstendig næringsdrivende .....	75		
1.10.1 Forslag i NOU 2005:2 .....	49	2.6.2	Innledning .....	75		
1.10.2 Høringsinstansenes synspunkter .....	50		Anvendelsesområde .....	76		
1.10.3 Departementets vurderinger og forslag .....	51					
1.11 Forholdet til utlandet .....	53					

2.6.3	Fastsettelse av skjermingsgrunnlag og skjermingsfradrag .....	77	4.6	Opphevelse av reglene for tillegg i arveavgiftsverdien for overtatt latent tap, jf. arveavgiftsloven § 14 femte ledd .....	101
2.6.4	Beregning av personinntekt .....	81	4.7	Omtale av forholdet mellom skatteloven § 10-33, jf. den foreslåtte § 10-46 og skatteloven § 9-7 .....	101
2.6.5	Realisasjon og opphør av virksomhet .....	86			
2.7	Administrative konsekvenser .....	86			
2.8	Ikrafttredelse .....	86			
<b>3</b>	<b>Proveny- og fordelingsvirkninger av forslag til endringer i beskatningen av personlig næringsdrivende .....</b>	<b>87</b>	<b>5</b>	<b>Endring i beskatningen av utbytte til personlige aksjonærer bosatt i EØS-området – godtgjørelsesfradrag og skjermingsfradrag.....</b>	<b>103</b>
3.1	Innledning .....	87	5.1	Innledning og bakgrunn .....	103
3.2	Nærmere om antall enkeltpersonforetak og deltakerlignede selskap .....	88	5.2	Gjeldende rett .....	103
3.3	Provenyvirkninger .....	88	5.2.1	Utbytte til personlig aksjonær med alminnelig skatteplikt til Norge .....	103
3.4	Fordelingsvirkninger av skjermingsmetoden .....	88	5.2.2	Utbytte fra norsk selskap til personlig aksjonær bosatt i utlandet .....	104
3.4.1	Selvstendig næringsdrivende .....	89	5.3	Departementets vurderinger og forslag .....	104
3.4.2	Virkninger for primærnæringene .....	90	5.3.1	Generelt om forholdet mellom utbyttebeskatning av personlige aksjonærer og forpliktelsene etter EØS-avtalen .....	104
3.4.3	Deltakere i deltakerlignede selskaper .....	91	5.3.2	Godtgjørelse for utbytte fra selskap hjemmehørende i andre EØS-stater i inntektsåret 2005 .....	104
3.5	Sammenligning av skjermingsmetoden for ulike typer organisasjonsformer .....	93	5.3.3	Skjermingsmetoden – skjermingsfradrag i kildeskatt på utbytte til aksjonærer bosatt i andre EØS-stater .....	105
3.5.1	Marginale skattesatser før og etter skattereformen .....	93	5.4	Økonomiske og administrative konsekvenser .....	106
3.5.2	Beregnet skatt med skjermingsmetoden for ulike organisasjonsformer.....	94	<b>6</b>	<b>Innføring av skattefritak for gevinster som aksjefond opptjener i land utenfor EØS-området .....</b>	<b>108</b>
<b>4</b>	<b>Justering av reglene for kontinuitet ved arv og gave av aksjer og andeler som omfattes av aksjonærmodellen og deltakermodellen .....</b>	<b>97</b>	6.1	Innledning .....	108
4.1	Innledning .....	97	6.2	Gjeldende rett .....	108
4.2	Beregning av fradraget for latent skatt i arveavgiftsgrunnlaget – presisering av utgangsverdien ved beregningen .....	97	6.3	Departementets vurderinger og forslag .....	108
4.3	Det skal bare gjøres fradrag for latent skatt en gang i arveavgiftsgrunnlaget .....	99	6.4	Økonomiske og administrative konsekvenser .....	109
4.4	Presisering av at skjermingsgrunnlaget ikke kan settes høyere enn arveavgiftsverdien .....	99	<b>7</b>	<b>Fritaksmetodens anvendelse i forhold til Svalbard .....</b>	<b>110</b>
4.5	Beregning av skjermingsgrunnlaget ved gavesalg – tillegg i inngangsverdien og skjermingsgrunnlaget ved tap på gavesalg .....	100	7.1	Innledning .....	110
			7.2	Reglene for aksjeinntekter før skattereformen .....	110

7.2.1	Aksjeinntekter mv. fra Svalbard mottatt av aksjonærer hjemmehørende på fastlandet	110	10.1	Innledning og sammendrag	122
7.2.2	Aksjeinntekter mv. mottatt av aksjonærer hjemmehørende på Svalbard	110	10.2	Gjeldende rett	122
7.3	Fritaksmetoden og Svalbard	111	10.3	Departementets vurderinger og forslag	122
7.3.1	Fritaksmetodens anvendelse for inntekter som norske aksjeselskaper mv. mottar fra slike selskaper hjemmehørende på Svalbard	111	<b>11</b>	<b>Tilpasninger i rederiskatteordningen som følge av ESAs reviderte retningslinjer for statsstøtte til sjøtransportvirksomhet</b>	124
7.3.2	Fritaksmetodens anvendelse for inntekter til aksjeselskaper mv. hjemmehørende på Svalbard	111	11.1	Innledning og sammendrag	124
7.4	Administrative og økonomiske konsekvenser	112	11.2	Høring	124
7.5	Videre oppfølging av skattereformen på Svalbard	112	11.3	Innføring av flaggkrav i den norske rederiskatteordningen	125
<b>8</b>	<b>Endring av overgangsregel E til fritaksmetoden – kravet til eierandel</b>	113	11.3.1	Innledning	125
8.1	Innledning	113	11.3.2	Måletidspunktet for selskapenes andel EØS-registrert tonnasje	125
8.2	Gjeldende rett	113	11.3.3	Unntak fra kravet om at selskapene må opprettholde eller øke andelen EØS-registrert tonnasje	126
8.3	Departementets vurderinger og forslag	114	11.3.4	Eid eller også innleid flåte?	129
8.3.1	Eierkravet	114	11.3.5	Konsolidering av selskaper	129
8.3.2	Andeler i deltakerlignede selskaper	114	11.3.6	Konsekvenser ved brudd på flaggkravet	130
8.3.3	Nytt selskap eller eksisterende selskap	114	11.3.7	Fusjon og fisjon av selskaper innenfor ordningen	131
8.3.4	Gjennomføringen av overdragelsen	115	11.3.8	Ikrafttredelse	131
8.4	Administrative og økonomiske konsekvenser	115	11.4	Retningslinjenes definisjon av sjøtransporttjenester	132
<b>Del II</b>	<b>Øvrige endringer i skatte- og avgiftslovgivningen</b>	117	11.4.1	Innledning	132
<b>9</b>	<b>Beskatning av fritidsboliger organisert som borettslag</b>	119	11.4.2	Flyttbare innretninger for bruk i petroleumsvirksomhet	132
9.1	Innledning og bakgrunn	119	11.4.3	Virksomhet etter skatteloven § 8-13 tredje ledd annet punktum – hjelpefartøy	133
9.2	Gjeldende rett	119	11.4.4	Taubåter	135
9.3	Departementets vurderinger og forslag	120	11.4.5	Frakt av utvunnet materiale fra mudringsvirksomhet	136
9.4	Økonomiske og administrative konsekvenser	121	11.4.6	Oppretting av lovtekst	137
9.5	Ikrafttredelse	121	11.5	Administrative og økonomiske konsekvenser	137
<b>10</b>	<b>Fritak for uttaksbeskatning i forbindelse med flodbølgekatastrofen i Sørøst-Asia</b>	122	<b>12</b>	<b>Skattemessig behandling av valutagevinster og -tap for selskaper innenfor rederiskatteordningen – lov hjemmel for overgangsregler</b>	138
			12.1	Innledning og sammendrag	138
			12.2	Bakgrunn	138
			12.3	Departementets vurderinger og forslag	138
			12.4	Administrative og økonomiske konsekvenser	139

<b>13</b>	<b>Skattlegging av offentlig eide kraftforetak – låneforhold mellom kommunalt eid kraftforetak og eierkommunen</b> .....	140			<b>merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner mv.</b> .....	149
13.1	Innledning og sammendrag .....	140	<b>18</b>	<b>Endringer i merverdiavgiftslovgivningen</b> .....	151	
13.2	Låneforhold mellom kommunalt eid kraftforetak og eierkommunen .....	140	18.1	Tjenester levert ved bruk av elektronisk kommunikasjon .....	151	
13.3	Opphevelsen av gjeldsbegrensingsregelen i skatteloven § 18-4 .....	141	18.2	Interne transaksjoner i frivillige organisasjoner – omtale .....	151	
13.4	Departementets vurdering og forslag .....	141	<b>19</b>	<b>Opphevelse av registreringsbestemmelsene i fritids- og småbåtloven</b> .....	153	
<b>14</b>	<b>Støtte for ulønnet arbeidsinnsats i Skattefunn-prosjekt</b> .....	142	19.1	Innledning og bakgrunn .....	153	
14.1	Bakgrunn .....	142	19.2	Departementets vurdering og forslag .....	153	
14.2	Departementets vurderinger og forslag .....	142	19.3	Økonomiske og administrative konsekvenser .....	153	
14.2.1	Samordning av støtte til ulønnet arbeidsinnsats og skattefradrag etter skatteloven § 16-40 .....	142	19.4	Ikrafttredelse .....	154	
14.2.2	Skattefritak for utbetalt støtte til ulønnet arbeidsinnsats på Skattefunn-prosjekt .....	142	<b>20</b>	<b>Tilpasning og oppretting av lovtekst</b> .....	155	
14.3	Ikrafttredelse .....	143	20.1	Skatteloven §§ 4-12 og 4-13 .....	155	
<b>15</b>	<b>Endring av reglene om utlevering av ligningsopplysninger til banker, kredittopplysningsforetak mv.</b> ....	144	20.2	Skatteloven § 8-1 fjerde ledd tredje punktum .....	155	
15.1	Innledning og bakgrunn .....	144	20.3	Skatteloven § 10-12 tredje ledd .....	155	
15.2	Forslaget i høringsnotatet .....	144	20.4	Skatteloven § 10-34 annet ledd annet punktum .....	156	
15.3	Synspunkter fra høringsinstansene .....	144	20.5	Overgangsbestemmelse til skatteloven § 10-32 annet ledd .....	156	
15.4	Departementets vurderinger og forslag .....	145	20.6	Folketrygdloven § 23-3 tredje ledd ...	156	
15.4.1	Generelt .....	145	20.7	Folketrygdloven § 24-3 .....	156	
15.4.2	Opplysninger om skatteklasse .....	145	20.8	Svalbardskatteloven § 4-3 .....	157	
15.4.3	Opplysninger om bruttoinntekt .....	146	20.9	Ligningsloven § 6-4 nr. 5 .....	157	
15.5	Økonomiske og administrative konsekvenser av forslaget .....	147	20.10	Ligningsloven § 8-10 om forhåndsligning .....	157	
<b>16</b>	<b>Ligningsloven § 6-10 – rapportering av utenlandske arbeidstakere – utsatt ikrafttredelse</b> .....	148	20.11	Presisering i ligningsloven § 9-8 nr. 4 .....	158	
<b>17</b>	<b>Endringer i lov om kompensasjon av</b>		<b>21</b>	<b>Omtale av fradragsrett for kostnader tilknyttet aksjeinntekter mv. som er skattefrie under fritaksmetoden</b> .....	159	
			<b>22</b>	<b>Omtale av ordningen med betinget skattefritak ved innløsning av festet tomt og ved vern av barskog</b> .....	160	



DET KONGELIGE  
FINANSDEPARTEMENT

# Ot.prp. nr. 92

(2004–2005)

## Om lov om endringer i skatte- og avgiftslovgivingen mv.

*Tilråding fra Finansdepartementet av 13. mai 2005,  
godkjent i statsråd samme dag.  
(Regjeringen Bondevik II)*

### Innledning

Finansdepartementet legger med dette fram forslag til:

- lov om endringer i lov 21. november 1952 nr. 2 om betaling og innkreving av skatt
- lov om endringer i lov 19. juni 1964 nr. 14 om avgift på arv og visse gaver
- lov om endringer i lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift
- lov om endringer i lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven)
- lov om endringer i lov 29. november 1996 nr. 68 om skatt til Svalbard
- lov om endringer i lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven)
- lov om endringer i lov 26. juni 1998 nr. 47 om fritids- og småbåter
- lov om endringer i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)
- lov om endringer i lov 12. desember 2003 nr. 108 om kompensasjon av merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner mv.
- lov om endringer i lov 10. desember 2004 nr. 77 om endringer i skatte- og avgiftslovgivingen mv.

I proposisjonen inngår:

- Forslag til en skjermingsmetode for personlige deltakere i deltakerlignende selskaper (deltakermodellen)
- Forslag til en skjermingsmetode for enkeltpersonforetak (foretaksmodellen)
- Forslag til endring av reglene om skattemessig kontinuitet på selskapsandeler som overføres ved arv og gave
- Forslag til endringer i beskatningen av utbytte til personlige aksjonærer bosatt i EØS – godtgjørelsesfradrag og skjermingsfradrag
- Forslag til skattefritak for gevinster som aksjefond opptjener i land utenfor EØS
- Forslag til presisering av fritaksmetodens anvendelse i forhold til Svalbard
- Forslag til endring av overgangsregel E til fritaksmetoden
- Forslag til lettelse i beskatningen av fritidsbolig organisert som borettslag
- Forslag til fritak for uttaksbeskatning i forbindelse med flodbølgekatastrofen i Sørøst-Asia
- Forslag til endringer i rederiskatteordningen som følge av ESAs reviderte retningslinjer for statsstøtte til sjøtransportsektoren

- Forslag til en lovhjemmel for overgangsregler for skattemessig behandling av valutagevinster og -tap for selskaper innenfor rederiskatteordningen
- Forslag til endring av reglene om skattlegging av offentlig eid kraftforetak
- Forslag til at støtte for ulønnet arbeidsinnsats på godkjent FoU-prosjekt skal fritas fra inntektsskatt og samordnes med skattefradrag etter skatteloven § 16-40
- Forslag til utlevering av ligningsopplysninger til banker, kredittopplysningsforetak mv.
- Omtale av utsatt ikrafttredelse av krav om rapportering av utenlandske arbeidstakere
- Forslag til endringer i lov om kompensasjon av merverdiavgift for kommuner og fylkeskommuner mv.
- Forslag til endringer i merverdiavgiftslovgivingen
- Forslag til opphevelse av kapittel 2 i fritids- og småbåtregisteret
- Forslag til tilpasning og oppretting av lovtekst
- Omtale av spørsmålet om fradragrett for kostnader tilknyttet aksjeinntekter mv. som er skattefrie under fritaksmetoden
- Omtale av ordningen med betinget skattefritak ved innløsning av festet tomt og ved vern av barskog



*Del I*  
*Oppfølging av skattereformen*



# 1 Skjermingsmetoden for personlige deltakere i deltakerlignede selskaper (deltakermodellen)

## 1.1 Innledning

Skattlegging av næringsdrivende er en viktig del av skattereformen. I denne proposisjonen fremmes forslag om skatteregler for næringsdrivende i deltakerlignede selskaper og i enkeltpersonforetak. Skattleggingen av næringsdrivende i deltakerlignede selskaper behandles i dette kapitlet, mens skattlegging av næringsdrivende i enkeltpersonforetak behandles i kapittel 2.

Departementet foreslår en beskatningsløsning for deltakerlignede selskaper som med noen unntak tilsvarende forslaget i uttaksutvalgets utredning, jf. NOU 2005:2 Skattlegging av personlig næringsdrivende ved utdeling. Det innebærer at deltakere i slike selskaper ekstrabeskattes ved uttak fra selskapet, på tilsvarende måte som i den vedtatte løsningen for aksjeselskaper (aksjonærmodellen).

Departementet legger vekt på at ulike typer virksomhet bør skattlegges ut fra de samme grunnprinsippene, med størst mulig grad av skattemessig likebehandling. Det vil bidra til at virksomhet organiseres på en mest mulig hensiktsmessig og effektiv måte, og at skattemessige hensyn ikke påvirker valget av foretaksform. Skattemessig likebehandling bør være utslagsgivende, så langt særtrekk ved bestemte foretaksformer ikke nødvendigvis gjør særskilte løsninger.

Forslagene i denne proposisjonen innebærer at forskjellige virksomhetsformer skattlegges etter samme hovedprinsipp, hvor risikofri avkastning av kapitalen som er investert i virksomheten, skjermes mot ekstrabeskatning. Etter forslaget blir dette prinsippet lagt til grunn både ved skattleggingen av aksjonærer, deltakere i deltakerlignede selskaper og selvstendig næringsdrivende. Som en felles betegnelse på skattlegging etter dette prinsippet foreslås «skjermingsmetoden». For aksjeselskaper er det vedtatt skatteregler som bygger på dette prinsippet (aksjonærmodellen). Forslaget til skatteregler for deltakerlignede selskaper i denne proposisjonen har sterke likhetstrekk med den løsningen som er vedtatt for aksje-

selskaper. Det er likevel visse forskjeller fra løsningen for aksjeselskaper, blant annet som følge av at et deltakerlignet selskap ikke er selvstendig skattesubjekt. Forslaget for deltakerlignede selskaper omtales videre som deltakermodellen (i samsvar med uttaksutvalgets forslag).

## 1.2 Skattlegging av deltakere i deltakerlignede selskaper etter gjeldende rett

Et deltakerlignet selskap er ikke et eget skattesubjekt. Dette innebærer at deltakerne skattlegges for en forholdsmessig andel av selskapets skattepliktige inntekt og (med visse begrensninger) får fradrag for en andel av eventuelt underskudd. Følgende selskaper deltakerlignes, jf. skatteloven § 2-2 annet ledd:

- ansvarlig selskap
- kommandittselskap
- indre selskap
- partrederi
- andre selskaper som omfattes av selskapsloven § 1-1 første ledd, dvs. andre selskaper hvor deltakerne hver for seg eller samlet har et ubegrenset personlig ansvar for selskapets forpliktelser.

Skatteloven har særregler om inntektsbeskatning av deltakere i deltakerlignede selskaper i §§ 10-40 til 10-45.

Ved beregning av *alminnelig inntekt* fastsettes selskapets overskudd eller underskudd som om selskapet var skattyter (nettometoden), jf. skatteloven § 10-41. Der skattereglene gir skattyter en valgrett, medfører nettometoden at selskapets valg får virkning for alle deltakerne. For eksempel vil det for alle deltakerne bli lagt til grunn samme avskrivninger på selskapets eiendeler ved beregningen av skattemessig resultat.

Etter at skattemessig overskudd eller underskudd er beregnet for selskapet, fordeles det på

deltakerne (deltakerligning). Den enkelte deltakers andel av overskudd eller underskudd inngår i alminnelig inntekt for deltakeren, sammen med deltakerens inntekter fra andre kilder.

Kommandittister og stille deltakere kan ved fastsettelsen av alminnelig inntekt, bare kreve fra- drag for sin andel av underskuddet i et selskap innenfor en fradragsbegrensning, jf. skatteloven § 10-43. Med stille deltaker menes deltaker i et selskap hvor det er avtalt at deltakelsen ikke skal fremtre utad og deltakeren bare har begrenset ansvar med en fastsatt sum, jf. selskapsloven § 1-2 første ledd d. Fradragsbegrensningen gjelder kun for deltakere med begrenset ansvar, ikke for den fullt ansvarlige deltakeren i et kommandittselskap (komplementaren).

Gevinst eller tap ved realisasjon av selskapsandeler er skattepliktig eller fradragsberettiget i deltakerens alminnelig inntekt. Nettometoden innebærer at det er selskapsandelen som sådan som anses solgt, og ikke en andel i selskapets enkelte eiendeler og forpliktelser. Kjøperen får en inngangsverdi på andelen tilsvarende kostprisen, men ingen ny inngangsverdi på sin andel av selskapets eiendeler.

Etter skatteloven § 10-44 tredje ledd beregnes gevinst eller tap som differansen mellom vederlaget for andelen og deltakerens andel av selskapets skattemessige verdier på realisasjonstidspunktet, korrigert for over- eller underpris ved erverv av selskapsandelen. Denne metoden for gevinstberegning sikrer at skattlagt tilbakeholdt kapital i selskapet ikke blir skattlagt på ny ved realisasjon av andelen. Vederlaget for andelen vil også reflektere verdien av skattlagt tilbakeholdt kapital i selskapet, noe denne gevinstberegningen tar hensyn til.

De gjeldende reglene for beregning av alminnelig inntekt gjelder uavhengig av om deltakeren er en fysisk person eller et skattepliktig selskap.

Delingsmodellen benyttes til å fastsette personinntekt for personlige deltakere. Personinntekten beregnes av selskapet som om selskapet var skattyter, jf. skatteloven § 10-42, og fordeles deretter på de aktive deltakerne. For deltakerlignede selskaper gjelder samme krav som for aksjeselskaper med hensyn til eier- og overskuddsandel i delingsmodellen. Det vil si at aktive deltakere må eie minst to tredeler av selskapet, eller ha rett til minst en slik andel av selskapets overskudd. Det gjelder også regler om identifikasjon mellom nærstående, jf. skatteloven § 12-11.

## 1.3 Bakgrunn for forslaget

### 1.3.1 NOU 2003:9 Skatteutvalget

Ved kongelig resolusjon av 11. januar 2002 ble det oppnevnt et utvalg for å foreta en bred gjennomgang av skatte- og avgiftssystemet og de bakenforliggende prinsippene (Skatteutvalget). Utvalget, som ble ledet av adm.dir. Arne Skauge, la frem sin innstilling 6. februar 2003, jf. NOU 2003:9 Skatteutvalget (Forslag til endringer i skattesystemet).

Skatteutvalget viste til at hensynet til likebehandling av virksomhetsformer tilsier at det bør innføres en form for uttaksbeskatning for deltakerlignede selskaper, tilsvarende som for aksjeselskaper. Aksjonærmodellen kan imidlertid ikke anvendes direkte på slike selskaper, fordi det ikke finnes noe system for å identifisere uttak fra selskapene.

Utvalget viste til at en uttaksmodell for deltakerlignede selskaper krever et skille mellom uttatt og tilbakeholdt overskudd. Uttak kan enten skattlegges som alminnelig inntekt hos deltakeren, eller som et eget skattegrunnlag med en egen sats. Utvalget drøftet den tekniske gjennomføringen nærmere. Utvalget påpekte at kamuflerte uttak kunne bli et større problem i deltakerlignede selskaper enn i aksjeselskaper, fordi det ikke finnes formaliserte regler for utdeling fra slike foretak. Utvalget antok likevel at det ikke er større problemer knyttet til en uttaksmodell for deltakerlignede selskaper enn at den bør innføres. Utvalget mente imidlertid at spørsmålet burde vurderes nærmere.

Utvalget mente at dersom det ikke kan innføres uttaksbeskatning for deltakerlignede selskaper, bør en vurdere å innføre selskapsligning for slike selskaper. Alternativet kan være å innføre en form for deling for alle deltakerlignede selskaper, uavhengig av andel aktive i selskapet. En slik modell kan i utgangspunktet bygge på delingsmodellens prinsipper for å fastsette beregnet personinntekt.

For en nærmere oversikt over utvalgets forslag vedrørende deltakerlignede selskaper, vises til NOU 2003:9 avsnitt 10.4.3.

### 1.3.2 St.meld nr. 29 (2003-2004)

Som oppfølging av skatteutvalgets innstilling, la Regjeringen 26. mars 2004 frem St.meld. nr. 29 (2003-2004) Om skattereform. I denne skattemeldingen ble det fremholdt at Regjeringen la vekt på at aksjeselskaper, deltakerlignede selskaper og

enkeltpersonforetak bør skattlegges ut fra de samme hovedprinsippene. En bør unngå at valg av organisasjonsform tas ut fra skattemessige hensyn. Samtidig må målet om likeartet beskatning av ulike organisasjonsformer avveies mot andre hensyn. Ulike typer foretak har særtrekk som vanskeliggjør full skattemessig likebehandling.

I meldingen ble det vist til at aksjonærmodellen ikke kan anvendes direkte på deltakerlignede selskaper og enkeltpersonforetak.

Det ble videre vurdert om deltakerlignede selskaper bør bli egne skattesubjekter. Skattleggingen av deltakerlignede selskaper og aksjeselskaper ville da bli mer lik. Departementet viste imidlertid til at flere forhold, blant annet den nære tilknytningen mellom selskap og deltaker, taler mot å gjøre deltakerlignede selskaper til egne skattesubjekter. Å gjøre selskapene til egne skattesubjekter, vil aktualisere større krav til regnskapsførsel og revisjon. Det ville dessuten kunne medføre redusert adgang for eierne til å samordne inntekter og fradrag. Slike endringer ville kunne redusere anvendeligheten for de selskapsformene som i dag deltakerlignes. Departementet foreslo derfor fortsatt deltakerligning etter en nettometode.

Et annet spørsmål er hvordan beskatning av selskapsoverskuddet utover skatt på alminnelig inntekt skal skje hos selskapsdeltakerne. Beskatningen kan skje ved opptjening i selskapet, eller først ved uttak fra selskapet, som for aksjeselskaper. Departementet viste imidlertid til mangelen på formelt skille mellom selskapets og deltakerens økonomi, og problemer med å identifisere uttak fra virksomheten, og at dette vanskeliggjør uttaksbeskatning. Særlig i enkeltpersonforetak vil det være vanskelig å skille mellom virksomhetens økonomi og privatøkonomien, og forholdene ligger ikke til rette for uttaksbeskatning. Fordi det kan være et uklart skille mellom enkeltpersonforetak og deltakerlignede selskaper, bør det ikke være for store forskjeller i beskatningen av disse. Det taler mot uttaksbeskatning i slike virksomheter.

Departementet foreslo i stedet at beskatning av deltakere i deltakerlignede selskaper og enkeltpersonforetak skulle skje ved opptjening i virksomheten, slik at avkastningen utover et skjermingsfradrag skulle skattlegges som personinntekt.

Det vises til nærmere omtale av departementets forslag i kapittel 9 i stortingsmeldingen.

### 1.3.3 Innst.S. nr. 232 (2003-2004)

I finanskomiteens innstilling til stortingsmeldingen om skattereform, Innst.S. nr. 232 (2003-2004), uttaler komiteflertallet følgende om oppfølging av beskatningen av deltakerlignede selskaper og enkeltpersonforetak:

«Komiteens flertall, alle unntatt medlemmene fra Fremskrittspartiet og Kystpartiet, ber Regjeringen utrede videre muligheten for å innføre en modell for uttaksbeskatning også for deltakerlignede selskaper og enkeltpersonforetak. Dersom det ikke er mulig å utforme en hensiktsmessig uttaksmodell for begge eller en av selskapsformene bes Regjeringen om å vurdere nærmere konsekvensene av å innføre skjermingsmodellen, særlig for nyskaping og gründervirksomhet, samt fremme evt. forslag til justering av skjermingsmodellen dersom det anses nødvendig etter en slik vurdering. Utredningen, både av muligheten for uttaksbeskatning og vurdering av evt. behov for justering av skjermingsmodellen bør foreligge i løpet av våren 2005, slik at eventuelt ny modell kan iverksettes samtidig med aksjonærmodellen 1. januar 2006.»

### 1.3.4 NOU 2005: 2 Uttaksutvalget

På bakgrunn av komiteflertallets merknader i Innst.S. nr. 232 (2003-2004), nedsatte Finansdepartementet 8. september 2004 et ekspertutvalg for å gjennomgå de ulike spørsmålene som uttaksbeskatning for personlig næringsdrivende reiser (uttaksutvalget). Utvalget ble ledet av advokat Marianne Iversen. For en fullstendig oversikt over utvalgets mandat vises til NOU 2005: 2 avsnitt 1.1.

Utvalget fremla sin innstilling 12. januar 2005. En oversikt over hovedpunktene i utvalgets forslag er gitt i avsnitt 1.4.

## 1.4 Oversikt over forslaget til deltakermodell i NOU 2005: 2

I dette avsnittet gis en oversikt over hovedpunktene i forslaget til deltakermodell i NOU 2005: 2. Mer detaljerte forslag på de enkelte underpunktene blir det redegjort for i tilknytning til gjennomgangen av departementets forslag til løsning av de ulike problemstillingene nedenfor.

Utvalget foreslår at gjeldende ligningsform, deltakerligning etter en nettometode, opprettholdes ved beregning av alminnelig inntekt. Det vil

si at det fortsatt skal finne sted en beregning av skattemessig overskudd eller underskudd på selskapets hånd, som fordeles på deltakerne. Utvalget legger vekt på at deltakerligning sikrer adgang til inntektssamordning mellom deltaker og selskap.

Utvalget foreslår at det i tillegg skal skje en beskatning ved utdeling av midler fra selskapet til deltaker. Også denne beskatningen gjennomføres i alminnelig inntekt.

Det finnes i dag ikke noen definisjon av utdeling fra deltakerlignet selskap slik som det gjør ved uttak fra aksjeselskap. Utvalget foreslår at det gis samme definisjon av utdeling fra deltakerlignet selskap som skattelovens definisjon av utbytte fra aksjeselskaper. Det vil si at enhver utdeling som innebærer en vederlagsfri overføring av verdier fra selskap til deltaker, skal omfattes. Overføringer til nærstående skal likestilles med overføringer til deltakeren selv.

Ved fastsettelse av den skattepliktige utdelingen, skal det justeres for skjermingsfradrag og alminnelig overskuddsskatt på deltakerens andel av overskuddet.

Skjermingsgrunnlaget i deltakermodellen skal være deltakerens innskudd i selskapet med tillegg for eventuelt ubenyttet skjermingsbeløp. For eierandeler som er kjøpt i annenhåndsmarkedet, skal netto kostpris danne grunnlaget for skjermingen. For eierandeler som eksisterer pr. 1. januar 2006, foreslår utvalget at skjermingsgrunnlaget settes til deltakerens andel av selskapets netto skattemessige verdier, korrigert for eventuell over- eller underkurs ved ervervet. Det vil sikre at skjermingen knyttes til opparbeidede skattlagte verdier ved overgangen til deltakermodellen.

Utvalgets flertall mener at det i deltakermodellen skal gis skjerming i grunnlaget for ekstrabeskatning med en skjermingsrente som tilsvare risikofri markedsrente med et sjablonmessig tillegg. Tillegget i renten er ment å kompensere for at ubenyttet skjermingsfradrag ikke kan videreføres etter realisasjon av eierandeler. Et sjablontillegg til skjermingsrenten i deltakermodellen vil ut fra nøytralitetshensyn forutsette en vurdering av et tilsvarende tillegg til skjermingsrenten i aksjonærmodellen.

Ved realisasjon av eierandeler foreslår utvalget en gevinstberegning metode som i hovedsak tilsvare den som gjelder for aksjegevinster, men med de modifikasjoner som følger av at det for deltakerlignede selskaper er deltaker som er skattesubjekt. Gevinsten beregnes med utgangspunkt i forskjellen mellom salgsvederlag og netto kost-

pris med tillegg av ubenyttet skjerming, og er skattepliktig som alminnelig inntekt.

Ved at skattegrunnlaget i deltakermodellen inngår i alminnelig inntekt, vil marginals-katten på utdeling og gevinster være den samme som for utbytte og gevinster i aksjonærmodellen.

Utvalget legger til grunn at deltakermodellen skal tre i kraft 1. januar 2006, samtidig med aksjonærmodellen.

## 1.5 Høring

Uttaksutvalgets innstilling (NOU 2005: 2) ble sendt på høring 19. januar 2005 til i alt 84 høringsinstanser. Høringsfristen var 1. april 2005.

Departementet har mottatt henvendelser fra 48 instanser i forbindelse med høringen, hvorav 33 av disse hadde merknader til uttaksutvalgets innstilling.

I dette punktet refereres generelle synspunkter på uttaksutvalgets anbefalinger. Uttalelser vedrørende enkeltløsninger og detaljer gjengis i tilknytning til de enkelte punktene i teksten nedenfor.

*Advokatforeningen* har følgende synspunkt:

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

Advokatforeningen gir derfor sin tilslutning til hovedprinsippet som er nedfelt i den foreslåtte deltakermodellen der ekstrabeskatning av virksomhetens overskudd først beskattes når overskuddet tas ut av virksomheten.»

*Bedriftsforbundet* støtter utvalgets forslag til uttaksmodell for deltakerlignede selskaper, og uttaler for øvrig:

«Vi er enig med utvalget i at det bør tilstrebes lik beskatning av ulike organisasjonsformer, og ber om at dette følges opp i praksis. Noe annet vil skape konkurransevridning mellom selskapsformer.

Et sentralt krav fra næringsdrivende er et enkelt og forutsigbart skattesystem. Med det foreslåtte opplegget får næringsdrivende fire

ulike skattemodeller å forholde seg til. I utviklingen fra start til modent selskap kan de komme til å gjennomgå alle fire modellene.

På den annen side ser vi det som positivt at regjeringen legger frem forslag til beskatning av deltakerlignede selskaper og enkeltpersonforetak slik at skattereformen kan tre i kraft samtidig for alle selskapsformer 01.01.06.»

Også *Finansnæringens Hovedorganisasjon* støtter i hovedsak utvalgets forslag til deltakermodell.

*Handels- og Servicenæringens Hovedorganisasjon (HSH)* uttaler:

«HSH tok, i samarbeid med flere andre næringsorganisasjoner, i brev til Finanskomiteen 18.05.04 opp behovet for å gjennomføre grundige konsekvensanalyser og nærmere vurderinger av alternative modeller til Finansdepartementets opprinnelige forslag til beskatning av enkeltpersonforetak og deltakerlignede selskaper, jf St.meld. nr. 29 (2003-2004). Vi syntes således at det var svært gledelig at Finansdepartementet nedsatte et utvalg til å utrede muligheten for å skattlegge personlig næringsdrivende ved uttak av overskudd fra foretaket.

Etter vår vurdering har Uttaksutvalget på kort tid gjennomført en grundig utredning i tråd med våre forventninger med hensyn til beskatning av deltakerlignede selskaper.»

*Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening (NARF)* har en tilnærmet likelydende merknad i sin uttalelse. NARF uttaler også:

«Etter vårt skjønn fremstår deltakermodellen – slik utvalget har beskrevet den – som relativt enkel å praktisere. Modellen bygger på mange av de samme prinsipper som aksjonærmodellen, noe som er positivt.

[—]

Vår hovedinnvending mot uttaksutvalgets forslag til deltakermodell er det forhold at modellen – etter hva vi kan se – legger opp til beskatning av lånefinansierte uttak.»

*Næringslivets Hovedorganisasjon (NHO)* uttaler:

«NHO er prinsipielt tilhenger av en uttaksmodell som gir eierne en valgfrihet når det gjelder beskatningstidspunkt. Samtidig bør modellene utformes slik at de gir størst mulig nøytralitet mellom selskapsformene.»

*Den norske Revisorforening* har følgende merknad:

«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.»

*Skattebetalerforeningen* uttaler:

«Skattebetalerforeningen vil innledningsvis berømme Uttaksutvalget for utredningen. Som Uttaksutvalget selv sier har det vært lagt vekt på å fremme forslag som er praktikable og fullstendige, noe de etter vår oppfatning har lykkes godt med. Vi synes videre det er positivt at Uttaksutvalget har tatt opp spørsmål som kan sies å ligge litt på siden av Uttaksutvalgets forholdsvise begrensede mandat. Ellers er det få overraskelser i Uttaksutvalgets utredning. De deler av skattereformen som allerede er vedtatt, har naturlig nok gitt vesentlige føringer for hva som kunne foreslås.

Skattebetalerforeningen har vært, og er fortsatt, kritisk til aksjonærmodellen og fritaksmetoden, jf. blant annet vårt høringsbrev til Skaugeutvalgets rapport, NOU 2003:9, (vår ref TFR 284/2003). Vi forholder oss imidlertid til at deler av skattereformen nå er vedtatt av Stortinget, og våre merknader til rapporten er gitt i lys av det.

Skattebetalerforeningen er opptatt av de ulike skattemodellene i størst mulig grad skal være nøytrale, og støtter derfor utvalgets forslag om en deltakermodell for deltakerlignede selskaper, som ligger nær opp til aksjonærmodellen for personlige aksjonærer. Vi er også enig i at en uttaksmodell ikke vil være hensiktsmessig for enkeltpersonforetak, og støtter forslaget om en modifisert delingsmodell for disse.

Samtidig vil vi også understreke viktigheten av at arbeidet med lavere skattesatser for arbeidsinntekt videreføres, slik at ikke satsforskjeller blir drakraft for skatteplanlegging.»

*Økonomiforbundet* har følgende synspunkt:

«Økonomiforbundet er positiv til utkastet vedrørende skattlegging av personlig næringsdrivende ved utdeling. Vi er derimot opptatt av at ved store endringer i lovverket må bransjen få tid til å sette seg inn i nytt regelverk. Regnskapsførerens hverdag består mye av rådgivning, og det er behov for å tilegne seg den nye kunnskapen. Vi anser det som viktig at regn-

skapsføreren får tid til faglig oppdatering slik at kunden får en tilfredsstillende veiledning.

Utover dette har vi ingen kommentarer til høringen.»

#### *Sparebankforeningen* uttaler:

«Det prinsipielle spørsmål vil være om det skal lages en beskatningsform for deltakerlignede selskaper som avviker fra det som skal gjelde for enkeltpersonforetak og som i stedet ligner på aksjonærmodellen.

Uten at vi skal gå spesielt inn på modellen med særskilt beskatning for deltakerlignede selskaper, vil vi påpeke at utvalget selv drøfter mange av de kompliserende faktorer med en slik modell. Det er et spørsmål om innføringen av to ulike modeller for beskatning av personlig næringsdrivende, en for enkeltpersonforetak og en for deltakerlignede selskaper, vil være hensiktsmessig. Hvordan modellene utformes, samt forholdet til aksjonærmodellen, må antas å få betydelige konsekvenser for hvordan den private næringsvirksomheten vil bli organisert.»

#### *Norges Bondelag* påpeker følgende:

«Med uttaksutvalgets utredning foreligger forslag til ny beskatningsmåte for deltakerlignede selskaper og enkeltpersonforetak. Norges Bondelag forholder seg i det følgende til at deler av skattereformen inklusiv en uttaksmo- dell for aksjeselskap allerede er vedtatt av Stortinget, og har på denne bakgrunn ingen motforestillinger mot de valg av modeller som utvalget har falt ned på. Som det fremkommer nedenfor er vi imidlertid av den oppfatning at forslagene til både deltakermodell og foretaksmodell må modifiseres slik at en oppnår nøytralitet mellom ulike beskatningsmodellene, samt unngår økt byråkrati og økte kostnader for den enkelte næringsdrivende.

[—]

Innføring av en uttaksmo- dell for deltakerlignede selskaper vil slik vi ser det, bidra til å skape større avstand mellom selskap og deltaker. Deltakelse i deltakerlignede selskaper blir enda mer kompleks, bl.a. fordi ordningen forutsetter mer detaljert behandling av transaksjoner mellom deltaker og selskap. For landbrukets mange mindre samarbeidsformer av ulik karakter, som f.eks. samarbeid mellom samboere eller samarbeid på tvers av generasjoner, vil deltakermodellen således innebære en mer komplisert organisering av virksomheten. Terskelen fra et enkeltpersonforetak til et deltakerlignet selskap blir markant større enn i dag.

Gitt at vi skal ha et skatteregime med to forskjellige beskatningsmodeller, både en kilde- modell og en uttaksmo- dell, er det ikke innlysende hvordan et ANS skal behandles. Selskapsformen står på mange måter i en mellomstilling mellom enkeltpersonforetak og AS. Mange land, f.eks. Danmark, har søkt å løse noen av disse utfordringene med valgfrie ordninger for ligning av næringsvirksomhet.

[—]

Videre må det sikres at særlig de mindre selskapene kan velge en enklere ligningsmo- dell. Eksempler på slike mindre selskaper er de mindre skogsameiene med aktivitet bare enkelte år, med flere mellomliggende år uten aktivitet eller inntekter.

Norges Bondelag ber derfor om at det vurderes en valgfri adgang til bruttoligning av mindre samarbeidsforetak/ansvarlige selskaper, dvs. at inntekter og kostnader fordeles direkte på deltakerne uten at det gjøres opp et regnskap for enheten/selskapet som sådan. Dersom aktiviteten som utøves innebærer virksomhet for den enkelte deltaker, vil han/hun bli regnskapspliktig og få beregnet personinntekt etter foretaksmodellen. Valg av ligningsmåte kan ev. være bindende for et visst antall år. Dette burde ikke skape administrative problemer, og antas også å kreve svært beskjeden lovregulering.»

## 1.6 Hvilke selskaper skal omfattes av deltakermodellen?

### 1.6.1 Forslag i NOU 2005:2

Utvalget foreslår at anvendelsesområdet for deltakermodellen skal tilsvare anvendelsesområdet for reglene om nettoligning av deltakerlignede selskaper i dag. Det vil si at reglene skal gjelde for ansvarlig selskap, kommandittselskap, indre selskap og partrederi. Særreglene om nettolignede sameier foreslås opphevet.

Utvalget har vurdert om deltakermodellen kun skal gjelde for registrerte selskaper. Utvalget viser til at det materielt sett kan foreligge et selskap uten at selskapet er registrert, eller uten at stiftelsesreglene i selskapsloven er fulgt. Det kan være en flytende overgang fra et tingsrettslig sameie eller fra et enkeltpersonforetak, til et deltakerlignet selskap. Praktiske hensyn kan derfor tilsi at deltakermodellen kun skal gjelde for registrerte selskaper.

Utvalget viser til at de fleste selskaper i praksis vil være registrert. Selskapene har en selskaps-



rettslig plikt til registrering. Etter foretaksregisterloven § 10-4 er det straffbart å ikke oppfylle meldeplikten for næringsdrivende selskaper.

I enkelte tilfeller vil selskapene ikke være registrert. Et registreringskrav vil medføre at deltakere i indre selskaper ikke lenger vil beskattes som selskapsdeltakere. Et indre selskap er et selskap som ikke opptrer som sådant overfor tredjemand, jf. selskapsloven § 1-2 første ledd. Dette vilkåret innebærer at et indre selskap ikke kan være registrert i enhetsregisteret eller foretaksregisteret. Utvalget mener deltakere i indre selskap bør skattlegges på linje med andre selskapsdeltakere. Indre selskaper må dokumentere særskilt overfor ligningsmyndighetene at de er selskap. Utvalget er for øvrig av den oppfatning at det bør vurderes å innføre en registreringsplikt også for indre selskaper.

På denne bakgrunn foreslår utvalget at det ikke skal være et vilkår for bruk av deltakermodellen at selskapet er registrert. Utvalget foreslår at gjeldende hovedbestemmelse om anvendelsesområdet for skattereglene om deltakerlignede selskaper i skatteloven § 10-40 første ledd, videreføres.

Utvalget viser til at grensen mellom passiv kapitalforvaltning og virksomhet er sentral ved vurderingen av om det foreligger et materielt selskap. Utvalget viser til at det på enkelte områder er gitt konkrete retningslinjer for hvordan denne grensen skal trekkes. Det gjelder blant annet ved utleie av fast eiendom. Utvalget mener det bør vurderes om tilsvarende retningslinjer bør utarbeides også på andre områder.

Etter skatteloven § 10-40 annet ledd gjelder reglene om deltakerlignede selskaper tilsvarende for sameiere, når en felles utnyttelse av sameietingen er rettet mot andre enn sameierne og denne bruken ikke er uvesentlig i forhold til sameiernes egen bruk («nettolignede sameier»). Utvalget foreslår at særreglene om nettolignede sameier oppheves. Utvalget begrunner forslaget med at bruken av deltakermodellen og dermed ekstra-beskatning av deltakerne, bør forutsette at det foreligger virksomhet. Ved passiv kapitalforvaltning bør deltakerne ikke ekstrabeskattes. Reglene om nettolignede sameier innebærer at reglene om deltakerlignede sameier kan få anvendelse også ved passiv kapitalforvaltning, og bør derfor ikke videreføres i deltakermodellen.

Utvalget viser til at avgrensning av deltakermodellens anvendelsesområde for særskilte foretaksformer, reiser «en rekke tekniske spørsmål om hvorvidt modellen er gjennomførbar og hen-

siktsmessig for slike». Som eksempel viser utvalget til samarbeidsavtaler i petroleumsvirksomheten som nevnt i selskapsloven § 1-1 fjerde ledd. Utvalget går ikke nærmere inn på disse spørsmålene, og lar det være opp til departementet å utrede dem nærmere.

Det vises til utvalgets gjennomgang av disse spørsmålene i kapittel 6 i NOU 2005: 2.

### 1.6.2 Høringsinstansenes synspunkter

*Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening (NARF)* uttaler:

«Uttaksutvalget foreslår at det avgjørende for å falle inn under deltakermodellen bør gå på hvorvidt aktiviteten er virksomhet eller passiv kapitalavkastning. Vi støtter dette forslaget, men vil bemerke at dette utvilsomt vil avstedkomme et ikke ubetydelig antall vanskelige grensedragninger. Vi slutter oss derfor til utvalgets bemerkning om at det vil være fordelaktig om momentene for slike vurderinger får klarere hjemmel i skatteloven.»

*Norges Bondelag* har følgende merknad:

«Dersom deltakermodellen innføres, må kriteriene for hva som anses som næringsvirksomhet også vurderes. Selv om aktivitet ikke lenger skal være et vilkår for ekstra beskatning, er det desto viktigere å understreke at aktivitet er et viktig moment ved vurderingen av hva som er næringsvirksomhet.»

*Skattebetalerforeningen* uttaler:

«Denne grensen mellom passiv kapitalplassering og virksomhet, er og blir en svært viktig grense i skatteretten. En grensedragning som er så viktig, bør etter vår oppfatning reguleres nærmere i lov- eller forskriftstekst. En lovregulert definisjon vil gjøre det enklere både for skattyterne og rådgiverne.

[—]

Vi har kjennskap til sameier som – av en eller annen praktisk årsak – formelt er registrert som deltakerlignet selskap, men som ikke er et selskap i skattemessig sammenheng. Dette er typisk sameie som ikke driver kapitalplassering i så stort omfang at det kan betraktes som virksomhet. Årsaken til at disse likevel er formelt registrert, kan for eksempel være at banken har krevd en registrering i forbindelse med innvilgelse av lånesøknad. I disse tilfellene vil det slå svært uheldig ut dersom deltakermodellen skulle benyttes.

Etter vår oppfatning bør det presiseres i lov- eller forskriftstekst at det er de faktiske forhold som er avgjørende – ikke den formelle registreringen.»

*Huseiernes landsforbund* har følgende merknad vedrørende deltakermodellen og sameier:

«At sameier som ikke driver næring kun skal omfattes av reglene for passiv kapitalplassering må under enhver omstendighet være riktig. Men i forhold til spørsmålet om det drives næring eller ikke, er det etter vår oppfatning et bedre alternativ å se på de enkelte deltakeres forhold fremfor sameiets forhold.»

*Skattedirektoratet* støtter utvalgets forslag om å gi sjablonregler for når det foreligger økonomisk virksomhet i skattelovens forstand. Skattedirektoratet uttaler:

«Direktoratet støtter forslaget ut fra administrative og rettsikkerhetsmessige 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.

[–]

Det er naturlig at arbeidet tar utgangspunkt i momenter som er utviklet i rettspraksis, ligningspraksis og juridisk teori.»

Skattedirektoratet viser til teksten om dette i Lignings-ABC 2004 side 718 flg., og foreslår at dette kan være utgangspunkt for en eventuell forskriftsregulering.

Skattedirektoratet uttaler videre:

«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 praktikabel 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 mv., 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 lignes 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.

[—]

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.»

#### *Ligningsutvalget og Norsk Øko-forum uttaler:*

«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 107 indre selskaper. Det reelle omfang er ukjent, men det bør kunne legges til grunn at et betydelig antall selskaper ikke er kjent for ligningsmyndighetene, og av denne grunn kan bli undergitt feilaktig ligning. Vi er derfor av den oppfatning at det av

oppfølgingsmessige hensyn bør innføres registreringsplikt for indre selskap.

[—]

Av ligningsadministrative årsaker vil det uten tvil være en fordel om samtlige registrerte selskaper omfattes av deltakermodellen, men en slik forståelse vil trolig få urimelige og utilsiktede konsekvenser.

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

[—]

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 problematisk, 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. Vi støtter derfor forslaget om at deltakermodellen ikke skal gis anvendelse på nettolignede sameier som ikke utøver virksomhet.»

#### **1.6.3 Departementets vurderinger og forslag**

Departementet foreslår at gjeldende hovedbestemmelse om anvendelsesområdet for skattereglene om deltakerlignede selskaper videreføres, jf. gjeldende skattelov § 10-40 første ledd. Det innebærer i utgangspunktet at deltakermodellen får samme anvendelsesområde som gjeldende

regler om skattlegging av deltakerlignede selskaper. Etter denne bestemmelsen gjelder reglene for deltakere i ansvarlig selskap, kommandittselskap, indre selskap, partrederi og for stille deltakere.

Gjeldende skatteregler for deltakerlignede selskaper omfatter ikke bare registrerte selskaper, men gjelder for alle materielle deltakerlignede selskaper uavhengig av registrering. Utvalget foreslår en videreføring av gjeldende løsning slik at registrering ikke er avgjørende. Departementet slutter seg til utvalgets vurderinger og forslag på dette punktet. For selskaper som ikke er registrert, forutsettes det at selskapene særskilt godtgjør overfor ligningsmyndighetene at de materielle betingelsene for å være selskap er oppfylt. Det vil si en videreføring av gjeldende praksis for indre selskaper.

Departementet slutter seg til utvalgets vurdering av at det bør vurderes å innføre registreringsplikt for indre selskaper. Det fremmes ikke forslag om registrering av indre selskap i denne proposisjonen, men Finansdepartementet vil vurdere dette spørsmålet nærmere i samråd med Justisdepartementet.

Det kan forekomme at aktiviteten i et registrert selskap opphører, uten at selskapets registrering bortfaller eller selskapet formelt avvikles. I slike tilfeller oppstår spørsmålet om registreringen skal være avgjørende i forhold til bruk av deltakermodellen, eller om ligningsmyndighetene skal foreta en nærmere vurdering av om de materielle vilkårene for å være selskap er oppfylt. Det er en klar presumsjon for at registrerte selskaper oppfylder de materielle vilkårene for å være selskap. Departementet legger til grunn at deltakermodellen vil bli benyttet på alle registrerte deltakerlignedes selskaper, uten nærmere overprøving av om de materielle selskapsvilkårene er oppfylt.

De foreslåtte reglene innebærer at et sentralt kriterium blir om det materielt sett foreligger et selskap eller ikke. Ved denne vurderingen er det avgjørende hvorvidt aktiviteten er å anse som virksomhet eller som passiv kapitalforvaltning. I sistnevnte tilfelle vil det ikke foreligge et selskap. Utvalget påpeker i denne sammenheng at det vil være en fordel om regelverket kan gi klarere anvisning på hvordan skillet skal trekkes.

Departementet er enig i at det kan være fordelaktig med konkrete anvisninger på hva som skal anses som næringsvirksomhet, tilsvarende de anvisningene som er gitt med hensyn til eiendomsforvaltning. Slike anvisninger må imidlertid kun være veiledende, og ikke angi eksakte gren-

ser for hva som skal anses som næringsvirksomhet. Den endelige klassifiseringen vil bero på en helhetsvurdering, basert på fortolkning av regelverket, rettspraksis, juridisk litteratur mv. At den konkrete beskrivelsen kun er et utgangspunkt for en nærmere vurdering, fremgår eksempelvis klart av de retningslinjene som er gitt i Lignings-ABC for når eiendomsforvaltning kan anses som virksomhet. Tilsvarende anvisninger på grensen mellom kapitalforvaltning og virksomhet kan også tenkes gitt for annen aktivitet. Departementet vil imidlertid påpeke at slike retningslinjer er særlig aktuelle ved eiendomsforvaltning, hvor det er en forholdsvis direkte sammenheng mellom størrelsen mv. på utleiearealer og den aktiviteten som er utført. Ved andre former for aktivitet vil det oftest ikke foreligge tilsvarende målbare kriterier. Departementet vil imidlertid i samråd med Skattedirektoratet vurdere nærmere om det kan være grunnlag for å gi flere konkrete eksempler i Lignings-ABC på grensen mellom kapitalforvaltning og virksomhet.

Departementet slutter seg til utvalgets vurderinger av skatteloven § 10-40 annet ledd om nettoligning av sameier, og vurderingene av denne bestemmelsen i Skattedirektoratets høringsuttalelse. I departementets lovforslag er denne bestemmelsen ikke videreført.

Deltakermodellens anvendelsesområde for særskilte foretaksformer, reiser enkelte spørsmål. I gjeldende skattelov er reglene om skattlegging av deltakerlignede selskaper avgrenset mot visse foretaksformer, jf § 10-40 tredje ledd. Første punktum i denne bestemmelsen gjelder samarbeidsavtaler i petroleumsvirksomheten. Etter selskapsloven § 1-1 fjerde ledd annet punktum gjelder selskapsloven ikke for samarbeidsavtaler knyttet til tillatelse gitt i medhold av petroleumsløven, jf. blant annet petroleumsløven §§ 3-3 fjerde ledd og 4-3. Dette gjelder selv om avtalene etter sitt innhold innebærer at det foreligger et (ansvarlig) selskap. Tilsvarende er disse samarbeidsavtalene unntatt fra de alminnelige reglene om skattlegging av deltakere i deltakerlignede selskaper i skatteloven § 10-40, jf. gjeldende bestemmelse tredje ledd første punktum. Etter gjeldende regler skattlegges deltakerne i samarbeidsavtalene i stedet etter en bruttometode. Det betyr at inntekter og kostnader knyttet til virksomheten som omfattes av samarbeidsavtalene, tilordnes den enkelte deltaker direkte.

Annet punktum i § 10-40 tredje ledd gjør unntak for selskaper og sameier som driver produksjon av vannkraft når deltakerne selger det

vesentlige av kraftproduksjonen på selvstendig basis. Slike foretak skal i stedet lignedes etter en bruttometode. Bakgrunnen for at disse bruttolignes er ligningstekniske hensyn. Ved nettoligning ville en måtte verdsette alle uttak av kraft til markedsverdier for å kunne skattlegge selskapet for uttaket. Videre kan det i enkelte tilfeller være problematisk å avgjøre om samarbeid om kraftproduksjon er organisert i form av sameie, eller om det bare foreligger en gjensidig bebyrdende avtale mellom kraftverkseier og en annen part om kjøp av kraft til selvkost etter nærmere bestemmelser. I det siste tilfelle vil det ikke kunne foretas deltakerligning, verken brutto eller netto. Også ved ekstrabeskatning av slike produksjonsfelleskap ville en støte på lignede problemer og grensedragninger. Departementet mener derfor at begrunnelsen for bruttoligning tilsier at slike selskaper eller sameier ikke skal omfattes av deltakermodellen. Reglene om skattlegging ved utdeling og skjerming i deltakermodellen gjelder dessuten kun for personlige deltakere, og de fleste deltakere i produksjonsfelleskap er selskaper eller kommuner.

Departementet legger til grunn at innføringen av deltakermodellen ikke bør medføre noen endring av de omtalte avgrensningene i skatteloven § 10-40 tredje ledd. En tilsvarende avgrensning av reglenes anvendelsesområde foreslås videreført, jf. forslaget til § 10-40 annet ledd i skatteloven.

## 1.7 Bør selskapene bli egne skattesubjekter?

### 1.7.1 Forslag i NOU 2005:2

Uttaksutvalget foreslår at deltakerlignede selskaper fortsatt skal deltakerlignes etter en nettometode. Utvalget viser til at enkelte hensyn isolert sett kan tilsi at selskapene bør bli egne skattesubjekter. Beskatningen av forskjellige selskapstyper vil da bli mer lik, og at det vil kun være en part å forholde seg til for ligningsmyndighetene ved den ordinære beskatningen (og ikke hver enkelt deltaker).

Utvalget mener likevel at andre hensyn må være utslagsgivende. Utvalget legger særlig vekt på at dersom selskapene blir egne skattesubjekter, medfører dette innskrenket adgang til å samordne underskudd mellom selskap og deltaker. I deltakerlignede selskaper er det i dag full adgang til å samordne inntektene fra driften av selskapet og deltakerens øvrige inntekts- og fradragsposter

(med unntak for en fradragsbegrensningsregel for kommandittister og stille deltakere). Underskudd ved selskapsdriften vil dermed redusere skatten for skattyteren for det året underskuddet er oppstått. For selskaper som er egne skattesubjekter, er det derimot ikke adgang til å overføre underskudd på deltakernes hender, men underskuddet må fremføres etter skatteloven § 14-6.

Etter utvalgets vurdering bør det finnes en selskapsform som gir anledning til uinnskrenket skattemessig inntektssamordning mellom selskap og deltaker. Etter utvalgets vurdering vil en opphevelse av denne samordningsadgangen være en innstramming som bryter med intensjonene i mandatet. Utvalget viser i denne forbindelse til mandatets punkt 2 første avsnitt hvor det fremgår at rammebetingelsene for nyskaping og oppstartvirksomhet (gründervirksomhet) skal ivaretas ved den valgte løsningen.

Utvalget mener at dersom selskapene blir egne skattesubjekter, må det gis særregler som sikrer at samordningsadgangen opprettholdes. Særreglene må i så fall begrunnes med at deltakerne ikke har noen ansvarsbegrensning. Med videreføring av gjeldende regler om deltakerligning, vil det imidlertid ikke være behov for slike særregler, noe som klart taler for fortsatt deltakerligning.

Utvalget viser også til at deltakerligning («partnership taxation») av selskaper med ubegrenset ansvar er gjennomført i de fleste andre land. Å gjøre selskapene til egne skattesubjekter, vil bryte med internasjonal praksis.

Etter utvalgets vurdering av det også grunn til å legge en viss vekt på at det gjeldende system med deltakerligning etter en nettometode er godt innarbeidet.

Det vises til utvalgets gjennomgang av dette spørsmålet i kapittel 7 i NOU 2005: 2.

### 1.7.2 Høringsinstansenes synspunkter

*Bedriftsforbundet* er enig i at deltakerligning etter nettometode bør opprettholdes for å sikre fortsatt adgang til samordning av inntekt mellom deltaker og selskap.

Også *Skattebetalerforeningen* støtter forslaget om fortsatt deltakerligning, og uttaler:

«Den foreslåtte beskatningsmåten for deltakerlignede selskap – deltakermodellen – er tilnærmet lik den allerede innførte aksjonærmodellen for personlige aksjonærer i aksjeselskap. Derfor vil det avgjørende skillet mellom aksjeselskap og deltakerlignede selskap nettopp

være at aksjeselskaper er selvstendig skatte-subjekt, mens deltakerlignede selskaper ikke er det. Blir dagens deltakerlignede selskap omgjort til egne skattesubjekt, vil det eksempelvis ikke være mulighet for deltakeren å føre underskudd fra selskapet mot eventuell annen inntekt han har.

Vi mener at reglene for deltakerligning bør videreføres, ellers vil ansvarlige selskap på sikt bli en nærmest uaktuell selskapsform og skattyterne har i praksis ikke annen selskapsform å velge enn aksjeselskap og enkeltpersonforetak.»

*Ligningsutvalget og Norsk Øko-forum uttaler:*

«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 forhold 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.

[—]

Etter vår 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.

[—]

Vi er imidlertid oppmerksom på at disse problemstillingene har vært utenfor gruppens mandat.

System for ligning av næringsdrivende (SLN) har for tiden ikke tilstrekkelige tekniske

løsninger for å ivareta ulike problemstillinger innenfor dagens regelverk og det er heller ikke 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.

[—]

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. Vi 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.»

### 1.7.3 Departementets vurderinger og forslag

Departementet slutter seg til utvalgets vurderinger og konklusjoner vedrørende fortsatt deltakerligning etter en nettometode. Departementet viser til at utvalgets konklusjon på dette punktet er sammenfallende med departementets anbefaling i skattemeldingen, jf. St.meld. nr. 29 (2003-2004) avsnitt 9.5.1.

Det vises til § 10-41 i departementets lovfor-slag.

## 1.8 Beskatning av deltakerne ved utdeling

### 1.8.1 Hvilke deltakere skal beskattes ved utdeling?

#### 1.8.1.1 Forslag i NOU 2005:2

Utvalget foreslår at kun personlige deltakere beskattes ved utdeling etter deltakermodellen. Bakgrunnen for dette forslaget er hensynet til å unngå kjedebeskatning ved denne beskatningen.

Dersom det ikke ble gjort unntak for aksjeselskap, ville det bli ny beskatning etter aksjonærmodellen ved utbetaling til en personlig aksjonær som direkte eller indirekte eier aksjer i aksjeselskapet. For deltakerlignede selskaper som deltar i et annet deltakerlignet selskap, vil unntaket ikke ha betydning, fordi selskapet ikke er egen skattyter.

Bruk av deltakermodellen i selskapsstrukturer

med både deltakerlignede selskaper og aksjeselskaper, reiser spørsmål om forholdet mellom deltakermodellen og aksjonærmodellen. Utvalget foreslår at deltakermodellen skal benyttes hvor en personlig deltaker direkte eier andel i et deltakerlignet selskap. Aksjonærmodellen vil gjelde hvor en personlig aksjonær direkte eier aksje i et aksjeselskap. Indirekte eierskap vil ikke ha noen betydning i forhold til hvilken modell som skal benyttes.

Utvalget viser til at deltakermodellen muliggjør enkelte forenklinger ved bruk av fritaksmetoden i selskapsstrukturer med både aksjeselskap og deltakerlignet selskap. Forenklingene er mulige fordi metoden for gevinstbeskatning i hovedsak er lik i deltakermodellen og aksjonærmodellen. Etter utvalgets vurdering muliggjør deltakermodellen en utvidelse av fritaksmetodens anvendelsesområde, slik at fritaksmetoden også i visse tilfeller skal gjelde direkte for deltakerlignet selskap. På samme måte som ved aksjeselskaper, kan beskatningen unnlates på selskapsnivå fordi den senere tas igjen ved utdeling til eier.

Etter utvalgets vurdering kan fritaksmetodens anvendelsesområde utvides til å omfatte tilfeller der et aksjeselskap realiserer andel i et deltakerlignet selskap. Utvalget foreslår at oppregningen av kvalifiserende objekter i skatteloven § 2-38 annet ledd utvides til å omfatte realisasjonsgevinst og –tap på andel i selskap som nevnt i skatteloven § 10-40 første ledd.

Aksjeselskapets gevinst eller tap på andel i deltakerlignet selskap omfattes da direkte av fritaksmetoden. En slik utvidelse av fritaksmetodens anvendelsesområde vil ha stor praktisk betydning. Utvidelsen vil innebære at hele gevinsten unntas fra beskatning på selskapsdeltakers hånd, uavhengig av om gevinsten gjenspeiler aksjeverdier eller andre verdier i det solgte selskapet.

Det vises til utvalgets gjennomgang av disse spørsmålene i avsnitt 8.1 i NOU 2005: 2.

#### 1.8.1.2 Høringsinstansenes synspunkter

*Advokatforeningen* uttaler:

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

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

*Ligningsutvalget* og *Norsk Øko-forum* støtter, basert på et ligningsadministrativt synspunkt, at også gevinst/tap ved realisasjon av andeler omfattes av fritaksmetoden. Disse påpeker imidlertid følgende:

«Det kan likevel ikke utelukkende 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 illojal, og en 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. Vi ser umiddelbart enkelte praktiske og oppfølgingsmessige problemer i saker med både personlige deltakere og selskapsdeltakere.

Det er under alle omstendigheter helt nødvendig at skjemaene, både næringsoppgaven og selskapsoppgaven og deltakeroppgaven blir utarbeidet med henblikk på et klart skille på de skattemessige forskjeller mellom de ulike deltakergrupper.»

*Skattebetalerforeningen* har følgende merknad:

«Kun personlige deltakere er foreslått ekstrabeskattet etter deltakermodellen. Dette er etter vår mening en helt naturlig avgrensning. Fritaksmetoden er for øvrig foreslått utvidet til å omfatte tilfeller der aksjeselskap realiserer andel i deltakerlignede selskap. Det har vi ingen bemerkninger til.»

*Skattedirektoratet uttaler:*

«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.»

*1.8.1.3 Departementets vurderinger og forslag*

Departementet slutter seg til utvalgets forslag om at kun personlige deltakere skal beskattes ved utdeling. At selskapsdeltakere ikke beskattes, er nødvendig for å unngå kjedebeskatning. Det vises til forslag til § 10-42 i skatteloven, jf. særlig avgrensningen til personlig deltaker i bestemmelsens første ledd.

Departementet slutter seg også til utvalgets vurderinger av forholdet mellom deltakermodellen og aksjonærmodellen. Det vil si at deltakermodellen skal gjelde for (personlige) deltakere som direkte eier en andel i et deltakerlignet selskap, mens aksjonærmodellen skal gjelde i forhold til det aksjeselskapet en aksjonær direkte eier aksje i. Indirekte eierskap vil ikke ha betydning i forhold til hvilken modell som skal benyttes.

*Aksjeutbytte* til et deltakerlignet selskap som eier aksjer, reiser særlige spørsmål. Departementet foreslår at utbyttet skal holdes utenfor ved nettoligningen av det deltakerlignede selskapet, og ikke inngå i den løpende overskuddsbeskatningen hos deltakerne. Dette må ses i sammenheng med at utbyttet allerede er skattlagt som alminnelig inntekt hos det utdelende aksjeselskapet.

Er deltakeren en person, vil utbyttet bli beskattet på deltakerens hånd når det utdeles, for den delen som overstiger skjerming. Det vil si ordinær beskatning etter deltakermodellen.

Er deltakeren et aksjeselskap, følger det av fritaksmetoden at utbyttet skal unntas fra beskatning. Utbyttet vil bli beskattet når inntekten tilfaller personlig eier i aksjeselskapet eller underliggende selskap etter aksjonærmodellen eller deltakermodellen.

Departementet foreslår at det presiseres i skatteloven § 10-41 at utbytte fra aksjeselskap skal holdes utenfor ved fastsettelsen av alminnelig inntekt etter denne bestemmelsen. En slik presisering er nødvendig for å unnta utbytte fra ordinær beskatning hos deltakere som ikke er omfattet av fritaksmetoden, dvs. personlige deltakere. Etter lovforslaget skal annet selskap som nevnt i skatteloven § 2-38 første ledd a til c være likestilt med aksjeselskap, og skatteloven § 2-38 tredje og fjerde ledd gis tilsvarende anvendelse. Det vises til forslaget til annet ledd i skatteloven § 10-41.

Utvalget foreslår at fritaksmetoden skal utvides til å omfatte realisasjonsgevinster og -tap på andeler i deltakerlignede selskaper. Utvidelsen vil innebære at hele *realisasjonsgevinsten/-tapet* på selskapsdeltakerens hånd omfattes av fritaksmetoden.

I prinsippet omfatter fritaksmetoden på objekt-siden aksjeinntekter uavhengig av om de er eiet direkte eller indirekte. Dette innebærer at inntekter på aksjer kan omfattes av fritaksmetoden også når aksjene eies via et deltakerlignet selskap. Uten et fritak på hele gevinsten ved realisasjon av andel i mellomliggende deltakerlignet selskap, måtte det foretas en fordeling av gevinsten eller tapet på andelen. Fordelingen måtte skje slik at gevinst/tap som gjenspeiler aksjeverdier i det deltakerlignede selskapet, ble skilt fra gevinst/tap som gjenspeiler andre verdier i den solgte andelen. En slik fordeling ville være svært komplisert å gjennomføre, jf. avsnitt 8.1 i NOU 2005:2.

Dersom fritaksmetoden utvides, vil en slik fordeling av realisasjonsgevinst/-tap være unødvendig, og hele realisasjonsgevinsten/tapet vil bli unntatt fra beskatning på selskapsdeltakerens hånd. Dersom gevinsten senere deles ut til personlig deltaker/eier i eierkjeden, vil den bli beskattet etter skjermingsmetoden.

Utvalgets forslag på dette punktet gir etter departementets vurdering en viktig forenkling.

Departementet foreslår derfor at fritaksmetodens anvendelsesområde utvides til å omfatte tilfeller der et aksjeselskap realiserer andel i et del-



takerlignet selskap som nevnt i skatteloven § 10-40 første ledd eller i et tilsvarende utenlandsk selskap. Utvidelsen gjennomføres ved en utvidelse av oppregningen av kvalifiserende objekter under fritaksmetoden, jf. forslag til ny bokstav b i skatteloven § 2-38 annet ledd.

Enkelte finansielle instrumenter utleder sine økonomiske virkninger fra et underliggende objekt. Det må da tas stilling til om instrumentet skal beskattes som et selvstendig objekt (separat beskatning) eller sammen med instrumentets underliggende objekt (integrrert beskatning). Dette gjøres normalt ut fra en konkret vurdering av instrumentets karakter. Etter skatteloven § 9-10 skal imidlertid finansielle opsjoner alltid skattlegges separat.

I gjeldende § 2-38 annet ledd b fremgår det at gevinst og tap på finansielle instrumenter med kvalifiserende eierandel som underliggende objekt, jf. § 2-38 annet ledd a, omfattes av fritaksmetoden. Bakgrunnen for denne bestemmelsen er et ønske om å legge til rette for bruk av finansielle instrumenter til sikring og risikostyring, jf. Ot.prp. nr. 1 (2004-2005) avsnitt 6.5.2.4. Bestemmelsen innebærer at det avgjørende for om fritaksmetoden kommer til anvendelse for gevinst og tap på finansielle instrumenter, er om gevinst og tap på den underliggende eierandel ville vært omfattet av fritaksmetoden. Den alminnelige sontringen mellom instrumenter som beskattes henholdsvis separat eller integrrert med det underliggende objekt, herunder bestemmelsen i skatteloven § 9-10, vil således ikke være avgjørende.

Uttaksutvalget har ikke berørt denne problemstillingen i forbindelse med forslaget om utvidelse av fritaksmetodens objektive anvendelsesområde.

Det er mindre vanlig å sikre investeringer i eierandeler i deltakerlignede selskap med finansielle instrumenter enn eierandeler i aksjeselskap mv. Det vil likevel kunne forekomme at det benyttes eksempelvis opsjoner med en andel i et kommandittselskap som underliggende objekt. Når gevinst og tap på slike deltakerandeler gjøres til kvalifiserende objekt under fritaksmetoden, oppstår spørsmålet om finansielle instrumenter med slike eierandeler som underliggende objekt skal omfattes av fritaksmetoden direkte, eller om fritaksmetodens anvendelse skal være betinget av at instrumentet etter de generelle bestemmelser skal undergis integrrert beskatning med det underliggende objekt.

Departementet legger til grunn at behovet for

å legge til rette for bruk av finansielle instrumenter i sikringsøyemed ved investering i deltakerlignede selskap er lite i forhold til behovet ved investering i aksjer mv. Opsjoner med deltakerandel som underliggende objekt faller for øvrig utenfor bestemmelsen i skatteloven § 9-10 og vil derfor kunne være omfattet av fritaksmetoden der det skal skje integrrert beskatning etter de alminnelige regler. Fritaksmetoden foreslås således ikke å gis direkte anvendelse på finansielle instrumenter med deltakerandeler som underliggende objekt.

Departementet foreslår at gjeldende bokstav b i skatteloven § 2-38 annet ledd blir ny bokstav c.

I skatteloven § 2-38 tredje ledd er det gitt bestemmelser som avgrensner fritaksmetodens anvendelse på utenlandsinvesteringer.

Når det gjelder aksjeinntekter innvunnet av det *deltakerlignede selskapet*, volder avgrensningene i tredje ledd ikke problemer. Slike inntekter til det deltakerlignede selskapet skal ved skattleggingen av kvalifiserende selskapsdeltaker omfattes av fritaksmetoden i den grad utbyttet/gevinsten stammer fra selskaper hjemmehørende i EØS, eventuelt fra direkteinvesteringer i selskaper hjemmehørende i høyskattland utenfor EØS, jf. skatteloven § 2-38 annet og tredje ledd. Dette skjer i praksis ved at kvalifisert *utbytte* holdes utenfor nettoligningen av kvalifiserende selskapsdeltaker og at fritaksmetoden anvendes direkte på den del av utbyttet som tilordnes selskapsdeltakeren. *Gevinster/tap* blir i utgangspunktet medregnet i nettoresultatet som skal fordeles til beskatning på andelshaverens hånd. Den del av nettoresultatet som tilordnes kvalifiserende selskapsdeltakere, må reduseres for andel av inntektsført aksjegevinst og forhøyes med andel av fradragsført aksjetap. Hvor det *deltakerlignede selskapet* er hjemmehørende, er da i prinsippet uten betydning (transparensynspunktet).

Uttaksutvalget la til grunn at ved en utvidelse av § 2-38 annet ledd til å omfatte *realisasjon av andeler i deltakerlignede selskaper*, måtte avgrensningskriteriene i § 2-38 tredje ledd gjelde tilsvarende. For aksjeinntekter/-tap som materialiserer seg ved slik realisasjon av andelen, blir imidlertid avgrensningene i tredje ledd ikke treffende. I prinsippet skal det avgjørende for om en aksjeinntekt kvalifiserer som objekt under fritaksmetoden være om aksjeinntekten stammer fra en investering i et EØS-land, eventuelt fra en direkteinvestering i et land som ikke faller inn under definisjonen av lavskattland. Dersom man skulle legge kriteriene i tredje ledd likelydende til grunn for utenlandske deltakerlignede selskaper som for

utenlandske aksjeselskaper, dvs. at det avgjørende for fritaksmetodens anvendelse skulle være om det *deltakerlignede selskapet* var hjemmehørende innen EØS (eventuelt innen høyskatteland utenfor EØS ved direkteinvestering) ville eventuelle aksjeinntekter som stammer fra land utenfor EØS og fra lavskattland, automatisk bli omfattet av fritaksmetoden ved realisasjon av andeler i kvalifiserte deltakerlignede selskaper. Beskatningen av aksjeinntekter fra lavskattland/land utenfor EØS ville dermed bli forskjellig ut fra om selskapet solgte en aksje som ble eid direkte i et annet aksjeselskap eller om aksjen i det andre selskapet var eid gjennom et deltakerlignet selskap. Tilsvarende ville aksjeinntekter som i utgangspunktet var kvalifiserende objekter under fritaksmetoden (fordi investeringene for eksempel var foretatt i land innenfor EØS), ikke automatisk være omfattet av fritaksmetoden dersom det deltakerlignede selskapet var hjemmehørende utenfor EØS. Også i dette tilfellet ville beskatningen ved realisasjon av direkte eiet aksje bli forskjellig fra beskatningen ved realisasjon av aksjeverdier gjennom salg av deltakerandel.

For å sikre at fritaksmetoden kommer til anvendelse uavhengig av om inntekten innvinnes direkte eller gjennom deltakerlignet selskap, bør det avgjørende kriterium i stedet være hvorvidt det deltakerlignede selskapet som andelen realiseres fra, har aksjeverdier som er omfattet av § 2-38 annet ledd, jf. tredje ledd bokstavene a-d. Departementet foreslår at en slik regel tas inn en ny bokstav e som da sammenholdt med første ledd, annet ledd bokstav b og fjerde ledd flg. uttømmende vil regulere kriteriene for fritaksmetodens anvendelse ved realisasjon av andel i deltakerlignet selskap.

Av hensyn til det problematiske i å foreta en fordeling av gevinsten/tapet på andelen slik at gevinst/tap som gjenspeiler kvalifiserende aksjeverdier i det deltakerlignede selskapet blir skilt fra gevinst/tap som knytter seg til andre verdier i den solgte andelen (jf. ovenfor), foreslår departementet at fritaksmetodens anvendelse knyttes til en sjablon. Forslaget i bokstav e innebærer at kun realisasjon av andeler i deltakerlignede selskaper hvis verdi av aksjer mv. hjemmehørende i lavskattland og porteføljeaksjer mv. i selskaper hjemmehørende utenfor EØS til sammen ikke overstiger 10 prosent av de totale aksjeverdier, skal være omfattet av fritaksmetoden. Avgjørende for verdifastsettelsen bør være markedsverdiene på tidspunktet for realisasjonen av andelen. Departementet vil vurdere hvorvidt det er behov for for-

skrifter for å presisere innholdet i denne bestemmelsen.

Utvidelsen av fritaksmetodens objektive anvendelsesområde må ses i sammenheng med innføringen av deltakermodellen, som trer i kraft fra og med inntektsåret 2006. Endringene i § 2-38 foreslås derfor å gis virkning fra samme tidspunkt.

## 1.8.2 Inntektsgrunnlag ved beskatning ved utdeling

### 1.8.2.1 Beskatning som personinntekt eller som alminnelig inntekt?

*Forslag i NOU 2005:2*

Det første spørsmålet utvalget vurderer i tilknytning til inntektsgrunnlaget ved beskatning ved utdeling, er om dette skal være beregnet personinntekt eller alminnelig inntekt.

Etter utvalgets oppfatning taler de sterkeste hensyn for at beskatningen skal skje i alminnelig inntekt. Hensyn som utvalget mener taler for dette er:

- Både aktive og passive personlige deltakere skal beskattes. Personinntektsberegning for passive selskapsinvestorer vil være et klart brudd med den tradisjonelle bruken av dette inntektsbegrepet. Etter utvalgets vurdering er det lite konsistent at inntekt fra passiv kapitalforvaltning skal anses som personinntekt og inngå i grunnlaget for pensjonsgivende inntekt. Ved å gjennomføre beskatningen i alminnelig inntekt, kan den tradisjonelle avgrensningen av personinntektsbegrepet videreføres.
- Etter utvalgets vurdering ivaretas behovet for forutberegnelighet og stabilitet best ved bruk av alminnelig inntekt som inntektsgrunnlag. Utvalget mener det må legges stor vekt på forutsigbarhet med hensyn til selskapsinvesteringer. Utvalget viser til at skattesatsen på alminnelig inntekt har stått uendret siden inntektsbegrepet ble innført ved skattereformen 1992. Skattesatsene for personinntekt har derimot vært endret en rekke ganger, med en klar utvikling i retning av skjerpet toppskatt.
- Utvalget mener det er hensiktsmessig med samme satsstruktur for alle typer selskaper på den ene side, og for lønnstakere og selvstendig næringsdrivende på den annen side. Det gjelder særlig dersom maksimal marginalsattesats i personbeskatningen blir høyere enn 48,16 pst., som er marginalsattesatsen etter aksjonærmodellen og etter utvalgets forslag til

deltakermodell. Lik satsstruktur for alle typer selskaper vil gi færre skattemessige incentiver med hensyn til valg av selskapsform.

- Utvalget viser til at beskatning i alminnelig inntekt kombinert med mulighet for uttak av særskilt godtgjørelse for innsats etter selskapsloven § 2-26 første ledd, vil gi aktive deltakere tilsvarende adgang til å fordele beskatningen mellom alminnelig inntekt og personinntekt som i aksjonærmodellen (ved uttak av lønn fra aksjeselskap).
- Beskatning ved utdeling innebærer at skattyter selv kan bestemme tidfestingen av inntekten. For å unngå skatteplanlegging bør derfor utdelingsbeskatning skje i et inntektsgrunnlag med flat satsstruktur, dvs. i alminnelig inntekt.
- Bruk av personinntekt som inntektsgrunnlag, kan medføre komplikasjoner i utenlandsforhold. Fordi personinntekt gir grunnlag for fastsettelse av pensjonsgivende inntekt og er grunnlag for beregning av trygdeavgift, vil det ikke være tilstrekkelig å løse spørsmål om nasjonal beskatningsrett mv. ved bruk av skatteavtaler. I tillegg må trygdekonvensjoner trekkes inn. Det innebærer at rettskildebildet forvanskes betydelig i utenlandsforhold. Ved å knytte ekstrabeskatningen til alminnelig inntekt, unngås denne kompliserende faktoren.
- For alderspensjonister vil tillegg i personinntekten kunne gi avkortning av alderspensjonen. Dette problemet kan løses med særregler om at beregnet personinntekt likevel ikke skal gi avkortning av pensjon. Brukes alminnelig inntekt som inntektsgrunnlag ved ekstrabeskatningen, unngås imidlertid problemet helt, og det vil ikke være nødvendig med noen slik særregel.
- Ubenyttet skjermingsfradrag ved inntektsbeskatningen bør kunne utnyttes i realisasjonsgevinst på andel, på tilsvarende måte som i aksjonærmodellen. Det innebærer at ekstrabeskatningen av utdeling til deltaker og skatting av realisasjonsgevinster bør gjennomføres i samme inntektsgrunnlag. Alminnelig inntekt er egnet som et slikt felles inntektsgrunnlag, men ikke personinntekt. At kun alminnelig inntekt er egnet som et slikt felles inntektsgrunnlag, skyldes at realisasjonsgevinster bør skatlegges i et inntektsgrunnlag med flat satsstruktur for å unngå tilpasninger.

Utvalget viser til at det også er fordeler knyttet til bruk av personinntekt som inntektsgrunnlag. En fordel er at det vil gi likebehandling av selvstendig

næringsdrivende og andre næringsdrivende på dette punktet. En annen fordel er at en slik løsning gir grunnlag for fastsettelse av pensjonsgivende inntekt, fordi personinntekt regnes som pensjonsgivende inntekt. Utvalget viser imidlertid til pensjonsgivende inntekt uansett kan fastsettes ved at deltakeren mottar særskilt godtgjørelse for arbeidsinnsats i selskapet etter selskapsloven § 2-26 første ledd. Utvalget mener at disse hensynene ikke kan være avgjørende, og foreslår at ekstrabeskatningen skal skje i alminnelig inntekt.

For en nærmere oversikt over utvalgets vurderinger og forslag på dette punktet, vises til NOU 2005:2 avsnitt 8.2.1.

#### *Høringsinstansenes synspunkter*

*Advokatforeningen, Bedriftsforbundet, Ligningsutvalget, Norsk Øko-forum og Skattebetalerforeningen* slutter seg til forslaget om at beskatning ved utdeling skal skje i inntektsgrunnlaget alminnelig inntekt.

#### *Departementets vurderinger og forslag*

Departementet foreslår at beskatningen ved utdeling skal skje i alminnelig inntekt, og slutter seg til utvalgets vurderinger av dette. Det vises til forslaget til ny § 10-42 i skatteloven.

#### *1.8.2.2 Skattemessig klassifisering mv. av særskilt godtgjørelse for arbeid*

##### *Forslag i NOU 2005:2*

Utvalget vurderer ulike problemstillinger vedrørende selskapsloven § 2-26 første ledd om særskilt godtgjørelse til deltaker for innsats i selskapet. Utvalget viser til at utdeling etter denne bestemmelsen skal gi grunnlag for fastsettelse av pensjonsgivende inntekt for deltakeren. Utvalget drøfter eventuelle begrensninger for når slik godtgjørelse kan utbetales, og konkluderer med at det ikke kan oppstilles noen selskapsrettslige rammer for hvilken arbeidsinnsats som kan godtgjøres etter denne bestemmelsen. Etter utvalgets vurdering åpner selskapsloven § 2-26 første ledd for at deltakerne kan ta ut særskilt godtgjørelse langt på vei på tilsvarende måte som en aktiv aksjonær i et aksjeselskap kan ta ut lønn for innsatsen.

Utvalget viser videre til at selskapsloven § 2-26 første ledd reiser spørsmål om beskatningsmåten. Etter gjeldende rett skal slik godtgjørelse som hovedregel anses som næringsinntekt og ikke som lønn. For godtgjørelse til deltakere med

begrenset ansvar (kommandittist og stille deltaker) gjelder et unntak fra utgangspunktet om at godtgjørelsen anses som næringsinntekt. I slike tilfeller kan selskapet velge å behandle godtgjørelsen enten som lønn eller som næringsinntekt. En og samme deltaker kan ikke tilordnes både lønn og godtgjørelse etter selskapsloven § 2-26 første ledd fra samme selskap i samme inntektsår. Utvalget viser på dette punktet til Lignings-ABC 2003 side 240. Uansett om vederlaget anses som lønn eller som næringsinntekt som beskrevet foran, regnes det som pensjonsgivende inntekt etter folketrygdloven § 3-15.

Utvalget konkluderer med at godtgjørelse etter selskapsloven § 2-26 fortsatt som hovedregel bør behandles som næringsinntekt. På samme måte som etter gjeldende rett, bør det være valgadgang for deltakere med begrenset ansvar (dvs. enten lønn eller næringsinntekt).

For en nærmere oversikt over utvalgets vurderinger og forslag på dette punktet, vises til NOU 2005:2 avsnitt 8.2.2.

#### *Høringsinstansenes synspunkter*

*Advokatforeningen* uttaler:

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

Foreningen er imidlertid ikke enig i at denne valgadgangen kun skal være forbeholdt deltakere med begrenset ansvar. Foreningen mener at enhver deltaker bør kunne stå fritt mht. klassifikasjonen av uttak fra selskapet, om det skal behandles som del av underskuddet eller som særskilt godtgjørelse for arbeid.»

*Skattebetalerforeningen* har følgende merknad:

«Når det gjelder spørsmål om særskilt arbeidsgodtgjørelse etter selskapsloven § 2-26 skal behandles som næringsinntekt (personinntekt) eller lønnsinntekt, er Skattebetalerforeningen enig i at arbeidsgodtgjørelsen fortsatt skal behandles som næringsinntekt.

Særskilt arbeidsgodtgjørelse vil ved innføring av deltakermodellen være mer aktuelt enn tidligere ved at arbeidsgodtgjørelse vil være deltakers eneste mulighet for å få tilordnet personinntekt, og dermed opparbeide seg trygderettigheter. Det kan kanskje være hensiktsmessig med en valgadgang mellom lønn og næringsinntekt for deltakere generelt, og ikke

bare for kommandittister og stille deltakere som i dag.»

#### *Departementets vurderinger og forslag*

Departementet slutter seg også til utvalgets vurderinger og konklusjoner med hensyn til skattemessig klassifisering av særskilt godtgjørelse til deltakere etter skatteloven § 2-26 første ledd. Det innebærer at slik godtgjørelse fortsatt som hovedregel skal anses som næringsinntekt. For godtgjørelse til deltakere med begrenset ansvar (kommandittist og stille deltaker) skal det fortsatt gjelde et unntak fra denne hovedregelen, ved at selskapet kan velge om slik godtgjørelse skal anses som lønn eller som næringsinntekt.

Departementet viser til at skatteloven § 12-2 f som bestemmer at særskilt godtgjørelse skal være personinntekt, og folketrygdloven § 23-3 om at det skal svares trygdeavgift med høy sats av slik godtgjørelse (når godtgjørelsen er næringsinntekt). Utvalget drøfter ikke om disse bestemmelsene skal videreføres, eller om klassifiseringen skal skje på mer generelt grunnlag. Dersom vurderingen skal skje på generelt grunnlag, vil det eksempelvis kunne oppstå vanskelige avgrensningsspørsmål mot passiv kapitalavkastning hvor deltakeren kun har utført noen få timeverk i selskapet i løpet av et år. Ved en videreføring av skatteloven § 12-2 f unngår en slike avgrensingsproblemer. Departementet foreslår en videreføring av denne bestemmelsen og bestemmelsen i folketrygdloven om at det skal svares trygdeavgift med høy sats av godtgjørelsen.

#### *1.8.2.3 Særskilt godtgjørelse for arbeid og gjennomskjæring*

*Forslag i NOU 2005:2*

Utvalget viser til at godtgjørelse etter selskapsloven § 2-26 første ledd og andel av overskudd i deltakerlignet selskap skattlegges på forskjellig måte. Forskjellene i beskatningen kan gi opphav til tilpasninger for å spare skatt. Både for lavt uttak av særskilt godtgjørelse for arbeid og for høyt uttak av slik godtgjørelse er mulige tilpasninger.

Utvalget viser til at tilsvarende tilpasningsproblemer oppstår i forhold til aksjonærmodellen og lønnsuttak, med den forskjellen at satsstrukturen er annerledes for lønnsinntekt enn for næringsinntekt. Utvalget mener at denne problemstillingen bør håndteres likt i aksjonærmo-

dellen og deltakermodellen. Utvalget legger til grunn at dette spørsmålet vil bli nærmere avklart frem til modellene settes i kraft 1. januar 2006. Utvalget vil imidlertid advare mot en streng praksis på dette området. Etter utvalgets vurdering er gjennomskjæring et lite hensiktsmessig virkemiddel mot systemsvakheter i form av betydelige satsforskjeller. Det regelbaserte uttaksprinsippet bør ikke baseres på bruk av et skjønnsbasert kildeprinsipp som en subsidiær sikkerhetsventil.

Etter utvalgets vurdering vil det kreve uforholdsmessig store ressurser om ligningsmyndighetene skal overprøve nivået på arbeidsgodtgjørelse på en konsekvent måte. Utvalget viser for øvrig til at betydningen av tilpasninger på dette punktet reduseres vesentlig ved opphevelse av delingsmodellen.

Utvalget legger til grunn at overprøvelsesadgangen ikke skal være avskåret i alle tilfeller. Eksempelvis må ligningsmyndighetene ha en viss adgang til overprøving hvor en deltaker med liten eller ingen arbeidsinnsats i selskapet får utbetalt en betydelig særskilt godtgjørelse for å sikre oppføring av rettigheter etter folketryktdloven. Det vil fortsatt være anledning til å benytte skatteloven § 13-1 om interessefelleskap i særskilte tilfeller. Men etter utvalgets vurdering bør denne bestemmelsen benyttes med forsiktighet ved tilpasninger som skyldes lite samordnet satsstruktur i skattesystemet.

For en nærmere oversikt over utvalgets vurderinger på dette punktet, vises til NOU 2005: 2 avsnitt 8.2.3.

#### Høringsinstansenes synspunkter

*Den norske Revisorforening, Ligningsutvalget, Norsk Øko-forum, Skattebetalerforeningen og Siviløkonomene* peker på at det vesentligste for å unngå uheldige tilpasninger, er at satsstrukturen er samordnet slik at lønnsomheten av tilpasninger ikke blir så store.

*Skattebetalerforeningen og Den norske Revisorforening* peker også på at gjennomskjæring er et lite egnet og tilfeldig virkemiddel for å bøte på virkningen av forskjeller i satsstrukturen for ulike inntektsarter.

*Den norske Revisorforening, Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening (NARF) og Siviløkonomene*

*mene* peker på behovet for klare sentrale retningslinjer på dette området, og at slike retningslinjer er nødvendig for å unngå lokal forskjellsbehandling.

*Advokatforeningen* påpeker at gjennomskjæring skaper store bevismessige problemer, og således kan slå tilfeldig ut.

*Næringslivets Hovedorganisasjon (NHO)* ber om at forslag sendes på høring dersom det er aktuelt med lovregulering av dette området.

#### Departementets vurderinger og forslag

Det er et mål at skjermingsmetoden for personlige aksjonærer og deltakere i deltakerlignede selskaper skal bygge bro mellom person- og selskapsbeskatningen. Ved å innføre skatt på høye utbytter og gevinster, slik at det på marginen vil være mindre interessant om inntekten beskattes som kapitalinntekt eller som arbeidsinntekt, samtidig som marginalskatten på arbeidsinntekt reduseres, vil man vesentlig redusere incentivet til tilpasninger.

Etter skatteloven § 13-1 kan inntekten fastsettes ved skjønn dersom skattyterens formue eller inntekt er redusert som følge av direkte eller indirekte interessefelleskap med en annen person, selskap eller innretning. For skattlegging er det dessuten et vilkår at den fastsatte inntekten er skattepliktig etter skattelovgivning for øvrig. Bestemmelsen stiller ikke krav om omgåelsehensikt hos de partene som er involvert, selv om slik hensikt ofte vil være tilfellet. Interessefelleskap kan bygge på ulike grunnlag. Praktisk vil for eksempel være interessefelleskap mellom en personlig aksjonær eller personlig deltaker i henholdsvis aksjeselskap eller et deltakerlignet selskap.

Departementet er enig med utvalget i at gjennomskjæring generelt vil være et lite hensiktsmessig virkemiddel for å bøte på systemsvakheter i form av betydelige ulikheter i satsstrukturen for ulike inntektsarter. Det er derfor viktig å få vedtatt en satsstruktur som gjør at behovet for å benytte gjennomskjæringsregler blir minst mulig. Det vil imidlertid være adgang for ligningsmyndighetene til å foreta gjennomskjæring i tilfeller med illojale tilpasninger.

### 1.8.3 Skjerming mot ekstrabeskatning

#### 1.8.3.1 Skjermingsgrunnlag

##### A. Innskudd som skjermingsgrunnlag

###### Forslag i NOU 2005:2

Uttaksutvalget foreslår at for deltakere som er med i selskapet fra stiftelsesdato, skal skjermingsgrunnlaget settes til deltakerens innskudd i selskapet.

Innskudd i selskapet vil som oftest være kapitalinnskudd, men kan også være tingsinnskudd. For tingsinnskudd oppstår spørsmål om verdsettelse. Utvalget foreslår at verdien som tingsinnskudd inngår med i selskapets skattemessige balanse, skal være skjermingsgrunnlag. Som hovedregel vil tingsinnskudd inngå til markedsverdi, men i noen tilfeller vil innskuddet være foretatt med skattemessig kontinuitet, for eksempel etter reglene om skattefri omdanning. I slike tilfeller med skattemessig kontinuitet videreføres skattemessig bokførte verdier for de aktuelle eiendeler også med virkning for skjermingsgrunnlaget.

Det skal kun tas hensyn til faktisk ytte innskudd; en forpliktelse til senere å skyte inn midler vil ikke inngå i skjermingsgrunnlaget.

Utvalget viser til at det i visse situasjoner kan oppstå en effekt som må likestilles med et innskudd i selskapet. Eieren av en andel kan i tilfelle med overskudd velge å betale den løpende skatten med andre midler enn selskapets, dvs. uten uttak fra selskapet. Dette kan reelt sett likestilles med et innskudd i selskapet, og det aktuelle beløpet skal tillegges skjermingsgrunnlaget og inngangsverdien.

Dersom selskapet har skattemessig underskudd vil dette komme til fradrag i alminnelig inntekt på deltakerens hånd. Det må derfor foretas en korresponderende nedjustering av skjermingsgrunnlaget. Nedjusteringen skal tilsvare skatteverdien av underskuddet som har kommet til fradrag på deltakerens hånd. For å opprettholde skjermingsgrunnlaget må deltakeren i så fall øke sitt innskudd i selskapet tilsvarende skattefordelen.

I noen tilfeller vil underskuddet bli fremført på deltakerens hånd og først komme til fradrag i inntekt i senere år. En eventuell tidsforskjell her har betydning fordi underskudd fremføres uten rente, slik at skattefordelen ved underskudd vil tape verdi over tid. Nedjusteringen av skjermingsgrunnlaget vil imidlertid opprettholdes i verdi over tid på grunn av rentejusteringen av skjer-

mingsfradraget. Det teoretisk riktige vil være at nedjusteringen av skjermingsgrunnlaget ble foretatt det året underskuddet faktisk ble *fradratt* (dvs. det året skattyteren har tilstrekkelig annen inntekt til å utnytte underskuddet fullt ut). En slik løsning er imidlertid administrativt krevende. I stedet foreslår utvalget en løsning hvor korreksjonen for skattefordelen fastsettes det året underskuddet oppstår, og kompenserer mulig tidsforskjell her gjennom å bruke en sats på 20 pst. istedenfor skattesatsen på alminnelig inntekt (normalt 28 pst.) for å regne ut skattefordelen skjermingsgrunnlaget skal reduseres med. Det vil si samme sats som benyttes som en praktisk tilnærming for fastsettelse av fordel og ulempe ved arveavgiftsberegningen i forbindelse med innføring av kontinuitetsprinsippet ved overføring av aksjer.

Det vises til nærmere omtale av forslagene på dette punkt i NOU 2005:2 avsnitt 8.3.1.2 og i avsnitt 10.2.

#### Høringsuttalelser

Flere av høringsinstansene uttaler at faktisk innskudd og kostpris er naturlige skjermingsgrunnlag i deltakermodellen, sett i forhold til skjermingsgrunnlaget i aksjonærmodellen. Det gjelder *Handels- og Servicenæringens Hovedorganisasjon (HSH)*, *Norges Rederiforbund* og *Næringslivets Hovedorganisasjon (NHO)*.

#### Ligningsutvalget og Norsk Øko-forum uttaler:

«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 vår 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. Dersom 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.»

*Advokatforeningen* har følgende merknad:

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

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

*Den norske Revisorforening* uttaler:

«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.»

*Skattedirektoratet* påpeker den samme problemstillingen som *Den norske Revisorforening*, og uttaler:

«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.

[—]

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 pro-

sent 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 presentsats.

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 presentsats i denne sammenheng. En presentsats 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. forslagens § 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.

[—]

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.»

*Departementets vurderinger og forslag*

Departementet slutter seg i hovedsak til utvalgets

vurderinger og forslag med hensyn til innskudd som skjermingsgrunnlag.

Utvalget foreslår at skjerming skal gis fra og med innskuddsåret, uansett når innskuddet er gjort i året. Departementet viser til at en slik løsning kan gi grunnlag for omgåelser. Ved innskudd i slutten av året, med tilsvarende uttak forholdsvis kort etter årsskiftet, vil innskuddet gi skjerming for hele innskuddsåret. I slike tilfeller vil det kunne være grunnlag for tilsidesettelse av disposjonen etter reglene om gjennomskjæring. Bruk av gjennomskjæring i slike tilfeller vil imidlertid kunne være administrativt krevende, og svekke forutberegneligheten for skattyterne.

Ekstra, kortvarige kapitalinnskudd over et årsskifte vil kunne bli et betydelig omgåelsesproblem i deltakerlignede selskaper, fordi det er få formaliteter omkring kapitalinnskudd og -uttak i slike selskaper. Departementet har derfor vurdert andre løsninger enn den utvalget foreslår. En mulig løsning er at innskuddene måles flere ganger i året, eksempelvis hvert kvartal, og at gjennomsnittlig innskudd i perioden benyttes som skjermingsgrunnlag. En strengere løsning som er vurdert, er at laveste innskuddsnivå i løpet av året, evt. over en minstetid på to måneder, bestemmer årets skjermingsgrunnlag. Nye innskudd sent i året vil da først telle med for året etter, gitt at de blir stående i foretaket.

Departementet viser til at den sistnevnte løsningen med minimumsnivå, langt på vei vil eliminere risikoen for omgåelser på dette punktet. En slik løsning vil imidlertid føre til at innskudd som hovedregel kun får virkning for skjermingen året etter innskuddsåret. Etter departementets vurdering er dette en uheldig konsekvens. Departementet foreslår i stedet at innskuddene måles kvartalsvis, og at gjennomsnittlig innskudd i perioden benyttes som skjermingsgrunnlag. En slik løsning vil vanskeliggjøre tilpasninger i form av kortvarige innskudd, men samtidig gi skjermingsvirkning fra og med innskuddsåret. Det vises til forslaget til fullmaktsbestemmelse om dette i skatteloven § 10-42 sjettede ledd annet punktum.

Enkelte transaksjoner bør likestilles med formelle selskapsinnskudd. Departementet slutter seg til utvalgets vurdering av at dekning av løpende overskuddsskatt med egne midler må likestilles med innskudd i selskapet, i forhold til reglene om skjermingsgrunnlag og inngangsverdi. Det vises til departementets forslag til skatteloven § 10-42 syvende ledd.

En slik likestilling med formelle innskudd nødvendiggjør tilsvarende justeringer ved under-

skudd, for å oppnå symmetri. Departementet er enig i at skjermingsgrunnlaget bør nedjusteres ved løpende underskudd, tilsvarende skattefordelen som oppstår ved at underskuddet kan fradragføres mot annen inntekt på deltakerens hånd. Departementet vil imidlertid ikke foreslå å benytte en sats på 20 pst. for å kompensere for en eventuell ulempe ved at underskuddet kan komme til fradrag senere enn det oppstår.

Ulempen er knyttet til at underskudd som ikke kommer umiddelbart til fradrag i inntekt på deltakerens hånd, bare kan fremføres til senere år uten rente. Skjermingsfradraget justeres imidlertid årlig med en skjermingsrente. Ulempen har derfor sammenheng med skjermingsrenten, og vil stige med høyere rente. Etter departementets vurdering vil imidlertid en sats på 20 pst. normalt innebære en overkompensasjon for de aller fleste deltakere. For eksempel vil en skjermingsrente på mellom 6-10 pst. innebære en overkompensasjon for deltakere som får fradrag for underskudd i annen inntekt innen 4-6 år fra underskuddet oppstår.

En overkompensasjon er uheldig fordi det fører til at skjermingsgrunnlaget over tid vil bli høyere enn verdien av den investerte kapitalen i selskapet. Dette innebærer at mer enn den risikofrie avkastningen på investeringen skjermes. En sats som ikke gir overkompensasjon, vil variere fra deltaker til deltaker avhengig av hvor lang tid det tar før underskuddet kommer til fradrag, og størrelsen på skjermingsrenten i hvert år i denne perioden. Det finnes derfor ikke én felles sats som vil innebære riktig kompensasjon. Etter departementets syn vil det derfor være lite hensiktsmessig å prøve å fastsette en mer «riktig» sats for korrigering av skjermingsgrunnlaget. Departementet mener dessuten at en eventuell ulempe ved at skjermingsfradraget justeres i samme år som underskuddet oppstår, vil være liten. Det er neppe mange deltakere som vil ha lave eller negative samlede inntekter i mange år på rad. Etter en samlet vurdering har departementet derfor kommet til at nedjusteringen av skjermingsgrunnlaget ved underskudd bør skje ved deltakerens sats på alminnelig inntekt (dvs. normalt 28 pst.).

Departementet viser til at det kan forekomme at arbeidsvederlag til en aktiv deltaker ikke blir utbetalt til vedkommende, men kun godskrevet vedkommendes egenkapitalkonto i selskapet, eksempelvis som følge av likviditetsproblemer i selskapet. Ved at vederlaget godskrives vedkommendes egenkapitalkonto, vil det være grunnlag for å skatlegge dette som særskilt godtgjørelse til



deltaker, jf avsnitt 1.8.2.2. At beløpet ikke blir utbetalt til vedkommende, innebærer at det må anses som et kapitalinnskudd i selskapet.

For øvrig vil kun innbetalt kapital fra kilder utenfor selskapet regnes som innskudd som gir grunnlag for skjerming.

Det må tas stilling til fra hvilket tidspunkt «uegentlige innskudd» som omtalt foran, skal gi grunnlag for skjerming. Ordinære innskudd vil gi skjerming fra og med innskuddsåret, jf. forslaget om at skjermingen skal knyttes til gjennomsnittlig innskuddsnivå i året. Denne løsningen passer imidlertid ikke for «uegentlige innskudd», fordi slike innskudd ikke er knyttet til en enkelt begivenhet, men er en konsekvens av flere disposisjoner gjennom året. Departementet legger derfor til grunn at slike innskudd skal gi skjerming fra og med året etter at de er oppstått.

Det gjelder forskjellige regler for uttak fra selskapet og ved tilbakebetaling av innskutt kapital. En problemstilling i denne forbindelse er om «uegentlige» innskudd som omtalt foran, skal likestilles med egentlige innskudd i forhold til reglene om tilbakebetaling av kapital. Utvalget drøfter ikke denne problemstillingen. Problemstillingen er nærmere behandlet i avsnitt 1.8.5.

### B. Netto vederlag for ervervet andel

#### Forslag i NOU 2005:2

For selskapsandeler som er ervervet i annenhåndsmarkedet, foreslår utvalget at netto vederlag for andelen skal være skjermingsgrunnlag, sammen med eventuelle senere innskudd i selskapet. At netto vederlag skal være grunnlag innebærer at det ikke skal gjøres særskilte korreksjoner i skjermingsgrunnlaget for å ta hensyn til gjeld som overtas av kjøper.

I tilfeller hvor en kjøper får betalt for å overta en selskapsandel, innebærer nettometoden at skjermingsgrunnlaget blir negativt. Ordinær bruk av reglene foran vil da gi et større grunnlag for ekstrabeskatning enn overskuddsandelen («skjermingstillegg»). Utvalget foreslår at det ikke skal beregnes skjermingstillegg på negativt skjermingsgrunnlag. Utvalget legger til grunn at vederlaget skal behandles som negativ inngangsverdi ved senere realisasjon av andelen.

Det vises til nærmere omtale av forslagene på dette punkt i NOU 2005:2 avsnitt 8.3.1.3.

#### Høringsinstansenes synspunkter

Ligningsutvalget og Norsk Øko-forum uttaler:

«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 null.

Vi stiller spørsmål om hvorfor skjermingsgrunnlaget i disse tilfeller skal settes til null, og ikke til negativt beløp. Skjermingsgrunnlaget skal i realiteten gjenspeile den foretatte investering for den enkelte deltaker, og et grunnlag på null hvis en kjøper mottar vederlag synes for oss noe kunstig, se 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.»

*Skattebetalerforeningen* har følgende merknad:

«Skattebetalerforeningen støtter utvalgets standpunkt om at skjermingsgrunnlaget ikke kan settes lavere enn null – det vil si at det ikke kan fastsettes skjermingstillegg. Et skjermingstillegg vil innebære at grunnlaget for beskatning er høyere enn det faktiske overskuddet i bedriften. Modellen er en uttaksmo-  
dell, og ekstrabeskatningen bør maksimum være det konkrete uttak det enkelte inntektsår.»

#### Departementets vurderinger og forslag

Departementet slutter seg til utvalgets vurderinger og forslag med hensyn til skjermingsgrunnlaget for ervervede selskapsandeler. Det vises til departementets forslag til skatteloven § 10-42 sjette ledd første punktum.

Departementet foreslår en bestemmelse i § 10-42 tiende ledd om at årets skjerming settes til null ved negativt skjermingsgrunnlag, i samsvar med utvalgets forslag. Denne bestemmelsen skal kun ha virkning for beregning av årets skjerming, men ikke i forhold til andelens inngangsverdi og senere fastsettelse av skjermingsgrunnlaget i forhold til nye innskudd i selskapet. I de sistnevnte sammenhengene skal det tas utgangspunkt i faktisk negativ verdi, etter at vederlaget for å overta andelen er tatt i betraktning.

### C. Skjermingsgrunnlag etter omdanning

#### Forslag i NOU 2005:2

Bestemmelsene om skattefri omdanning reiser forskjellige spørsmål i forhold til skjermingsgrunnlaget.

Utvalget drøfter først fusjoner og fisjoner av

deltakerlignede selskaper etter skatteloven § 11-3 og 11-5, samt annen omdanning etter skatteloven § 11-20 første ledd. Omdanning etter disse bestemmelsene skjer med full skattemessig kontinuitet, dvs. at alle skatteposisjoner i selskapet og hos deltakerne overføres uendret etter omdanningen. Utvalget viser til at skjermingsgrunnlaget bør videreføres uendret ved skattefri omdanning fra et *deltakerlignet selskap til et annet deltakerlignet selskap* etter disse reglene. Uendret videreføring av skjermingsgrunnlaget er i samsvar med kontinuitetsprinsippet.

I forbindelse med en skattefri fusjon eller fisjon, kan det gis et tilleggsvederlag som ikke skal overstige 20 pst. av det samlede vederlaget. Et slikt tilleggsvederlag vil bli skattlagt som utbytte i fusjoner/fisjoner av aksjeselskap, og utvalget legger til grunn at tilleggsvederlag ved fusjon/fisjon av deltakerlignet selskap skal beskattes på tilsvarende måte. Tilleggsvederlaget vil derimot ikke påvirke andelens kostpris etter omdanningen.

Utvalget påpeker videre at det etter skatteloven § 11-20 første ledd kan forekomme skattefri omdanning fra *enkeltpersonforetak til deltakerlignet selskap*. Det følger av kontinuitetsprinsippet at verdien av andelen etter omdanning skal gjenspeile skattemessig nettoverdi i virksomheten før omdanning, korrigert for den delen av verdiene som er overført til en annen deltaker (inntil 20 pst.). Denne verdien skal være skjermingsgrunnlag etter deltakermodellen.

Ved omdanning fra enkeltpersonforetak til deltakerlignet selskap oppstår spørsmålet om hva som skjer med eventuell negativ beregnet personinntekt ved omdanningen. Utvalget legger til grunn av negativ beregnet personinntekt i denne forbindelse må anses som en individuell skatteposisjon som skal bortfalle ved omdanningen.

Det vises til nærmere omtale av forslagene på dette punkt i NOU 2005:2 avsnitt 8.3.1.4.

#### Høringsinstansenes synspunkter

*Ligningsutvalget og Norsk Øko-forum* uttaler:

«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.

Vi stiller spørsmål til hvordan skjermingsgrunnlaget skal videreføres i slike tilfeller.»

#### Departementets vurderinger og forslag

Departementet slutter seg til utvalgets vurdering og forslag med hensyn til skjermingsgrunnlag etter omdanning.

Utvalget drøfter ikke overføring av ubenyttet skjerming ved omdanning fra deltakerlignet selskap til aksjeselskap etter skatteloven § 11-20 første ledd a. En slik omdanning innebærer at ekstrabeskatningen av deltakerne skjer etter samme metode og i samme inntektsgrunnlag før og etter omdanningen. Departementet legger til grunn at ubenyttet skjerming hos deltakerne ikke bør bortfalle ved en slik omdanning. Overføring av ubenyttet skjerming ved slik omdanning følger etter departementets vurdering direkte av kontinuitetsprinsippet slik det er nedfelt i skatteloven § 11-20, og krever ikke nærmere lov- eller forskriftsregulering.

#### D. Skjermingsgrunnlag ved innføring av deltakermodellen

##### Forslag i NOU 2005:2

For selskaper som eksisterer ved iverksettelsen av deltakermodellen, foreslår utvalget særregler: Skjermingsgrunnlaget settes da til deltakerens andel av selskapets skattemessige nettoverdi (skattemessig egenkapital) ved overgangen til deltakermodellen, dvs. slik balanseverdi pr. 31. desember 2005. Med deltakerens andel av netto skattemessige verdier menes skattemessig verdi for selskapets eiendeler etter fradrag for selskapets gjeld, det vil si deltakers andel av selskapets «skattemessige egenkapital».

Fordi skjermingsgrunnlaget i deltakermodellen prinsipielt sett skal knyttes til deltakerens individuelle investering, foreslår utvalget at det skal tas hensyn til over- eller underpris i skjermingsgrunnlaget ved overgangen til deltakermodellen. Over- eller underpris skal ha vært beregnet etter innføring av reglene om nettoligning fra og med inntektsåret 1992.

Utvalget foreslår at skjermingsgrunnlaget ikke skal kunne settes lavere enn til null ved innføring av deltakermodellen.

Utvalget viser til at regnskapsmessig egenkapital i noen tilfeller vil være høyere enn skattemessig egenkapital på grunn av skatteøkende midlertidige forskjeller mellom regnskap og skatt. I den utstrekning regnskapsmessig egenkapital oversti-

ger skattemessig egenkapital, er det mulig at selskaper vil utbetale overskytende beløp, og at beløpet skytes inn som ny kapital og dermed øker skjermingsgrunnlaget. Det vil det være mulig å gjøre uten skattemessige konsekvenser i 2005 (med unntak av tilfeller hvor det kan bli aktuelt med negativ fradragssramme for kommandittister og stille deltakere). Utvalget antar at denne tilpasningsmuligheten ikke vil bli av et slikt omfang at det nødvendiggjør særregler for å hindre dette. Utvalget viser til at departementet bør vurdere dette forholdet på bakgrunn av innkomne høringsuttalelser.

Det vises til nærmere omtale av forslagene på dette punkt i NOU 2005:2 avsnitt 8.3.1.5.

#### *Høringsinstansenes synspunkter*

Flere høringsinstanser ønsker at verdsettelsen ved overgangen til deltakermodellen baseres på reelle verdier, og ikke skattemessige. Det gjelder *Handels- og Servicenæringens Hovedorganisasjon (HSH)*, *NAFO-Naturviterforbundet*, *Norges Rederiforbund*, *Norskog* og *Næringslivets Hovedorganisasjon (NHO)*. Disse instansene ønsker valgmulighet mellom ulike måter å verdsette skjermingsgrunnlaget på. De alternativene som fremmes i høringsuttalelsene er historisk kostpris, oppregulerte takstverdier fra 1992 og verdijustert egenkapital. Flertallet av høringsinstansene som har uttalt seg om dette, uttaler at de alternative verdsettelsesmetodene må gjelde både etter aksjonærmodellen og etter deltakermodellen og at det må legges til rette for at selskapene selv får utført taksering på samme måte som i 1992.

#### *Norges Rederiforbund uttaler:*

«I forhold til hele skjermingskonseptet vil Rederiforbundet henlede oppmerksomheten på en mer grunnleggende svakhet som ikke har vært med i drøftelsen så langt – nemlig effekten av prisstigningen.

For den enkelte aksje varierer skjermingen med historisk verdi. Lav historisk verdi vil kunne ha å gjøre med at skjermingsgrunnlaget ikke er korrigeret for prisstigning. Forklaringen på dette er at vårt skattesystem i utgangspunktet er nominalistisk – det kjenner ikke inflasjon. En vel kjent effekt av dette er at det betales skatt også av den delen av en renteinntekt som kun er kompensasjon for prisstigningen.

Det har vært oppfattet som helt utenfor praktisk rekkevidde å bygge inflasjonskorreksjon direkte inn i skattesystemet. Det betyr ikke at effektene av inflasjon ikke har

vært med i overveielene ved fastsettelsen av sentrale parametre i skattesystemet. Den «lave» skattesatsen på kapitalinntekt, nettoskattesatsen på 28 prosent, er påvirket av slike vurderinger. I 1992 ble det lagt til grunn at med en nominell skatt på 28 prosent vil skatten på realavkastningen av kapital være på linje med den høyeste marginalskattesatsen for lønnsinntekt.

Skjermingsteknikken innebærer en økende avstand mellom den historiske verdi som bestemmer skjermingen og den reelle verdi av de aktiva som skal ha sin tilordnede avkastning.

Ved skattereformen av 1992 ble det i en rekke sammenhenger tatt hensyn til slike forhold. For å sikre at historiske inflasjonsgevinster ikke skulle bli gjenstand for gevinstbeskatning, fikk aksjeselskapene adgang til å la seg taksere for å få frem den reelle verdien ved systemskiftet i 1992. Tilsvarende ble det gitt adgang til å fastsette kapitalavkastningsgrunnlaget i delingsmodellen etter fire forskjellige metoder for å ivareta det samme formål.

Det opplegget som nå dels er vedtatt og dels er under forberedelse er meget svakt i denne sammenheng.

Virkningen av det nominalistiske systemet for skjermingsgrunnlaget er særlig alvorlig for kapitalintensiv virksomhet og forsterkes av aksjonærmodellens incentiv til oppbygging av skattekreditter inne i selskapene. Denne skadelige skjevheten vil dessuten forsterkes over tid og med økende prisstigning.

Det er videre åpenbart at verdien av skjermingen vil falle i takt med inflasjonen. Det vil oppstå en økende ubalanse mellom verdiene inne i selskapene og skjermingsgrunnlaget.

Effekten av prisstigningen er et vesentlig argument for at skjermingsgrunnlaget ved overgang til både aksjonærmodellen, deltakermodellen og foretaksmodellen må baseres på reelle verdier.»

*Ligningsutvalget og Norsk Øko-forum* har følgende merknad:

«Det er foreslått at skjermingsgrunnlaget pr 1. 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. Dersom selskapets gjeld overstiger verdien av eiendeler pr. 1. 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 verdier. 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.»

*Den Norske Revisorforening* påpeker at det ikke er helt klart hvordan man skal behandle skjeve egenkapitalkonti i forhold til skjermingsgrunnlaget for den enkelte deltaker.

*Skattedirektoratet* uttaler:

«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.»

#### *Departementets vurderinger og forslag*

Departementet slutter seg til utvalgets vurderinger og forslag på dette punktet, men vil supplere utvalgets drøftelser og forslag i enkelte sammenhenger.

Flere av høringsinstansene ønsker at verdsettelsen ved overgangen til deltakermodellen skal baseres på reelle verdier, og ikke skattemessige. Etter departementets vurdering er det imidlertid sterke hensyn som tilsier at skjermingsgrunnlaget ved overgangen til deltakermodellen fastsettes slik som uttaksutvalget foreslår, det vil si til deltakerens andel av selskapets skattemessige nettoverdi, korrigert for eventuell over- eller underkurs ved ervervet av andelen. Dette ligger

nær det prinsipp som er vedtatt for aksjonærmodellen, hvor det er aksjens kostpris tillagt RISK i aksjonærens eiertid som skal utgjøre aksjens skjermingsgrunnlag.

Dersom taksering eller annen form for verdsettning skal kunne benyttes ved fastsettelsen av skjermingsgrunnlag ved overgangen til deltakermodellen, ville det innebære at det ble ulike prinsipper for fastsettelse av skjermingsgrunnlaget avhengig av når virksomheten er etablert. Virksomheter etablert før skattereformen vil da kunne verdsettes etter andre prinsipper, og med høyere grunnlag, enn virksomhet etablert etter ikrafttredelsen av reformen. Departementet ser dette som uheldig og vil ikke gå inn for at skjermingsgrunnlaget skal kunne verdsettes på alternative måter ved overgangen til deltakermodellen.

Departementet legger til grunn at det i skjermingsgrunnlaget også skal tas hensyn til kjøpsomkostninger. Også differanser etter fusjon eller fisjon etter skatteloven § 11-7 femte ledd bør inngå i dette grunnlaget. Også etter gjeldende rett er slike differanser etter fusjon og fisjon likestilt med over- eller underkurs ved beregning av inngangsverdi ved realisasjon.

Skjeve kapitalkonti reiser spørsmål om skjermingsgrunnlaget. Skjeve kapitalkonti oppstår hvor en deltaker har kjøpt andelen og overtatt selgers kapitalkonto i selskapets regnskap. Dersom selger har tatt ut mer eller mindre av selskapets overskudd enn de andre deltakerne, vil det være forskjell mellom den opprinnelig avtalte eierbrøken i selskapet og deltakerens faktiske andel av kapitalen i selskapet. Departementet legger til grunn at det er deltakerens faktiske andel av skattemessig egenkapital som skal inngå i dette grunnlaget, og ikke den ideelle andelen beregnet ut i fra eierbrøken. Løsningen på dette punkt må ses i sammenheng med at skjermingen skal knyttes til deltakerens individuelle investering i selskapet.

Departementet legger videre til grunn at skjermingen skal ta utgangspunkt i skattemessige verdier. Utvalget har i punkt 8.3.1.5 antydnet at ikke avskrivbare eiendeler bør inngå i grunnlaget med den høyeste verdien av historisk kostpris og ligningsverdi, det vil si samme løsning som ved fastsettelsen av kapitalavkastingsgrunnlaget i delingsmodellen. Departementet foreslår imidlertid at skattemessige verdier benyttes konsekvent i denne sammenheng. Med skattemessige verdier menes her eiendelenes skattemessige inngangsverdi, og ikke eiendelenes ligningsmessige formuesverdi når denne avviker fra skattemessig inngangsverdi.

Ved beregningen av inngangsverdien pr. 1. januar 2006 må for øvrig selskapets beholdning av norske aksjer verdsettes til RISK-regulert verdi, inkludert RISK-tillegget pr. 1. januar 2006.

Utvalget drøfter tilpasningsmuligheter i form av at regnskapsmessig egenkapital omgjøres til skattemessig egenkapital, og ber departementet eventuelt vurdere denne problemstillingen nærmere på bakgrunn av innkomne høringsuttalelser.

Departementet viser til at slike tilpasninger isolert sett ikke representerer noe omgåelsesproblem. Når differansen mellom regnskapsmessig egenkapital og skattemessig egenkapital utbetales, vil skjermingsgrunnlaget reduseres, fordi også skattemessig egenkapital reduseres ved utbetalingen. Ved senere gjeninnskyting av midlene i selskapet, vil skjermingsgrunnlaget øke til samme nivå som før transaksjonen ble påbegynt. Skjermingsgrunnlaget vil derfor ikke kunne endres gjennom slike transaksjoner alene.

Utvalget foreslår imidlertid at skjermingsgrunnlaget ved overgangen til deltakermodellen ikke skal settes lavere enn til null. I tilknytning til denne bestemmelsen vil det kunne oppstå et problem i forhold til omgjøring av regnskapsmessig egenkapital til skattemessig egenkapital. Det gjelder tilfeller hvor differansen mellom regnskapsmessig egenkapital og skattemessig egenkapital er større enn den skattemessige egenkapitalen. Det vises til eksempel på dette i boks 1.1.

Departementet viser til at den omtalte tilpasningsmuligheten kan unngås ved at null-grensen

ved overgangen til deltakermodellen kun skal ha virkning for beregning av årets skjerming, men ikke i forhold til andelens inngangsverdi og senere fastsettelse av skjermingsgrunnlaget i forhold til nye innskudd i selskapet. Utgangspunktet for beregning av inngangsverdien og skjermingsgrunnlaget ved overgangen til deltakermodellen, skal være andel av faktisk negativ egenkapital. Derimot skal det ikke beregnes noe skjermingstillegg av et slikt negativt grunnlag. Departementet foreslår en slik løsning.

Departementet vil fastsette nærmere regler om skjermingsgrunnlaget ved overgang til deltakermodellen i forskrift, jf. forslag til overgangsbestemmelse i skatteloven § 10-48.

### 1.8.3.2 Skjermingsrente

#### *Innledning*

Skjermingsrenten for både aksjonærer og deltakere skal sikre finansieringsnøytralitet ved at den avkastningen skattyteren alternativt kunne oppnådd på en sikker, passiv kapitalplassering utenfor virksomheten, unntas fra ekstrabeskatning gjennom skjermingsmetoden. Skaugeutvalget påpekte at i den grad en investor har mulighet til å redusere eller fjerne risiko ved å investere i flere prosjekter, bør det ikke være noe risikotillegg i skjermingsrenten.

Skaugeutvalget påpekte at størrelsen på skjermingsrenten vil avhenge av hvordan metoden ble utformet bl.a. når det gjaldt ubenyttet skjermingsfradrag. Kravet til nøytralitet er at alle kostnader trekkes fra med beløp som i nåverdi tilsvarende kostnadene, og at alle inntekter beskattes til en verdi som tilsvarende nåverdien av inntektene. Hvis det gis fullt fradrag for ubenyttet skjermingsfradrag, vil skjerming med risikofri rente gi nøytralitet. Med full fradragsrett for ubenyttet skjermingsfradrag, vil ikke avkastningskravet øke som følge av at avkastningen beskattes, og skatten vil derfor ikke påvirke investeringsbeslutningen. Som Skaugeutvalget påpekte, innebærer skjermingsmetoden en tilnærmet symmetrisk behandling av selskapets avkastning. Det offentlige oppnår ekstra skatteinntekter hvis selskapets investeringer gir avkastning utover risikofri avkastning, men tar også en del av risikoen ved lavere avkastning enn risikofri avkastning. Dette var bakgrunnen for at Skaugeutvalget foreslo å benytte renten på 5-årige statsobligasjoner som en skjermingsrente med et beskjedent risikotillegg.

#### **Boks 1.1 Eksempel på økning av skjermingsgrunnlaget ved omgjøring av egenkapital:**

*Før iverksettelse av deltakermodellen:*

Andel av regnskapsmessig egenkapital = 60

Andel av skattemessig egenkapital = 20

Differansen på 40 utbetales til deltakeren, og skjermingsgrunnlaget ved overgangen til deltakermodellen blir null, jf. utvalgets forslag.

*Etter iverksettelse av deltakermodellen:*

De 40 som ble utbetalt før iverksettelsen, skytes inn i selskapet og gir et skjermingsgrunnlag på 40.

Uten den omtalte transaksjonen, ville skjermingsgrunnlaget ha vært 20.

*Forslag i NOU 2005:2*

Uttaksutvalget viser til at det er vedtatt at skjermingsrenten for aksjonærer skal fastsettes årlig som gjennomsnittlig rente på 5-årige statsobligasjoner. Som utgangspunkt har utvalget forutsatt at skjermingsrenten for deltakere skal være den samme som for aksjonærer. Dette er en forutsetning for tilnærmet lik beskatning mellom utdeling fra aksjeselskaper og deltakerlignede selskaper.

Utvalget viser til at bruk av risikofri rente forutsetter en symmetrisk modell der skattyter skattlegges for avkastning ut over skjermingsrenten og får fradrag for ubenyttet skjermingsfradrag. For å unngå problemet med skattemotiverte årsskiftehandler, er det vedtatt at ubenyttet skjermingsfradrag bortfaller etter realisasjon av aksjer. Utvalget foreslår tilsvarende regel for deltakerlignede selskaper. Bortfallet av ubenyttet skjerming etter realisasjon innebærer at det ikke er full nøytralitet i beskatningen. Utvalget vurderte om ubenyttet skjermingsfradrag burde kunne utnyttes ved reinvestering i andre andeler i deltakerlignet selskap, men tilrådte ikke en slik løsning fordi den ville bli svært komplisert og uoversiktlig. Flere ligningskontorer advarte dessuten mot en slik løsning ut fra praktiske hensyn. For å kompensere for avviket fra en symmetrisk beskatning på dette punktet, foreslo utvalgets flertall et sjablontillegg i skjermingsrenten for deltakerlignede selskaper. Utvalgsmedlem Karl Ove Aarbu påpekte også at et sjablontillegg ikke løser det grunnleggende problemet med manglende fremføringsadgang, men må oppfattes som et grovt instrument for å avhjelpe konsekvensene av dette, og at det ikke er mulig å rette opp manglende nøytralitet ved å øke skjermingsrenten.

I forslaget om et risikotillegg i skjermingsrenten påpeker uttaksutvalget, jf. NOU 2005: 2 side 58, at et sjablontillegg i skjermingsrenten ikke vil være en helt treffsikker måte å rette opp asymmetrisk beskatning som følge av at ubenyttet skjermingsfradrag faller bort etter realisasjon. Utvalget viser videre til at et sjablontillegg i skjermingsrenten for deltakerlignede selskaper ut fra nøytralitetshensyn vil forutsette vurdering av et tilsvarende tillegg til skjermingsrenten for aksjeselskaper.

Utvalgets mindretall, Tom Venstad, mente det ikke burde være et sjablontillegg i skjermingsrenten fordi et slikt tillegg ikke bare ville være rettet inn mot investeringer med høy risiko, men innebære en skattelette for alle personlige deltakere, og at en dermed likevel ikke ville oppnå investe-

ringsnøytralitet. I tillegg la han vekt på at et sjablontillegg medfører risiko for forskjellige typer skattemessige tilpasninger.

*Høringsuttalelser*

Mange av høringsinstansene støtter utvalgets forslag om et sjablontillegg i rentesatsen i deltakermodellen, og at dette forutsetter en vurdering av et tilsvarende tillegg til skjermingsrenten i aksjonærmodellen. Dette gjelder *Bedriftsforbundet*, *Den norske Revisorforening*, *Finansnæringens Hovedorganisasjon (FNH)*, *Handels- og servicenæringens Hovedorganisasjon (HSH)*, *Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening (NARF)*, *Norges Rederiforbund*, *Næringslivets Hovedorganisasjon (NHO)*, *Sparebankforeningen* og *Skattebetalerforeningen*.

*Advokatforeningen uttaler:*

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

*Departementets vurderinger og forslag*

Departementet støtter uttaksutvalgets forslag om bortfall av ubenyttet skjerming for deltakerlignede selskaper som tilsvarer den vedtatte løsningen for personlige aksjonærer. Bortfall av ubenyttet skjerming er nødvendig for å unngå skattemotiverte handler rundt årsskiftet, dvs. omsetning av aksjer eller andeler rundt årsskiftet for å øke skjermingsgrunnlaget og dermed skjermingsfradraget, jf. bl.a. omtale i St.meld. nr. 29 (2004-2005) side 88. Problemet med årsskiftehandler er særlig aktuelt når selskapssektoren er fritatt for utbytte- og gevinstbeskatning. Så lenge skjermingsfradraget ikke har noen verdi for selskaper som omfattes av fritaksmetoden, kan personlige aksjonærer i prinsippet anskaffe skjer-

mingsfradrag for hele året ved å binde opp kapital for en kort periode rundt årsskiftet. Det vises også til drøftelsen av bortfall av ubenyttet skjerming i avsnitt 1.8.3.3 om skjermingsfradrag.

Departementet er enig i uttaksutvalgets vurdering av at det bør være samme skjermingsrente både for deltakere og aksjonærer. Samme skjermingsrente er en forutsetning for at skjermingsmetodene skal gi tilnærmet lik beskatning. Det foreslås derfor at skjermingsrenten for deltakerlignede selskaper settes til årsgjennomsnittet av 5-årige statsobligasjonsrenter uten ytterligere risikotillegg, i tråd med den vedtatte skjermingsrenten for personlige aksjonærer, jf. bl.a. St.meld. nr. 29 (2004-2005) side 88 og Ot.prp. nr. 1 (2004-2005) side 39. Årsgjennomsnittet av 5-årige statsobligasjoner er også en kjent og objektiv størrelse.

I skattemeldingen drøftet departementet bortfall av ubenyttet skjerming og nøytralitet i skattemeldingen, jf. St.meld. nr. 29 (2004-2005) avsnitt 8.5.3, og om det var behov for å kompensere for slikt bortfall gjennom et risikotillegg i skjermingsrenten. Det ble lagt vekt på at skjermingsmetoden har en vid fremføringsadgang ved at skjermingsgrunnlag blir oppregulert med ubenyttet skjermingsbeløp, som tilsvarer fremføring med rente. Dette innebærer at den reelle verdien av skjermingsfradraget opprettholdes over tid. En slik fremføringsadgang er mer lempelig enn den som gjelder for ordinært underskudd, som kun kan fremføres nominelt.

Et sjablontillegg i skjermingsrenten kan som nevnt ikke kompensere for den asymmetrien i beskatningen som kan oppstå som følge av bortfall av ubenyttet skjermingsfradrag ved realisasjon. Det kan imidlertid føre til nye skjevheter. Med et risikotillegg i skjermingsrenten vil det bli interessant å inkludere investeringer med lav risiko i selskapet, f.eks. ha bankinnskudd i selskapet i stedet for på personlig hånd. Ved å tilføre selskapet ny kapital som settes i banken, vil en aksjonær eller deltaker øke skjermingsgrunnlaget sitt med kapitalinnskuddet. Hvis skjermingsfradraget baseres på rente med risikotillegg, gir det mulighet til å skjerme andre inntekter i tillegg til utbyttet eller utdelingen som har grunnlag i avkastningen på bankinnskuddet. Avkastningskravet for en usikker investering blir dermed avhengig av om investor kan kombinere investeringen med en risikofri kapitalplassering. Dette vil isolert sett kunne favorisere investorer med sterk finansiell posisjon.

En annen variant er å utsette utdelinger, og i stedet foreta en risikofri investering på selskapets

hånd. Dersom skjermingsrenten har et risikotillegg, kan dette tillegget benyttes til å redusere skatten på andre investeringer i selskapet. Risikotillegget i skjermingsrenten øker dermed avkastningen på den risikofrie investeringen. Det er ingen grunn til at skattesystemet skal tilby slike sparemuligheter med avkastning over risikofri rente. Innelåsing av kapital kan også svekke tilgangen til risikokapital for nyetablerte bedrifter mv. i de tilfellene kapitalmarkedet ikke fungerer perfekt.

Departementet foreslo i Ot.prp. nr. 1 (2004–2005), i tråd med Skaugeutvalgets tilråding, at skjermingsrenten for personlige aksjonærer skulle settes til årsgjennomsnittet av 5-årige statsobligasjonsrenter, regnet etter skatt. Skjermingsrenten skal være en etter skatt rente fordi aksjonæren må betale skatt av alternative plasseringer, og fordi utbytte allerede er skattlagt på selskapets hånd. Stortinget sluttet seg til dette og vedtok at skjermingsrenten skal fastsettes av departementet i forskrift, jf. Innst. O. nr. 10 (2004-2005) og Besl. O. nr. 16 (2004-2005).

Skjermingsrenten for 2006 vil bli fastsatt tidlig i 2007 basert på årsgjennomsnittet av obligasjonsrenten for 2006.

### 1.8.3.3 Skjermingsfradrag

#### Forslag i NOU 2005:2

Skjermingsfradraget beregnes som skjermingsgrunnlaget multiplisert med skjermingsrenten. Skjermingsfradraget fradras i utdelinger fra selskapet som gir grunnlag for ekstrabeskatning hos deltakeren, eller i fremtidig realisasjonsgevinst på andelen.

Fordi deltakeren er skattesubjekt for overskuddsskatten, vil ikke enhver overføring fra selskapet gi grunnlag for beskatning for den delen som overstiger skjerming. Deltakeren må ha anledning til å motta utdeling for å dekke løpende overskuddsskatt, uten at denne utdelingen gir ytterligere beskatning. Etter utvalgets forslag blir derfor grunnlaget for beskatning hos deltakeren slik:

#### Utdeling

- Løpende skatt på andel av overskudd
- Skjermingsgrunnlag x rente etter skatt
- = Grunnlag for ekstrabeskatning

En deltaker kan ha ervervet andeler i selskapet i flere omganger. I tilfeller med suksessivt erverv av andeler skal andelen behandles under ett i for-

hold til reglene om skjermingsfradrag. Også i slike tilfeller skal det med andre ord benyttes ett felles skjermingsgrunnlag og –fradrag.

*Ubenyttet skjermingsfradrag* reiser særlige spørsmål. Ubenyttet skjermingsfradrag oppstår når årets skjerming er større enn utdeling fratrukket løpende skatt på overskuddsandelen. Ubenyttet skjermingsfradrag skal fremføres og tillegges neste års skjermingsgrunnlag. Maksimalt beløp som kan fremføres, er årets skjerming. Ubenyttet skjermingsfradrag vil enten bli utnyttet i fremtidige utdelinger fra selskapet, eller i realisasjonsgevinster på andelen.

Ved at ubenyttet skjermingsfradrag tillegges skjermingsgrunnlaget hvert år, oppnås en rentekompensasjon ved fremføring svarende til skjermingsrenten.

Ubenyttet skjermingsfradrag skal som hovedregel kun kunne utnyttes i utdelinger fra samme selskap eller realisasjonsgevinster i samme selskap. Utvalget har vurdert om flere virksomheter unntaksvis bør kunne ses under ett i forhold til reglene om utnyttelse av skjermingsfradrag. I delingsmodellen er det en viss adgang til å se enkelte næringer under ett i forhold til reglene om beregning av personinntekt, jf. Finansdepartementets forskrift til skatteloven § 12-20-1. Innenfor denne bestemmelsens anvendelsesområde, kan negativ beregnet personinntekt i en næring eller i et deltakerlignet selskap komme til fradrag i beregnet personinntekt fra en annen næring eller et annet deltakerlignet selskap. Bestemmelsen gjelder for nærmere bestemte primærnæringer samt generelt når det er «høy grad av økonomisk og innholdsmessig nærhet» mellom virksomhetene. Utvalget foreslår at det blir fastsatt tilsvarende forskriftsbestemmelser i deltakermodellen.

Ubenyttet skjermingsfradrag skal kunne overføres etter skattefri fusjon eller fisjon av deltakerlignet selskap, jf. skatteloven § 11-3 og § 11-5. Det samme gjelder ved annen omdanning fra deltakerlignet selskap til et annet deltakerlignet selskap, jf. skatteloven § 11-20 første ledd c. Ubenyttet skjermingsfradrag skal også kunne overføres ved skattefri omdanning fra deltakerlignet selskap til aksjeselskap etter skatteloven § 11-20 første ledd a. En slik overføringsadgang vil være i samsvar med de kontinuitetsbetraktningene som ligger til grunn for skattelovens bestemmelser om skattefri omdanning.

I aksjonærmodellen bortfaller ubenyttet skjermingsfradrag etter realisasjon. Utvalget foreslår at det skal være en tilsvarende begrensning i deltakermodellen.

Det vises til nærmere omtale av utvalgets forslag vedrørende skjermingsfradrag i NOU 2005:2 avsnitt 8.3.3.

#### *Høringsinstansenes synspunkter*

*Advokatforeningen* uttaler følgende om skjermingsfradrag:

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

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

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

*Ligningsutvalget og Norsk Øko-forum* har følgende merknad:

«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.



Vi vil fra vår side 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.

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

#### *Skattedirektoratet uttaler:*

«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.

[—]

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.

[—]

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.»

#### *Departementets vurderinger og forslag*

Departementet slutter seg til utvalgets vurderinger og forslag med hensyn til skjermingsfradrag, og viser til at de valgte løsningene korresponderer med den tilsvarende skjermingen ved utdeling av utbytte fra aksjeselskap til en personlig aksjonær.

Frdraget for løpende skatt på overskudd reiser en særlig problemstilling hvor deltakeren skattlegges med en annen skattesats enn 28 pst. I utvalgets lovforslag § 10-42 tredje ledd a er det lagt opp til at 28 prosent av overskuddsandelen skal trekkes fra ved beregning av grunnlaget for ekstrabeskatning. For personlige skattytere Finnmark og i bestemte kommuner i Troms er imid-

lertid skattesatsen på alminnelig inntekt 24,5 pst., som følge av redusert fellesskattesats, jf. skattevedtaket § 3-2. Denne reduserte skattesatsen gjelder og for inntekt fra deltakerlignet selskap som skal skattlegges i dette området. Hvor skattesatsen for deltakeren har vært 24,5 pst., bør også denne satsen benyttes når overskuddsandelen trekkes fra ved fastsettelsen av grunnlaget for ekstrabeskatning. I departementets lovforslag er denne effekten hensyntatt, ved at det skal gjøres fradrag for «overskuddsandel etter § 10-41 multiplisert med deltakerens skattesats for alminnelig inntekt».

Departementet viser til at fradraget for løpende skatt på overskudd skal gis uavhengig av om deltakeren faktisk er i skatteposisjon eller ikke. Det kan eksempelvis forekomme at en deltaker har overskudd fra selskapsdeltakelsen i året, men at vedkommende likevel ikke svarer skatt som følge av underskudd fra andre kilder. I slike tilfeller gis likevel fradrag med det beløpet deltakeren hadde betalt i skatt om vedkommende var i skatteposisjon. Etter departementets vurdering er det ikke nødvendig med noen presisering av dette poenget i lovteksten.

Det vises til forslaget til § 10-42 tredje ledd.

Eier av kraftverk skal svare grunnrenteskatt og naturressursskatt til staten, jf. skatteloven § 18-3 og § 18-2. Naturressursskatten kan kreves fratrukket utlignet fellesskatt til staten (og for selskaper omfattet av skatteloven § 2-36 annet ledd, i skatt til staten av alminnelig inntekt). Eventuell overskytende naturressursskatt etter dette fradraget kan kreves fremført til fradrag senere år med rente, jf. skatteloven § 18-2 fjerde ledd.

Deltakerne beskattes for sin andel av grunnrenteinntekten. Begrunnelsen for fradrag for løpende skatt på overskudd taler også for fradrag for deltakerens løpende grunnrenteskatt til staten.

Naturressursskatten utgjør ikke en reell skattebelastning for deltakerne, fordi den skal trekkes fra krone for krone i utlignet fellesskatt til staten, jf. skatteloven § 18-2 fjerde ledd. For enkelte skattytere vil imidlertid naturressursskatten utgjøre en likviditetsbelastning hvis utlignet fellesskatt til staten er mindre enn naturressursskatten det enkelte år. På den annen side kan det argumenteres med at naturressursskatten kommer til fradrag etter hvert.

Departementet vil vurdere spørsmålet om det skal gis fradrag for grunnrenteskatt og naturressursskatt nærmere. Det foreslås at departementet gis hjemmel i forskrift til å bestemme eventuelt

fradrag for grunnrenteskatt og naturressursskatt. Det vises til forslaget til § 10-42 ellefte ledd.

#### *Særlig om ubenyttet skjerming:*

Utvalget viser til at ubenyttet skjermingsfradrag oppstår når årets skjerming er større enn utdeling fratrukket løpende skatt på overskuddsandelen. Utvalget presiserer at maksimalt beløp som kan fremføres, er årets skjerming. Departementet slutter seg til dette. I departementets lovforslag er det presisert at fremførbart beløp ikke kan overstige årets skjerming, jf. forslaget til § 10-42 niende ledd i skatteloven.

Ubenyttet skjerming skal som hovedregel kun utnyttes i fremtidig inntekt eller realisasjonsgevinst fra samme selskap. Unntaksvis bør det være adgang til å se enkelte næringer under ett. Departementet tar sikte på å gi nærmere bestemmelser om dette etter mønster av gjeldende forskrift til skatteloven § 12-20-1. Det vil være nødvendig med fullmaktshjemmel for slik forskrift. Departementet foreslår en slik fullmaktshjemmel i skatteloven § 10-42 niende ledd tredje punktum.

Departementet slutter seg til utvalgets vurderinger med hensyn til overføringer av ubenyttet skjerming etter skattefri fusjon og fisjon og ved annen omdanning.

Utvalget foreslår at ubenyttet skjerming skal bortfalle etter realisasjon av andelen. Dette forslaget må ses i sammenheng med at et slikt bortfall er vedtatt i aksjonærmodellen, for å unngå skattemotiverte årsskiftehandler, jf. drøftelse av denne problemstillingen blant annet i skattemeldingen avsnitt 8.5.4. Fordi løsningen er gjennomført i aksjonærmodellen, bør den også gjennomføres i deltakermodellen. Utvalget påpeker imidlertid at en alternativ løsning på problemet med årsskiftehandler kunne ha vært å gi adgang til å fremføre ubenyttet skjerming etter realisasjon, dersom aksjen har vært eiet i tre måneder før årsskiftet, jf. NOU 2005: 2 avsnitt 8.3.2. En slik alternativ løsning på problemet med årsskiftehandler ville gjort det mulig å videreføre ubenyttet skjerming etter realisasjon. Spørsmålet om videreføring av ubenyttet skjerming etter realisasjon må ses i sammenheng med diskusjonen om et sjablon tillegg i rentesatsen, se nærmere omtalte av dette i avsnitt 1.8.3.2.

Departementet har vurdert om et slikt krav om tre måneders eiertid som utvalget skisserer, er en hensiktsmessig løsning på problemet med årsskiftehandler. Departementet legger til grunn at et slikt krav skulle gjelde både i deltakermodel-

len og aksjonærmodellen. Problemet med årsskiftehandler vil først og fremst knytte seg til aksjer, fordi disse oftest er lettere å omsette enn andeler i deltakerlignede selskaper. Problemet med årsskiftehandler er imidlertid ikke uaktuelt for andeler i deltakerlignede selskaper, og det bør være samme løsning også på dette punkt i aksjonærmodellen og deltakermodellen.

Etter departementets vurdering vil et krav om tre måneders eiertid ikke være et effektivt vern mot årsskiftehandler. Et slikt krav vil være lett å omgå gjennom tilbakekjøpsavtaler og proforma eierforhold. Departementet viser også til at et slikt krav vil ramme alle aksjetransaksjoner i årets tre siste måneder, og avskjære skjermingsfradrag for en stor gruppe aksjonærer. Det vil i seg selv svekke nøytralitetsegenskapene i skjermingsmetoden for selskapsdeltakere.

Det må også tas i betraktning at videreføring av ubenyttet skjerming etter realisasjon vil komplisere skjermingsmetoden for selskapsdeltakere. En slik løsning nødvendiggjør forholdsvis detaljerte regler om hvilke investeringer ubenyttet skjerming skal kunne utnyttes i, og innenfor hvilke frister. En slik løsning vil også innebære ligningsadministrative utfordringer. Departementet viser i denne forbindelse til at utvalget vurderte om det burde være adgang til å utnytte ubenyttet skjerming etter realisasjon av andel i deltakerlignet selskap, ved reinvestering i andre andeler i deltakerlignet selskap. Utvalget ville imidlertid ikke tilrå en slik løsning fordi den kunne bli svært komplisert og uoversiktlig i praksis. Utvalget viser til at enkelte ligningskontorer som vurderte dette forslaget, advarte mot løsningen ut fra praktiske hensyn, jf. avsnitt 8.3.2 i utvalgets innstilling. Etter departementets vurdering er dette argumenter som også kan anføres mot en mer generell adgang til å videreføre ubenyttet skjerming etter realisasjon.

Departementet foreslår derfor at ubenyttet skjerming skal bortfalle etter realisasjon av en selskapsandel.

### **1.8.4 Utdeling**

#### *1.8.4.1 Forslag i NOU 2005:2*

Utvalget foreslår at det skal gis en vid definisjon av utdeling fra deltakerlignet selskap, som tilsvarende skattelovens definisjon av utbytte fra aksjeselskaper, jf. skatteloven § 10-11 annet ledd. Utvalget foreslår at en tilsvarende utdelingsdefinisjonen tas inn i skatteloven § 10-42 annet ledd første punktum, med følgende ordlyd:

«Som utdeling regnes enhver vederlagsfri overføring av verdier fra selskap til deltaker.»

I likhet med utbyttedefinisjonen for aksjeselskaper, omfatter denne definisjonen enhver vederlagsfri overføring fra selskapet til deltaker av kontanter, eiendeler eller tjenester. Ved delvis vederlagsfrie ytelser, vil den vederlagsfrie delen anses som utbytte. Også ettergivelse av deltakers gjeld til selskapet omfattes av definisjonen. Helt eller delvis vederlagsfrie brukslån fra selskapet til deltaker skal likeledes anses som utdeling.

Som vederlagsfri overføring regnes ikke rabatter, reklamemateriell etc. som gis vederlagsfritt til enhver tredjeperson. For at en ytelse skal omfattes av utvalgets forslag til utbyttedefinisjon, må deltakeren tilstås en ytelse på gunstigere vilkår enn det kunder i virksomheten og andre tredjepersoner kan oppnå.

I aksjeselskaper vil allerede et løfte fra selskaps side om vederlagsfri overføring til deltaker oppfylle utbyttedefinisjonen. I et deltakerlignet selskap bør dette være annerledes. De selskapsrettslige rammene for vedtak om overføringer til deltakerne vil være forskjellige i deltakerlignede selskaper og i aksjeselskaper. Også i deltakerlignede selskaper er en beslutning om overføring et felles selskapsanliggende, hvor selskapet må anses som subjekt for den formuesrettslige forpliktelsen. Beslutninger skjer imidlertid i en del tilfeller mer uformelt i ansvarlige selskaper og kommandittselskaper, sammenliknet med aksjeselskaper, samtidig som utbetaling av overskudd til deltakerne kan skje á konto før beslutning om utdeling. Det antas derfor å bli vanskelig å knytte skatteplikten til beslutning om overføring, på tilsvarende måte som ved utdeling av utbytte.

Utvalget foreslår at beskatningen ved utdeling knyttes til den faktiske overføringen fra selskapet. Det betyr at ekstrabeskatning vil inntre ved selve utbetalingen (også ved á konto utbetaling), og at selve beslutningen om overføring ikke får betydning. Dersom deltakerens andel av egenkapital i selskapet blir konvertert til fordring på selskapet, innebærer imidlertid det at verdien må anses tatt ut av selskapet.

Det skal ikke være noe vilkår for skatteplikt at en vederlagsfri overføring har sitt grunnlag i en beslutning om utdeling.

Utvalget foreslår at identifikasjonsbestemmelsen som gjelder for utdeling av utbytte til aksjonærer, skal gjelde tilsvarende i deltakermodellen. Etter skatteloven § 10-11 annet ledd omfatter utbytteregulene også overføringer til aksjonærens

ektefelle eller til personer som aksjonæren er i slekt eller svogerskap med i opp- eller nedstigende linje eller i sidelinjen så nær som onkel eller tante. Etter utvalgets lovutkast § 10-42 annet ledd skal denne bestemmelsen gjelde tilsvarende.

Utvalget viser til at alle lovlige overføringer til deltakerne er identifiserbare etter gjeldende regler. Etter gjeldende selskapslovgivning foreligger plikt til registrering av alle overføringer til deltakerne kun for kommandittselskaper, jf. utdelingsbegrensningen i selskapsloven § 3-16 som forutsetter at enhver utbetaling eller annen verdi-overføring til deltakerne registreres. Noe tilsvarende selskapsrettslig påbud foreligger ikke for ansvarlige selskaper og andre deltakerlignede selskaper. Imidlertid innebærer gjeldende regnskapsregler at alle overføringer fra selskap til deltakere posteres. Det vil derfor være tilfredsstillende notoritet omkring utdelinger fra selskap til deltakere etter gjeldende rett. Utvalgets forslag til utdelingsløsning innebærer i utgangspunktet ikke noe behov for utvidet regnskapsmessig registrering.

Det vil være summen av utdelinger ved årets slutt som blir utgangspunktet for beregning av ekstra skatt hos deltakeren. Hvert enkelt års utdeling behandles for seg. Utdeling for å dekke endelig skatt på overskudd fra foregående inntektsår likestilles med annen utdeling (men det korrigeres generelt for skatteforpliktelser i grunnlaget for beskatning, jf. avsnitt 1.8.3.3 foran).

En slik løsning medfører ikke behov for registrering av utdelinger på nye egne konti for tilbakeholdt overskudd i selskapet. Den endelige beregningen av grunnlaget for beskatning skal skje individuelt hos de enkelte deltakerne. Tilbakeholdt overskudd og utdeling vil fremgå av deltakerens eksisterende kapitalkonti i selskapet.

Utvalget viser også til at utdeling fra selskapet må avgrenses mot tilbakebetaling av tidligere innbetalt kapital. Utvalgets forslag til slik avgrensning er nærmere omtalt i avsnitt 1.8.5.1.

Det vises til nærmere omtale av forslagene på dette punkt i NOU 2005:2 avsnitt 8.4.

#### 1.8.4.2 Høringsinstansenes synspunkter

*Advokatforeningen* uttaler følgende om ekstrabeskatning ved utdeling:

«Når det gjelder hva som skal regnes som vederlagsfri overføring fra selskap til deltaker, og som skal være gjenstand for ekstrabeskatning, antar Advokatforeningen at det vil være de samme problemstillinger og skjønnstema som

dukker opp her som ved overføring fra aksjeselskap til aksjonær. Dette skaper således ikke særskilte spørsmål som man ikke er kjent med fra før.

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

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

*Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening (NARF)* uttaler:

«Vi har ingen bemerkninger til forslaget om å likestille uttaksdefinisjonen for deltakerlignede selskap med skattelovens definisjon av utbytte fra aksjeselskaper. Når det gjelder hva som skal anses som den skattepliktige begivenhet, er vi enige i at denne – med det forbehold som tas opp i neste avsnitt – bør knyttes til den faktiske overføring. Slike transaksjoner vil fanges opp gjennom bokføringen. Det å knytte skatteplikten til beslutninger om overføring vil derimot være svært vanskelig å følge opp i praksis.

Vår hovedinnvending mot uttaksutvalgets forslag til deltakermodell er det forhold at modellen – etter hva vi kan se – legger opp til beskatning av lånefinansierte uttak. Et enkelt eksempel belyser dette:

Et ANS etableres i år 1 uten innskudd, men det tas opp lån på kr 500. Året ender med kr 0 i resultat. I løpet av oppstartsåret tar deltakerne

ut kr 200. Disse kr 200 ekstrabeskattes med ((utdeling kr 200 – skatt kr 56 – skjerming kr 0)\*28 % =) kr 40,32

I år 2 finner deltakerne ut at satsningen var feilslått, og beslutter å avvike foretaket. Årsresultatet ender også dette året på kr 0. Lånet tilbakebetales med kr 300 fra selskapets midler, mens de resterende kr 200 som følge av det personlige ansvaret må dekkes av deltakerne privat.

I resultat ender virksomheten med at eierne sitter igjen med et effektivt tap lik skattekostnaden på kr 40,32.

Med forbehold om at vi kan ha oversett eller misforstått en eventuell omtale av forholdet, kan vi ikke se at uttaksutvalget har behandlet denne problemstillingen. I motsetning til i aksjeselskap, hvor lovlige utdelinger som danner grunnlag for ekstrabeskatning baserer seg på opparbeidet kapital, legger utvalget opp til å beskatte ethvert uttak fra deltakerlignede selskaper uten hensyn til finansieringskilde. Riktig nok skal også utdelinger i strid med aksjeloven ekstrabeskattes, men det er likevel etter vårt skjønn vesentlig forskjell på lovlige uttak fra deltakerlignede selskaper og ulovlige uttak fra aksjeselskaper.

Det forhold at staten gjennom ekstrabeskatning kan bli eneste part som har inntekter fra et selskaps levetid er betenkelig i seg selv. Modellforslaget kan dessuten i en viss grad hevdes å være i strid med mandatet, hvor det fremgår at utvalget skal utrede muligheten for å beskatte personlig næringsdrivende (eneiere og andelseiere) ved uttak av overskudd fra foretaket. Etter vårt skjønn er noe av det sentrale med skattereformen at bedriftene i større grad enn tidligere skal kunne bygge opp kapital for investeringer mv, og at den endelige beskatningen først skjer når kapitalen tas ut fra foretaket.

Virksomheter i etableringsfase må i mange tilfeller finansiere eiernes leveomkostninger ved hjelp av uttak som har sin kilde i ekstern finansiering. Det samme gjelder etablerte virksomheter som har mistet sin egenkapital, men hvor man fortsatt mener det er grunnlag for fortsatt drift. I slike tilfeller vil det være uheldig med ekstrabeskatning, da slik skattlegging medvirker til å ytterligere forverre den økonomiske situasjonen.

Ekstrabeskatning vil kunne lede til at lovende virksomheter ikke kommer i gang, eventuelt at ellers levedyktige virksomheter må nedlegges. Vi kan ikke se at en slik virkning av ekstrabeskatningen er i samsvar med ekstrabeskatningens intensjoner, og mener derfor en overskuddsbasert løsning er et heldigere alternativ. Vi viser i den anledning til vårt

forslag om uttaksmodell for enkeltpersonforetak, jf nedenfor, som inneholder en alternativ løsning.

I valget mellom en deltakermodell som foreslått av uttaksutvalget og en skjermingsmodell i tråd med den som er foreslått for enkeltpersonforetakene, mener vi deltakermodellen til tross for nevnte svakhet er å foretrekke.»

*Skattebetalerforeningen* uttaler:

«Utvalget foreslår en like vid definisjon av utdeling fra deltakerlignede selskap som skattelovens definisjon av utbytte fra aksjeselskaper. Beskatningen knyttes til den faktiske overføringen – ikke beslutningen om utdeling, noe vi er enige i.»

*Skattedirektoratet* påpeker at etter selskapsloven § 2-25 annet ledd kan deltaker i visse tilfeller godskrives rente av sine kapitalandeler. Renten skal anses som disponering av årsoverskudd og regnes etter den sats som er fastsatt for morarenter etter morarenteloven. Hvis de utbetales, må de behandles som utdeling i henhold til § 10-42 annet ledd, og ikke etter reglene om ekstrabeskatning av renteinntekter.

#### 1.8.4.3 Departementets vurderinger og forslag

Departementet slutter seg til utvalgets vurderinger og forslag med hensyn til uttaksdefinisjon fra deltakerlignede selskaper. Det vises til § 10-42 første og annet ledd i departementets lovforslag.

Ekstrabeskatningen av deltakerne skal altså knyttes til faktiske overføringer fra selskapet. Det reiser særlige spørsmål i forhold til indre selskaper. Departementet har vurdert om det i praksis vil innebære særlige problemer å identifisere uttak fra indre selskap, som følge av at selskapet ikke opptrer som sådant overfor tredjepersoner.

Indre selskaper har regnskapsplikt på linje med andre deltakerlignede selskaper, jf. regnskapsloven § 1-2 nr. 4. De unntak fra den fulle regnskapsplikten som er nevnt i denne bestemmelsen, gjelder generelt for deltakerlignede selskaper. I indre selskaper vil det ofte være et aksjeselskap som er hovedmann, slik at unntakene fra regnskapsplikten av den grunn ikke får anvendelse (aksjeselskaper har generell regnskapsplikt). Selskaper som faller inn under unntakene vil likevel ha plikt til registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger etter regnskapsloven kapittel 2, jf. § 1-2 annet ledd.

Indre selskaper er fritatt fra plikten til å sende

inn årsregnskap til Regnskapsregisteret, jf. forskrift av 16. desember 1998 nr. 1234 § 1-1 annet ledd. Dette gjelder uavhengig av selskapets størrelse. For andre deltakerlignede selskaper er det en betingelse for fritak fra denne plikten at selskapet faller inn under definisjonen av små foretak i regnskapsloven § 1-6.

Det følger av dette at regnskapsplikten for indre selskaper gjelder på lik linje med andre deltakerlignede selskaper. Revisjonsplikten gjelder også på samme måte som for andre deltakerlignede selskaper. Derimot vil regnskapene være vanskeligere tilgjengelig, ettersom de ikke kan innhentes fra Regnskapsregisteret. De indre selskapene plikter å sende inn selskapsoppgave (ligningsloven § 4-9), næringsoppgave (§ 4-4) og deltakeroppgave (§ 4-9 nr. 3) til ligningskontoret. Ligningsmyndighetene har også full adgang til å be om at regnskapene fremlegges, jf. ligningsloven § 4-8.

For indre selskaper skulle det etter dette ikke være særskilte problemer knyttet til registreringen av utdelinger, sammenliknet med utdelinger til deltakere i andre deltakerlignede selskaper. Dette må gjelde uavhengig av om de har plikt til å utarbeide årsregnskap eller ikke.

Som påpekt i Skattedirektoratets høringsuttalelse, kan deltaker i visse tilfeller godskrives rente av sine kapitalandeler, jf. selskapsloven § 2-25 annet ledd. Etter denne bestemmelsen skal renten regnes etter den sats som er fastsatt for morarenter etter morarenteloven og anses som disponering av årsoverskudd. Departementet er enig med Skattedirektoratet i at utbetaling av slike renter må behandles som utdeling i henhold til § 10-42 annet ledd, og ikke følge reglene om ekstrabeskatning av renteinntekter.

Departementet har vurdert den innvendingen mot deltakermodellen som Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening (NARF) påpeker, at også lånefinansierte uttak beskattes. Dersom denne effekten skal unngås, må rammene for beskatningen knyttes direkte til opptjent overskudd i virksomheten. En slik innsnevring av grunnlaget for ekstrabeskatning vil imidlertid komplisere beskatningen betydelig. Større uttak fra virksomheten enn det resultatet tilsier, vil ikke bli beskattet ved uttaket. Den unnlatte beskatningen ved uttak må tas igjen dersom selskapet senere oppnår tilstrekkelig resultat. En slik fremgangsmåte vil nødvendigvis gjøre nye avregningskonti og gjøre beskatningen uoversiktlig både for deltakerne og ligningsmyndighetene. Departementet viser også til at deltakerne kan unngå den

omtalte effekten gjennom personlige lånopptak i stedet for lån gjennom selskapet. Etter en samlet vurdering mener derfor departementet at det ikke er grunnlag for å knytte ekstrabeskatning ved uttak direkte til opptjent overskudd i selskapet. Departementet viser også til NARFs høringsuttalelse hvor det heter at deltakermodellen til tross for den nevnte svakheten er å foretrekke, fremfor en skjermingsmodell som utvalget foreslår for enkeltpersonforetak.

Departementet viser til at Advokatforeningen tar opp en liknende problemstilling gjennom forslaget om en rettingsadgang for beløp som er ekstrabeskattet forut for opphørsåret, jf. avsnitt 1.10 om realisasjon av andel. Etter departementets vurdering vil en slik manuell retting av foregående års beskatning være ressurskrevende og lite rasjonell. Sett i forhold til at deltakerne vil ha mulighet for å unngå beskatning gjennom private lånopptak, vil departementet ikke foreslå en rettingsadgang som Advokatforeningen skisserer.

Departementet viser for øvrig til at uttaksdefinisjonen reiser særlige avgrensningsspørsmål i forhold til tilbakebetaling av kapital, se nærmere om dette i avsnitt 1.8.5.

### 1.8.5 Innbetalt kapital

#### 1.8.5.1 Forslag i NOU 2005:2

Utvalget viser til at utdeling fra selskapet må avgrenses mot tilbakebetaling av tidligere innbetalt kapital. For selskaper som er stiftet etter at de nye reglene er trådt i kraft, vil innbetalt kapital bestå av deltakerens innskudd i selskapet. Ved erverv av selskapsandel vil erverver overta overdragers skatteposisjon «innbetalt kapital», på samme måte som ved overdragelse av aksjer.

Utvalget påpeker også at det oppstår spørsmål om i hvilken grad deltakerne skal kunne velge å tilbakebetale innbetalt kapital fremfor å foreta en skattepliktig utdeling. Vedrørende dette spørsmålet har utvalget vurdert forskjellige løsninger. Løsningene som er vurdert er:

- A) Deltakeren velger selv om en overføring fra selskapet til deltakeren skal anses som utdeling eller som tilbakebetaling av tidligere innskutt kapital.
- B) Overføringer fra selskapet til deltakeren regnes alltid som utdeling, så langt innskutt kapital i selskapet er i behold.
- C) Overføringer fra selskapet til deltakeren regnes normalt som utdeling, men det kan foreligge et særskilt selskapsvedtak om at overføringen skal være tilbakebetaling av innskutt

kapital. En slik løsning innebærer at det blir adgang til kapitalnedsettelse med skattemessig virkning etter felles vedtak på selskapsnivå.

I utgangspunktet vurderer utvalget løsning C som mest hensiktsmessig. Løsningen passer imidlertid best for selskaper som har en bestemt selskapskapital. Med unntak for kommandittselskaper, er det ikke krav om at deltakerlignede selskaper skal ha en bestemt selskapskapital. For ansvarlige selskaper mv. som ikke har en bestemt selskapskapital, bør deltakerne selv kunne velge om en overføring fra selskapet skal anses som en skattepliktig utdeling eller tilbakebetaling av innbetalt kapital (løsning A).

Det vises til nærmere omtale i avsnitt 8.4 og 8.5 i NOU 2005:2.

En særskilt problemstilling oppstår ved overgangen til deltakermodellen. Utvalget viser til at det vil da være behov for å definere hva som skal defineres som innbetalt kapital fra deltakerne. Utvalget mener at vurderingene må bli sammenfallende med de vurderingene som ligger til grunn for fastsettelse av skjermingsgrunnlaget ved overgangen. Det betyr at innbetalt kapital ved overgangen til ny ordning settes til deltakerens andel av netto skattemessige verdier i selskapet. I motsetning til hva som skal gjelde ved fastsettelse av skjermingsgrunnlaget, skal det ved fastsettelse av innbetalt kapital ved overgangen ikke tas hensyn til over- eller underpris for selskapsandeler som er ervervet.

#### 1.8.5.2 Høringsinstansenes synspunkter

Advokatforeningen og Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening (NARF) slutter seg til utvalgets forslag om at deltakerne som hovedregel skal kunne velge om utdeling fra selskapet skal behandles som tilbakebetaling av innskutt kapital eller som utdeling med ekstrabeskatning.

Ligningsutvalget og Norsk Øko-forum uttaler:

«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. Vi har ingen innsigel-

ser 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. bemerkningene ovenfor under punktet «Innskudd», har vi ingen vesentlige innsigelser. Med hensyn til den administrative gjennomføringen, er vi imidlertid 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 valgdagang. Deltakerens valg bør derfor i et slikt tilfelle meldes til selskapet, slik at korrekt «innberetning» kan foretas via selskapets oppgaver.»

#### 1.8.5.3 Departementets vurderinger og forslag

Utdeling fra selskapet må avgrenses mot tilbakebetaling av tidligere innbetalt kapital. Tilbakebetaling av innbetalt kapital innebærer ingen skattepliktig overføring til deltakeren, men reduserer deltakerens skjermingsgrunnlag og inngangsverdien ved realisasjon av andelen.

Departementet slutter seg til utvalgets vurderinger og forslag med hensyn til avgrensningene mellom utdeling og tilbakebetaling av kapital.

Utvalget drøfter ikke særskilt hva som skal regnes som innbetalt kapital ved opptak av ny deltaker mot innskudd i selskapet. Departementet legger til grunn at hele innskuddet skal regnes som innbetalt kapital, inkludert eventuell over- eller underkurs ved ervervet.

Departementet slutter seg også til utvalgets vurderinger med hensyn til deltakernes adgang til å velge å tilbakebetale innbetalt kapital fremfor å foreta en skattepliktig utdeling. Det vil si at deltakerne gis valgfrihet på dette punktet i selskaper uten bestemt selskapskapital, mens en tilbakebetaling av innskutt kapital må være forankret i et selskapsvedtak i selskaper med bestemt selskapskapital. Det vises til utkastet til § 10-42 fjerde ledd i skatteloven.

Ved at skillet mellom innbetalt kapital og utbetaling av overskudd blir avgjørende ved beskatningen, må hver av disse summene spesifiseres på deltakernes egenkapitalkonti. Departementet legger til grunn at en slik sontring ikke er gjennomført i alle tilfeller i dag. Det må legges opp til

en slik sontring fremover, noe som ikke kan forventes å innebære problemer i praksis.

I avsnitt 1.8.3.1 om innskudd som skjermingsgrunnlag er det vist til at visse former for «uegentlige» innskudd bør likestilles med faktiske kapitalinnskudd i forhold til skjermingsgrunnlaget og inngangsverdien på andelen. Det gjelder tilfeller hvor en deltaker dekker løpende overskuddsskatt med egne midler, uten uttak fra selskapet, og tilfeller hvor en deltaker får arbeidsgodtgjørelse godskrevet egenkapitalkontoen, uten utbetaling av beløpet. En problemstilling er om slike «innskudd» også skal likestilles med formelle innskudd i forhold til reglene om tilbakebetaling av kapital. Utvalget drøfter ikke denne problemstillingen. Departementet viser til at slike tilfeller økonomisk sett bør likestilles med formelle innskudd, og at dette også bør gjelde i forhold til reglene om tilbakebetaling av kapital. Det innebærer at slike «innskudd» vil øke rammen for kapital som kan tilbakebetales. Tilsvarende vil symmetriske korreksjoner ved underskudd redusere denne rammen. Det vises til departementets forslag til § 10-42 fjerde ledd siste punktum i skatteloven.

Når det gjelder avgrensningen av hva som skal anses som innbetalt kapital *ved overgangen til deltakermodellen*, foreslår utvalget at det skal benyttes andel av skattmessig egenkapital i selskapet, uten korreksjon for over- eller underkurs. Departementet vil påpeke at dette forslaget innebærer at ikke bare faktisk innskutt kapital, men også kapital som er opparbeidet gjennom driften i 1995 eller tidligere år, skal anses som innskutt kapital etter de nye reglene. En slik løsning er praktisk fordi man slipper å sondre mellom innskutt kapital og kapital som er opparbeidet gjennom driften. Prinsipielt sett vil det også være riktig å anse all kapital som bringes over fra de tidligere reglene til deltakermodellen som innskutt kapital. Departementet slutter seg til utvalgets forslag på dette punkt, og legger til grunn at fordelingen skal baseres på den faktiske fordelingen av skattmessig egenkapital mellom deltakerne.

Departementet vil utarbeide nærmere forskriftsbestemmelser om dette. Det vises til utkast til fullmaktsbestemmelse i skatteloven § 10-48.

## 1.9 Lån mellom deltaker og selskap

### 1.9.1 Forslag i NOU 2005: 2

Utvalget viser til at aksjonærmodellen gir insenti-

ver for aksjonærer til å finne måter å overføre midler fra selskapet til aksjonær uten ekstra beskatning. Lovgiver har gjennom skatteloven § 5-22 vedtatt særlige regler om ekstrabeskatning for renter av på lån fra fysiske personer til aksjeselskaper når lånerenten ligger over en nærmere angitt skjermingsrente. Også her skal skjermingsrenten være basert på risikofri rente.

Utvalget legger til grunn at tilsvarende regler bør gjelde i deltakermodellen. Men utvalget mener at beregningsmetoden mv. i reglene som er vedtatt i aksjonærmodellen er svært komplisert, og at det kan være hensiktsmessig med forenklinger.

Utvalget antar at det i første omgang vil være tilstrekkelig å ha regler om ekstra skatt på renter for lån fra deltaker og personer som deltakerne kan identifiseres med etter skatteloven § 10-11 annet ledd siste punktum.

Mengdegjeldsbrev er unntatt fra regelen om ekstra skatt på renteinntekter på lån fra personlige skattytere til aksjeselskaper mv. Utvalget foreslår at det samme skal gjelde for lån til deltakerlignende selskap. Begrunnelsen for unntaket er etter utvalgets syn den samme for deltakerlignede selskaper som for aksjeselskaper. Det vises i denne sammenheng til Ot.prp. nr. 1 (2004-2005) avsnitt 5.6.4.3.

Bestemmelsen om ekstra skatt på renter på lån bør etter utvalgets oppfatning utformes slik at både skattyter og selskap har anledning til å tilpasse vilkårene for lånet slik at bestemmelsen ikke kommer til anvendelse. Utvalget foreslår at skjermingsrenten fastsettes før den perioden den skal gjelde for. Det vises til at det bør benyttes et gjennomsnitt av rentene på de aktuelle låneinstrumentene basert på foregående år eller halvår. Videre uttales det at det bør innføres et terskelbeløp på lånebeløpet på 500 000 kroner.

I de vedtatte reglene for personlige aksjonærer skal det ikke beregnes ekstra skatt på renteinntektene når rentesatsen for lånet ligger under satsen for skjermingsrenten i hele beregningsperioden. Flere medlemmer av utvalget gir uttrykk for at det er lite rimelig med månedlig beregning av ekstrarente og viser til at en månedlig beregningsperiode stiller større krav til avstemming enn det som følger av merverdiavgiftsloven og ny bokføringslov.

Alle skattyters lån til selskapet skal sees under ett. Det skal dermed foretas en samordning av skjermingsfradrag og faktisk påløpte renter på lånene. Som for lån til aksjeselskaper må en samordning sees i lys av at det ikke bør gis adgang til

å fremføre ubenyttet skjermingsfradrag hvis renteinntektene ligger under skjermingsbeløpet.

### 1.9.2 Høringsinstansenes synspunkter

*Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening og Skattebetalerforeningen* støtter utvalgets syn om at det bare er deltakere og deres nærstående som bør omfattes av regelen. Disse mener det samme også bør gjelde for lån til aksjeselskap. *Norges Rederiforbundet* foreslår en avgrensning av personkretsen til deltakere med en stor eierandel, mens *Skattedirektoratet* tar til orde for at alle personlige skattytere bør omfattes slik det er vedtatt for lån til aksjeselskap.

Disse fire høringsinstansene er enige med utvalget i at det bør innføres et terskelbeløp på lånet. Det samme mener *Ligningsutvalget* og *Norsk Øko-forum*.

Når det gjelder skjermingsrenten, har *Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening, Skattebetalerforeningen, Skattedirektoratet, Norges Rederiforbund* og *Den norske Revisorforening* uttalt at den bør fastsettes forskuddsvis. Skattedirektoratet har i tillegg vist til at beregningsperioden bør være den samme som i aksjonærmodellen.

### 1.9.3 Departementets vurderinger og forslag

Departementet slutter seg til utvalgets forslag om at det innføres en regel om ekstra skatt på renter på lån fra personlige skattytere til deltakerlignede selskap. De hensynene som begrunner en slik regel for renter på lån fra personlige aksjonærer, gjør seg også gjeldende i forhold til personlige deltakere i deltakerlignede selskaper. Også behovet for skattemessig likebehandling av forskjellige selskapsformer tilsier at det innføres en slik regel.

Departementet foreslår at bestemmelsen om skattlegging av renteinntekter på lån fra personlig skattyter til selskaper mv. i skatteloven § 5-22 første ledd endres slik at deltakerlignede selskap blir omfattet av bestemmelsen.

Departementet kan ikke se at det er særlige forhold ved deltakerlignede selskap mv. som kan begrunne at kretsen av långivere som skal svare ekstra skatt på renteinntekter på lån, bør være mer snever enn den som er vedtatt for aksjeselskaper. Hensynet til å ha samme regler uansett selskapsform tilsier også at alle personlige deltakere skal skattlegges ekstra for renteinntekter på lån, slik det er vedtatt for renter på lån fra personlige skattytere til aksjeselskaper mv.

Mengdegjeldsbrev er unntatt fra regelen om



ekstra skatt på renteinntekter på lån til aksjeselskaper. Departementet foreslår at det samme unntaket skal gjelde for lån til deltakerlignede selskap.

Departementet går ikke inn for at det innføres en nedre grense for lån som skal falle inn under reglene i § 5-22 om ekstrabeskatning av høye renter på lån. Lån under et terskelbeløp vil kunne ha svært høy rente og derved bidra til at formålet med bestemmelsen om ekstra skatt motvirkes. En administrativ gevinst ved å innføre et terskelbeløp, vil i praksis kunne motsvares av en krevende vurdering av om det foreligger interesselikhet etter skatteloven § 13-1. Det er etter departements oppfatning viktigere å ha en kjent skjermingsrente slik at både selskap og långiver kan tilpasse lånevilkårene. Partene vil da kunne tilpasse den fastsatte renten slik at bestemmelsen om ekstra skatt på renteinntekter ikke kommer til anvendelse.

Departementet er enig med utvalget i at skjermingsrenten bør fastsettes før beregningsperioden og at skjermingsrenten bør være renten på 5-årige statsobligasjoner, som er tilnærmet risikofri rente etter skatt. Departementet vil i forskrift regulere fastsettelsen av skjermingsrenten for lån. Beregningsperioden kan bli kortere enn ett år, slik at renten ved behov kan endres i løpet av et inntektsår. Det vises for øvrig til omtalen av nivået for den alminnelige skjermingsrenten i avsnitt 1.8.3.2.

Det følger av den vedtatte bestemmelsen i ligningsloven § 6-4 at det i de årlige oppgavene til ligningsmyndighetene skal oppgis lånesaldo ved inngangen til hver kalendermåned. Videre fremgår det av de alminnelige merknadene i Ot.prp. nr. 1 (2004-2005) at hver kalendermåned bør være beregningsperiode med hensyn til om det skal svares ekstra skatt. Beregningsperioden på en kalendermåned for lån fra personlig skattyter til aksjeselskap er valgt etter en avveining av hensynet til å hindre omgåelser, treffsikkerhet og administrative hensyn.

Departementet finner ikke grunn til å vurdere disse hensynene annerledes for lån til deltakerlignede selskap, selv om flere av medlemmene i utvalget i NOU 2005:2 gir uttrykk for at månedlig beregning er lite rimelig sett i sammenheng med de regnskapskrav som er en del av regnskapsrutinene etter bokføringsloven og merverdiavgiftsloven. De få opplysningene som kreves for å kunne beregne skattepliktig renteinntekt etter § 5-22, forutsetter ingen rutine tilsvarende en avstemning av regnskap etter ny bokføringslov eller mer-

verdiavgiftsloven, selv om det må innføres visse rutiner som sikrer enkelte spesifiserte opplysninger for hver kalendermåned. Det er heller ikke aktuelt med mer enn en årlig innberetning til ligningsmyndighetene. Departementet antar også at de fleste låneavtaler vil være tilpasset skjermingsrenten. Beregningsperioden bør dermed være den samme for lån til aksjeselskaper mv. og lån til deltakerlignede selskaper.

I forhold til bankinnskudd vil den vedtatte bestemmelsen om ekstrabeskatning av høye renter kunne komme til anvendelse for personlige innskyttere. Bankene faller i utgangspunktet inn under virkeområdet for bestemmelsen om ekstrabeskatning av høye renter på lån i skatteloven § 5-22. Forretningsbankene er organisert som aksjeselskaper, mens sparebankene anses som likestilte selskaper jf. skatteloven § 10-1 og § 2-2. Det har ikke vært departementets hensikt at slike innskudd skal omfattes av bestemmelsen. Antall innskudd i bankene er betydelig, og det er etter departementets vurdering liten grunn til å anta at bankinnskudd er mer egnet enn mengdegjeldsbrev for å unngå ekstra skatt på utbytte eller avkastning på grunnfondsbevis. Departementet antar at andre eventuelle unntak kan reguleres i forskrift og foreslår at departementet gis utvidet forskriftshjemmel i § 5-22.

Etter departementets vurdering bør det fremgå klart av lovteksten at også renter på innskudd i bank unntas fra ekstra skatt etter skatteloven § 5-22.

Det vises til forslag til endring av skatteloven § 5-22 første ledd første punktum og annet punktum og annet og tredje ledd.

Aksjeselskaper og likestilte selskaper er fra og med inntektsåret 2006 pålagt å gi opplysninger om renter og lånesaldo til ligningsmyndighetene, jf. ligningsloven § 6-4 nr. 5. Deltakerlignede selskaper må omfattes av den samme opplysningsplikten om slike låneforhold som aksjeselskaper. Banker vil ha opplysningsplikt om slike lån (innskudd), dersom det ikke gjøres særskilt unntak. I tråd med forslaget om å unnta innskudd i bank fra bestemmelsen i skatteloven § 5-22 om ekstrabeskatning, foreslås at bankene også unntas fra opplysningsplikten i ligningsloven § 6-4.

## 1.10 Realisasjon av andel

---

### 1.10.1 Forslag i NOU 2005:2

Utvalget viser til at det er en nær sammenheng

mellom den løpende inntektsbeskatningen og gevinstberegningen. Den gjeldende metoden for gevinstberegning fungerer godt sammen med et system med løpende inntektsbeskatning av deltakerne etter en kildemodell (delingsmodellen). Ved løpende inntektsbeskatning vil det ikke være latente skatteforpliktelser på tilbakeholdt overskudd ved realisasjonen.

En utdelingsløsning innebærer derimot at det kan være tilbakeholdt ikke ekstrabeskattet overskudd ved realisasjonen, noe som reiser nye problemstillinger i tilknytning til gevinstbeskatningen.

Utvalget foreslår at gevinstbeskatningen i deltakermodellen skal gjennomføres etter samme prinsipp som i aksjonærmodellen.

I praksis skal gevinsten beregnes på følgende måte:

- Netto salgsvederlag for andelen
- Netto kjøpesum inkl. kjøpsomkostninger
- Ubenyttet skjerming på realisasjonstidspunktet
- = Skattepliktig gevinst

I tillegg må det korrigeres for andelshaverens kapitalinnskudd i eierperioden og tilbakebetaling av tidligere innskutt kapital. Et kapitalinnskudd vil øke inngangsverdien, og en tilbakebetaling av kapital reduserer inngangsverdien.

Utvalget viser til aksjonærmodellen, hvor ubenyttet skjerming på realisasjonstidspunktet reduserer skattepliktig gevinst, men ikke kan føre til eller øke fradragsberettiget tap. Utvalget foreslår at en tilsvarende begrensning gjennomføres i deltakermodellen.

Fordi deltakerne selv er subjekter for selskapsskatten, må det gjøres særskilte korreksjoner i grunnlaget for skjerming. Dersom en deltaker dekker løpende overskuddsskatt med egne midler, uten uttak fra selskapet, kan det reelt sett likestilles med innskudd. Skjermingsgrunnlaget og inngangsverdien skal økes i slike tilfeller. Og dersom selskapet et år har underskudd, må det foretas symmetriske justeringer i skjermingsgrunnlaget og inngangsverdien. Det vises til nærmere omtale av disse tilfellene i avsnitt 1.8.3.1 A.

Utvalget viser for øvrig til at det ved eierskifte er viktig å knytte tilbakeholdt overskudd hos den enkelte deltaker til selve andelen som overdras, for å unngå verdiforrykning mellom den solgte andelen og andre andeler.

Den beregnede gevinsten skal skatlegges som alminnelig inntekt, uten noen egen ekstrabeskatning av grunnlaget.

Ved likvidasjon av selskap hvor det foretas

gevinstberegning av deltaker etter skatteloven § 10-44 tredje ledd, skal det ikke samtidig foretas utdelingsbeskatning etter § 10-42, jf. også skatteloven § 10-37.

Andeler ervervet før 1. januar 2006 reiser særlige spørsmål om gevinstberegningen. For slike eierandeler foreslår utvalget at inngangsverdien skal være andel av skattemessige verdier i selskapet, korrigert for eventuell over- eller underpris ved ervervet. Selskapet og skattyter forutsettes å gi opplysninger om dette grunnlaget. Det vil være behov for et særskilt ligningsvedtak for disse verdiene, slik at ligningsmyndighetene har tatt stilling til opplysningene. Utvalget viser til at de aktuelle ligningsskjemaene for 2006 må utarbeides med krav til avgivelse av disse opplysningene.

Det vises til nærmere omtale av utvalgets forslag og vurderinger i avsnitt 10.2 i NOU 2005: 2.

### 1.10.2 Høringsinstansenes synspunkter

*Advokatforeningen* har følgende merknad om realisasjonsbeskatning:

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

Problemstillingen kan best illustreres ved et eksempel:

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

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

Etter Advokatforeningens mening bør det foreligge en tilsvarende rettingsadgang for beløp som er ekstrabeskattet forut for opphørsåret, når man pga. det ubegrensede ansvaret

må skyte (uttatte og ekstrabeskattede) midler inn igjen selskapet i forbindelse med opphøret og nedleggelse av selskapet.»

*Ligningsutvalget og Norsk Øko-forum* uttaler:

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

*Næringslivets Hovedorganisasjon (NHO)* har følgende merknad:

«Utvalget foreslår en endring i reglene for beregning av gevinst/tap ved realisasjon av andel. Det foreslås samme metode som i aksjonærmodellen, slik at gevinst/tap settes til netto salgsvederlag minus netto kjøpesum og eventuell ubenyttet skjerming. NHO er enig i at dette er en naturlig endring av måten å beregne gevinsten på i sammenheng med innføring av deltakermodellen.»

*Skattedirektoratet* uttaler:

«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. [—]

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 regelfestet.»

*Skattebetalerforeningen* uttaler:

«Av likhetshensyn med aksjonærmodellen foreslår utvalget at ubenyttet skjerming på realisasjonstidspunktet reduserer skattepliktig gevinst, men ikke kan føre til eller øke et fradragsberettiget tap. Vi kan ikke se at denne begrensningen er inntatt i § 10-44 i lovforslaget.

I tilfeller der deltakeren har betalt den løpende skatten med andre midler enn selskapets, skal skjermingsgrunnlaget for det etterfølgende år oppjusteres med dette beløpet. Ubenyttet skjermingsgrunnlag – som skyldes tilfelle som nevnt – mener vi ikke kan avskjæres ved realisasjon. Dette bør etter vårt syn presiseres i lovteksten.»

### 1.10.3 Departementets vurderinger og forslag

Departementet slutter seg i hovedsak til utvalgets vurderinger og forslag om gevinstbeskatning i deltakermodellen. Departementet foreslår en egen bestemmelse om gevinst og tap ved realisasjon av andel i skatteloven § 10-44.

Innføring av deltakermodellen med uttaksbeskatning, innebærer at gjeldende regler om gevinstbeskatning i deltakerlignede selskaper må endres. De nye reglene må være basert på samme prinsipp som i aksjonærmodellen. Det innebærer at gevinstberegningen tar utgangspunkt i den nominelle differansen mellom netto salgssum for selskapsandelen og netto kjøpesum for andelen. I dette grunnlaget skal ubenyttet skjerming på realisasjonstidspunktet komme til fradrag.

I tillegg skal det korrigeres for andelshaverens kapitalinnskudd i perioden, jf. omtale av utvalgets forslag foran.

Den gjeldende bestemmelsen i skatteloven § 10-44 annet ledd reiser særlige spørsmål. Etter denne bestemmelsen skal endring av eierandel i selskapet ved opptak av deltaker mot innskudd eller ved forhøyelse av selskapskapitalen anses som realisasjon av andelen. Utvalget drøfter ikke denne bestemmelsen særskilt, men forutsetter i sitt lovutkast at bestemmelsen videreføres uendret. Uendret videreføring av denne bestemmelsen kan imidlertid lede til dobbeltbeskatning av deltakerne, sammen med den foreslåtte gevinstberegningemetoden.

Gjeldende gevinstberegningemetode for deltakerlignede selskaper er basert på skattlegging av

differansen mellom vederlaget for andelen og deltakerens andel av skattemessige verdier i selskapet på realisasjonstidspunktet. Realisasjonsbeskatning ved opptak av ny deltaker vil med denne metoden gi gevinstbeskatning når den nye deltakeren skyter inn et større beløp enn andelen av skattemessige verdier tilsier. Gevinstbeskatningen vil imidlertid motsvares av at fremtidig gevinst ved realisasjon av selskapsandelen reduseres, som følge av at skattemessige verdier i selskapet ble økt ved opptaket av ny deltaker. Det blir dermed samsvar mellom gevinstbeskatningen ved opptaket av ny deltaker, og senere beskatning ved realisasjon av andel.

Den foreslåtte gevinstberegningemetoden i deltakermodellen er imidlertid ikke basert på at andel av skattemessige verdier i selskapet skal være inngangsverdi ved et realisasjonsoppgjør. Inngangsverdien skal i stedet være netto kostpris for andelen, tillagt deltakerens innskudd i eierperioden. En netto kapitaltilførsel ved opptak av ny deltaker vil da ikke resultere i økt inngangsverdi for deltakeren. I stedet vil realisasjonsbestemmelsen innebære at inngangsverdien reduseres svarende til den reduksjonen i eierandel som finner sted ved opptaket av ny deltaker. Det innebærer at det ikke lenger vil være samsvar mellom gevinstbeskatningen ved opptaket av ny deltaker, og senere beskatning ved realisasjon av andel.

Dette problemet kan løses ved å oppheve realisasjonsbestemmelsen i skatteloven § 10-44 annet ledd, slik at endring av eierandel ved opptak av ny deltaker mot innskudd mv. ikke lenger skal anses som realisasjon.

Realisasjonsbestemmelsen i skatteloven § 10-44 annet ledd har intet motstykke i aksjeselskaper. I et aksjeselskap vil ikke aksjer anses realisert selv om aksjonærens eierandel blir mindre ved emisjon av aksjer til nye aksjonærer. En slik skattemessig forskjell kan gi et incitament til å velge aksjeselskapsformen for selskaper som er i en ekspansjonsfase og som trenger kapitaltilførsel fra eksterne investorer. Ved å oppheve bestemmelsen i skatteloven § 10-44 annet ledd, blir forskjellene i beskatning mellom aksjeselskaper og deltakerlignede selskaper redusert. Deltakermodellen vil slik sett legge til rett for en ytterligere tilnærming mellom beskatningsmåten for deltakerlignede selskaper og aksjeselskaper.

Departementet vil for øvrig vise til at et realisasjonsoppgjør ved opptak av ny deltaker kan være komplisert å gjennomføre, og at det er grunn til å anta at skatteloven § 10-44 annet ledd ikke blir fulgt i alle tilfeller i praksis.

Realisasjonsbestemmelsen i skatteloven § 10-44 annet ledd må også ses i sammenheng med de tidligere reglene om skattlegging etter en bruttometode. Ved skattlegging etter bruttometoden ble deltakerne ansett for å realisere en andel i de enkelte driftsmidlene i selskapet, og ikke den enkelte selskapsandelen som sådan. Etter nettometoden er realisasjonsbeskatningen knyttet til selve andelen, og det er slik sett mindre grunn til å anse opptak av ny deltaker som realisasjon, så lenge tidligere deltakeres andeler videreføres.

På denne bakgrunn foreslår departementet å oppheve bestemmelsen i skatteloven § 10-44 annet ledd.

I samsvar med utvalgets tilråding, foreslår departementet at de tilfellene hvor skattyter dekker løpende overskuddsskatt med egne midler, uten uttak fra selskapet, skal likestilles med selskapsinnskudd i forhold til skjermingsgrunnlaget og inngangsverdien. Det vises til § 10-42 syvende ledd og § 10-44 tredje ledd i departementets lovforslag. I tilknytning til slike «innskudd» oppstår spørsmålet om de skal kunne tilbakebetales uten umiddelbar beskatning, men med reduksjon av skjermingsgrunnlaget og inngangsverdien, slik som ordinære selskapsinnskudd. Departementet foreslår at de skal likestilles med ordinære innskudd i forhold til tilbakebetaling, jf. nærmere drøftelse av dette spørsmålet i avsnitt 1.8.5.3.

Departementet slutter seg til utvalgets vurdering av behovet for tilsvarende justeringer av skjermingsgrunnlaget og inngangsverdien ved underskudd, for å oppnå symmetri i forhold overskuddssituasjonen. Deltakeren oppnår en skattebesparelse ved at underskuddet reduserer skatten på annen inntekt. Skjermingsgrunnlaget og inngangsverdien må reduseres når skattebesparelsen ikke skytes inn i selskapet. Det vises til nærmere drøftelse av dette i tilknytning til skjermingsgrunnlaget i avsnitt 1.8.3.1, herunder om hvilken sats som skal benyttes ved slik korreksjon.

Departementet slutter seg til utvalgets forslag om at ubenyttet skjerming på realisasjonstidspunktet skal redusere skattepliktig gevinst, men ikke kan føre til eller øke fradragsberettiget tap. En slik løsning benyttes i aksjonærmodellen, jf. skatteloven § 10-31 første ledd om at ubenyttet skjerming bare kan føres til fradrag i gevinst ved realisasjon av en aksje. Denne begrensningen for tapsfradrag må ses i sammenheng med at ubenyttet skjerming bortfaller ved realisasjon av aksjer. Uten en slik begrensning for tapsfradrag, ville skjermingen kunne redusere annen skattepliktig

inntekt. Departementet foreslår en tilsvarende begrensning for tapsfradrag ved realisasjon av andel i deltakerlignet selskap, jf. skatteloven § 10-44 annet ledd annet punktum.

Departementet legger til grunn at selgerens tilbakeholdte kapital i selskapet vil følge andelen ved eierskifte. Det innebærer at en kjøper ikke overtar en andel av totalt tilbakeholdt kapital i selskapet svarende til vedkommendes generelle eierandel, men den faktiske tilbakeholdte kapitalen i tilknytning til andelen. Kjøper vil overta selgers egenkapitalkonto i selskapet, herunder fordelingen mellom selskapsinnkudd og opparbeidet kapital i selskapet som kan gi grunnlag for senere utdeling til deltakeren.

Inngangsverdien pr. 1. januar 2006 reiser særlige spørsmål. Departementet slutter seg til utvalgets forslag på dette punkt. Det vil si at inngangsverdien fastsettes til andel av skattemessige verdier i selskapet, korrigert for eventuell over- eller underpris ved ervervet. Dette grunnlaget vil være sammenfallende med skjermingsgrunnlaget ved overgang til nye regler, og sikrer at gevinstberegningen etter de tidligere reglene får virkning frem til iverksettelsen av deltakermodellen. Det vises til drøftelsen av skjermingsgrunnlaget ved overgangen til deltakermodellen i avsnitt 1.8.3.1 punkt D. Departementet vil utarbeide forskriftsbestemmelser om skjermingsgrunnlaget og inngangsverdien ved overgangen til deltakermodellen, jf. fullmaktsbestemmelsen i § 10-48 i lovforslaget

I likhet med utvalget, foreslår departementet kun endringer i beregningsmåten for gevinster og tap. Vilkårene for gevinstbeskatning og tapsfradrag, tidfestingsregler med mer, foreslås ikke endret.

Gjeldende skattelov § 10-44 fjerde ledd regulerer tidfesting av realisasjonsgevinst og –tap for andel i deltakerlignet selskap. Etter denne bestemmelsen skal gevinst inntektsføres og tap fradragføres i realisasjonsåret. Utvalget drøfter ikke denne bestemmelsen, og bestemmelsen er ikke med i utvalgets lovutkast. Denne bestemmelsen presiserer at tidfestingen ved realisasjon av andel i deltakerlignet selskap skal følge samme prinsipp som ved realisasjon av aksjer, og at det ikke er anledning til å føre slik gevinst eller tap over gevinst- og tapskonto. Alternativet til inntektsføring i realisasjonsåret ville være å følge reglene som gjelder ved realisasjon av driftsmidler, med adgang til inntektsføring over gevinst- og tapskonto. En slik løsning ville imidlertid åpne for utsatt inntektsføring også for den delen av en gevinst som gjenspeiler verdien av eiendeler som

ikke skal føres på gevinst- og tapskonto, eksempelvis verdipapirer som selskapet eier. Departementet legger til grunn at tidfestingen av realisasjonsgevinster på aksjer og andeler i deltakerlignet selskap bør følge samme prinsipp, og foreslår at denne bestemmelsen videreføres, jf. lovutkastet § 10-44 fjerde ledd.

Advokatforeningen foreslår i sin høringsuttalelse en rettingsadgang for beløp som er ekstra-beskattet forut for opphørsåret, når man pga. det ubegrensede ansvaret må skyte (uttatte og ekstra-beskattede) midler inn igjen selskapet i forbindelse med opphør og nedleggelse av selskapet. Det vises til drøftelsen av dette forslaget i avsnitt 1.8.4.3.

## 1.11 Forholdet til utlandet

### 1.11.1 Forslag i NOU 2005:2

Uttaksutvalget anser det ønskelig at deltakermodellen fullt ut kan gis anvendelse også for norske deltakere i norsk eller utenlandsk selskap med virksomhet i utlandet og for utenlandske deltakere i norsk eller utenlandsk selskap med virksomhet i Norge. Hovedspørsmålene er om det foreligger hjemmel for slik skattlegging etter de gjeldende regler og om denne er fraskrevet i skatteavtale.

Utvalgets vurderinger er i hovedsak knyttet til om deltakermodellen i praksis vil kunne bli virksom også i utenlandsforhold. Utvalget har særlig fokusert på om, og i hvilke typetilfeller, Norge i skatteavtaler med andre land kan ha fraskrevet seg retten til å foreta beskatning ved utdeling, slik deltakermodellen legger opp til. Utvalget reiser spørsmål om beskatningen ved utdeling er å anse som beskatning av overskuddet ved virksomheten («the profits of the enterprise»), slik begrepet er å forstå i bestemmelsen om beskatning av virksomhetsinntekter i de norske skatteavtalene, jf. artikkel 7 i OECDs mønsteravtale. Utvalget tar ikke stilling til spørsmålet, men peker på konsekvensene av ulike standpunkt. Dersom beskatningen ved utdeling anses som beskatning av virksomhetens overskudd, peker utvalget på at Norge vil ha fraskrevet seg retten til å skattlegge en norsk deltaker i (norsk eller utenlandsk) selskap for inntekt opptjent ved et fast driftssted i land hvor Norge i skatteavtale anvender unntaksmetoden til unngåelse av dobbeltbeskatning. Utvalget peker på at motstykket da vil være at Norge etter skatteavtalen kan foreta beskatning av utenland-

ske deltakere i selskap med fast driftssted i Norge. Denne situasjonen finner utvalget mindre betenkelig enn den motsatte situasjon, nemlig at beskatningen ved utdeling ikke anses som beskatning av virksomhetens overskudd. Utvalget påpeker at Norge i skatteavtale da vil ha fraskrevet seg retten til å foreta beskatning ved utdeling overfor utenlandske deltakere i (norsk eller utenlandsk) selskap med virksomhet i Norge. Utvalget utelukker ikke muligheten for å innføre alternative, mer sjablonmessige regler for utenlandske deltakere i dette tilfellet.

Forutsatt at det foreligger adgang til skattlegging, reiser utvalget spørsmål om mulighetene for effektiv håndheving og kontroll av beskatningen ved utdeling og om hvilke muligheter det vil være for å unngå beskatningen ved tilpasninger.

Utvalget peker på at det vil være spesielt vanskelig å foreta en effektiv beskatning ved utdeling til utenlandske deltakere i utenlandske selskap, og at dette i praksis vil være umulig hvis aktiviteten i Norge avsluttes før utdelingen. Utvalget nevner som et mulig beskyttelsestiltak skattlegging av latente skatteforpliktelser ved opphør av virksomheten i Norge. Når det gjelder utdelinger under den løpende virksomheten, peker utvalget på vanskelighetene med å beregne hvor stor del av utdelingen som skriver seg fra et tidligere overskudd opptjent i den norske virksomheten. Utvalget anser håndhevingen lettere der selskapet er norsk.

Når det gjelder norske deltakere i utenlandske selskap, peker utvalget på behovet for kontrollopplysninger og mulighetene for innhenting av slike gjennom skatteavtale.

Utvalget peker avslutningsvis på at kombinasjonen av en løpende overskuddsbeskatning og beskatning ved utdeling vil kunne medføre en økt risiko for økonomisk dobbeltbeskatning ved grenseoverskridende virksomhet fordi inntekt tas til beskatning i forskjellige inntektsår i de ulike landene.

Utvalgets konklusjon er at de vanskelighetene som oppstår i grenseoverskridende tilfeller, ikke er til hinder for at deltakermodellen som sådan tilrådes.

### 1.11.2 Høringsinstansenes synspunkter

Skattedirektoratet, Ligningsutvalget og Norsk Øko-forum har uttalt seg om deltakermodellen og grenseoverskridende aktivitet.

Skattedirektoratet foreslår at adgangen til skjermingsfradrag begrenses til personer som har alminnelig skatteplikt til Norge, og viser til denne begrensningen for aksjonærmodellens ved-

kommende, jf. skatteloven § 10-12.

Ligningsutvalget og Norsk Øko-forum viser til at utenlandske selskaper som bare driver virksomhet i Norge, har oppgaveplikt på linje med norske selskaper. Videre viser disse høringsinstansene til forskrift av 15. mars 1993 nr. 199 om oppgaveplikt for norske deltakere i utenlandske ansvarlige selskaper mv. Disse høringsinstansene anser ikke kontrollmulighetene overfor utenlandske selskap vesentlig mer aktualisert ved forslaget til deltakermodell.

Ligningsutvalget og Norsk Øko-forum viser til EFTA-domstolens uttalelse av 23. november 2004 og fraråder at deltakermodellen erstattes av mer sjablonbaserte regler for utenlands bosatte skattytere. For utenlandske deltakere i utenlandske selskaper som utøver virksomhet både i Norge og i utlandet, reiser disse høringsinstansene spørsmålet om skjermingsgrunnlaget skal fastsettes på bakgrunn av deltakerens investering som helhet eller forholdsmessig.

### 1.11.3 Departementets vurderinger og forslag

#### 1.11.3.1 Innledning

Departementet slutter seg i hovedsak til utvalgets vurderinger om forholdet til utlandet. Utvalgets vurdering om at det er ønskelig at deltakermodellen fullt ut kan gis anvendelse i de grenseoverskridende tilfeller som er beskrevet ovenfor, samsvarer med departementets forutsetning om at disse tilfellene skal likebehandles med tilsvarende innenlandske tilfeller, jf. St. meld. nr. 29 (2003-2004) avsnitt 9.9.

I den grad muligheten for å anvende deltakermodellen er begrenset i de grenseoverskridende tilfellene, legger departementet vekt på om deltakermodellen vil føre til ytterligere begrensninger i mulighetene for å gjennomføre norsk beskatning etter intern rett og skatteavtale enn tilfellet er etter gjeldende delingsmodell. Hovedforskjellen her vil ligge i at personinntekten etter delingsmodellen er en ren følge av deltakerens aktivitet i selskapet og selskapets inntektsforhold i det foregående året, mens deltakeren/deltakerne etter deltakermodellen selv har kontroll over størrelsen på utdelingen og dermed beskatningen i det enkelte år. Det forhold at størrelsen på utdelingen er avgjørende under deltakermodellen, reiser enkelte særlige spørsmål i de grenseoverskridende tilfellene, jf. avsnitt 1.11.3.3 nedenfor.

I det følgende gjennomgås gjeldende regler

for grenseoverskridende selskapsdeltakelse sett i forhold til forslaget til deltakermodell. I den grad gjennomgangen viser at ønskemålet om likebehandling av de grenseoverskridende og de rent nasjonale tilfeller ikke oppnås, eller det er fare for dette, indikeres mulige tiltak, uten at det her fremmes konkrete forslag.

### 1.11.3.2 Skatteplikten til Norge

#### A Intern rett

Den som er bosatt i Norge, har alminnelig skatteplikt for sin inntekt, jf. skatteloven §§ 2-1 første og niende ledd og 5-1 første ledd. Denne skatteplikten omfatter inntekt opptjent i norsk eller utenlandsk deltakerlignet selskap som vedkommende deltar i, og uavhengig av om selskapets virksomhet drives i Norge eller i utlandet.

For den som ikke er bosatt i Norge, men som utøver eller deltar i virksomhet som drives eller bestyres fra Norge, gjelder en begrenset skatteplikt for inntekten av denne virksomheten, jf. skatteloven § 2-3 første ledd bokstav b. Utenlandske deltakere i deltakerlignede selskap som driver virksomhet i Norge, har tradisjonelt blitt regnet som utøvere av virksomhet her. Forutsatt at selskapet utøver virksomhet i skatterettslig forstand, vil den utenlandske deltakeren være skattepliktig til Norge for sin andel av selskapets løpende overskudd.

Særreglene i skatteloven §§ 10-40 flg. om fastsetting av skattepliktig inntekt fra deltakelse i deltakerlignede selskaper får anvendelse også for fastsettingen av den utenlandske deltakerens inntekt av virksomheten til selskapet, jf. Ot. prp. nr. 35 (1990-91) s. 375. Der uttales det at reglene om beskatning av deltaker i deltakerlignede selskaper får anvendelse for utenlandske deltakere som er begrenset skattepliktig hit og for norske deltakere i utenlandske selskaper.

#### B Skatteavtaler

Beskatningsretten etter intern rett kan være begrenset av skatteavtale. For den som er bosatt i Norge, setter skatteavtalene begrensninger i de tilfellene virksomheten utøves gjennom et fast driftssted i utlandet og skatteavtalen unntar slik inntekt fra beskatning i Norge. For den som ikke er bosatt i Norge, innebærer skatteavtalenes hovedbestemmelse om virksomhetsinntekt at Norge kun kan skattlegge den utenlandske deltakeren for inntekt som knytter seg til fast driftssted i Norge, jf. OECDs mønsteravtale artikkel 7. Der-

som selskapet er norsk, vil inntekten av selskapets løpende drift vanligvis anses som virksomhetsinntekt knyttet til fast driftssted i Norge, jf. Ot. prp. nr. 35 (1990-91) avsnitt 15.9. Dersom selskapet er utenlandsk, vil spørsmålet i forhold til denne hovedbestemmelsen være om selskapet har fast driftssted i Norge. Dersom dette er tilfellet, vil den enkelte deltaker anses å ha fast driftssted i Norge.

Skatteavtalene har vanligvis særbestemmelser for enkelte virksomhetstyper. Dette gjelder frie yrker, internasjonal skips- og luftfart samt artister og idrettsutøvere. Departementet viser til det som er uttalt i NOU 2005:2 om skipsfartsinntekter og finner for øvrig ikke grunn til en særskilt gjennomgang av disse særbestemmelsene.

#### C Deltakermodellens forhold til skattelovens regler om skatteplikt og skatteavtalene

Departementet legger til grunn at beskatningen ved utdeling etter deltakermodellen må anses som en beskatning av den underliggende virksomhetsinntekten, både etter norsk intern rett og etter skatteavtaler. Det deltakerlignede selskapet er transparent, hvilket innebærer at dets inntekt anses som deltakernes inntekt. Det forhold at beskatning utløses først ved utdeling fra selskapet og vil variere etter størrelsen på utdelingen innenfor inntektsåret sett i forhold til skjermingsbeløpet, fjerner ikke det preg av virksomhetsinntekt, som virksomhetens utdelte overskudd har. Så lenge det deltakerlignede selskapet ikke utgjør noe selvstendig skattesubjekt, kan midlene som deles ut fra selskapet, vanskelig sies å ha fått preg av å være transformert til kapitalinntekt.

Det ovenstående innebærer at inntekten kan skattlegges så langt den ligger innenfor de interne hjemlene nevnt ovenfor og de begrensninger skatteavtalene setter for skattlegging av virksomhetsinntekt.

Virksomhetsinntekten som tilordnes deltakerne direkte etter skatteloven § 10-41, følger de alminnelige reglene for innvinning av den enkelte aktuelle inntektspost i selskapet. Virksomhetsinntekten som tilordnes deltakerne på grunnlag av utdeling, jf. forslaget til ny § 10-42 i skatteloven, kan ikke anses som innvunnet hos deltakeren før utdelingen skjer. Det er utdelingen som utløser skatteplikten, og størrelsen på utdelingene innenfor inntektsåret er, sammenholdt med skjermingsbeløpet, avgjørende for om beskatning påløper ved utdelingen.

Det er på innvinningstidspunktet det skal fore-

tas en bedømmelse av om det foreligger skatteplikt. Departementet legger til grunn at en inntekt i utgangspunktet kun blir skattepliktig til Norge dersom den er innvunnet mens den internrettslige skatteplikten består.

Det følger av det ovenstående at utdelinger etter at virksomheten har opphørt, til den som har vært begrenset skattepliktig til Norge for virksomhet her, i utgangspunktet ikke kan skattlegges etter deltakermodellen. Det samme gjelder utdelinger til den som har vært alminnelig skattepliktig til Norge, dersom den alminnelige skatteplikten til Norge har opphørt før utdelingen.

Vurderingen ovenfor viser at det er to hovedtilfeller der beskatningen vil bli begrenset av de omkringliggende regler og skatteavtalebestemmelser:

- utdeling til norsk deltaker av inntekt av fast driftssted gjennom deltakerlignet norsk eller utenlandsk selskap i et land der skatteavtale bestemmer at inntekten unntas fra beskatning i Norge
- utdeling fra utenlandsk selskap som har opphørt å ha fast driftssted i Norge, til deltaker som ikke er skattemessig bosatt i Norge.

#### *D Nærmere om utdeling til norsk deltaker fra selskap med fast driftssted i utlandet*

Når det gjelder norsk deltakers inntekt av fast driftssted i land der skatteavtale bestemmer at denne unntas fra beskatning i Norge, finnes det innenfor disse avtalene et mulig tiltak som kan være aktuelt for å motvirke den manglende likebehandling.

Selv om unntaksmetoden forhindrer Norge fra å skattlegge den norske deltakerens inntekter fra det faste driftsstedet, krever ikke skatteavtalen at inntekten ses helt bort fra, slik det gjøres i dag. Etter skatteavtalene som anvender unntaksmetoden, har Norge gjennom det såkalte progresjonsforbeholdet adgang til å ta den unntatte inntekten i betraktning ved fastsettingen av skattenivået på skattyterens øvrige inntekt. Dette progresjonsforbeholdet er benyttet i forhold til lønnsinntekter, jf. Finansdepartementets skattelovforskrift § 16-28-20.

En iverksettelse av progresjonsforbeholdet for inntekter fra faste driftssteder vil føre til at skatt først blir beregnet på grunnlag av skattyters totale inntekt, for deretter å bli satt ned for en så stor andel som den unntatte utenlandsinntekten utgjør av totalinntekten. Dette ville føre til en beskatning av den øvrige inntekten mer på linje med andre skattytere med samme totalinntekt, og dermed en

større likebehandling av de grenseoverskridende og de rent nasjonale tilfellene. Effekten av en iverksettelse av progresjonsforbeholdet vil likevel være moderat i forhold til den lite progressive beskatningen som alminnelig inntekt underlegges. Til dette kommer at hovedforskjellen mellom tilfellene vil bestå, fordi den unntatte utenlandsinntekten ikke undergis norsk beskatning.

Departementet viser til utvalgets vurdering av at den manglende likebehandling som følger av at skatteavtaler anvender unntaksmetoden, ikke er et nytt problem som oppstår ved innføring av deltakermodellen. I det vesentligste gjør den samme problemstillingen seg gjeldende i dagens system med en delingsmodell. Den pågående gradvise overgangen fra unntaksmetoden til kreditmetoden gjør at denne manglende retten til å skattlegge kan ses som et overgangsproblem, i et visst tidsperspektiv.

Departementet finner på grunnlag av det ovenstående at den gradvise overgangen til kreditmetoden er det mest hensiktsmessige tiltaket mot manglende likebehandling på dette punktet.

I de tilfellene der kreditmetoden kommer til anvendelse, vil det være behov for kontrollopplysninger fra det utenlandske selskapet. Som utvalget peker på, kan ikke slike plikter pålegges utenlandske subjekter, mens skatteavtale kan gi adgang til slike opplysninger, jf. OECDs mønsteravtale artikkel 26. Departementet ser likevel ikke at innføringen av deltakermodellen aktualiserer denne problemstillingen i forhold til det som følger av gjeldende rett. Departementet viser til at Skattedirektoratets forskrift av 15. mars 1993 nr. 199 til ligningsloven § 4-4 nr. 3 tredje pkt. og nr. 6 pålegger norske deltakere i utenlandske ansvarlige selskaper mv. diverse oppgaveplikter, blant annet plikt til å levere næringsoppgave for hele selskapets virksomhet. Behovet for justeringer i denne forskriften vil bli nærmere vurdert. Etter departementets vurdering vil muligheten for informasjonsutveksling etter skatteavtale komme som et supplement og en kontrollmulighet i forhold til skattyters oppgaveplikt.

I tilknytning til kreditreglene peker utvalget på den økte risikoen for økonomisk dobbeltbeskatning som følge av at virksomhetsinntekten først skattlegges løpende og deretter ved utdeling. Dette vil kunne være et problem både for norske og utenlandske deltakere i norske og utenlandske selskap. I utgangspunktet må det være et hjemstatsproblem å søke å unngå dobbeltbeskatning. Departementet fokuserer derfor på denne problemstillingen knyttet til norske selskapsdeltakere.



Departementet bemerker at deltakeren selv til dels kan avbøte dette problemet i de tilfellene der vedkommende har kontroll over selskapet, ved å foreta utdelinger som bidrar til at utenlandsk skatt kan krediteres mot både den løpende overskuddsbeskatningen og mot beskatningen ved utdeling. Departementet ser likevel at det er behov for en nærmere vurdering av problemstillingen. Dette vil bli gjort i forbindelse med den varslede gjennomgangen av kreditreglene, jf. St. meld. nr. 1 (1999-2000) og vedlegg 2 til St. prp. nr. 1 (2000-2001). Denne gjennomgangen pågår nå i departementet. Høringsnotat vil bli sendt ut i løpet av 2005.

*E Nærmere om utdeling fra utenlandsk selskap til utenlands bosatt deltaker etter at fast driftssted i Norge er opphørt*

Der et utenlandsk selskap på utdelingstidspunktet har opphørt å ha fast driftssted i Norge og deltakeren heller ikke har skattemessige bosted i Norge, er det betenkelig at beskatning ikke kan skje for denne utdelingen. Dette gir en uønsket forskjell mellom utenlandske selskaper som fortsetter sin virksomhet i Norge, og selskaper som lar den opphøre, og det gir en uønsket forskjell mellom personer som fortsetter å være skattemessig bosatt i Norge og personer som emigrerer.

Den nevnte muligheten for ulikhet mellom de grenseoverskridende tilfellene og de rene nasjonale tilfellene er større i forhold til deltakermodellen enn i forhold til delingsmodellen, fordi skattyter etter deltakermodellen i langt større grad har kontroll med tidspunktet for skattleggingen ut over den løpende beskatningen av selskapsinntektene. Denne endringen må likevel sees i sammenheng med endringene i selskapsbeskatningen ellers.

Beskatningen av personlig mottaker av utbytte fra aksjeselskap omfatter ikke utbytte fra utenlandske selskaper til utenlandske aksjonærer, da aksjonærmodellen ikke får anvendelse i disse tilfellene. Den gjeldende delingsmodellen gjelder derimot normalt i slike tilfeller, i hvert fall dersom utlendingen er aktiv i Norge og selskapet har fast driftssted i Norge. Dette betyr at denne større ulikheten mellom de grenseoverskridende tilfellene og de rene nasjonale tilfellene, som deltakermodellen skaper, har sin parallell i aksjonærmodellen. Det er likevel ikke gitt at denne parallellen består når man tar i betraktning den skattlegging skattyteren møter i sin bostedsstat. Vedkommende vil normalt bli skattlagt for den løpende

inntekten fra det deltakerlignede selskapet etter hvert som den innvinnes, og ikke ved utdeling. Inntektene fra aksjeselskap vil derimot skattlegges løpende i selskapet, for deretter igjen å skattlegges i større eller mindre grad på aksjonærens hånd når denne mottar utbytte.

I forhold til denne manglende likebehandlingen kan tre tiltak tenkes.

For det første kunne forslaget til § 10-42 i skatteloven gis anvendelse på enhver som på noe tidspunkt har hatt begrenset eller alminnelig skatteplikt til Norge for selskapsdeltakelsen.

For det andre kunne forslaget til § 10-42 i skatteloven utformes slik at skattepliktig inntekt etter denne bestemmelsen ble ansett innvunnet ved den løpende inntektsopptjeningen i selskapet, men ikke ble innkrevd før utdeling skjedde. Slik ville reglene sikre at norsk beskatningsrett ikke var opphørt når inntekten ble innvunnet. Dette ville være et tiltak godt tilpasset det særtrekk ved deltakermodellen at skatteplikten i langt større grad kan være opphørt på tidspunktet for utdeling enn det er etter gjeldende regler på tidspunktet for beskatning etter delingsmodellen. Det er imidlertid betenkeligheter knyttet til en slik regel. En skatt som er utlignet i Norge, men som ikke er betalt, og som i mange tilfeller aldri skal betales, vil kunne åpne for misbruk. Selve utligningen av skatten kan tenkes misbrukt ved at skattyter krever kredit i hjemlandets skatt på grunnlag av skatten som er utlignet i Norge, selv om den aldri blir innbetalt.

Departementet viser til utvalgets vurdering om at det i praksis ikke vil være mulig å foreta beskatning ved utdeling fra selskapet hvis virksomheten i Norge er avsluttet før utdelingen foretas. Departementet slutter seg til denne vurderingen, og finner de nevnte løsningene lite aktuelle.

For det tredje kan en form for beskatning når skatteplikten til Norge opphører, sikre at beskatningen ved den senere utdelingen blir effektiv også i disse tilfellene. Departementet viser i denne sammenheng til det som er uttalt i Ot. prp. nr. 1 (2004-2005) avsnitt 5.6.9 i tilknytning til aksjonærmodellen. Der fremgår det at departementet i oppfølgingen av reformen vil vurdere om det er vesentlige grunner til å foreslå endringer i det gjeldende skatteregimet, og eventuelt foreslå gevinstbeskatning på latente aksjegevinster, med sikte på at den fortjeneste som er opptjent mens skattyteren er bosatt i Norge, skal være gjenstand for skatteplikt til Norge.

Departementet slutter seg på dette punkt til utvalgets vurdering om at det er naturlig at dette

tema vurderes under ett i forhold til aksjonærmodellen og deltakermodellen. Departementet finner det derfor ikke formålstjenlig å søke løsningsen på denne problemstillingen for deltakermodellen isolert, ikke minst fordi et formål med reglene er å skape nøytralitet mellom organisasjonsformene.

### 1.11.3.3 *Nærmere om grunnlaget for beskatning ved utdeling*

I grenseoverskridende virksomheter oppstår særlige spørsmål men hensyn til fastsetting av grunnlaget for beskatning ved utdeling. Når bare deler av virksomhetsinntekten kan beskattes i Norge, må det også gjelde skranker for hvilke utdelinger fra selskapet til deltakeren som kan skattlegges ytterligere i Norge ved utdeling. En problemstilling er derfor hvilke prinsipper som skal gjelde for å komme frem til størrelsen på de utdelinger som i prinsippet (dvs. i den grad de overstiger skjermingsbeløpet) kan ilegges skatt. Videre oppstår særlige spørsmål knyttet til fastsetting av skjermingsgrunnlaget. I det følgende gis en kort omtale av spørsmålene og enkelte mulige løsninger skisseres. Et regelverk på dette området vil måtte bli både detaljert og teknisk, og departementet foreslår at dette reguleres nærmere i forskrift, jf. forslag til ny § 10-47 i skatteloven. Departementet tar sikte på at slik forskrift vedtas i løpet av 2006.

De særlige spørsmål oppstår der hvor deler av deltakerens selskapsinntekt ikke kan beskattes i Norge etter intern rett og skatteavtale. For skattytere (deltakere) bosatt i utlandet vil dette være tilfellet når bare en begrenset del av selskapets virksomhet utøves gjennom et fast driftssted i Norge. Slike deltakeres øvrige inntekter fra selskapet kan ikke beskattes i Norge. Skattytere (deltakere) som er bosatt i Norge har alminnelig skatteplikt hit, jf. skatteloven § 2-1 niende ledd. Den delen av virksomhetsinntekten som opptjenes gjennom et fast driftssted i et land der Norge i skatteavtalen med vedkommende land anvender unntaksmetoden til unngåelse av dobbeltbeskatning, kan likevel ikke beskattes i Norge.

Den brutto selskapsinntekten som deltakeren har måttet inntektsføre i Norge utgjør en ytre ramme for hvor store utdelinger deltakeren kan beskattes for i Norge. Det må derfor holdes oversikt over deltakerens brutto skattepliktige inntekt over årene. Også virksomhetsinntekt inntektsført i Norge før 2006, bør kunne medregnes.

På samme måte som i rene nasjonale forhold, representerer utdelingene fra selskap til deltaker

også en ytre ramme for det beløpet som kan beskattes ved utdeling. I utenlandsforhold må derfor netto utdelinger gjennom året påvises, og helst med høyest mulig grad av notoritet. I forhold til (norske og utenlandske) deltakere i norske selskap gjelder ordinære norske regnskapsregler, og utdelingen vil fremgå av regnskapet på vanlig måte. I forhold til (norske og utenlandske) deltakere i utenlandske selskap, kan skattyter(ene) eventuelt pålegges å godtgjøre størrelsen på utdelingen, jf. også deres oppgaveplikter etter § 1 i forskrift 15. mars 1993 nr. 199. Det er bare utdelinger foretatt fra og med 2006 som behøves registrert.

Det oppstår også spørsmål om hvilke prinsipper som skal benyttes for å avgjøre om utdelinger (som ikke er tilbakeføring av innskudd) fra selskap til deltaker skal anses tatt fra de inntektene som kan beskattes i Norge, eller fra de inntektene som ikke kan beskattes her. Her kan ulike løsninger være aktuelle, fra å forsøke å spore utdelingene, til mer indirekte fordelingsmetoder. Det må trolig føres en løpende oversikt (konto) på deltakernivå over beløp som er inntektsført i Norge, og som ikke er utdelt.

I tilfeller som beskrevet ovenfor oppstår også særlige spørsmål om fastsettelse av skjermingsgrunnlaget. Departementet anser det ikke aktuelt at skjermingsfradrag begrenses til personer som har alminnelig skatteplikt til Norge, jf. forslaget til endring av skatteloven § 10-12 første ledd i forhold til aksjonærmodellen. En slik begrensning ville antakelig stride mot ikke-diskrimineringsbestemmelsene i skatteavtalene.

Utgangspunktet bør også i utenlandsforhold være at skjermingsgrunnlaget settes til deltakerens individuelle investering i selskapet. Det vil imidlertid bryte med grunnprinsippene i deltakermodellen om skattyterens individuelle investering (innskudd eller kostpris) fullt ut blir medregnet i skjermingsgrunnlaget dersom bare deler av inntekten kan beskattes i Norge. Skjermingsgrunnlaget bør i stedet avkortes, slik at det reflekterer den andelen av deltakerens samlede investering som relaterer seg til virksomheten som beskattes i Norge. Ulike fordelingsmetoder kan være aktuelle. Av indirekte metoder antar departementet at fordeling basert på brutto formuesverdier kan være aktuell.

For selskaper som eksisterer ved iverksettelsen av deltakermodellen, skal overgangsregelen gjelde også i utenlandsforhold. Det er skattemessig egenkapital i virksomhet som er skattepliktig til Norge, som skal inngå i skjermingsgrunnlaget.

#### 1.11.3.4 *Gevinstbeskatning*

Når det gjelder beskatningen av gevinst ved realisasjon av andel i norsk selskap, legger departementet til grunn at denne er skattepliktig etter internretten både for den som er bosatt i Norge og for den som er begrenset skattepliktig hit for virksomheten i det norske selskapet. Videre vil denne beskatningsretten normalt være i behold i henhold til eventuell skatteavtale, men dette kan stille seg annerledes der det foreligger særbestemmelser for bestemte typer virksomhetsinntekter. Den her nevnte gevinstbeskatningen kommer ikke i en vesentlig annen stilling som følge av overgangen fra delingsmodellen til deltakermodellen.

## 1.12 Skattemessig kontinuitet ved arv og gave av andel i deltakerlignet selskap

### 1.12.1 Forslag i NOU 2005:2

Uttaksutvalget viser til at deltakermodellen innebærer samme behov for kontinuitet ved arv og gave av selskapsandeler som aksjonærmodellen. I aksjonærmodellen er det vedtatt en bestemmelse om skattemessig kontinuitet ved arv og gave av visse aksjer og andeler, jf. skatteloven § 10-33. Utvalget drøfter ikke problemstillingen om kontinuitet ved arv og gave nærmere, men foreslår en bestemmelse i lovutkastet som gir skatteloven § 10-33 tilsvarende anvendelse, jf. utvalgets lovutkast § 10-46.

### 1.12.2 Høringsinstansenes synspunkter

*Handels- og Servicenæringens Hovedorganisasjon (HSH)* uttaler at det er

«vanskelig å tenke seg at departementet vil foreslå kontinuitetsprinsippet innført uten de samme skattekorreksjoner i arveavgiftsgrunnlaget som er vedtatt for aksjer og andeler som omfattes av aksjonærmodellen.

HSH har tidligere gått klart i mot forslaget om å innføre et kontinuitetsprinsipp i arvebeskatningen. Et kontinuitetsprinsipp ved arv vil kunne innebære en betydelig skatteskjerpelse, særlig for arvinger i familieeide foretak, jf. sammenhengen i dagens regelverk mellom beregning av skattepliktig realisasjonsgevinst og arveavgiftsgrunnlaget. En virkning kan derfor bli at skattyter først må betale arveavgift av et

høyt arveavgiftsgrunnlag, og deretter må betale full gevinstbeskatning basert på en lavere inngangsverdi. Dette vil i så fall medføre en ikke ubetydelig dobbeltbeskatning av de arvede verdier. Etter HSHs vurdering er det svært uheldig at de foreslåtte reglene, som i utgangspunktet kun er ment å avverge uheldige sider av aksjonærmodellen, gir slike virkninger.

Diskontinuitetsprinsippet er vel innarbeidet, det bør derfor foreligge svært gode argumenter, både prinsipielt og praktisk, for å gå over til et annet prinsipp.»

*Norges Rederiforbund* uttaler følgende om kontinuitetsprinsippet:

«Endringsforslagene kan isolert sett begrunnes faglig på bakgrunn av innføringen av aksjonærmodellen og den foreslåtte deltakermodellen. Imidlertid er det ikke foretatt noen konsekvensvurderinger, og det er svært uheldig at en innstramning ikke er sett i sammenheng med modellenes mer grunnleggende virkning for det private eierskapet i Norge.

En overgang til et kontinuitetsprinsipp ved arv vil innebære en betydelig skatteskjerpelse, særlig for arvinger i familieeide foretak, jf. sammenhengen i dagens regelverk mellom beregning av skattepliktig realisasjonsgevinst og arveavgiftsgrunnlaget. De vedtatte reglene som fastsetter inngangsverdien til den laveste av enten arveavgiftsgrunnlaget eller arvelaters inngangsverdi (kostpris), medfører at reglene vil slå ut til arvemottakers ugunst dersom det er planlagt salg kort tid etter generasjonsskiftet.

Situasjonen kan bli at skattyter først må betale arveavgift av et høyt arveavgiftsgrunnlag, og deretter gjennomføres en gevinstbeskatning basert på en lavere inngangsverdi. Dette vil i så tilfelle medføre en ikke ubetydelig dobbeltbeskatning av de arvede verdier.

[—]

Generasjonsskiftene er en svært sårbar fase i bedriftenes utvikling, og den internasjonale trenden går i retning av reduksjon og avvikling av arveavgiften ved generasjonsskifter. Dette er senest synliggjort ved det svenske vedtaket om full avvikling av arveskatten. Dette er begrunnet ut i fra næringspolitiske hensyn. Dette standpunktet er sammenfallende med Norges Rederiforbunds holdning slik den ble formulert i vår uttalelse – datert 11. desember 2000 – til Zimmerutvalgets utredning.

[—]

På denne bakgrunn vil Norges Rederiforbund tilrå at regelen om pliktig kontinuitet revurderes både i forhold til den vedtatte aksjonærmo-

dellen og den foreslåtte deltakermodellen. Alternativt kan kontinuitetsprinsippet begrenses kun til fastsettelsen av skjermingsgrunnlaget. Arvemottaker vil da overta arvelaters skjermingsgrunnlag, mens adgangen til å legge prinsippet om diskontinuitet til grunn opprettholdes for inngangsverdiene. Dette er en parallell til at takstverdiene fra 1992 ikke kan legges til grunn som skjermingsgrunnlag i aksjonærmodellen, men likevel kan benyttes som inngangsverdi ved realisasjon av aksjeposten.

De skatte- og avgiftsmessige rammebetingelsene for generasjonsskifter må ikke under noen omstendighet endres i negativ retning uten konsekvensanalyser hvor endringene er sett i sammenheng med den økte beskatningen som følge av innføringen av aksjonærmodellen og den foreslåtte deltakermodellen.

Uavhengig av dette må det imidlertid foretas en helhetlig gjennomgang av arveavgiftsregelverket med sikte på en avvikling.»

*Næringslivets Hovedorganisasjon (NHO)* uttaler:

«Kontinuitetsprinsippet ble vedtatt på aksjonærmodellens område i henhold til Regjeringens forslag i Ot prp nr 1 (2004-2005). I vår kommentar uttalte NHO at forslaget var så uklart både i selve regelverksutformingen og med hensyn til konsekvensene, at det ikke kunne danne grunnlag for noen endring av gjeldende prinsipp om diskontinuitet. Det er foreløpig ikke kommet noen endringer eller presiseringer vedrørende de uklarheter blant annet NHO påpekte.

Utvalget berører ikke hvilke konsekvenser en innføring av kontinuitetsprinsippet skal få for fastsettelsen av arveavgiftsgrunnlaget for de andeler som omfattes av deltakermodellen. Det er imidlertid vanskelig å tenke seg at departementet vil foreslå kontinuitetsprinsippet innført uten de samme skattekorreksjoner i arveavgiftsgrunnlaget som er vedtatt for aksjer og andeler som omfattes av aksjonærmodellen. Vi finner derfor grunn til å påpeke de uklarheter som knytter seg til forventede konsekvenser for arveavgiftslovgivningen av å innføre et kontinuitetsprinsipp i inntektsbeskatningen også for andeler som omfattes av deltakermodellen.

For det første knytter det seg en uklarhet til beregningene av latent skatt/skatte-reduksjon ved fastsettelsen av arveavgiftsgrunnlaget, jf arveavgiftsloven §§ 14 og 15. Det gjelder hvilken verdi som legges til grunn som utgangsverdi. Det er ikke klart ut ifra lovteksten om det er omsetningsverdien eller arveavgiftsgrunnlaget, som altså ikke er identisk når det

dreier seg om ikke-børsnoterte aksjer og andeler i ANS og KS.

For det andre fremstår arveavgiftsloven § 14 sett i sammenheng med skatteloven § 9-7 som lite rimelig. En latent skattereduksjon relaterer seg til et urealisert tap fordi inngangsverdien er høyere enn arveavgiftsgrunnlaget. Dersom § 9-7 ikke endres, slik at inngangsverdien også for fremtiden aldri kan være høyere enn arveavgiftsgrunnlaget, mister arvingen det urealiserte tapet. Da kan det heller ikke være meningen at det skal gjøres tillegg for en latent skattereduksjon knyttet til et tap man ikke kan fremføre.

For det tredje fremstår det som lite logisk ikke å endre skatteloven § 9-7, slik at inngangsverdien begrenses til arveavgiftsgrunnlaget før korreksjon for latent skatt.»

*Skattedirektoratet* har følgende merknad:

«For aksjonærmodellen er det innført egne regler om kontinuitet ved overføring av aksjer mv ved arv eller gave, jf 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.»

### 1.12.3 Departementets vurderinger og forslag

Departementet slutter seg til utvalgets vurderinger av behovet for skattemessig kontinuitet ved arv og gave av andeler i deltakerlignet selskap. Departementet fremmer i kapittel 4 i denne proposisjonen forslag om justeringer og presiseringer av kontinuitetsreglene for aksjer og andeler omfattet av aksjonærmodellen og deltakermodellen. Det vises til § 10-46 i departementets lovfor-slag, som tilsvarer uttakstutvalgets forslag til bestemmelse om dette.

Kontinuitet skal altså også gjelde ved arv og gave av andeler som omfattes av den foreslåtte § 10-40. Kontinuitetsprinsippet skal bare anvendes ved overføring fra subjekt som omfattes av deltakermodellen jf. § 10-42, dvs. person det skal beregnes tillegg i alminnelig inntekt for, og til subjekt som omfattes av § 10-42.

Ved kontinuitet vil arvingen eller gavemottakeren overta arvelater eller givers inngangsverdi og

skjermingsgrunnlag. Skatteloven § 9-7 vil imidlertid medføre at inngangsverdien og skjermingsgrunnlaget begrenses oppad til arveavgiftsgrunnlaget.

Departementet foreslår at det for ordens skyld også tas inn en henvisning til den foreslåtte § 10-46 i arveavgiftsloven § 14 femte ledd, som gir regler for fradrag i arveavgiftsverdien for overtatt latent gevinst. Det foreslås også at det tas inn en henvisning i skatteloven § 5-2 annet ledd til den foreslåtte § 10-46.

## 1.13 Regnskaps- og revisjonsplikt

### 1.13.1 Gjeldende rett

For deltakerlignede selskaper reguleres omfanget av regnskapsplikten i utgangspunktet av regnskapsloven § 1-2 første ledd nr. 4. Etter denne bestemmelsen er deltakerlignet selskap unntatt fra årsregnskapsplikt når samtlige av følgende kriterier er oppfylt:

- selskapet er ikke partrederi
- selskapet har mindre enn fem millioner kroner i salgsinntekt
- selskapet har færre en fem ansatte
- selskapet har fem deltakere eller færre
- ingen av deltakerne er juridisk person med begrenset ansvar

Foretak som ikke har årsregnskapsplikt etter reglene foran, har kun bokføringsplikt etter bokføringsloven. Bokføringsplikten er en plikt til å registrere og dokumentere opplysninger om transaksjoner som har betydning for størrelsen og sammensetningen av den regnskapspliktiges eiendeler, gjeld, inntekter og kostnader.

Årsregnskapsplikt innebærer enten alminnelig regnskapsplikt eller begrenset regnskapsplikt.

Alminnelig regnskapsplikt innebærer at virksomheten skal utarbeide resultatregnskap, balanse, kontantstrømoppstilling og noteopplysninger. I tillegg skal det utarbeides en årsberetning, hvor det gis opplysninger om arten av virksomhet og hvor virksomheten drives, inkludert opplysning om eventuelle filialer. Alminnelig regnskapsplikt gjelder for «store foretak», dvs. foretak som ikke regnes som «små foretak» etter reglene under.

For «små foretak» er regnskapsplikten begrenset på enkelte områder. Blant annet kan små foretak unnlate å utarbeide kontantstrømopp-

stilling. Det gjelder særlige regler for virksomheter som inngår i et konsern. Som «små foretak» regnes foretak som på balansedagen ikke overskrider grensene for to av følgende tre vilkår:

- salgsinntekt: 60 millioner kroner
- balansesum: 30 millioner kroner
- gjennomsnittlig antall ansatte i regnskapsåret: 50 årsverk.

Virksomheter med årsregnskapsplikt er som hovedregel også revisjonspliktige, jf. revisorloven § 2-1. Andre virksomheter har som hovedregel ikke revisjonsplikt.

### 1.13.2 Forslag i NOU 2005:2

Utvalget viser til at deltakermodellen forutsetter at alle utdelinger fra selskapet lar seg identifisere i selskapets regnskap.

I deltakermodellen vil skattebelastningen avhenge direkte av utdelinger fra selskapet. Utvalget viser til at det ikke finnes formalisert regler for utdelinger fra deltakerlignede selskaper. For aksjeselskaper skal aksjelovens bestemmelser om fremgangsmåten for beslutninger om utbytte sikre notoriteten omkring overføringen. Tilsvarende regler finnes ikke for deltakerlignede selskaper. Utbetalinger fra slike selskaper skjer i hovedsak gjennom beslutning av styret eller selskapsmøtet.

Det reiser spørsmål om det er nødvendig å utvide regnskaps- og revisjonsplikten for å sikre at det ikke finner sted «skjulte uttak».

Utvalget påpeker at det største og mest praktiske problemet antakelig er at salg av varer og tjenester holdes helt utenfor regnskapet («svart omsetning»). Dette problemet eksisterer imidlertid uavhengig av om modellen for ekstrabeskatning knyttes til utdeling eller ikke, og kan derfor ikke anses som et argument mot utdelingsbeskatning.

Utvalget mener at kravene til regnskap og bokføring, og den pliktige dokumentasjonen av virksomhetens transaksjoner, vil sikre en korrekt registrering av utdelinger fra deltakerlignede selskaper. Dokumentasjonsplikten knytter seg til inntekter, kostnader og formuesposter samt innskudd og utdeling. Enhver transaksjon knyttet til næringsvirksomheten skal dokumenteres med bilag og være etterprøvbare.

Utvalget foreslår derfor ingen endringer i gjeldende regnskaps- og revisjonsregler.

Det vises til utvalgets gjennomgang av disse spørsmålene i kapittel 5 i NOU 2005:2.

### 1.13.3 Høringsinstansenes synspunkter

*Ligningsutvalget og Norsk Øko-forum* uttaler følgende om regnskaps- og revisjonsplikt:

«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, «Evaluering av regnskapsloven», 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. Vi vil likevel bemerke at selskaper som er unntatt fra årsregnskapsplikt og revisjonsplikt erfaringsvis har dårligere oppgavekvalitet enn foretak med revisjonsplikt. Det vil således være en fordel sett fra kontrollmyndighetene at det også innføres revisjonsplikt for disse.»

*Skattedirektoratet* uttaler:

«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 utfylt. 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:

- 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 aksjeselskaper som leverer via regnskapsfører/revisor, er 10 prosent.
- 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.
- 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 FFSFIN § 16-40-8. Krav om revisorattest må forankres i lov. Et alternativ kan være i forskrift til ligningsloven § 4 -5 nr 5.»

### 1.13.4 Departementets vurderinger og forslag

Departementet slutter seg til utvalgets vurdering av at en uttaksløsning i seg selv ikke nødvendigvis gjør generell regnskaps- og revisjonsplikt for deltakerlignede selskaper. I all hovedsak vil det kunne være mulig å gjennomføre skjermingsmetoden for deltakerlignede selskaper innenfor gjeldende regler og rutiner for regnskaps- og revisjonsoppgjør. Den foreslåtte modellen vil nødvendigvis gjøre en skarpere sonndring på deltakernes egenkapitalkonti mellom innbetalt kapital, tilbakebetalt kapital og tilbakeholdt overskuddsandel. Departementet legger imidlertid til grunn at en slik sonndring ikke vil innebære noen vesentlig merbelastning for skattyterne.

Selv om generell regnskaps- og revisjonsplikt ikke er en forutsetning for å gjennomføre den foreslåtte løsningen, vil det være fordeler knyttet til en utvidelse av denne plikten. Utvidet regnskaps- og revisjonsplikt vil bedre kvaliteten på ligningsoppgaver, lette kontrollarbeidet og kunne være fordelaktig for kreditorer og andre offentlige myndigheter. Departementets forslag innebærer at skattereglene for aksjeselskaper og deltakerlignede selskaper i blir forholdsvis like, noe som også kan tilsi likhet med hensyn til regnskaps- og revisjonsplikt. Departementet viser til Skattedirektoratets høringsuttalelse, og den argumentasjonen som der gis for utvidet regnskaps- og revisjonsplikt for deltakerlignede selskaper.

Det er imidlertid også hensyn som tilsier videre regnskaps- og revisjonsplikt for aksjeselskaper enn for deltakerlignede selskaper. Den generelle regnskaps- og revisjonsplikten for aksjeselskaper må ses i sammenheng med ansvarsbegrensningen i slike selskaper, noe som øker behovet for kreditorvern gjennom regnskaps- og revisjonsreglene. Departementet viser i denne forbindelse til at unntaket fra årsregnskapsplikt og revisjonsplikt ikke gjelder for deltakerlignet selskap hvor en eller flere av deltakerne er juridisk person med begrenset ansvar.

Et viktig hensyn mot generell regnskaps- og revisjonsplikt for deltakerlignede selskaper, er at en slik generell plikt vil medføre økte kostnader for en rekke mindre selskaper.

Etter en samlet vurdering vil departementet ikke foreslå generell regnskaps- og revisjonsplikt for deltakerlignede selskaper.

Departementet er enig med Skattedirektoratet i at mye taler for å innføre krav om revisorattestasjon for selskapets oppgave over fordelingen mel-

lom tilbakeholdt og utdelt overskudd, samt over fordelingen mellom løpende opptjent kapital og innskutt kapital. Etter departementets vurdering bør det imidlertid vurderes nærmere hvilke konsekvenser et slikt krav vil ha for de næringsdrivende. Departementet legger opp til en nærmere gjennomgang av dette spørsmålet.

Departementet foreslår derfor nå ingen endringer i reglene om regnskaps- og revisjonsplikt for deltakerlignede selskaper.

## 1.14 Administrativ gjennomføring

### 1.14.1 Forslag i NOU 2005.2

Utvalget viser til at skjermingen for inntektsåret skal beregnes med utgangspunkt i deltakerens kostpris for andelen justert med summen av innskudd i selskapet pr. 31. desember og eventuelt akkumulert skjermingsbeløp fra tidligere år. Det kan tilsi at det bør etableres et sentralt elektronisk register for å holde oversikt over enkeltelementene i skjermingsgrunnlaget.

Utvalget viser til at registreringen kan gjennomføres på flere måter. En mulighet er å utvide aksjonærregisteret til å omfatte slike opplysninger. Innlevering av opplysningene kan da skje etter de samme rutinene som for andre oppgaver til aksjonærregisteret, og med samme i leveringsfrist (31. januar i ligningsåret). Problemet med denne løsningen er at sum innskudd fra deltakeren er en opplysning som selskapet må hente fra regnskapet, og de fleste selskapene har ikke avsluttet foregående års regnskap så tidlig. Det er ikke sannsynlig at leveringsfristen kan endres og tilpasses tidspunktet for regnskapsavslutning. Det skyldes at aksjonærregisteret leverer opplysninger som inngår i den forhåndsutfylte selvangivelsen, og leveringsfristen er bestemt ut fra tiden som medgår til å tilrettelegge for forhåndsutfylling. En utbygging av aksjonærregisteret er derfor ikke den beste løsningen.

En annen løsning er at opplysningene leveres som del av ligningsoppgavene innen selvangivelsesfristen 31. mai i ligningsåret og registreres i det elektroniske ligningsbehandlingssystemet. Allerede dagens ligningsbehandlingssystem for ligning av næringsdrivende har funksjonalitet for registrering av opplysninger om deltakerlignede selskaper og deltakerne. Det planlegges en utvidelse av dagens ligningsbehandlingssystem for næringsdrivende. Denne utvidelsen vil kunne omfatte registreringene i deltakermodellen.

Etter utvalgets vurdering kan rapporteringsplikten mot ligningsmyndighetene fordeles mellom selskap og deltaker på hovedsakelig samme måte som i dag. Det vil si at selskapet beregner og gir oppgave over inntekt og formue, samlet og fordelt pr. deltaker. Deltakeren beregner og gir oppgave over gevinst eller tap ved realisasjon av andel og om eventuell under-/overpris ved realisasjonen. Ved innføring av deltakermodellen, må selskapet gi deltakeren tilgang til opplysninger som inngår i beregning av gevinst/tap, så som sum av innskudd i selskapet og eventuelt ubenyttet skjermingsbeløp.

Utvalget viser til at det uansett valg av registreringsmåte er vanskelig å gjennomføre maskinelle rutiner som kan imøtekomme deltakerens behov for oppdatert informasjon fullt ut fra og med oppstartsåret for deltakermodellen, dvs. fra og med inntektsåret 2006. Utvalget overlater til Finansdepartementet og Skattedirektoratet å vurdere valget av registreringsmåte nærmere. Det samme gjelder rapporteringsrutiner og skjemaer etc. i tilknytning til deltakermodellen.

#### 1.14.2 Høringsinstansenes synspunkter

*Skattedirektoratet* uttaler følgende om administrativ gjennomføring av deltakermodellen:

«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 selskaper 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.

*Skattebetalerforeningen* uttaler følgende om administrativ gjennomføring:

«For å holde oversikt over alle detaljene i skjermingsgrunnlag og inngangsverdi bør det for deltakere i deltakerlignende selskap – i likhet med aksjonærer i aksjeselskap – opprettes et sentralt elektronisk register. Et velfungerende elektronisk register med alle detaljopplysninger på ett sted, mener vi er helt avgjørende for at deltakermodellen skal kunne fungere i praksis.

I utgangspunktet synes det fornuftig at aksjonærregisteret ble utvidet til å omfatte relevante opplysninger fra deltakermodellen også, slik at skattyterne har ett sentralt register å forholde seg til. I motsatt fall bør det opprettes et annet elektronisk register – deltakerregisteret – for deltakerlignede selskaper. Dette registeret kan eventuelt implementeres i aksjonærregisteret når det er praktisk mulig.»



*Ligningsutvalget og Norsk Øko-forum* har følgende merknad:

«Etter vår 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.

Vi anser det som 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.»

### 1.14.3 Departementets vurderinger og forslag

Innføring av deltakermodellen vil kunne medføre endringer i deltakernes oppgaveplikt og innsendelsesfrister, i forhold til dagens regler med delingsplikt for aktive deltakere. Hvilke endringer som gjennomføres, vil avhenge av hvilken systemteknisk løsning som velges for registrering av grunnlagsdata mv.

Det bør gjennomføres et eget forprosjekt for å få grunnlag for å avgjøre systemteknisk løsning i løpet av høsten 2005.

Uansett valg av systemteknisk løsning, vil innføring av deltakermodellen gi et noe økt ressursbehov i skatteetaten. Kostnadsanslaget nedenfor er basert på en foreløpig forutsetning om videre utbygging av modulen for deltakerlignet selskap i System for Ligning av Næringsdrivende (SLN). Til grunn for anslaget, er det forutsatt at antall

deltakere utgjør rundt 60 000. I anslaget er det forutsatt at innføring av krav om revisorbekreftelse av deltakernes egenkapitalkonti, jf. Skattedirektoratets høringsuttalelse.

Kostnadsanslaget er usikkert. Eventuelle endringer i modellen eller overgangsreglene samt endelig valg av systemteknisk løsning, vil kunne medføre justeringer i anslaget.

Kostnadene for skatteetaten ved innføring av deltakermodellen knytter seg i all hovedsak til for- og hovedprosjektet. Hovedprosjektet vil deles inn i fasene anskaffelse, iverksetting og forutgående prøvedrift. Kostnadene relateres blant annet til systemutvikling og teknisk utstyr. I tillegg vil det påløpe kostnader knyttet til ekstern informasjon, opplæring og informasjon internt i etaten, løpende kontrollarbeid og drift.

Ved ikrafttredelse fra og med inntektsåret 2006, er total kostnadsramme i perioden frem til og med 2007, anslått til 37,6 mill. kroner.

Skatteetatens budsjettbehov for 2005 fremmes i stortingsproposisjonen om tilleggsbevilgninger og omprioriteringer i statsbudsjettet medregnet folketrygden 2005. Budsjettbehovet for 2006 fremmes i budsjettforslaget for 2006.

## 1.15 Ikrafttredelse og overgangsregler

Departementet foreslår at skjermingsmetoden skal tre i kraft 1. januar 2006, herunder skjermingsmetoden for deltakerlignede selskaper.

Departementet viser i denne forbindelse til Skattedirektoratets høringsuttalelse hvor det antas at deltakermodellen skal kunne håndteres ved ligningen for 2006, men hvor det tas forbehold om at omfanget av forhåndsutfylling mv. for 2006 kan bli lavere enn det det legges opp til på sikt. Skattedirektoratet mener ett års utsettelse med ikrafttredelsen ville være å foretrekke fra et administrativt synspunkt.

Departementet er enig med Skattedirektoratet i at systemet ideelt sett burde være fullt utbygget i forhold til forhåndsutfylling av skjemaer mv. fra og med iverksettelsesåret. Det er imidlertid sterke hensyn som tilsier samlet iverksettelse av skattereformen fra og med inntektsåret 2006. At de enkelte deltakerne i noe større utstrekning selv må fylle ut grunnlagsdata i ligningsskjemaene for inntektsåret 2006, er etter departementets vurdering ikke et hensyn som kan tilsi utsatt ikrafttredelse av skattereformen.

Ved overgangen til skjermingsmetoden, opp-

står spørsmålet om negativ beregnet personinntekt hos deltakerne, beregnet etter delingsmodellen, på noen måte skal kunne tillegges skjermingsgrunnlaget ved overgangen til skjermingsmetoden. Departementet viser til at negativ beregnet personinntekt ikke uten videre kan overføres til skjermingsgrunnlaget i skjermingsmetoden for deltakerlignede selskaper eller for aksjeselskaper. For det første er inntektsgrunnlagene for ekstrabeskatning og satsstrukturen forskjellige. For det annet vil negativ beregnet personinntekt fra delingsmodellen ikke kun være negativt skjermingsgrunnlag, men dels være avhengig av virksomhetens resultat. Departementet legger derfor til grunn at negativ beregnet personinntekt for deltakere i deltakerlignede selskaper skal behandles som en individuell skatteposisjon, som ikke skal kunne overføres til skjermingsgrunnlaget i skjermingsmetoden for deltakerlignede selskaper.

For øvrig oppstår spørsmål om skjermingsgrunnlag, inngangsverdi og innbetalt kapital ved overgang til skjermingsmetoden for deltakerlignede selskaper. Det vises til drøftelsen av disse spørsmålene i 1.8.3.1 D (skjermingsgrunnlag), 1.8.5 (innbetalt kapital) og 1.10 (inngangsverdi). Det vises også til forslaget til fullmaktsbestemmelse i skatteloven § 10-48, som gir hjemmel for fastsettelse av nærmere regler om disse grunnlagene ved overgangen til skjermingsmetoden.

Det oppstår også spørsmål om overgangsregler i tilknytning til forslaget om opphevelse av særregelen om nettoligning av visse sameier i skatteloven § 10-40 annet ledd, jf. avsnitt 1.6. Sameier som tidligere har vært nettolignet etter skat-

teloven § 10-40 annet ledd, vil etter endringene bli bruttolignet.

I høringsrunden har *Ligningsutvalget* og *Norsk Øko-forum* gitt uttrykk for at nettolignede sameier som ikke utøver virksomhet, med den foreslåtte løsningen vil bli å anse som oppløst, og at det i denne sammenheng bør vurderes overgangsregler.

Departementet legger til grunn at overgangen fra nettoligning til bruttoligning som følge av opphevelsen av særreglen i skatteloven § 10-40 annet ledd, ikke skal anses som skattemessig realisasjon av de enkelte sameiernes andeler i sameiet. Dette innebærer at skattemessige verdier og andre skatteposisjoner i det nettolignede sameiet må videreføres på de enkelte sameieres hånd med en tilsvarende forholdsmessig andel. Der det foreligger over- eller underpris ved erverv av andel i et tidligere nettolignet sameie, må det tas hensyn til denne over- eller underprisen ved en senere gevinst- eller tapsberegning ved realisasjon av formuesobjekt som inngikk i det nettolignede sameiet. Departementet foreslår at nærmere bestemmelser om gjennomføringen av overgangen til bruttoligning for sameier som har vært nettolignet etter skatteloven § 10-40 annet ledd, gis i forskrift.

Det vises til forslag til overgangsregel til skatteloven § 10-40, som presiserer at overgang fra nettoligning til bruttoligning som følge av avviklingen av særreglen om nettoligning av sameier i skatteloven § 10-40 annet ledd, ikke skal anses som skattemessig realisasjon av sameiernes andeler i sameiet, og som gir hjemmel for å fastsette nærmere bestemmelser til utfylling og gjennomføring av overgangsregelen.

## 2 Skjermingsmetoden for selvstendig næringsdrivende (foretaksmodellen)

### 2.1 Innledning

---

Departementet foreslår at selvstendig næringsdrivende fra og med 2006 skal skattlegges etter en skjermingsmetode, i tråd med de hovedprinsipper som ble presentert i St.meld. nr. 29 (2003-2004) Om skatterreform og NOU 2005: 2 Uttaksutvalget. Departementets forslag må ses i sammenheng med skjermingsmetoden for personlige aksjonærer og for deltakere i deltakerlignede selskaper. Forslaget erstatter delingsmodellen for enkeltpersonforetak, som oppheves fra og med 2006.

I finanskomiteens innstilling til stortingsmeldingen om skatterreform (Innst.S. nr. 232 (2003-2004)) uttaler komiteflertallet følgende om personlig næringsdrivende (avsnitt 7.2):

«Komiteens flertall, alle unntatt medlemmene fra Fremskrittspartiet og Kystpartiet, ber Regjeringen utrede videre muligheten for å innføre en modell for uttaksbeskatning også for deltakerlignede selskaper og enkeltpersonforetak. Dersom det ikke er mulig å utforme en hensiktsmessig uttaksmodell for begge eller en av selskapsformene bes Regjeringen om å vurdere nærmere konsekvensene av å innføre skjermingsmodellen, særlig for nyskaping og gründervirksomhet, samt fremme evt. forslag til justering av skjermingsmodellen dersom det anses nødvendig etter en slik vurdering. Utredningen, både av muligheten for uttaksbeskatning og vurdering av evt. behov for justering av skjermingsmodellen bør foreligge i løpet av våren 2005, slik at eventuelt ny modell kan iverksettes samtidig med aksjonærmodellen 1. januar 2006.»

Uttaksutvalget har vurdert en slik modell i NOU 2005: 2 kapittel 12. Utvalget kom til at det ikke bør gjennomføres beskatning ved utdeling for selvstendig næringsdrivende. I stedet ble det foreslått en foretaksmodell, basert på Regjeringens forslag i skattemeldingen.

Regjeringens forslag til skjermingsmetode for selvstendig næringsdrivende bygger, på samme måte som skjermingsmetoden for personlige

aksjonærer og deltakere, på at virksomhetsinntekter skal skattlegges ut over skatt på alminnelig inntekt i den grad avkastningen overstiger en risikofri avkastning. Det foreslås at inntektsgrunnlaget for ekstrabeskatningen i foretaksmodellen skal være personinntekt. I skjermingsmetoden for aksjonærer og deltakere skal denne beskatningen skje ved utdelinger til eieren, altså når det overføres midler fra selskapet til aksjonæren/deltakeren. For selvstendig næringsdrivende er det ikke et tilsvarende skille mellom virksomhetsøkonomien og privatøkonomien. I skjermingsmetoden for selvstendig næringsdrivende foreslås det derfor at beskatningen skal skje løpende. Departementet har, i likhet med Uttaksutvalget, kommet til at en uttaksmodell for selvstendig næringsdrivende er vanskelig å gjennomføre i praksis og vil medføre store kontrollproblemer. Departementet har derfor ikke gått inn for en slik modell.

Beskatningen med den foreslåtte modellen gjennomføres ved å ta utgangspunkt i foretakets alminnelige inntekt. Det trekkes fra et beregnet skjermingsfradrag, og den gjenstående inntekt beskattes som personinntekt. I motsetning til utvalget, har departementet kommet til at skjermingen for gjeld som er tatt opp i finansinstitusjoner eller i form av mengdegjeldsbrev, bør skjermes med de faktiske gjeldsrenter. Bakgrunnen for dette er først og fremst at en på denne måten unngår problemet med skjermingstillegg. Forslaget må anses som lempelig for oppstartsvirksomhet som ofte har en høy gjeldsgrad og høye renteutgifter.

Det vises for øvrig til nærmere omtale av proveny- og fordelingsvirkninger av den samlede skissen til skatterreform i kapittel 3.

### 2.2 Skattlegging av selvstendig næringsdrivende etter gjeldende rett

---

Skattytere som driver virksomhet i form av et enkeltpersonforetak beskattes i dag etter delingsmodellens regler. Reglene finnes i skatte-

loven §§ 12-10 til 12-17. Grunnvilkåret for at delingsmodellen skal komme til anvendelse er at eieren av foretaket yter en viss arbeidsinnsats i virksomheten. I utgangspunktet er det et krav om 300 timers arbeidsinnsats i løpet av året for å bli ansett som aktiv. For kunnskapsbaserte virksomheter (såkalte «liberale yrker») er det likevel nok at aktiviteten er mer enn sporadisk. Hvis aktivitetskravet ikke er oppfylt, skattlegges overskuddet kun som alminnelig inntekt.

Formålet med delingsmodellen er å dele virksomhetsinntekten i en arbeidsavkastningsdel og en kapitalavkastningsdel, slik at den beregnede arbeidsavkastningen kan skattlegges løpende som personinntekt. For å finne arbeidsavkastningen tas det utgangspunkt i alminnelig inntekt fra virksomheten. Denne inntekten korrigeres for kapitalkostnader og –inntekter og for en beregnet avkastning av den kapitalen som har virket i virksomheten i løpet av året, jf. skatteloven § 12-12. Hvis det er lønnstakere i virksomheten, gis det i tillegg et lønnsfradrag. Den del av virksomhetsinntekten man sitter igjen med etter disse justeringene, anses som avkastning av arbeid og skattlegges som personinntekt.

Delingsmodellen inneholder regler om tak på den beregnede personinntekten, jf. skatteloven § 12-17. Dersom skattyterens samlede personinntekt fra et foretak der det fastsettes beregnet personinntekt overstiger 16 ganger folketrygdens grunnbeløp (G), skal beregnet personinntekt begrenses så langt beløpsgrensen overskrides. Den delen av samlet personinntekt fra et foretak som utgjør mellom 75 og 134 G er likevel ikke grunnlag for begrensning ved fastsettelse av beregnet personinntekt. Disse takreglene gjelder ikke for aktive eiere i kunnskapsbaserte virksomheter.

Negativ beregnet personinntekt kan ikke trekkes fra i personinntekt utenfor foretaket, men kan kreves fremført mot positiv beregnet personinntekt i senere år fra det samme foretaket.

Ved opphør av virksomhet vil vilkåret om aktivitet ikke lenger være oppfylt, og delingsmodellen skal ikke lenger anvendes. Dette gjelder selv om det for eksempel inntektsføres en negativ saldo fra den opphørte virksomheten i de påfølgende år.

## **2.3 Oversikt over forslaget til skjermingsmodell i St.meld. nr. 29 (2003-2004) og forslaget til foretaksmodell i NOU 2005: 2 Uttaksutvalget**

---

### **2.3.1 St.meld. nr. 29 (2003-2004) om skatterreform**

I St.meld. nr. 29 (2003-2004) Om skatterreform foreslo Finansdepartementet at både eiere av enkeltpersonforetak og deltakere i deltakerlig-nede selskaper skulle skattlegges etter en såkalt skjermingsmodell. Formålet med modellen var å skjerme en tilnærmet risikofri avkastning av kapitalen i virksomheten fra ekstrabeskatning. Dette oppnås ved å skjerme virksomhetsinntekten med et skjermingsfradrag.

Ekstrabeskatningen ble foreslått å skje løpende og inntektsgrunnlaget for denne skatten skulle være personinntekt.

### **2.3.2 NOU 2005: 2**

I NOU 2005: 2 anbefaler Uttaksutvalget at selvstendig næringsdrivende skattlegges etter den såkalte foretaksmodellen. Modellen er basert på departementets forslag til skjermingsmodell i skattemeldingen.

Risikofri avkastning på den investerte kapitalen skjermes fra ekstrabeskatning etter samme prinsipper som i deltakermodellen og aksjonærmodellen. Ekstrabeskatningen skjer i foretaksmodellen løpende og ikke ved utdelinger. Utvalget vurderte muligheten for å innføre en modell basert på beskatning ved utdeling også for selvstendig næringsdrivende, men konkluderte med at dette ikke bør gjennomføres. Et enkeltpersonforetak er ikke et eget rettssubjekt. En utdeling er derfor en transaksjon innen samme skattyters økonomi, i motsetning til en utdeling fra et selskap til en deltaker. Utvalget mente at en uttaksløsning ikke lar seg gjennomføre uten en vesentlig utvidelse av regnskaps- og revisjonsplikten, og at det dessuten ville medføre betydelige kontrollproblemer for ligningsmyndighetene.

Foretaksmodellen svarer til skjermingsmodellen slik den er presentert i skattemeldingen med noen modifikasjoner.

Utvalget foreslo å sette skjermingsrenten noe høyere enn skjermingsrenten i deltakermodellen og aksjonærmodellen, omtrent på nivå med kapitalavkastningsraten i dagens delingsmodell. Dette risikotillegget til renten begrunnes først og

fremst med at skjermingsrenten i foretaksmodellen også må benyttes på fremmedkapitalen (gjelden) ved beregning av personinntekt, og ikke faktisk gjeldsrente. En høyere rente enn i deltakermodellen og aksjonærmodellen kan også ses som en kompensasjon for at ekstrabeskatningen i foretaksmodellen skal skje løpende, og at man derfor har mindre valgfrihet med hensyn til tidspunktet for beskatningen enn i en uttaksmodell.

I prinsippet kan skjermingsfradraget i foretaksmodellen bli negativt. Dette er en konsekvens av at gjelden inngår i skjermingsgrunnlaget (totalkapitalen) og skjerms med skjermingsrenten og ikke faktiske gjeldsrenter. For å unngå at gjeldsrenter kommer til fradrag i skattepliktig inntekt to ganger, må derfor skjermingsfradraget reduseres med faktiske gjeldsrenter. Dersom de faktiske rentene er høyere enn skjermingsrenten og gjeldsgraden er tilstrekkelig høy, kan skjermingsfradraget derfor bli negativt. Dette betyr igjen at beregnet personinntekt fra virksomheten blir høyere enn alminnelig inntekt fra virksomheten.

Utvalget peker på at negativt skjermingsgrunnlag i utgangspunktet kan unngås ved å fastsette en tilstrekkelig høy skjermingsrente. Utredningen anbefaler likevel at det innføres en sikkerhetsventil for de tilfeller hvor skjermingstillegg likevel forekommer, og foreslår derfor at skjermingsgrunnlaget aldri kan settes lavere enn 0.

I gjeldende delingsmodell skal leverandørkreditter og forskuddsbetalinger fra kunder bare trekkes fra i kapitalavkastningsgrunnlaget når rentesatsen er 8 pst. eller lavere og kredittiden er lengre enn 30 dager. Kundefordringer skal alltid inngå i kapitalavkastningsgrunnlaget. Begrunnelsen for å korrigere for rentefrie kreditter eller kreditter med lav rente, er at man ellers risikerer å overvurdere kapitalbindingen i virksomheten med virkning for kapitalavkastningsgrunnlaget. I tråd med det som ble foreslått i skattemeldingen, mente utvalget at all leverandørkreditt og forskuddsbetaling fra kunder bør trekkes ut av skjermingsgrunnlaget, uavhengig av betalingsbetingelsene.

Selvstendig næringsdrivende får fradrag for reelle kostnader i forbindelse med virksomheten, men er i motsetning til lønnstakere ikke omfattet av ordningen med minstefradrag. Utvalget påpeker at de senere års økning i minstefradraget virker i disfavør av selvstendig næringsdrivende sammenlignet med lønnstakere. Utvalget kommer imidlertid ikke med noen konkrete forslag for å kompensere for dette.

I utredningen drøftes også problemstillingen

knyttet til overdragelse av egenutviklet forretningsverdi. Egenopparbeidet og ervervet forretningsverdi behandles skattemessig ulikt. Egenopparbeidet forretningsverdi kan verken avskrives eller inngå i kapitalavkastningsgrunnlaget i gjeldende delingsmodell. Ervervet forretningsverdi kan derimot avskrives med 20 prosent og inngå i kapitalavkastningsgrunnlaget. Avskrivningene vil redusere grunnlaget for alminnelig inntekt og personinntekt, samtidig som de vil redusere grunnlaget for kapitalavkastningsfradraget. På selgers hånd inntektsføres gevinsten over gevinst- og tapskontoen med 20 prosent av gjestående verdi hvert år. Gevinsten holdes utenfor personinntekten.

På grunn av forskjellene i skattemessig behandling av egenopparbeidet og ervervet forretningsverdi, vil en omklassifisering fra egenopparbeidet til ervervet forretningsverdi kunne redusere beregnet personinntekt i delingsmodellen betydelig. Utvalget foreslår at gevinst ved salg av forretningsverdi skattlegges som personinntekt. I denne sammenheng pekes det blant annet på at egenopparbeidet forretningsverdi ofte vil være resultat av personlig arbeidsinnsats i virksomheten.

## 2.4 Høring

---

Utredningen ble sendt på høring den 19. januar 2005. Høringsfristen ble satt til 1. april 2005.

Innholdet av høringsuttalelsene som gjelder foretaksmodellen er referert nedenfor i forbindelse med de enkelte punkter.

## 2.5 Skattlegging løpende eller ved uttak

---

### 2.5.1 Forslag i NOU 2005: 2

Som nevnt vurderte utvalget muligheten for å innføre en modell basert på beskatning ved utdeling også for selvstendig næringsdrivende, men konkluderte med at dette ikke bør gjennomføres. Utvalget pekte på flere grunner til dette:

- Et enkeltpersonforetak er ikke et eget rettssubjekt. Dette innebærer at en utdeling er en transaksjon innen samme skattyters økonomi, i motsetning til en utdeling fra et selskap til en deltaker. Dette gjør det vanskeligere å skape notoritet omkring utdelingen. Det ligger også

- en form for kontrollmekanisme i at et selskap har flere eiere, slik at en utdeling påvirker andre eieres formuesstilling.
- Som en følge av at beskatningen knyttes til transaksjoner innen samme skattyters økonomi, vil det være et større behov for tett regnskaps- og revisjonsmessig oppfølging av enkeltpersonforetak enn det vil være for deltakerlignede selskaper og aksjeselskaper. Etter gjeldende regler har dessuten kun større enkeltpersonforetak full regnskapsplikt.
  - Utvalget antar at beskatning ved utdeling i enkeltpersonforetak, vil medføre økt behov for ligningsmessig kontroll i forhold til skjulte utdelinger fra virksomheten. Dette krever antakelig betydelige ligningsmessige ressurser.
  - Utvalget mener at en eventuell utdelingsmodell uansett bør være valgfri for enkeltpersonforetak. Dette vil sannsynligvis komplisere regelverket, både strukturelt og lovteknisk.
  - Grensen mellom skattemessig klassifisering som næringsvirksomhet eller lønnsarbeid er i mange tilfeller vanskelig å trekke, og må avgjøres etter en konkret vurdering. Dette taler i seg selv for at det ikke bør være betydelige forskjeller i beskatningen av lønnstakere og selvstendig næringsdrivende.

Utvalget viser for øvrig til at uttaksbeskatning for selvstendig næringsdrivende har vært utredet ved flere anledninger tidligere, uten at man har klart å komme frem til en hensiktsmessig modell.

#### *Alternativ fondsordning*

Som et alternativ til en uttaksløsning, drøfter utvalget også en ordning med utsatt skatt gjennom fondsavsetninger, etter mønster av danske regler. Formålet med slike regler er å gi den næringsdrivende en mulighet til å utjevne den skattemessige virkningen av svingende inntekter, uten at det er behov for en regnskapsmessig utskillelse av virksomhetens økonomi fra den næringsdrivendes privatøkonomi.

Ordningen kan etter utvalgets mening gjennomføres ved at beløp avsatt til særskilt fond inngår i grunnlaget for alminnelig overskuddsbeskatning som alminnelig inntekt med 28 pst. Avsetningene må skje til en bunden konto. Konsekvensen av slike avsetninger er at det avsatte beløpet ikke skattlegges som personinntekt hos den næringsdrivende i avsetningsåret, men først ved senere uttak av beløpet fra kontoen. Det bør videre være

adgang til å reinvestere beløpet i virksomheten, uten at reinvesteringen utløser beskatning. Utvalget anbefaler at det i så fall presiseres nærmere hvilke former for reinvestering i virksomheten som ikke skal utløse beskatning.

Utvalget peker på at en slik ordning har likhetstrekk med de tidligere norske reglene om avsetning til konsolideringsfond som ble opphevet fra og med inntektsåret 1992, som et ledd i gjennomføringen av skattereformen av samme år. Begrunnelsen var at ordningen reelt sett innebar en senkning av skattesatsene for virksomheter som hadde økonomi til å foreta avsetninger på grunn av skattekreditten. Utvalget ønsker ikke å gjeninnføre denne type skattekreditter, da de bryter med de forutsetninger som ble lagt til grunn for skattereformen i 1992, og som etter utvalgets vurdering er viktige forutsetninger for at skattesystemet skal virke effektivt og bidra til økonomisk vekst.

Utvalget mener på denne bakgrunn at en slik fondsordning ikke bør gjennomføres for selvstendig næringsdrivende.

#### **2.5.2 Høringsinstansenes synspunkter**

De fleste høringsinstansene er enig med Uttaksutvalget i at en uttaksmodell nok kunne være ønskelig, men at den vil være vanskelig å gjennomføre i praksis.

*Skattedirektoratet* støtter utvalgets synspunkt om å ikke foreslå en uttaksløsning for enkeltpersonforetak. Direktoratet mener det i utgangspunktet ville ha vært en fordel med samme beskatningsform for enkeltpersonforetak og deltakerlignet selskap, men at de administrative fordeler dette vil medføre antakelig er mindre enn utfordringene ved å håndtere en uttaksmodell for enkeltpersonforetak. Dette blant annet fordi reglene for hva som skal inngå i virksomhetens regnskap og hva som faller utenfor formentlig må bli svært kompliserte.

*Skattebetalerforeningen* mener også at det er svært viktig med likebehandling mellom selskapsformene, men for selskapsformen enkeltpersonforetak, er andre hensyn viktigere. Videre heter det:

«Etter Skattebetalerforeningens syn er en uttaksmodell vanskelig å gjennomføre uten en utvidelse av regnskaps- og revisjonsplikten. En slik skjerpelse av formelle krav vil i praksis kvele mange grunder-virksomheter allerede i starten, og er slik sett svært uheldig for norsk næringsliv. En uttaksmodell vil dessuten gi økt behov for ligningskontroll. Ligningsetaten

lider allerede under ressursmangel, blant annet når det gjelder klagebehandling. Det er uheldig å innføre regler som krever enda mer ressurser.

*Norges Bondelag* er enig i at det vil være betydelige problemer knyttet til en uttaksmodell for enkeltpersonforetak, og støtter utvalgets konklusjon om at en slik modell derfor ikke er ønskelig.

*Advokatforeningen* viser til at det i utredningen er påpekt enkelte problemer i forhold til en valgfri ordning for enkeltpersonforetak. Selv om det er påpekt enkelte komplikasjoner når det gjelder adgangen til å velge, kan ikke Advokatforeningen se at disse er tungtveiende nok til å forkaste en slik valgadgang.

*Ligningsutvalget* er enig med utvalget i at det fra et ligningsadministrativt synspunkt vil være vanskelig å innføre en uttaksmodell for enkeltpersonforetak, og støtter derfor at ekstrabeskatningen bør skje fortløpende.

*Handels- og Servicenæringens Hovedorganisasjon* er enig med utvalget i at det ville ha vært riktig med en uttaksmodell for enkeltpersonforetak på samme måte som for aksjeselskaper og deltakerlignede selskaper, men ser at en slik modell vanskelig lar seg utforme og implementere.

*Næringslivets Hovedorganisasjon* aksepterer at det er vanskelig å få til en håndterbar uttaksmodell for enkeltpersonforetak, selv om det hadde vært ønskelig. De mener imidlertid at utvalgets foreslåtte modell må forbedres på flere punkter dersom resultatet ikke skal innebære en vesentlig skjerpet beskatning av selvstendig næringsdrivende.

*Norsk Økoforum* er enig i at det fra et ligningsadministrativt synspunkt vil være vanskelig å innføre en uttaksmodell for enkeltpersonforetak, og støtter derfor forslaget om at ekstrabeskatningen skal skje løpende.

*Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening (NARF)* mener at en uttaksmodell for selvstendig næringsdrivende bør utredes videre og presenterer i sitt hørings svar en alternativ uttaksmodell som etter deres oppfatning er gjennomførbar og mer hensiktsmessig enn foretaksmodellen. Modellen går ut på at det beregnes et såkalt uttaksgrunnlag som er basert på opparbeidet kapital. Etter forslaget tas det utgangspunkt i tilgjengelig skattemessig egenkapital pr. 01.01, som justeres for årets resultat og evt. egne innskudd gjennom året. Dersom grunnlaget er negativt, skal det ikke foretas noen uttaksbeskatning av uttak for det aktuelle inntektsår. Det foreslås at det skal være frivillig hvorvidt en utbetaling skal

anses som tilbakebetaling av innskudd. Hvis tilbakebetalingen ikke behandles som tilbakebetaling av innskudd, forutsettes det at tilbakebetalingen beskattes som personinntekt. NARF ser at dette kan innebære en risiko for at enkelte vil kunne spekulere i å opptjene personinntekt på grunnlag av egne innskudd. En alternativ løsning er å legge til grunn at innskudd skal tilbakebetales før uttak kan skje i opptjent kapital. Skattyteren må i følge forslaget ta stilling til sin egen arbeidsgodtgjørelse, som forutsettes beskattet som personinntekt, på samme måte som særskilt arbeidsgodtgjørelse for deltakere i deltakerlignede selskaper. Den resterende del av uttak som ligger innenfor det som er til disposisjon, uttaksbeskattes etter fradrag for stipulert skatt og skjermingsfradrag. Det samme gjelder ubeskattede uttak fra tidligere år. Det må føres en særskilt konto over slike uttak. NARF mener at bokføringsregelverket, jf. bokføringsloven av 19.11.2004 nr. 73, kombinert med gode ligningsskjemaer og skatteetatens ligningskontroll, utgjør et godt nok rammeverk for en uttaksmodell. Noen utvidet revisjonsplikt vil ikke være formålstjenelig. NARF er ellers enig med utvalget i at verken en valgfri beskatningsordning eller en fondsbasert ordning er ønskelig.

*Siviløkonomene* er heller ikke uten videre enig i at en uttaksmodell ikke lar seg gjennomføre. Siviløkonomene er enig i at det er vanskelig å skille privatøkonomien fra foretaksøkonomien, men mener at en kan oppnå det ved at det føres et helt separat regnskap med egne bankkonti mv. for virksomheten. Videre kan postene inn til personlig selvangivelse være basert på et nettoprinsipp (netto skattepliktig næringsinntekt, personinntekt og netto formue), noe tilsvarende metoden for nettoligning for deltakerlignede selskaper. Enkeltpersonforetak har bokføringsplikt, og for å kunne bruke en uttaksmodell kan det være en forutsetning at regnskapet bokføres av en autorisert regnskapsfører. Dette vil innebære moderate kostnader for foretaket og vil medvirke til betydelig mer kontroll med uttak. Siviløkonomene er derfor ikke enig i at en uttaksmodell innebærer at det må innføres full regnskapsplikt og revisjonsplikt.

*Akademikerne* er uenig med utvalget i at uttaksbeskatning ikke er egnet for enkeltpersonforetak. Det foreslås at det innføres samme uttaksmodell for enkeltpersonforetak som for deltakerlignede selskaper. Det foreliggende forslag bryter med prinsippet om at organisasjonsform ikke skal være avgjørende for beskatningen. Akademikerne mener at den foreslåtte modellen vil virke hemmende på innovasjon og nyskaping.

*Norges Bedriftsforbund* viser til uttalelser i St.meld. nr. 29 (2003-2004) Om skattereform, hvor det heter: «Regjeringen legger vekt på å skattlegge aksjeselskaper, deltakerlignede selskaper og enkeltpersonforetak ut fra de samme grunnprinsippene, slik at ulike typer foretak i størst mulig grad likebehandles skattemessig. En bør unngå valg av organisasjonsform ut fra skattemessige hensyn». På denne bakgrunn anmoder Bedriftsforbundet om at regjeringen arbeider videre med å finne frem til en uttaksmodell også for selvstendig næringsdrivende, subsidiært at selvstendig næringsdrivende ikke blir hardere beskattet enn andre næringsdrivende.

*Norges Skogeierforbund* stiller seg kritisk til en modell for enkeltpersonforetak hvor en større del av næringsinntekt fra skogbruk kan bli beskattet som personinntekt med progressiv skatt. Det vises til at muligheten til å foreta omdanning til aksjeselskap i praksis ikke foreligger for skogbruk. Skogeierforbundet er enig med utvalget i at en uttaksmodell for selvstendig næringsdrivende er vanskelig å gjennomføre i praksis, og er derfor enig i at ekstrabeskatningen bør skje løpende.

*Norskog (Norsk skogbruksforening)* uttrykker bekymring for de konsekvenser skatteomleggingen vil kunne få for verdikjeden i skog- og trenæringen. Forslaget vil etter Norskogs oppfatning kunne ramme enkeltpersonforetakene på en måte som vil være uheldig for opprettholdelse og utvikling av norsk næringsliv. Norskog frykter konsekvensene av at Uttaksutvalget synes å fjerne mulighetene for å drive skogbruk som ren kapitalforvaltning. Norskog er forundret over at endringene i skattesystemet som ble innført med statsbudsjettet for inneværende år ble satt ut i livet uten å bli vurdert i sammenheng med Uttaksutvalgets arbeid. Norskog etterlyser nødvendige paralleller mellom aksjonærmodellen og foretaksmodellen. Dette spesielt i forhold til investeringer hvor enkeltpersonforetak i langt mindre grad enn aksjeselskaper får mulighet til å bygge opp kapital i selskapet for å øke egenfinansieringen ved fremtidige investeringer. Foretaksmodellen må derfor bygges på at skattyteren gis anledning til å akkumulere kapital i virksomheten før resultatet beskattes utover 28 pst.

Flere av høringsinstansene er av den oppfatning at en fondsbasert ordning etter mønster av den danske ordningen ikke er tilrådelig. *Skattedirektoratet* uttaler:

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

*Næringslivets Hovedorganisasjon* har forståelse for utvalgets vurdering om at denne type skattekredder ikke er ønskelige, og bemerker at lempninger i modellen heller bør skje ved et tillegg i skjermingsrenten og ved at lønnsfradraget videreføres.

*Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening* er enig med utvalget i at det ikke er ønskelig med en modell med utsatt skatt ved fondsavsetning.

*Skattebetalerforeningen* mener imidlertid at en slik fondsordning som utvalget omtaler, i motsetning til en uttaksmodell, vil være forholdsvis enkel å kontrollere. Dette kan derfor ikke være noe argument for ikke å vurdere ordningen nærmere. En fondsordning kunne i stor grad ha utlignet forskjellen mellom beskatningen av aksjonærer og deltakere på den ene siden og selvstendig næringsdrivende på den annen side. Videre heter det:

«Skattereformen av 2006 bryter uttrykkelig med skattereformen av 1992, hvor det blant annet innføres ekstrabeskatning ved uttak. I og med at det er lagt opp til at eiere i andre selskapsformer kan spare opp midler i virksomheten uten ekstrabeskatning, tilsier hensynet til likebehandling at innehavere av enkeltpersonforetak også bør ha en slik anledning.»

*Huseiernes Landsforbund* mener at det burde vedtas regler som gir mulighet for skattekreditt gjennom avsetninger. Den ordningen som utvalget har vurdert vil etter forbundets mening være enkel å praktisere, både for skattebetalerne og for ligningsmyndighetene. I tillegg vil en slik avsetningskonto bidra til å utjevne noen av de forskjellene som det ellers vil bli mellom næringsdrivende i enkeltpersonforetak og næringsdrivende i ANS og lignende, som gjennom en uttaksmodell får betydelige periodiseringsfordeler.

*Norges Bondelag* mener at det bør etableres en mulighet for utsatt beskatning. Den enkleste måten å gjøre det på er å innføre adgang til fondsavsetninger (inntektsutjevning).

Også *Norskog (Norsk Skogbruksforening)* gir uttrykk for at foretaksmodellen bør gi anledning til å akkumulere resultatet i virksomheten før det beskattes ut over 28 pst.

*Sparebankforeningen* mener departementet bør vurdere å utarbeide en modell for enkeltpersonforetak basert på en fondsordning.

*Siviløkonomene* mener at dersom det ikke er mulig å få en uttaksmodell, bør forslaget om en ordning med utsatt beskatning ved fondsavsetning kunne gjennomføres.

*Bedriftsforbundet* foreslår å gjeninnføre adgan-



gen til fondsavsetninger som en del av skatterefor- men, for å gi selvstendig næringsdrivende muligheter til skatteutsettelse slik andre næringsdrivende får.

### 2.5.3 Departementets vurderinger og forslag

Departementet viser til uttaksutvalgets utredning om hvorvidt beskatning ut over skatt på alminnelig inntekt bør skje løpende eller ved utdeling og foreslår at den skal skje løpende. Departementet har bl.a. i lys av høringsuttalelsen fra Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening (NARF) vurdert om det skal innføres en uttaksmodell for enkeltpersonforetak, men har kommet til at dette ikke er tilrådelig. Departementet tiltrer i hovedsak utvalgets vurderinger på dette punkt, men skal bemerke:

Skjermingsmetoden vil gi eiere i aksjeselskaper og deltakerlignede selskaper en valgfrihet når det gjelder periodiseringen av ekstrabeskatningen, ved at denne finner sted ved utdelinger fra selskap til eier. Hensynet til nøytralitet mellom foretaksformer kan tale for at dette i utgangspunktet også bør gjelde for selvstendig næringsdrivende. Ulikhetene mellom foretaksformene tilsier imidlertid at en slik løsning ikke vil være tilrådelig for enkeltpersonforetak. I tillegg vil det være store praktiske problemer knyttet til å innføre en slik løsning for enkeltpersonforetak. Departementet viser også til at Skaugeutvalget (NOU 2003: 9) påpekte at det i praksis neppe er noe betydelig nøytralitetsproblem dersom en har løpende beskatning av enkeltpersonforetak og uttaksbeskatning for aksjeselskap og deltakerlignede selskap.

I motsetning til aksjeselskaper og deltakerlignede selskaper er enkeltpersonforetak ikke egne rettssubjekter. En utdeling fra et enkeltpersonforetak er derfor kun en overføring av midler innenfor eierens økonomi. Aksjeselskaper og deltakerlignede selskaper er egne rettssubjekter og egne regnskapsenheter. Mellom aksjeselskaper og aksjonærer er det et klart skille mellom selskapets og deltakerens økonomi. Det er knyttet begrensninger til i hvilken grad overføringer av verdier fra selskap til aksjonær kan skje og det er lovbestemte krav til fremgangsmåten. For et deltakerlignet selskap og deltakeren er det en større grad av nærhet mellom selskapets og deltakerens økonomi, men det er likevel klare skiller. Som nevnt er et deltakerlignet selskap et eget rettssubjekt og egen regnskapsenhet. At det alltid vil være to eller flere deltakere i selskapet, gjør at en lettere vil ha kontroll med utdelinger fra selskaper.

Selv om deltakerlignede selskaper ikke er eget skattesubjekt, behandles disposisjoner mellom selskap og deltaker på samme måte som disposisjoner mellom selvstendige skattesubjekter, jf. skatteloven § 10-45. Noe tilsvarende skille mellom virksomhet og eier finnes ikke i enkeltpersonforetak. En utdeling kan ikke knyttes til noen konkret overføring mellom subjekter, men vil i høyden være en endring av bruken av en eiendel eller en overføring av midler fra en bankkonto til en annen. Endring av bruk av en eiendel som har vært benyttet i virksomheten medfører riktignok i dag beskatning og det vil ikke bli foretatt noen endringer i de såkalte uttaksreglene. Det er grunn til å anta at endringer fra bruk av eiendeler i virksomheten til bruk privat i en viss utstrekning skjer, uten at det gjennomføres beskatning. Gjennom kontroller lar det seg bare til en viss grad gjøre for ligningsmyndighetene å oppdage dette. Hvis det i tillegg skal knyttes skattemessige konsekvenser til et hvert kontantuttak fra virksomheten, ville dette forutsette et helt annet kontrollapparat enn i dag.

Den modellen som er foreslått av NARF baserer seg på at det beregnes et uttaksgrunnlag, basert på opparbeidet kapital. Etter forslaget skal det tas utgangspunkt i tilgjengelig skattemessig egenkapital pr. 01.01, justert for årets resultat og ev. innskudd gjennom året. Dersom grunnlaget er negativt, skal det ikke foretas noen uttaksbeskatning for det aktuelle inntektsår. Slik departementet ser det, vil uttaksgrunnlaget lett bli negativt, idet den skattemessige egenkapitalen ofte vil være lavere enn den reelle egenkapitalen. I så fall vil skattyterne i stor grad kunne unngå ekstrabeskatning ved uttak. Det vil være en fordel for skattyter at skattemessig egenkapital er lavest mulig. Modellen legger også opp til at skattyterne skal kunne velge om en utdeling skal anses som tilbakebetaling av innbetalt kapital, og dermed ikke medføre ekstrabeskatning, eller om den skal anses som en utdeling av overskudd. En slik regel vil antagelig medføre at skattyterne vil foreta tilbakebetaling av innskudd, i den grad det er mulig, for dermed å utsette ekstrabeskatning. I et enkeltpersonforetak vil det heller ikke være noen selskapskapital. Registreringen av den kapital som er innbetalt skjer bare ved at et beløp overføres til en egen bankkonto. Etter departementets oppfatning gir modellen store muligheter for tilpasninger, slik at en i stor grad vil kunne ta ut midler fra foretaket uten ekstrabeskatning. Dette særlig fordi modellen baserer seg på skattemessig egenkapital.

Skal en uttaksmodell for enkeltpersonforetak kunne gjennomføres, må en antagelig basere seg på tilsvarende grunnlag som for deltakerlignede selskaper. Som nevnt av utvalget, vil det være behov for en utvidet regnskaps- og revisjonsmessig oppfølging hvis en skulle knytte ekstrabeskatningen til overføring av midler fra virksomheten til eieren privat. Enkeltpersonforetak er ikke underlagt full regnskapsplikt med mindre det har eiendeler med en samlet verdi som overstiger 20 millioner kroner eller har flere enn 20 ansatte, jf. regnskapsloven § 1-2 første ledd nr. 12. Andre enkeltpersonforetak har bare bokføringsplikt etter bokføringsloven av 19. november 2004 nr. 73. Revisjonsplikt gjelder i dag bare for de som har full regnskapsplikt og som har driftsinntekter som overstiger 5 millioner kroner, jf. revisorloven § 2-1.

NARF mener at bestemmelsene i bokføringsloven kombinert med gode ligningsskjemaer og skatteetatens ligningskontroll utgjør et tilstrekkelig rammeverk for en uttaksmodell. Noen revisjonsplikt ses ikke på som nødvendig. Bokføringslovens sentrale mål er å sikre en tilfredsstillende registrering og dokumentasjon av de enkelte transaksjoner gjennom regnskapsåret og dermed sikre ulike interessegrupper pålitelig informasjon som kan etterkontrolleres. Departementet er for så vidt enig i at bokføringslovens regler sammenholdt med gode ligningsskjemaer kan gi et grunnlag for å beregne uttak som skal danne grunnlag for ekstrabeskatning, forutsatt at bokføringen gjennomføres korrekt. Hvor beskatningen baserer seg på formelle overføringer innenfor skattyterens økonomi, må en regne med at mange skattytere vil forsøke å unndra inntekter fra beskatning. Mulighetene for misbruk av en uttaksmodell vil være andre her enn i aksjeselskaper eller i deltakerlignede selskaper. Aksjeselskaper er gjenstand for revisjon, og i deltakerlignede selskaper vil det lett bli interessemotsetninger i forhold til øvrige deltakere hvis en deltaker forsøker å skjule en utdeling fra selskapet. De økte mulighetene for å unndra inntekter fra beskatning vil skape et økt behov for kontroll i forhold til dagens regler, hvor det som utgangspunkt ikke knyttes skattemessige konsekvenser til overføringer innenfor skattyterens egen økonomi. Departementet antar derfor at en uttaksmodell for enkeltpersonforetak ville nødvendiggjøre en utvidelse av regnskaps- og revisjonsplikten. Dette vil medføre økte kostnader, særlig for de mindre enkeltpersonforetakene. I tillegg vil ligningsmyndighetene måtte benytte langt større ressurser enn tid-

ligere på kontroll av denne skattytergruppen.

Som utvalget påpeker er det også forhold som taler for at det ikke bør være for store forskjeller i beskatningen av lønnstakere og selvstendig næringsdrivende. Grensen mellom skattemessig klassifisering som næringsvirksomhet eller lønnsarbeid kan i mange tilfeller være vanskelig å trekke og må baseres på en skjønnsmessig vurdering. Ved å bli klassifisert som næringsdrivende vil skattyteren, med en uttaksmodell for næringsdrivende, ha mulighet til å utsette beskatningen av de midler han ikke trenger til personlig forbruk, som man ikke har som lønnsinntaker. Særlig de med høye inntekter vil se en åpenbar fordel ved å bli definert som næringsdrivende, slik at en kan utsette personinntektsbeskatningen av inntekt som en ikke trenger til personlig forbruk. En uttaksbeskatning av selvstendig næringsdrivende vil dermed innebære store terskelvirkninger, alt ettersom en aktivitet lar seg klassifisere som næringsvirksomhet eller som lønnsarbeid. Når presset på reglene dermed blir større, skaper også dette et ytterligere behov for kontroll fra ligningsmyndighetenes side. Departementet ser det som uheldig med betydelige forskjeller i den skattemessige behandlingen av samme type aktiviteter som utøves under tilnærmet like forhold. Dette taler også for at ekstrabeskatningen bør skje løpende.

Utvalget drøfter i utredningen avsnitt. 12.2.8 om det bør være en valgfri utdelingsbeskatning. En del høringsinstanser har tatt til orde for at det bør være en slik valgadgang. De som velger en slik utdelingsbeskatning, må i så fall ta kostnadene med utvidet regnskaps- og revisjonsplikt. En tilsvarende løsning er gjennomført i Danmark, hvor en næringsdrivende kan velge skattlegging etter den såkalte virksomhetsordningen. Denne innebærer en full regnskapsmessig adskillelse av virksomhetens økonomi og privatøkonomi. Alternativt kan danske næringsdrivende velge forenklet skattlegging etter den såkalte kapitalavkastningsordningen, som stenger for ordinær utdelingsbeskatning. Departementet mener i likhet med utvalget at en regnskaps- og revisjonsplikt ikke fullt ut vil løse problemene knyttet til å avdekke skjulte utdelinger innenfor samme persons økonomi. Behovet for ligningskontroll vil fremdeles være der. Den danske løsningen fremstår dessuten som komplisert og bygger på de danske inntektsbegrepene. Modellen lar seg dermed ikke uten videre overføre til norske forhold. Departementet ser det også som uheldig at en for personlig næringsdrivende skal forholde seg til to

ulike beskatningsmodeller, noe som vil gjøre skattesystemet mer komplisert.

De skattytere som ønsker at beskatningen skal baseres på en uttaksmodell, har mulighet til å organisere virksomheten som et aksjeselskap eller et deltakerlignet selskap, for eksempel ved hjelp av reglene om skattefri omdannelse. Ved valget mellom å organisere virksomheten som personlig næringsvirksomhet vs. aksjeselskap, vil kravene til full regnskaps- og revisjonsplikt som gjelder for aksjeselskaper ofte være et argument mot omdannelse. Departementet finner det derfor uheldig å innføre en uttaksmodell for enkeltpersonforetak som medfører tilsvarende krav til regnskapsførsel og revisjon.

Utvalget har også vurdert en fondsavsetningsordning etter mønster av danske regler. Flere av høringsinstansene går i mot en slik ordning. I Danmark har næringsdrivende som bruker kapitalavkastningsordningen, og dermed ikke er omfattet av uttaksbeskatning, anledning til å benytte en egen konjunkturutligningsordning. Ordningen gir den næringsdrivende en mulighet til å utjevne den skattemessige virkningen av svingende inntekter, uten at det krever en regnskapsmessig atskillelse av virksomhetens økonomi fra den næringsdrivendes privatøkonomi. Avsetningen kan maksimalt utgjøre 25 pst. av årets overskudd, men minimum 5000 DKK. Netto avsetning skal føres på en bunden bankkonto og det avsatte beløpet skal senest inntektsføres i det tiende året etter at avsetningen ble gjort. Ved avsetningen betales en foreløpig konjunkturutligningsskatt på 30 pst. Når avsetningene senere blir inntektsført, beregnes vanlig personinntektsskatt på beløpet, fratrukket den foreløpige skatten på 30 pst.

En tilsvarende ordning kunne tenkes gjennomført i norsk rett ved at avsatt beløp inngår i grunnlaget for alminnelig inntekt. Avsetningen bør skje til en bunden konto. Konsekvensen av avsetningen må være at det avsatte beløp ikke skal skattlegges som personinntekt hos den næringsdrivende i avsetningsåret, men først ved senere uttak av beløpet fra kontoen. Det må være adgang til å reinvestere beløpet i virksomheten uten at reinvesteringen utløser beskatning. Det må ev. presiseres hvilke former for reinvestering i virksomhet som ikke utløser beskatning.

Som utvalget påpeker, har en slik avsetningsordning store likheter med den tidligere ordningen om avsetning til konsolideringsfond, som ble opphevet ved skattereformen av 1992. Etter denne ordningen kunne inntil 23 pst. av nettoinntekten ved kommuneskatteliggingen avsettes til

fondet. Avsetningen reduserte skattepliktig inntekt i avsetningsåret. Reelt sett var det tale om en skattekreditt, fordi avsetningsbeløpet skulle beskattes i sin helhet ved oppløsning av reserven. Avsetningen kunne brukes til investeringer mv. i virksomheten, uten at slik bruk utløste beskatning.

I likhet med utvalget, ser departementet liten grunn til å gjeninnføre skattekreditter av denne type. Slike skattekreditter bryter med prinsippene og målsettingene som ble lagt til grunn for skattereformen av 1992, og som er viktige forutsetninger for at skattesystemet skal virke effektivt og bidra til økonomisk vekst. Departementet vil derfor ikke foreslå en slik fondsavsetningsordning.

## 2.6 Nærmere om departementets forslag til skjermingsmetode for selvstendig næringsdrivende

### 2.6.1 Innledning

Departementet foreslår å innføre en skjermingsmetode for selvstendig næringsdrivende (foretaksmodellen) basert på de prinsipper som ble presentert i skattemeldingen og Uttaksutvalgets utredning. Gjeldende delingsmodell fungerer i dag ikke etter hensikten. Forskjellene mellom marginalsatt på arbeid og kapital har økt vesentlig siden 1992 og er blitt for stor. Det er også for enkelt å omgå modellen, slik at faktisk arbeidsavkastning blir skattlagt som kapitalinntekt. Så vel hensynet til legitimitet som økonomisk effektivitet tilsier at arbeidsinntekter i størst mulig grad likebehandles uavhengig av om de er opptjent av en lønnstaker, en aktiv eier i eget aksjeselskap eller en personlig næringsdrivende. For personlige aksjonærer i aksjeselskaper vil den allerede vedtatte skjermingsmetoden for personlige aksjonærer (aksjonærmodellen) erstatte delingsmodellen. I kapittel 1 gjennomgås skjermingsmetoden for deltakere i deltakerlignede selskaper (deltakermodellen), som etter forslaget skal erstatte delingsmodellen for deltakere i deltakerlignede selskaper.

Formålet med foretaksmodellen vil være et annet enn for gjeldende delingsmodell. Mens formålet med delingsmodellen er å skille ut den delen av virksomhetsinntekten som forutsettes å stamme fra aktive eieres arbeidsinnsats i virksomheten slik at denne kan skattlegges som personinntekt, er hensikten med skjermingsmetoden å skjerme risikofri avkastning av den investerte

kapitalen fra beskatning ut over ordinær skatt på alminnelig inntekt. Forslaget til skattlegging av eiere av enkeltpersonforetak skiller seg fra skattleggingen av eiere av aksjeselskaper og deltakerlignede selskaper først og fremst ved at det foreslås at beskatningen skal skje løpende og ikke ved uttak, ved at inntektsgrunnlaget for ekstrabeskatningen skal være personinntekt, samt at gjeld i enkeltpersonforetak skjermes med faktiske gjeldsrenter og at det gis et lønnsfradrag. Sammenlignet med dagens delingsmodell vil foretaksmodellen innebære visse administrative forenklinger, både for selvstendig næringsdrivende og for ligningsmyndighetene. Modellen foreslås å tre i kraft fra inntektsåret 2006.

## 2.6.2 Anvendelsesområde

### 2.6.2.1 Forslag i NOU 2005:2

Uttaksutvalget går ikke nærmere inn på drøftelsen av hvilke virksomhetsutøvere som skal være omfattet av modellen. Utredningen forutsetter at modellen skal komme til anvendelse for *alle* enkeltpersonforetak som driver virksomhet i skattelovens forstand.

### 2.6.2.2 Høringsinstansenes synspunkter

Et fåtall av høringsinstansene kommenterer anvendelsesområdet for modellen.

Skattedirektoratet foreslår at det utarbeides sjablonregler for når det foreligger økonomisk virksomhet i skattelovens forstand og at det først og fremst er grensen mot passiv kapitalforvaltning som det er aktuelt å se på. Skattedirektoratet antar at satsforskjellen vil føre til økt press på grensen mellom næringsvirksomhet og passiv kapitalforvaltning.

Skattedirektoratet har videre synspunkter på konsekvensene av at aktivitetskravet er foreslått fjernet. Etter direktoratets oppfatning bryter dette med prinsippet om opptjeningen i folketrygden, som er basert på arbeidsinnsats. Det påpekes at skattytere som er passive i virksomheten vil kunne få hele kapitalinntekten som personinntekt. Skattyteren vil få rettigheter i folketrygden av slik inntekt, til tross for at kapitalinntekten ikke faller bort ved sykdom/pensjonsalder.

Norges Skogeierforbund viser til at en stor del av skogbruksinntekten er avkastning på kapital (ikke arbeidsvederlag) og må beskattes som sådan. Det vises til at arbeidsomfanget i egen skog har blitt stadig mindre de siste 10 år, bl.a. som følge av helmekaniserte opplegg med innleide entreprenører.

For mange skogeiere kan skogbruksvirksomheten i stor grad oppfattes som en form for kapitalforvaltning. Det virker da ulogisk å beskatte skogbruksinntekt som personinntekt. *Skogbrukets Landsforening* peker på det samme.

*Huseiernes Landsforbund* mener at aktivitet fortsatt burde være et kriterium for fastsettelse av personinntekt ved utleie av fast eiendom.

### 2.6.2.3 Departementets vurderinger og forslag

Foretaksmodellen skal etter forslaget gjelde for *alle enkeltpersonforetak*. For at det skal foreligge et enkeltpersonforetak, må en fysisk person drive en aktivitet av en viss varighet og et visst omfang. Aktiviteten må være egnet til å gi overskudd, og aktiviteten må drives for eierens egen regning og risiko.

Dersom virksomheten drives av flere personer i fellesskap, foreligger ikke et enkeltpersonforetak, men et selskap. Et unntak gjelder i praksis dersom ektefeller eier og/eller driver en virksomhet sammen. Virksomheten lignes da likevel etter reglene om enkeltpersonforetak, ev. med fordeling av overskuddet mellom ektefellene etter skatteloven § 2-11 tredje ledd.

Et sentralt spørsmål ved vurderingen av om det foreligger et enkeltpersonforetak vil være om det utøves en aktivitet av en slik varighet og et slikt omfang at den kan karakteriseres som virksomhet i skattelovens forstand. Kravet til aktivitet innebærer at det må avgrenses mot passiv kapitalforvaltning. Departementet foreslår ingen endringer i gjeldende rett på dette punkt. Skattedirektoratet har som nevnt foreslått at det utarbeides forskriftsbestemmelser for å avgrense mot passiv kapitalforvaltning. I utgangspunktet ser departementet for seg at slike forskrifter nødvendigvis må være forholdsvis generelle, og det er tvilsomt om det vil kunne gis mer presise regler enn de kriterier som etter praksis skal tillegges vekt ved den helhetsvurdering som uansett vil måtte foretas. Departementet har imidlertid ikke vurdert dette nærmere nå.

Ved vurderingen av om virksomhetskravet er oppfylt, har det ingen betydning om det er eieren selv eller andre, for eksempel ansatte, som har utøvet den aktuelle aktivitet. I gjeldende delingsmodell oppstilles det krav til eierens aktivitet. Som utgangspunkt må eierens aktivitet utgjøre minst 300 timer for at delingsmodellen skal få anvendelse. 300-timerskravet gjelder ikke dersom det dreier seg om såkalte liberale yrker. For slike virksomheter er det et vilkår at aktiviteten er mer enn bare sporadisk.

Etter foretaksmodellen foreslås det at det bare skal være et vilkår at aktiviteten er tilstrekkelig til å tilfredsstille kravene til virksomhet. Det har ingen betydning hvem som har utøvet aktiviteten. Hvis det først foreligger en virksomhet, har det ingen betydning om eierens aktivitet er mindre enn 300 timer eller om den er sporadisk. Dette må sees i sammenheng med skjermingsmetodens formål om å beskatte virksomhetsavkastningen i den grad den overstiger en risikofri avkastning. Det skal ikke lenger skilles mellom avkastning av arbeid og avkastning av investert kapital. Som Skattedirektoratet påpeker i sin høringsuttalelse, vil en med forslaget kunne opptjene rettigheter i folketrygden selv om en ikke deltar aktivt i driften. Dette er en konsekvens av at beskatningen i enkeltpersonforetak skjer i form av personinntekt, i motsetning til i deltakerlignede selskaper og i aksjeselskaper, hvor utdelingene ut over skjermingen skattlegges som alminnelig inntekt. Også i aksjeselskaper og i deltakerlignede selskaper inntreffer beskatningen uavhengig av om aksjonæren/deltakeren har arbeidet i selskapet. Det må også ses i sammenheng med et av hovedprinsippene ved skattereformen, om at beskatning av kapitalinntekter skal nærme seg beskatningen av arbeidsinntekter. Eiere av enkeltpersonforetak vil dessuten i de fleste tilfellene i større eller mindre grad utøve aktivitet i tilknytning til den virksomhet som deres egne personlige eide foretak driver. Departementet ser det derfor ikke som betenkelig at det i enkelte tilfeller vil kunne skje en opptjening i folketrygden selv om en strengt tatt ikke har utført noen aktivitet. Departementet ser ikke noen grunn til å innføre et eget skattegrunnlag for beskatningen i de tilfeller hvor eieren er passiv. Det vil ligge en betydelig forenkling i at ligningsmyndighetene slipper å ta hensyn til om eieren er aktiv eller ikke. Dessuten vil det ikke foreligge noe incitament for skattyterne til å unnlate å arbeide i egen bedrift for dermed å redusere beskatningen.

At aktiviteten må være egnet til å gi overskudd, innebærer at aktivitet som har karakter av hobby faller utenfor. Heller ikke på dette punkt foreslås det noen endringer i gjeldende rett.

Vilkåret om at aktiviteten må drives for eierens egen regning og risiko innebærer at det på samme måte som i dag må trekkes en grense mot lønnsarbeid i skattelovens forstand. Det foreslås ingen endring av gjeldende rett her.

Forslaget kan innebære en skjerpelse i beskatning i forhold til eiere som tidligere ikke har deltatt i driften av virksomheten sin. Dette er en kon-

sekvens av at en for enkeltpersonforetak, på samme måte som for deltakerlignede selskaper og aksjeselskaper, går bort fra kriteriet om aktivitet som grunnlag for ekstrabeskatningen. Et av hovedformålene med skattereformen er å bygge ned forskjellene mellom beskatningen av inntekt av arbeid og inntekt av kapital. Det har vært reist kritikk mot at delingsmodellen har rammet urettferdig og medfører konkurransevridning. Når en nå skal rette opp disse skjevhetene, må det aksepteres at de som tidligere pga. denne urettferdigheten har hatt en gunstig beskatning, nå blir skattlagt på samme måte som andre. På denne bakgrunn ser departementet heller ikke noe grunnlag for å skille ut enkelte virksomheter fra personinntektsbeskatning. Noe slikt ville lett skape et press på reglene og innebære at også andre yrkesgrupper reiser krav om likebehandling med de gruppene som faller utenfor.

Skillet mellom liberale og ikke-liberale yrker foreslås opphevet. Skillet vil verken få betydning når det gjelder vilkårene for at modellen skal få anvendelse eller ved selve anvendelsen av modellen. Skillet har av mange vært opplevd som urettferdig. Opphevelsen av skillet innebærer også en forenkling i forhold til de eksisterende reglene, idet en unngår mange vanskelige avgrensings-spørsmål.

Det har ingen betydning for spørsmålet om virksomhetskravet er oppfylt, hvorvidt aktiviteten er utført i Norge eller i utlandet eller om den er utført av en person bosatt i Norge eller i utlandet. Spørsmålet om hvorvidt inntektene av virksomheten er skattepliktig til Norge må imidlertid avgjøres etter de vanlige regler og på grunnlag av de skatteavtaler som Norge har inngått med andre land.

### **2.6.3 Fastsettelse av skjermingsgrunnlag og skjermingsfradrag**

#### *2.6.3.1 Forslag i NOU 2005:2*

Uttaksutvalget foreslår at skjermingsgrunnlaget fastsettes etter de prinsipper som ble skissert i skattemeldingen. Det foreslås at skjermingsgrunnlaget fastsettes med utgangspunkt i den skattemessige verdien av eiendelene i foretaket, på tilsvarende måte som kapitalavkastningsgrunnlaget i gjeldende delingsmodell. Skjermingsgrunnlaget baseres dermed på totalkapitalen i foretaket. Finansposter i virksomheten bør skjermes med den faktiske avkastningen. I utredningen foreslås det at skjermingsgrunnlaget beregnes som følger:

Totalkapital (alle poster på aktivasiden i balansen)

- Finansposter (bankinnskudd mv.)
- Eiendeler av privat karakter
- = Skjermingsgrunnlag

I utredningen foreslås det at skjermingsfradraget dermed beregnes som følger:

Skjermingsgrunnlag x skjermingsrente

- Gjeldsrenter
- + Finansinntekter
- = Skjermingsfradrag

Skjermingen vil, i likhet med hva som gjelder i delingsmodellen, baseres på verdien av foretakets eiendeler. Departementet ønsket i skattemeldingen ikke å oppheve særregelen om verdsettelse til regnskapsmessig verdi for eiendeler som ble verdsatt til slik verdi i 1999. Departementet sluttet seg ellers til Skaugeutvalgets vurderinger om at verdsettelse av kapitalavkastningsgrunnlaget kun bør baseres på skattemessig verdi, historisk kostpris og ligningsverdi. Uttaksutvalget kommenterer ikke dette nærmere.

#### *Leverandørkreditt og forskuddsbetaling fra kunder*

Departementet foreslo, i likhet med Skaugeutvalget, at all leverandørkreditt og forskuddsbetaling fra kunder skulle trekkes fra i kapitalavkastningsgrunnlaget, uavhengig av betalingsbetingelsene. Uttaksutvalget sluttet seg til dette. Dette skaper symmetrisk behandling av virksomhetens leverandørkreditter og forskuddsbetaling fra kunder og kundefordringer. I tillegg innebærer det en administrativ forenkling.

#### *Skjermingsrenten*

Utvalget foreslår at skjermingsrenten for enkeltpersonforetak skal være høyere enn risikofri rente, omtrent på nivå med kapitalavkastningsraten i delingsmodellen, hvor risikotillegget har vært angitt til 4-6 prosentpoeng. Dette avviker fra utvalgets forslag om skjermingsrente for deltakere i deltakerlignede selskaper og den vedtatte skjermingsrenten for personlige aksjonærer. Utvalget har flere begrunnelser for forslaget om høyere skjermingsrente. Forslaget om løpende beskatning av enkeltpersonforetakene innebærer en begrensning i den valgfriheten som ligger i uttaksbeskatning av aksjonærer og deltakere, og utvalget mener at enkeltpersonforetakene kan kompenseres for dette gjennom et tillegg i

skjermingsrenten. Utvalget peker også på at andre innstramminger for enkeltpersonforetak kan tilsi en lempeligere beskatning gjennom et tillegg i skjermingsrenten. Videre viser utvalget til at hvis man benytter en risikofri skjermingsrente, kan det føre til et negativt skjermingsfradrag (såkalt «skjermingstillegg») for enkeltpersonforetak.

#### *Nærmere om «skjermingstillegg»*

Grunnlaget for ekstrabeskatningen av enkeltpersonforetak skal etter utvalgets forslag beregnes ved at faktiske gjeldsrenter legges til og skjermingsfradraget trekkes fra alminnelig inntekt. Skjermingsfradraget beregnes ved å multiplisere skjermingsrenten med skjermingsgrunnlaget. Fordi det er vanskelig å skille mellom gjeld og egenkapital i et enkeltpersonforetak foreslår utvalget at skjermingsgrunnlaget settes lik summen av eiendelene som har virket i foretaket (totalkapitalen). Beregningsmetoden samsvarer i stor grad med beregningen av kapitalavkastningsgrunnlaget i den gjeldende delingsmodellen.

Når skjermingsgrunnlaget settes lik totalkapitalen i foretaket, vil imidlertid gjelden i selskapet skjermes med skjermingsrenten. Dersom det er høy gjeldsgrad i virksomheten og dersom skjermingsrenten er vesentlig lavere enn den faktiske lånerenten, kan skjermingsfradraget bli negativt. I så fall blir grunnlaget for ekstrabeskatning høyere enn alminnelig inntekt fra virksomheten. Utvalget viser til at et tillegg i skjermingsrenten i samme størrelsesorden som risikotillegget i kapitalavkastningsraten i gjeldende delingsmodell i de fleste tilfeller vil avhjelpe dette problemet. Utvalget foreslår dessuten at det innføres en regel om at skjermingsfradraget ikke kan bli negativt. Dette vil få betydning i tilfeller der et risikotillegg i skjermingsrenten ikke fullt ut avhjelper problemet med skjermingstillegg.

#### *2.6.3.2 Høringsinstansenes synspunkter*

Skattedirektoratet viser til at særlig for finansielle eiendeler vil det i praksis være opp til den næringsdrivende selv om han ønsker at en gjeldspost eller en renteutgift skal inngå i regnskapet for foretaket. For slike poster bør beskatningen være mest mulig nøytral i forhold til om posten inngår i foretakets regnskap eller ikke. Skattedirektoratet påpeker videre at det i praksis vil bli en sammenblanding mellom privatgjeld og næringsrelatert gjeld. Dette kan medføre at gjeldsrentene

som trekkes fra blir høyere enn om posten bare inneholdt renteutgifter knyttet til foretaket, slik at skjermingsgrunnlaget reduseres med for høyt beløp.

De fleste høringsinstansene mener at det bør være et risikotillegg i skjermingsrenten, og at det ikke bør settes vesentlig lavere enn kapitalavkastningsraten i delingsmodellen. Dette begrunnes hovedsakelig med at renten må settes så høyt for å unngå «skjermingstillegg», og med at modellen uten et slikt risikotillegg vil medføre en for stor økning i beskatningen for selvstendig næringsdrivende.

*Norges Skogeierforbund* er enig med Uttaksutvalgets begrunnelse for å velge en skjermingsrente som er vesentlig høyere enn risikofri rente. Når det gjelder skjermingsgrunnlaget, påpekes det at historisk kostpris for skogeiendommer ofte er svært lav og at heller ikke ligningsmessig formue er egnet som skjermingsgrunnlag. Skogeierforbundet legger stor vekt på at skjermingsgrunnlaget må kunne settes så høyt at det gir den tilskattede fordelingen av skogbruksinntekten, med hovedvekt på kapitalavkastning. *Norsk Skogbruksforening* mener at skjermingsrenten ikke må settes lavere enn den avkastningsraten en i dag har i delingsmodellen (7 pst.). Norsk Skogbruksforening mener også at skjermingsgrunnlaget må gjenspeile reelle verdier.

*Norges Bondelag* mener at foretaksmodellen inneholder flere skatteskjerpene momenter også for dem som i dag er delingspliktige. Av den grunn må det sikres at skjermingsrenten og skjermingsgrunnlaget ikke blir skjerpet i forhold til kapitalavkastningsraten og kapitalavkastningsgrunnlaget i delingsmodellen. Bondelaget mener også at det bør være mulig selv å velge en lavere skjermingsrente, slik at også de med lavere inntekt får adgang til et minimum av pensjonsrettigheter. Det samme påpeker *Norsk Bonde- og Småbrukarlag*.

*Norges Rederiforbund* mener at aktiva som inngår i skjermingsgrunnlaget bør bli verdsatt ut fra sin faktiske, markedsmessige verdi. *Naturviterforbundet* skriver at det bør gis en valgmulighet ved verdsetting av skjermingsgrunnlaget, slik at det kan velges mellom bokførte verdier, ligningsmessig formuesverdi, forsikringsverdi og taksert verdi.

*Bedriftsforbundet* støtter ikke forslaget om at leverandørkreditter og forskuddsbetalinger fra kunder skal trekkes fra i skjermingsgrunnlaget.

### 2.6.3.3 Departementets vurderinger og forslag

Departementet er i likhet med utvalget kommet

til at en ved fastsettelsen av skjermingsgrunnlaget må ta utgangspunkt i foretakets total kapital fratrukket finansobjekter, på samme måte som ved fastsettelsen av kapitalavkastningsgrunnlaget etter gjeldende delingsmodell. Det foreslås imidlertid noen modifikasjoner i dette, jf. nedenfor.

#### Eiendeler

Skatteloven § 12-13 annet ledd, har i bokstav a regler om hvilke eiendeler som inngår i kapitalavkastningsgrunnlaget. Bokstav b har regler om at eiendeler som benyttes til velferdstiltak mv. ikke skal regnes med, mens bokstav c har regler om at visse leverandørkreditter og forskuddsbetalinger, fra kunder skal trekkes ut av kapitalavkastningsgrunnlaget. Bokstav d har regler om verdsettelse. Departementet finner at reglene om fastsettelsen av skjermingsgrunnlaget kan bygges opp etter mønster av denne bestemmelsen, se forslag til ny § 12-12 annet ledd.

Følgende eiendeler skal etter gjeldende rett inngå i kapitalavkastningsgrunnlaget, se skatteloven § 12-13 annet ledd bokstav a:

1. varige og betydelige driftsmidler,
2. varer,
3. kundefordringer,
4. ervervet forretningsverdi og annet ervervet immaterielt formuesobjekt. Kapitalavkastningsgrunnlaget kan tillegges forsknings- og utviklingskostnader i den utstrekning de ikke er skattemessig fradrett.

Dette vil være eiendeler som inngår i selskapets total kapital. Normalt vil det være grunnlag for å balanseføre disse eiendelene. Finansposter tas ikke med i kapitalavkastningsgrunnlaget og foreslås heller ikke tatt med i skjermingsgrunnlaget. Ingen av høringsinstansene har kommentert dette. På samme måte som i dag, foreslås det at eiendeler som er kostnadsført direkte ikke inngår i skjermingsgrunnlaget. Når det er foretatt direkte fradragføring vil kostnadene komme til fradrag også i personinntekten.

#### Virket i virksomheten

I likhet med hva som gjelder for delingsmodellen, må det være et vilkår at eiendelene har virket i virksomheten. Dette vil bl.a. innebære at eiendeler anskaffet til privat bruk holdes utenfor. Hvis eiendelen er anskaffet både til privat bruk og til næringsformål, må en forholdsmessig del kunne tas med i skjermingsgrunnlaget.

### *Eiendeler benyttet til velferdstiltak*

I likhet med gjeldende delingsmodell, foreslås det at eiendeler som benyttes til velferdstiltak som for en vesentlig del brukes utenom arbeidstid, ikke skal inngå i skjermingsgrunnlaget. Dette vil typisk være bedriftshytter, firmabåter mv. Slike eiendeler vil være anskaffet til fritidsbruk for eieren selv og de ansatte. Etter departementets oppfatning bør slike eiendeler ikke inngå i skjermingsgrunnlaget, jf. forslag til § 12-12 annet ledd bokstav b. Ingen av høringsinstansene har kommentert dette.

### *Gjeld*

Departementet foreslår at skjermingen for gjeld som er tatt opp i finansinstitusjon eller ved mengdegjeldsbrev skal gjennomføres på grunnlag av de faktiske gjeldsrenter. Denne typen gjeld må dermed trekkes ut av skjermingsgrunnlaget. Dette er beskrevet nærmere nedenfor, se avsnitt om skjermingsrenten.

### *Leverandørkreditt og forskuddsbetaling fra kunder*

Etter gjeldende delingsmodell skal leverandørkreditter og forskuddsbetaling fra kunder kun trekkes fra i kapitalavkastningsgrunnlaget hvis de er rentefrie eller rentesatsen er «vesentlig under markedsrente» og kredittiden er lengre enn 30 dager. På den annen side skal kundefordringer alltid tas med i kapitalavkastningsgrunnlaget. Etter utvalgets oppfatning bør alle leverandørkreditter og forskuddsbetalinger fra kunder trekkes fra i skjermingsgrunnlaget. Kun en av høringsinstansene har kommentert dette. Departementet slutter seg til utvalgets vurderinger på dette punkt. Kostnaden til en vare som er finansiert med leverandørkreditt vil redusere virksomhetsinntekten, selv om den ikke er betalt. Hos selger vil leverandørkreditten bli ansett som en kundefordring som vil inngå i skjermingsgrunnlaget. Kostnadene til varen vil dermed redusere personinntekten både hos selger og kjøper. For å oppnå sammenheng i reglene, bør derfor skjermingsgrunnlaget reduseres med leverandørkreditter og forskuddsbetalinger fra kunder, uavhengig av kredittid. Dette innebærer en administrativ forenkling i forhold til gjeldende delingsmodell. Det vises til forslag til ny § 12-12 annet ledd bokstav d.

### *Verdsettelse*

Skatteloven § 12-13 annet ledd bokstav d har regler om verdsettelse av de eiendeler som inngår i kapitalavkastningsgrunnlaget. Hovedregelen er at middelverdien av inngående og utgående skattemessig verdi skal legges til grunn. Det er visse unntak fra dette. Etter nr. 1 skal ikke-avskrivbar eiendel verdsettes til den høyeste verdi av eiendelens historiske kostpris og ligningsverdi. Videre er det en begrenset adgang til å benytte regnskapsmessig verdi, dersom denne verdi ble lagt til grunn for inntektsåret 1999. Etter nr. 4 er det også i visse tilfeller adgang til å benytte forsikringsverdien eller takst. Dette gjelder bare for eiendeler anskaffet før 1. januar 1992.

I skattemeldingen la departementet til grunn at særregelen om verdsettelse til regnskapsmessig verdi burde videreføres. Betydningen av denne særregelen vil bli redusert etter hvert som eiendelene selges og utrangeres. Etter departementets oppfatning er det ikke sterke grunner som tilsier at regelen oppheves. Uttaksutvalget har ikke kommentert dette særskilt, men lagt til grunn at eiendeler som utgangspunkt skal verdsettes til skattemessige verdier. Departementet opprettholder forslaget i skattemeldingen. Verdsettelsen av skjermingsgrunnlaget bør som utgangspunkt kun baseres på skattemessig verdi, mens historisk kostpris og ligningsverdi skal benyttes for ikke-avskrivbare eiendeler. Den begrensede muligheten til å legge regnskapsmessig verdi til grunn bør videreføres. Etter departementets vurdering bør verdsettelsen ikke baseres på takst og ikke på forsikringsverdi. Det vises til forslaget til ny § 12-12 annet ledd bokstav e.

### *Skjermingsrenten*

Skjermingsgrunnlaget multipliseres med den fastsatte skjermingsrenten. Departementet foreslo i Ot.prp. nr. 1 (2004-2005) i tråd med Skaugeutvalgets tilrådning at skjermingsrenten for personlige aksjonærer skulle settes til årsgjennomsnittet av 5-årige statsobligasjonsrenter, regnet etter skatt. Skjermingsrenten for deltakere i deltakerlignede selskaper foreslås også satt til årsgjennomsnittet av 5-årige statsobligasjonsrenter etter skatt. Også i skjermingsmetoden for enkeltpersonforetak foreslår departementet at skjermingsrenten fastsettes på grunnlag av årsgjennomsnittet av 5-årige statsobligasjonsrenter. Imidlertid skal renten regnes før skatt for enkeltpersonforetak. Nærmere regler vil bli fastsatt ved forskrift, jf. forslag til ny



§ 12-12 tredje ledd. Det vises for øvrig til omtalen av skjermingsrente i skjermingsmetoden for deltakere i kapittel 1.8.3.2.

Departementet er imidlertid enig med utvalget i at grunnlaget for ekstrabeskatningen i enkeltpersonforetak ikke bør overstige den alminnelige inntekten fra foretaket. Det er ulike måter å korrigere skjermingsgrunnlaget og skjermingsfradraget på for å unngå problemet med skjermingstillegg:

1. Et tillegg i skjermingsrenten, som vil redusere antall tilfeller hvor faktiske gjeldsrenter er høyere enn beregnet skjerming av gjelden.
2. En regel om at skjermingsfradraget aldri kan bli negativt, dvs. at grunnlaget for ekstrabeskatningen aldri kan bli høyere enn nettoinntekt av næringsvirksomheten.
3. Skjerme gjelden med faktiske gjeldsrenter, dvs. at skjermingsfradraget aldri kan bli negativt.

Det er, som utvalget også peker på, uheldige virkninger knyttet til alle disse løsningene. Dersom man velger å gi et tillegg i skjermingsrenten (alternativ 1), beveger man seg bort fra prinsippet om at det er den risikofrie avkastningen på investeringen som skal skjermes. Det er nettopp dette prinsippet som binder skjermingsmetoden for de ulike organisasjonsformene sammen. Et tillegg i skjermingsrenten vil gjøre det vanskeligere å oppnå større grad av likebehandling for eksempel i forhold til lønnsinntekter.

Ved å fastsette en regel om at skjermingsfradraget aldri kan bli negativt (alternativ 2) eller skjerme gjelden med faktiske gjeldsrenter (alternativ 3), vil renter innenfor og utenfor virksomheten behandles forskjellig. Den skattemessige verdien av gjeldsrentene vil da være høyest innenfor virksomheten.

Valg av løsning på problemet med negativt skjermingsfradrag må baseres på hvilken løsning som har færrest negative virkninger. Etter en samlet vurdering mener departementet at det er mest hensiktsmessig å skjerme gjeld med faktisk gjeldsrente. Imidlertid foreslår departementet at det stilles som vilkår at gjelden som skal skjermes med faktiske renter, ikke overstiger den fastsatte verdien av eiendelene som «har virket i virksomheten». Videre foreslås det at lånet må være gitt av uavhengig tredjepart, avgrenset ved lån gjennom finansinstitusjon eller gjeld knyttet til mengdegjeldsbrev. Det vises til forslag til ny § 12-12 annet ledd bokstav c.

Forslaget medfører at den samme objektive rentestørrelsen legges til grunn ved fastsettelse

av skjermingsrenten for alle organisasjonsformer. Departementet mener dette er sentralt for at skjermingsmetoden skal være stabil. Videre vil det øke likebehandlingen mellom enkeltpersonforetak på den ene siden og aksjonærer og deltakere på den annen. Skjermingsmetoden tillater eksempelvis at en aksjonær i et lite aksjeselskap lånefinansierer sin virksomhet, mens konsum og private eiendeler finansieres ved egenkapital.

Departementet legger vekt på at forslaget gir en lempelig behandling av gjeld og gjeldsrenter hos enkeltpersonforetak. Siden faktiske lånerenter normalt vil inneholde et risikopåslag, vil forslaget være vesentlig gunstigere enn en situasjon der hele skjermingsgrunnlaget inklusive gjelden skjermes med en tilnærmet risikofri rente.

Departementet foreslår at skattyter skal ha adgang til å velge en lavere skjermingsrente, på samme måte som det kan velges en lavere kapitalavkastningsrate i gjeldende delingsmodell, jf. forslag til ny § 12-12 tredje ledd.

De fleste høringsinstansene uttaler at det bør være et risikotillegg i skjermingsrenten, og at skjermingsrenten bør tilsvare kapitalavkastningsraten i delingsmodellen for å unngå «skjermingstillegg» og for å unngå for stor økning i skattleggingen av selvstendig næringsdrivende. Departementet vil påpeke at når gjeld skjermes med faktisk gjeldsrente, vil en unngå problemet med «skjermingstillegg». Videre påpekes at de selvstendig næringsdrivende i alle inntektsgrupper får skattelette med skattereforment, jf. nærmere omtale av proveny- og fordelingsvirkninger i kapittel 3. I tillegg videreføres lønnsfradraget for enkeltpersonforetak, noe som isolert sett bidrar til at deres kostnader ved å ha ansatte kan bli lavere.

For oppstartsvirksomhet (gründere) er det ofte knyttet stor usikkerhet til fremtidige inntektsmuligheter, samtidig som virksomhetens behov for lånefinansiering kan være stort. Dette innebærer at rentebelastningen for denne typen virksomhet kan være høyere enn for annen virksomhet. Ved å gi fullt fradrag for disse gjeldsrentene ved beregning av personinntekt, kan derfor spesielt oppstartsvirksomhet komme gunstig ut med departementets forslag.

#### 2.6.4 Beregning av personinntekt

Beregningen av personinntekt skal, på samme måte som i delingsmodellen, ta utgangspunkt i alminnelig inntekt fra virksomheten. Denne må reduseres med det beregnede skjermingsfradraget

get. I tillegg må det foretas enkelte andre korrigeringer. Disse gjennomgås i det følgende.

#### 2.6.4.1 Forslag i NOU 2005: 2

##### *Overdragelse av forretningsverdi*

For å unngå at skattereglene om forretningsverdi benyttes som ledd i skatteplanlegging, foreslo Skaugeutvalget en regel som sikrer at egenutviklet forretningsverdi skattlegges som personinntekt ved salg. Videre foreslo Skaugeutvalget at forretningsverdi som er overført fra et foretak med hovedsakelig samme eierkrets som det overtakende foretaket, bør unntas fra kapitalavkastningsgrunnlaget. Departementet ga i skattemeldingen uttrykk for at en ville arbeide videre med ulike løsninger på problemene knyttet til overdragelse av forretningsverdi mv. Uttaksutvalget foreslo at gevinst ved realisasjon av forretningsverdi skattlegges som personinntekt, men opprettholdt ikke Skaugeutvalgets forslag om å unnta forretningsverdien fra kapitalavkastningsgrunnlaget hvor den er overført fra foretak med hovedsakelig samme eierkrets.

##### *Lønnsfradrag*

Skaugeutvalget påpekte at det opprinnelige forslaget til delingsmodell ikke inneholdt et lønnsfradrag, og at lønnsfradraget bl.a. ble begrunnet ut fra hensynet til at avkastning av organisasjonskapital skulle behandles som en del av kapitalavkastningsgrunnlaget. Skaugeutvalget påpekte videre at lønnsfradraget var et lite treffsikkert virkemiddel for å fange opp immateriell kapital og virksomhetskapital i bedriftene. Utvalget foreslo imidlertid å redusere lønnsfradraget i beregnet personinntekt til 10 pst. I skattemeldingen uttalte Finansdepartementet at det delte utvalgets oppfatning om at lønnsfradraget er lite treffsikkert og foreslo at fradraget oppheves.

Uttaksutvalget tok til etterretning at lønnsfradraget er forutsatt fjernet i skattemeldingen og gikk ikke inn på en nærmere vurdering av spørsmålet.

##### *Særregler for liberale foretak*

Gjeldende delingsmodell skiller mellom liberale foretak og andre foretak når det gjelder vilkårene for beregning av personinntekt og begrensingsreglene for beregnet personinntekt. I forslaget til

skjermingsmodell i skattemeldingen skilles det ikke mellom liberale og ikke-liberale foretak. Administrativt ville et slikt skille være svært krevende fordi det ikke er mulig å gi noen uttømmende opplisting av liberale foretak. Fraværet av dette skillet i skjermingsmodellen innebærer derfor en vesentlig administrativ forenkling i forhold til gjeldende delingsmodell. Utvalget kommenterer ikke dette nærmere.

##### *Takregler*

Gjeldende delingsmodell har begrensingsregler for beregnet personinntekt (takregler). Beregnet personinntekt skal begrenses så langt skattyterens samlede personinntekt fra delingspliktige foretak overstiger 16 G. Den delen av samlet personinntekt fra foretak som utgjør mellom 75 og 134 G, er likevel ikke grunnlag for begrensning ved fastsettelse av beregnet personinntekt. For liberale foretak skal beregnet personinntekt ikke begrenses.

Departementet viste i skattemeldingen til at skjermingsmodellen prinsipielt sett står i en annen stilling enn gjeldende delingsmodell. Gjeldende delingsmodell er en sjablonmodell for å dele aktive eieres inntekt fra virksomheten i en kapitalavkastningsdel og en arbeidsavkastningsdel, slik at arbeidsavkastningen kan skattlegges som personinntekt. Utgangspunktet for en skjermingsmodell er å skjerme risikofri avkastning av den investerte kapitalen mot å bli beskattet som personinntekt. I en slik modell burde det etter departementets vurdering ikke være noe tak på beregnet personinntekt. Utvalget kommenterte ikke dette nærmere.

##### *Fremføring av negativ beregnet personinntekt*

Etter gjeldende regler kan negativ beregnet personinntekt ikke trekkes fra i personinntekt utenfor virksomheten, men kan fremføres mot positiv beregnet personinntekt i senere år fra den samme virksomheten. Det er ikke noen tidsgrense for fremføringsadgangen. Utvalget foreslo i likhet med departementets forslag i skattemeldingen, å videreføre gjeldende regler for fremføring av negativ beregnet personinntekt i foretaksmodellen. Det innebærer at positiv beregnet personinntekt fremføres mot negativ beregnet personinntekt fra samme kilde.

#### 2.6.4.2 Høringsinstansenes synspunkter

*Norges Rederiforbund* mener at foretaksmodellen i realiteten er en videreføring av en innstrammet delingsmodell, der kun risikofri avkastning av investert kapital skjermes mot skattlegging som personinntekt. Rederiforbundet mener at forslaget vil medføre en betydelig økning i beskatningen for selvstendig næringsdrivende. Det vises til at advokatfirmaet Selmer på oppdrag fra de tre store næringsorganisasjonene har analysert virkningene av den nye skattereformen. For å motvirke de store skatteøkningene, mener Rederiforbundet at det er nødvendig å videreføre lønnsfradraget.

*Handels- og servicenæringens hovedorganisasjon (HSH)* mener at avvikling av lønnsfradraget vil innebære en skatteskjerpelse for enkeltpersonforetak, og at skjermingsgrunnlaget for enkeltpersonforetak bør inkludere et tillegg for immaterielle verdier. HSH ber derfor om at det opprettholdes et lønnsfradrag for enkeltpersonforetak.

*Norges Bondelag* mener skjermingsmetoden for selvstendig næringsdrivende inneholder flere skatteskjerpene momenter, og at lønnsfradraget må gjeninnføres.

*Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening (NARF)* mener at foretaksmodellen medfører økt skattebelastning for enkeltpersonforetak. Fjerningen av lønnsfradraget og personinntektstak vil vanskelig kunne imøtekommes fullt og helt med reduserte toppskattesatser, økte toppskattegrenser og redusert formuesskatt. NARF mener at både lønnsfradrag og personinntektstak bør opprettholdes.

*Næringslivets Hovedorganisasjon (NHO)* mener at de begrunnelser som er anført for å fjerne lønnsfradraget, dvs. lettelsene i toppskatten mv., ikke er særlig relevante, og at lønnsfradraget derfor må videreføres. Forslaget om beskatning ved realisasjon av goodwill vil etter NHO's oppfatning innebære en ytterligere skjerpelse av beskatningen som NHO ikke kan støtte.

*Siviløkonomene* mener at en videreføring av dagens delingsmodell vil være en bedre beskatningsmodell for enkeltpersonforetak, og at lønnsfradraget ved videreføring av delingsmodellen bør opprettholdes.

*Bedriftsforbundet* mener at fjerning av lønnsfradraget vil innebære en betydelig skatteskjerpelse og går inn for at lønnsfradraget opprettholdes.

*Finansnæringens Hovedorganisasjon (FNH)* mener at det er behov for en viss tilstramming i dagens regelverk hvis delingsmodellen skal

beholdes, men at innstrammingen ikke må gå for langt. FNH viser til at skatteutvalget i NOU 2003: 9 foreslo en reduksjon i lønnsfradraget fra 20 pst. til 10 pst. og ber departementet vurdere en slik regel.

*Skattebetalerforeningen* mener at fjerning av lønnsfradraget innebærer en kraftig skatteskjerpelse for næringer med ansatte. Det bør vurderes en videreføring av lønnsfradraget, ev. i en mer moderat form.

*Den norske Revisorforening* mener det er nødvendig å ta stilling til hvordan gevinst- og tapskonti og andre skatteposisjoner skal behandles ved overgangen til de nye modellene. En kan tenke seg to løsninger. Den ene er at gevinster som ikke er periodisert pr. 1. januar 2006 inngår i grunnlaget for ekstrabeskatningen. Et annet alternativ er å innføre en overgangsregel som innebærer at inntekts- og fradragføring fra gevinst- og tapskonto og eventuelle andre skatteposisjoner pr. 1. januar 2006, skal trekkes fra grunnlaget for ekstrabeskatningen i foretaksmodellen.

*Skattedirektoratet* kommenterer beregningen av personinntekt for ektefeller med felles bedrift. Skattedirektoratet mener at det vil være administrativt forenklende om det overlates til ektefellene å velge hvem som skal ha skjermingsfradraget. Direktoratet legger til grunn at det som i dag skal beregnes personinntekt særskilt for hver virksomhet, med mindre det er høy grad av innholdsmessig og økonomisk nærhet mellom virksomhetene. Endelig nevner Skattedirektoratet at det bør vurderes nærmere om gevinst ved realisasjon skal være personinntekt, også etter at virksomheten er opphørt.

#### 2.6.4.3 Departementets vurderinger og forslag

##### *Faktiske kapitalkostnader*

Etter gjeldende regler skal faktiske kapitalkostnader og tap men ikke tap på kundefordringer trekkes ut av beregningsgrunnlaget for personinntekt. Dette må sees i sammenheng med at finanskapital, med unntak av kundefordringer, ikke inngår i kapitalavkastningsgrunnlaget. Dette foreslås opprettholdt, slik at det ved beregningen av skjermingsfradraget skal gjøres fradrag for de poster som er nevnt i § 12-12 annet ledd bokstav a. Renter av gjeld til finansinstitusjoner og av gjeld knyttet til mengdegjeldsbrev skal heller ikke trekkes ut av beregningsgrunnlaget (alminnelig inntekt). Dette fordi denne typen gjeld skal skjermes med faktiske gjeldsrenter ved beregningen av

personinntekt, jf. ovenfor om skjermingsrenten. Det vises til forslag til ny § 12-11 annet ledd bokstav a.

#### *Fremførbart underskudd*

Siden personinntekten er en bruttoinntekt, skal fradragført fremførbart underskudd ikke hensyntas ved beregning av personinntekt. Denne posten må dermed tilbakeføres, på samme måte som i delingsmodellen, jf. forslag til § 12-11 første ledd annet punktum.

#### *Særskilte fradrag for bestemte yrkesgrupper*

Ved beregning av personinntekt etter delingsmodellen, skal det gjøres tillegg i beregningsgrunnlaget for særskilt fradrag for fiskere og fangstfolk etter § 6-60, særskilt fradrag for sjøfolk etter § 6-61, jordbruksfradrag fastsatt etter § 8-1 sjettede ledd, reindriftsfradrag fastsatt etter § 8-1 sjuende ledd og skiferfradrag fastsatt etter § 8-1 åttende ledd. Disse fradragene skal fortsatt bare være fradragberettiget i alminnelig inntekt, ikke i personinntekt. De samme korreksjoner må derfor videreføres. Det vises til forslag til ny § 12-11 annet ledd bokstav d.

#### *Faktiske kapitalinntekter*

Skatteloven § 12-12 tredje ledd bokstav a omhandler faktiske kapitalinntekter. Disse må som tidligere trekkes ut av beregningsgrunnlaget. Det bør ikke ha betydning for personinntekten hvorvidt slike inntekter tas med i virksomhetsinntekten eller ikke. Bokstav b omhandler kapitalgevinster på finansobjekter. Disse må som tidligere trekkes ut av grunnlaget. Det vises til forslag til ny § 12-11 tredje ledd bokstav a. Etter departementets oppfatning bør imidlertid gevinst ved realisasjon av driftsmidler tas med i grunnlaget, jf. nedenfor.

#### *Gevinster og tap på driftsmidler*

Departementet foreslår at tap ved realisasjon av driftsmidler ikke skal trekkes ut av grunnlaget. Tilsvarende foreslås det at heller ikke gevinster trekkes ut. I dag har en forskjellige regler etter som gevinst ved realisasjon av driftsmidler føres på samlesaldi, tas til inntekt direkte eller føres på gevinst- og tapskonto. Gevinst ved realisasjon av driftsmidler som føres på samlesaldi regnes med i personinntekten, mens gevinster som føres på gevinst- og tapskonto ikke tas med. Tilsvarende

vil tap på driftsmidler som føres på samlesaldi føre til reduksjon av personinntekten mens tap på driftsmidler som føres på gevinst- og tapskonto ikke påvirker personinntekten. Etter departementets vurdering bør alle gevinster og tap på driftsmidler behandles på samme måte og tas med i personinntekten. Dagens regler må ses i sammenheng med at personinntektsreglene skal skille mellom den del av virksomhetens overskudd som skriver seg fra arbeidsinnsatsen og den del som skriver seg fra avkastning av kapital. Foretaksmodellen har et annet siktemål, nemlig å beskatte den del av virksomhetsinntekten som overstiger en risikofri avkastning. Gevinster og tap er en del av virksomhetsinntekten. Etter departementets vurdering bør gevinster og tap på driftsmidler dermed inngå i personinntekten.

Når det spesielt gjelder gevinst ved realisasjon av forretningsverdi (goodwill) foreslo utvalget at slike gevinster skal inngå i personinntekten. Utvalget foretok ikke noen nærmere vurdering av om andre gevinster og tap skulle inngå. Hvis gevinst ved realisasjon av forretningsverdi inngår i personinntekten, vil en oppnå en samordning mellom beskatningen hos selger og kjøper i tilfeller hvor også kjøper faller inn under foretaksmodellen. Etter gjeldende regler er det en inkonsekvens at avskrivningene reduserer personinntekten for kjøper, mens inntektsføringen ikke anses som personinntekt for selger. Tilsvarende inkonsekvens har en i forhold til andre driftsmidler som føres på gevinst- og tapskontoen. Avskrivningssatsene er imidlertid her lavere, slik at inntektsføringen av gevinst- og tapskontoen ikke oppveies i tid av avskrivningsfradraget. Departementet mener imidlertid at det vil være prinsipielt riktig også å personinntektsbeskatte slike gevinster. Dermed oppnår en likebehandling for alle gevinster og tap på driftsmidler.

#### *Lønnsfradrag*

Etter gjeldende regler kan selskaper og enkeltpersonforetak trekke fra et lønnsfradrag i beregnet personinntekt. Samlet lønnsfradrag er på 20 pst. av samlede lønnskostnader. Arbeidsgodtgjørelse til ansvarlig deltaker i deltakerlignet selskap inngår ikke i grunnlaget for lønnsfradrag. Lønnsfradraget kan ikke redusere samlet personinntekt (summen av lønn, arbeidsgodtgjørelsen og beregnet personinntekt) for den enkelte skattyter til mindre enn 6 G.

Lønnsfradraget var i utgangspunktet ikke et av forslagene til skattereformen i 1992, men ble ved-

tatt av Stortinget i behandlingen av Ot.prp. nr. 35 (1990-1991) Skattereformen 1992. Begrunnelsen var at et slikt lønnsfradrag kunne kompensere for at immateriell kapital normalt ikke inngikk i kapitalavkastningsgrunnlaget i delingsmodellen.

Ervervet forretningsverdi skal aktiveres, avskrives og inngå i grunnlaget for beregnet kapitalavkastning. Gjeldende regler innebærer i tråd med dette at ervervet forretningsverdi kan avskrives med 20 pst. og inngå i skjermingsgrunnlaget. Avkastning av slik kapital vil dermed bli skjermet fra ekstrabeskatning i aksjeselskaper og deltakerlignede selskaper og skjermet fra å bli skattlagt som personinntekt i enkeltpersonforetak. Egenopparbeidet forretningsverdi som forskning, utvikling og markedsføring kan etter gjeldende regler ikke aktiveres, men utgiftene blir imidlertid normalt løpende utgiftsført og kommer således til fradrag også i personinntekten. Et særskilt lønnsfradrag i beregnet personinntekt innebærer dermed et dobbeltfradrag for utgifter til egenopparbeidet forretningsverdi.

Det er dermed i hovedsak kun organisasjonskapital, som for eksempel stordriftsfordeler, som ikke har noen kostpris, verken i form av pris ved erverv eller utgifter ved egenutvikling, som ikke tas hensyn til etter gjeldende regler. Hvis avkastningen av organisasjonskapitalen materialiseres i investeringskostnaden eller kostprisen, vil den likevel bli skjermet. Slik kapital er imidlertid svært vanskelig å verdsette, og store variasjoner mellom næringer og enkeltvirksomheter innebærer at lønnsfradraget er lite treffsikkert som virkemiddel. Dette ble påpekt bl.a. av Skaugeutvalget som foreslo å redusere lønnsfradraget til 10 pst. I skattemeldingen uttalte departementet at det delte utvalgets oppfatning, men foreslo at fradraget skulle oppheves.

I den vedtatte skjermingsmetoden for personlige aksjonærer er ikke lønnsfradraget videreført, og det er heller ikke foreslått et slikt fradrag for personlige deltakere i deltakerlignede selskaper. Det er ikke mulig å gjennomføre et lønnsfradrag for aksjeselskaper og deltakerlignede selskaper fordi skjermingen her ikke skal beregnes ut fra selskapskapitalen, men knyttes til aksjonærens eller deltakerens individuelle investering. Skattemessig likebehandling mellom organisasjonsformer tilsier derfor i utgangspunktet at lønnsfradraget avvikles for enkeltpersonforetak. Flere høringsinstanser er bekymret for at skjermingsmetoden kan innebære skatteskjerpelse for selvstendig næringsdrivende og mener at lønnsfradraget bør opprettholdes for disse. For å motvirke at

enkelte selvstendig næringsdrivende med store lønnskostnader kan få skatteskjerpelse med skjermingsmetoden, foreslås det å videreføre et lønnsfradrag eller bunnfradrag for disse. Videreføring av et lønnsfradrag bidrar isolert sett til at kostnadene ved å ansette kan bli lavere i enkeltpersonforetak. Videreføring av lønnsfradraget og forslaget om at gjelden skal skjermes med faktisk gjeldsrente innebærer lempninger i skjermingsmetoden sammenlignet med uttaksutvalgets forslag. Når reformskissen sammenlignes med 2004-reglene, får selvstendig næringsdrivende i alle inntektsgrupper i gjennomsnitt redusert skatt, jf. omtale av fordelingsvirkninger i kapittel 3.

Lønnsfradraget, som i dag fremgår av sktl. § 12-15, foreslås videreført i forslaget til ny § 12-13. For ektefeller har regelen vært praktisert slik at begrensingsregelen på 6 G gjelder for hver av dem. Dette foreslås opprettholdt, ved at det fremgår at lønnsfradraget ikke kan redusere personinntekten *for den enkelte skattyter*, under et grenseløp på 6 G.

#### *Fremføring av negativ beregnet personinntekt*

Dersom beregnet kapitalavkastning i gjeldende delingsmodell overstiger resultatet fra virksomheten (etter korleksjon for kapitalinntekter og –kostnader), vil beregnet personinntekt bli negativ. Negativ beregnet personinntekt kan ikke trekkes fra i personinntekt utenfor virksomheten, men kan fremføres mot positiv beregnet personinntekt i senere år fra den samme virksomheten, jf. skatteloven § 12-16. Det er ikke noen tidsgrense for fremføringsadgangen. Ingen av høringsinstansene har kommentert dette særskilt. Departementet foreslår at denne regelen videreføres. Negativ beregnet personinntekt fremføres mot positiv personinntekt fra samme virksomhet. Det vises til forslag til ny § 12-14.

#### *Takregler*

Gjeldende regler om begrensning av beregnet personinntekt i skatteloven § 12-17 har til formål å være sikkerhetsventiler, slik at en skal unngå å inntekt som ikke skyldes eierens arbeidsinnsats blir beskattet som personinntekt. Siden delingsreglene er sjablonregler kan det uten slike begrensingsregler tenkes at reglene fanger opp inntekt som ikke skyldes eierens arbeidsinnsats. Reglene bygger på at hvis personinntekten blir spesielt høy, har det formodningen mot seg at dette skyldes eierens arbeidsinnsats. Departementet står

fast på forslaget i skattemeldingen om å oppheve begrensingsreglene. En får da like regler for såkalte liberale yrker, som i dag ikke er omfattet av begrensingsreglene, og andre yrkesgrupper. Siden skjermingsreglernes formål er å skjerme risikofri avkastning av den investerte kapital mot å bli beskattet som personinntekt, slår ikke begrunnelsen for takreglene til. Formålet med modellen tilsier tvert i mot at særlig høye personinntekter blir skattlagt. Forslaget vil også medføre økt likebehandling med tilsvarende inntekter opp tjent i aksjeselskaper og deltakerlignede selskaper.

### *Ektefeller*

Skattedirektoratet har i sin høringsuttalelse tatt opp spørsmålet om fordelingen av skjermingsfradraget for ektefeller som arbeider i felles bedrift, jf. skatteloven § 2-11 (3). Etter dagens regler beregnes personinntekten under ett. Hver av ektefellene kan kreve at personinntekten fordeles i samsvar med arbeidsinnsatsen. Dette på samme måte som fordelingen av alminnelig inntekt. Direktoratet nevner at samme fremgangsmåte kan benyttes under de nye reglene, men fremholder at det vil være administrativt forenkende om det overlates til ektefellene å velge hvem som skal ha skjermingsfradraget. Etter departementets oppfatning bør den gjeldende ordningen opprettholdes. Hvis begge ektefeller arbeider i bedriften og har krevd fordeling av overskuddet, bør denne fordelingen også legges til grunn i forhold til skjermingsfradraget. Departementet kan vanskelig se at dette fordrer særlig oppfølging fra ligningsmyndighetene, ut over den oppfølging som ev. må foretas hvor ektefellene krever fordeling av den alminnelige inntekt.

### **2.6.5 Realisasjon og opphør av virksomhet**

Etter gjeldende regler er det et vilkår for fastset-

telse av personinntekt at foretaket driver virksomhet i skattelovens forstand. Etter at virksomheten er opphørt, kan det tenkes at det gjenstår inntektsføring fra gevinst- og tapskontoen eller inntektsføring av en negativ saldo. Etter gjeldende regler skal som nevnt inntektsføring fra gevinst- og tapskontoen ikke inngå i personinntekten, slik at opphør av virksomhet ikke har noen betydning for inntektsføringen av saldoen. Når det gjelder inntektsføring av negativ saldo fra saldogruppene a, c og d kan resultatet av opphøret bli at inntektsføringen ikke inngår i personinntekten. Etter departementets oppfatning bør det ikke ha noen betydning for beskatningen av gevinstene hvorvidt virksomheten fortsetter etter realisasjonen av driftsmidlene eller ikke. Det foreslås derfor presisert at inntektsføring fra gevinst- og tapskonto og inntektsføring av negativ saldo skal regnes som personinntekt, også etter at virksomheten er opphørt. Det vises til forslag til ny § 12-10 annet ledd nytt annet pkt.

## **2.7 Administrative konsekvenser**

---

Innføringen av foretaksmodellen antas ikke å gi økt ressursbehov i skatteetaten, og det vil således ikke være behov for tildeling av særskilte midler. Reglene innebærer en forenkling i forhold til gjeldende delingsmodell, både når det gjelder vilkårene og når det gjelder beregning av personinntekt, og forslaget kan gjennomføres innenfor den eksisterende budsjetttrammen.

## **2.8 Ikrafttredelse**

---

Departementet foreslår at foretaksmodellen skal tre i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2006.

### 3 Proveny- og fordelingsvirkninger av forslag til endringer i beskatningen av personlig næringsdrivende

#### 3.1 Innledning

Skjermingsmetoden for aksjonærer (aksjonærmodellen) er vedtatt innført fra og med inntektsåret 2006. Departementets forslag til nye skatteregler for deltakere i deltakerlignede selskaper og næringsdrivende i enkeltpersonforetak, jf. kapittel 1 og 2, baserer seg på det samme prinsippet om skjerming av risikofri avkastning på investert kapital. Det foreslås at utdeling til *deltakere* ut over skjermingsfradraget også skal beskattes som alminnelig inntekt på deltakerens hånd. Løpende næringsinntekt ut over skjermingsfradraget skal tilsvarende beskattes som personinntekt for *enkeltpersonforetak*.

Et hovedmål med Regjeringens forslag til skattereform er å styrke grunnlaget for vekst og velferd. Reformen skal bidra til økt verdiskaping og ivareta fordelingspolitiske mål. For å oppnå dette er det viktig at like inntekter i større grad skal skattlegges likt, og at skattebelastningen gjøres mest mulig uavhengig av hvilken organisasjonsform eller bransje investeringer foretas i. Reduserte skattesatser, kombinert med skjermingsmetoden for personlige aksjonærer, deltakere og enkeltpersonforetak, vil sikre likere skattemessig behandling av inntektene. Det vises til avsnitt 3.5 for sammenligning av marginale skattesatser med gjeldende regler og marginale skattesatser i reformskissen.

Forslaget til skjermingsmetode innebærer blant annet fjerning av skillet mellom aktive og passive eiere og avvikling av takreglene. Dette betyr isolert sett økt skatt for dem som påvirkes. Dette gjelder særlig de som har unngått dagens delingsmodell og dermed fått hele inntekten skattlagt som kapitalinntekt. Forslaget til skjermingsmetode vil slik også bidra til å styrke progressiviteten i skattesystemet, dvs. bidra til omfordeling mellom høye og lave faktiske arbeidsinntekter. Skjermingsmetoden kombinert med en tilstrekkelig reduksjon i de høyeste marginalskat-

tesatsene på arbeidsinntekt, gjør det mulig å fjerne delingsmodellen.

Forslaget til endrede regler for beskatning av personlig næringsdrivende er en del av den samlede skattereformen som skal fases inn over budsjettårene 2005, 2006 og 2007. Det gjenstår omfattende lettelser i tilknytning til reformen, spesielt i toppskatt og formuesskatt. I tråd med Skaugautvalgets anbefalinger tar Regjeringen sikte på å redusere toppskattesatsene og avvikle den ekstra arbeidsgiveravgiften på høye inntekter (over 16G), jf. også St.meld. nr. 29 (2003–2004) Om skattereform, side 13. Videre har Regjeringen forpliktet seg til å halvere formuesskatten i løpet av 2006 og 2007, med sikte på full avvikling. For å oppnå likebehandling av inntekter og avvikling av delingsmodellen, er det nødvendig at toppskatten reduseres ytterligere i 2006, slik at marginalskatten på arbeidsinntekter og næringsoverskudd (bruttoskattepliktige inntekter) kommer ned mot marginalskatten på aksjeinntekter og deltakerlignede inntekter.

De enkelte elementene i skattereformen henger nøye sammen, og virkningene av forslagene for deltakere og enkeltpersonforetak må ses i en slik bredere sammenheng. For å få en samlet oversikt over fordelingsvirkningene av forslaget til skjermingsmetode for næringsdrivende, er forslaget derfor sett i sammenheng med øvrige endringer i reformen, herunder de skisserte lettelsene i formuesskatt og toppskatt.

Dette kapitlet redegjør for proveny- og fordelingsvirkninger av skattereformen for næringsdrivende og utvikling i maksimale marginale skattesatser før og etter reformen. I avsnitt 3.2 gis en oversikt over antall deltakerlignede selskaper og enkeltpersonforetak og fordeling på ulike næringer. I avsnitt 3.3 redegjøres det for provenyanslagene og i avsnitt 3.4 for fordelingsvirkninger for hhv. enkeltpersonforetak og deltakere. I avsnitt 3.5 sammenlignes skjermingsmetoden for ulike virksomhetsformer.

### 3.2 Nærmere om antall enkeltpersonforetak og deltakerlignede selskap

---

Ifølge Bedrifts- og foretaksregisteret var det i 2004 om lag 136 000 enkeltpersonforetak utenom primærnæringene. Om lag to tredeler av disse drev virksomhet innenfor tjenesteytende næringer, varehandel og hotell- og restaurantvirksomhet. De fleste enkeltpersonforetakene utenom primærnæringene sysselsatte bare eieren. Om lag 86 pst. hadde ingen ansatte, mens bare 2 pst. av foretakene hadde mer enn 5 ansatte.

I tillegg kommer enkeltpersonforetak i primærnæringene. Det var om lag 73 000 enkeltpersonforetak i primærnæringene i 2002, og de fleste hadde 1-4 sysselsatte.

Ifølge selvangivelsesstatistikk for 2002 hadde selvstendig næringsdrivende<sup>1</sup> i alt om lag 470 000 kroner i gjennomsnittlig bruttoinntekt og om lag 390 000 kroner i gjennomsnittlig nettoformue.

I 2004 var det registrert vel 14 000 foretak utenom primærnæringene organisert som deltakerlignede selskaper av typen ansvarlig selskap (ANS), selskap med delt ansvar (DA), kommandittselskap (KS) og partrederi. Om lag 96 pst. av disse selskapene var enten ANS eller DA. I likhet med enkeltpersonforetakene er det relativt få deltakerlignede selskaper som har ansatte. Om lag 80 pst. av ANS og DA har ingen ansatte. Også de fleste deltakerlignede selskapene er innenfor tjenesteytende næringer, varehandel mv. Meglere, konsulenter innenfor regnskap, revisjon, skatte- og bedriftsrådgivning, samt juridisk tjenesteyting (advokater) er ofte organisert som deltakerlignede selskaper. Ifølge Bedrifts- og foretaksregisteret var vel 41 000 personer deltakere i ANS, DA og partrederi i 2003, inkludert primærnæringene. Disse hadde i gjennomsnitt en bruttoinntekt på om lag 570 000 kroner og en nettoformue på om lag 1,1 mill. kroner. I gjennomsnitt er det om lag 2,3 personlige deltakere i hvert deltakerlignet selskap (ANS og DA).

I tillegg til deltakere nevnt over, kommer deltakere i såkalte indre selskaper. Et indre selskap er et selskap som er organisert tilsvarende som et ANS, DA eller KS, men hvor selskapet ikke opp-

trer samlet som et selskap overfor tredjeperson. Ifølge tall fra Skattedirektoratet leverte knapt 300 indre selskaper oppgave over alminnelig inntekt, personinntekt og nettoformue i 2003. I gjennomsnitt var alminnelig inntekt knapt 8,9 mill. kroner og nettoformue om lag 8,4 mill. kroner pr. indre selskap.

### 3.3 Provenyvirkninger

---

Provenyendringene som følge av endrede skatteregler for næringsdrivende er usikre, blant annet på grunn av årlige variasjoner i inntektene. Omfanget av tilpasninger til de nye reglene er også usikkert. For deltakere i deltakerlignede selskaper kan det blant annet bli forskyvninger mellom arbeidsgodtgjørelse og utdelt overskudd. Også forskjeller i marginale skattesatser mellom de ulike virksomhetsformene vil ha betydning for omfanget av tilpasninger, jf. avsnitt 3.5.

Den isolerte provenyøkningen som følge av at delingsmodellen erstattes med skjermingsmetoden for deltakere og enkeltpersonforetak, anslås på usikkert grunnlag til i størrelsesorden 700 mill. kroner, herav om lag 500 mill. kroner fra endret skatting av deltakere og om lag 200 mill. kroner fra endret skatting av enkeltpersonforetak. Samlet anslås likevel næringsdrivende å få skattelettelse som følge av reformen. Det skyldes at redusert toppskatt og formuesskatt i gjennomsnitt vil bety mer enn skatteskjerpelsen som følge av skjermingsmetoden.

### 3.4 Fordelingsvirkninger av skjermingsmetoden

---

Det er krevende å beregne fordelingsvirkninger som tar hensyn til de samlede virkningene av skattereformen. Enkle beregninger som kun omfatter virkningen av skjermingsmetoden, kan lett bli mer villedende enn opplysende. Departementet har derfor, i tråd med metoden som ble benyttet i St.meld. nr. 29 (2003–2004), gjennomført beregninger som illustrerer hvordan den samlede reformen (2005–2007) i hovedtrekk kan slå ut for næringsdrivende. Det understrekes at det er stor usikkerhet knyttet til disse beregningene. Reformskissen, inkludert forslagene i denne proposisjonen, er sammenlignet med 2004-

<sup>1</sup> Den sosioøkonomiske gruppen selvstendig næringsdrivende utgjør personer som tilhører husholdninger hvor hovedinntektstakeren har en næringsinntekt som er større enn lønnsinntekt og hvor samlet yrkesinntekt (lønn og næringsinntekt) er større enn ev. pensjonsinntekter og minstetelsene i folketrygden.



reglene der alle beløpsgrenser er framført med anslått lønnsvekst til 2005.

I avsnitt 3.4.1 presenteres fordelingsvirkninger av forslaget for den sosioøkonomiske gruppen selvstendig næringsdrivende. Avsnitt 3.4.2 omtaler nærmere selvstendig næringsdrivende i primærnæringene. Beregningene for selvstendig næringsdrivende (herunder primærnæringene) er utført ved hjelp av Statistisk sentralbyrås skattemodell LOTTE. Det er imidlertid ikke mulig å beregne fordelingsvirkninger av skjermingsmetoden for deltakere i skattemodellen LOTTE. Fordelingsvirkningene for deltakere er derfor illustrert ved eksempler i avsnitt 3.4.3.

### 3.4.1 Selvstendig næringsdrivende

Figur 3.1 illustrerer enkelte fordelingsvirkninger av reformen for den sosioøkonomiske gruppen selvstendig næringsdrivende (hovedsakelig enkeltpersonforetak). Analyseenheten er personer, men det er tatt hensyn til den samlede husholdningsinntekten og størrelsen på husholdningen som personen tilhører. I fordelingsanalyser av denne typen legges det gjerne til grunn at det er visse stordriftsfordeler forbundet med å bo i en flerpersonhusholdning. En person som er medlem av en større husholdning, vil reelt ha en større disponibel inntekt enn en person som er medlem av en liten husholdning, selv om inntekten pr. person i husholdningen er lik. Det skyldes at det normalt vil være en del fellesutgifter og en viss grad av fellesforbruk.

Fordelingsvirkningene for selvstendig næringsdrivende som er illustrert i figur 3.1, er basert på endringene i skattereglene som følge av reformskissen som helhet, herunder lettelser i toppskatt og formuesskatt. Formuesskatten er halvert, og toppskatten er redusert i tråd med Skaugeutvalgets skisse, framført til 2005-nivå. Det tilsier følgende satser og innslagspunkt i toppskatten: 7 pst. over 392 500 kroner på trinn 1 og 12 pst. over 771 700 kroner på trinn 2. Skjermingsmetoden for enkeltpersonforetak er inkludert, herunder er det sjablonmessig tatt hensyn til forslaget om at selvstendig næringsdrivende skal kunne skjerme gjeld med faktisk gjeldsrente. I den grad de selvstendig næringsdrivende eier aksjer, er det også tatt hensyn til skjermingsmetoden for personlige aksjonærer. Videre er det tatt hensyn til at takreglene utvikles for næringsdrivende i såkalte ikke-liberale yrker, jf. boks 3.1. Statistisk sentralbyrås skattestatistikk for 2003 viser at det var om lag 31 000 personer med personinntekt fra enkeltpersonforetak

som hadde samlet personinntekt mellom 16G og 75G. Den isolerte provenyøkningen av å fjerne takreglene vil i hovedsak gjelde personer i den høyeste inntektsgruppen.

Beregningene av fordelingsvirkningene tar hensyn til de fleste forslagene med noe provenyvirkning, selv om det ikke har vært mulig å innarbeide virkningen av alle forslagene, blant annet fjerning av den ekstra arbeidsgiveravgiften for lønn over 16G. Fra Statistisk sentralbyrås lønnsstatistikk for 2003 framgår det imidlertid at det var få personer ansatt i enkeltpersonforetak med grunnlag for arbeidsgiveravgift over 16G. Heller ikke innstramming som følge av endret skattemessig behandling av egenutviklet forretningsverdi, andre driftsmidler som føres på gevinst- og tapskonto

#### Boks 3.1 Liberale og ikke-liberale yrker og takreglene

I delingsmodellen skilles det mellom liberale og ikke-liberale yrker. For ikke-liberale yrker gjelder bestemte beløpsgrenser for hvor høy beregnet personinntekt kan bli. Under liberale yrker kommer foretak hvor den eller de aktives arbeidsinnsats antas å kunne gi en særlig stor personinntekt, f.eks. på grunn av bransje, særlige kvalifikasjoner eller andre forhold. Dette gjelder f.eks. advokatvirksomhet, arkitekter, konsulentvirksomhet, leger, meglere, forfattere mv. For ikke-liberale foretak antas det at særskilt høy beregnet personinntekt trolig ikke skyldes arbeidsinnsats, men andre faktorer. Delingsmodellen har derfor takregler for å begrense svært høy beregnet personinntekt for ikke-liberale yrker. Takreglene innebærer at aktive eiere i ikke-liberale yrker med svært høye inntekter bare betaler 28 pst. skatt på deler av personinntekten, dvs. på personinntekt mellom 16G og 75G (tilsvarende mellom vel 930 000 og 4 360 000 kroner i 2004) og personinntekt over 134G (vel 7 791 000 kroner i 2004).

Prinsippet for skjermingsmetoden er å beskatte avkastning ut over den risikofrie avkastningen på investert kapital, uavhengig av om avkastningen skyldes kapitalinnsats eller (ulønnet) arbeidsinnsats. Det er følgelig ingen grunn til å begrense svært høy beregnet personinntekt for ikke-liberale yrker. Likeledes tilsier likebehandling at takreglene fjernes.

eller leverandørkreditter og kundefordringer inngår i de beregnede fordelingsvirkningene. Innstramningen som følge av disse forslagene er trolig relativt begrenset i gjennomsnitt.

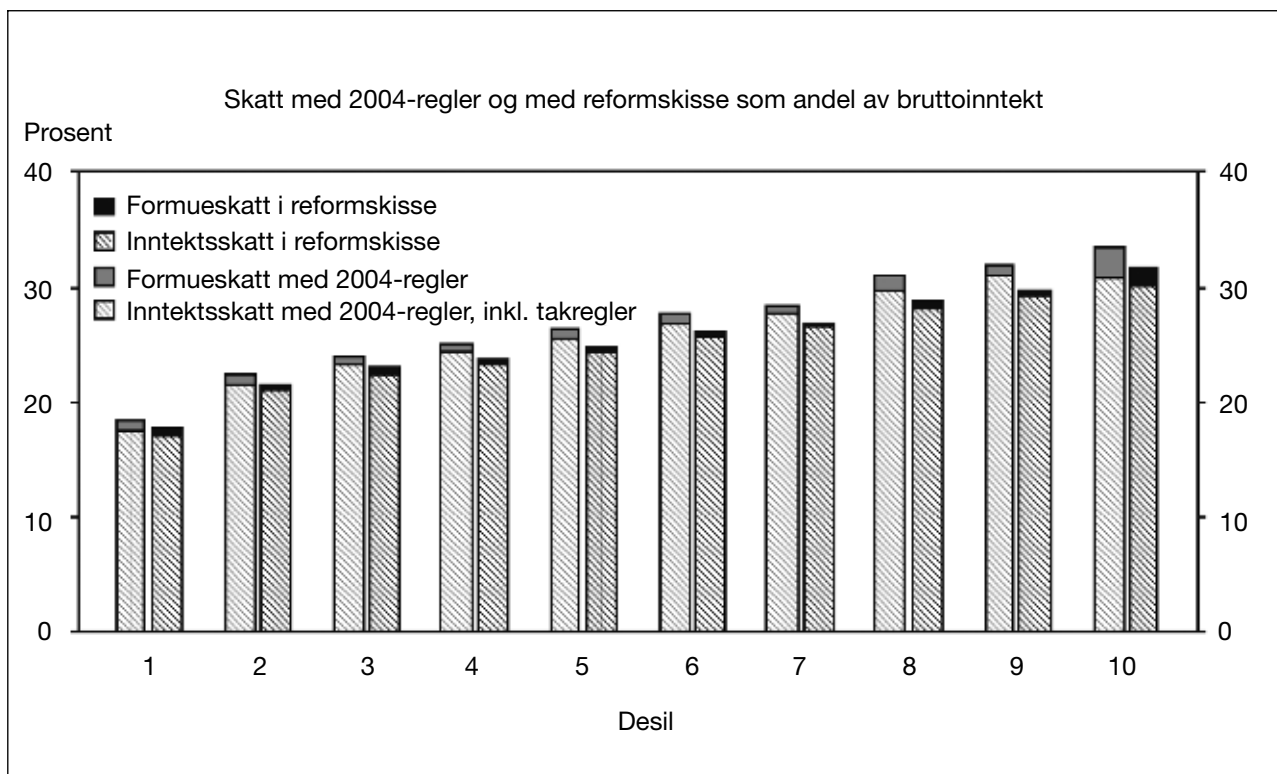
I figur 3.1 er de selvstendig næringsdrivende rangert etter størrelsen på bruttoinntekten og så delt inn i ti like store grupper (desiler). Bruttoinntekten inkluderer lønns-, nærings-, pensjons- og kapitalinntekter i tillegg til skattefrie ytelser, herunder barnetrygd og kontantstøtte. I første desil finner vi de 10 prosentene av selvstendig næringsdrivende med lavest bruttoinntekt, mens 10. desil består av de 10 prosentene av selvstendig næringsdrivende med høyest bruttoinntekt. Beregningen er i hovedsak utført på Statistisk sentralbyrås skattemodell LOTTE som er basert på opplysninger fra selvangivelsene mv. for et representativt utvalg skattytere fra Inntekts- og formuesundersøkelsen for 2002. Datagrunnlaget er framskrevet til 2005. Beregningene er usikre, blant annet fordi de er basert på et utvalg.

Figur 3.1 illustrerer at reformskissen i gjennomsnitt gir skattelette for selvstendig nærings-

drivende i alle inntektsgruppene. De fleste næringsdrivende i enkeltpersonforetak er delingspliktige, og skatteskjerpelsen for disse skattyterne som følge av skjermingsmetoden, er begrenset. Beregningene viser imidlertid at redusert toppskatt i tråd med reformskissen i gjennomsnitt mer enn motvirker innstramminger som følger av skjermingsmetoden. Forslaget om å avvikle takreglene vil, som nevnt, i hovedsak slå ut for dem med de høyeste inntektene (10. desil i inntektsfordelingen). Takreglene fører til at gjennomsnittlig utlignet inntektsskatt i prosent av bruttoinntekten synker fra 9. til 10. desil i inntektsfordelingen. Takreglene har dermed motvirket progressiviteten i inntektsskattesystemet, og en avvikling av disse reglene vil rette opp dette.

### 3.4.2 Virkninger for primærnæringene

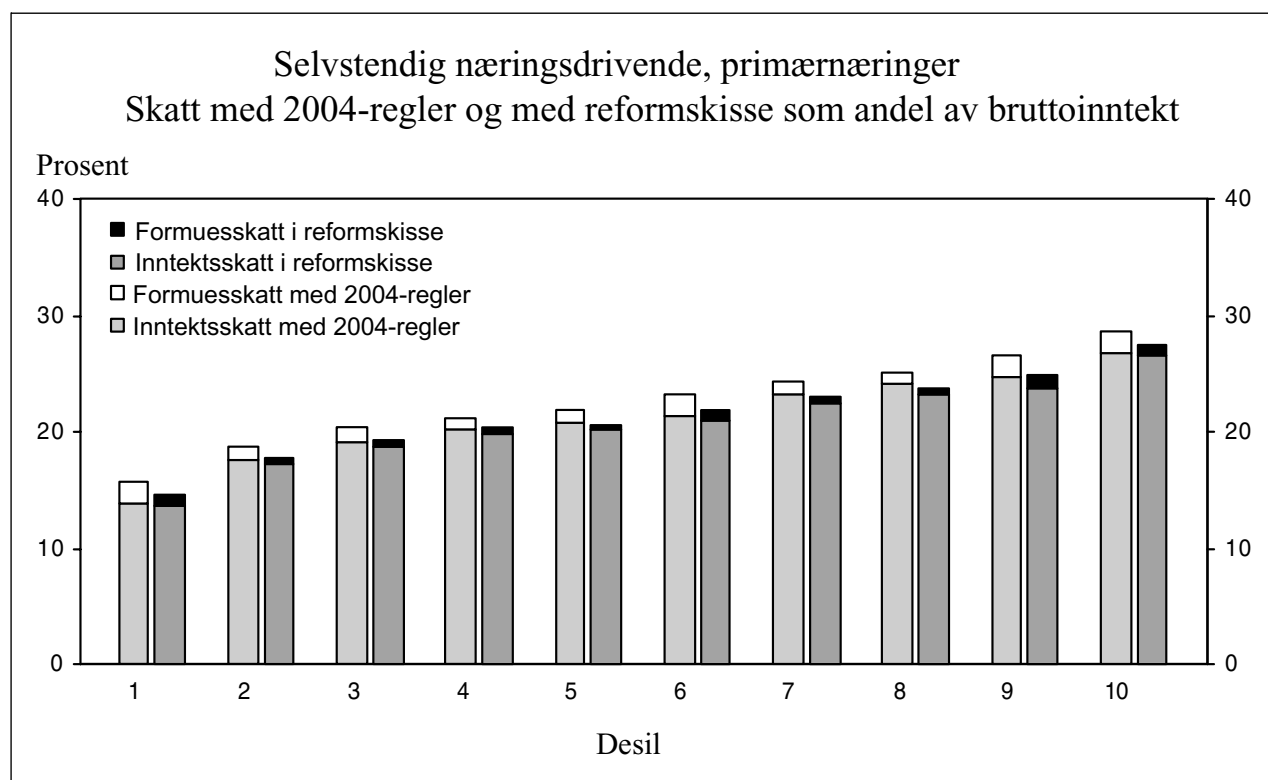
I figur 3.2 er de selvstendig næringsdrivende i primærnæringene rangert etter størrelsen på bruttoinntekten og så delt inn i 10 like store grupper. Figuren illustrerer at reformskissen i gjennom-



Figur 3.1 Beregnet samlet skatt som andel av samlet inntekt<sup>1</sup> for ulike inntektsgrupper<sup>2</sup> av selvstendige næringsdrivende. Reformskissen sammenlignet med 2004-regler. Prosent

<sup>1</sup> Brutto inntekt (fra arbeid, næring, pensjon og kapital mv.) pluss skattefrie ytelser inkl. barnetrygd og kontantstøtte i referansesystemet for 2004.

<sup>2</sup> I disse beregningene er en såkalt kvadratrot-skala lagt til grunn, som ofte benyttes ifm. fordelingsanalyser, blant annet i skattemeldingen. For en nærmere redegjørelse for metoden vises det til kapittel 5 i St.prp. nr. 1 (2001–2002) Skatte-, avgifts- og tollvedtak.



Figur 3.2 Beregnet samlet skatt som andel av inntekt<sup>1</sup> for selvstendig næringsdrivende<sup>2</sup> i primærnæringsdriving. Prosent

<sup>1</sup> Brutto inntekt (fra arbeid, næring, pensjon og kapital mv.) pluss skattefrie ytelser inkl. barnetrygd og kontantstøtte i referansesystemet for 2004.

<sup>2</sup> I disse beregningene er en såkalt kvadratrotsskala lagt til grunn, som ofte benyttes ifm. fordelingsanalyser, blant annet i skattemeldingen. For en nærmere redegjørelse for metoden vises det til kapittel 5 i St.prp. nr. 1 (2001–2002) Skatte-, avgifts- og tollvedtak.

Kilde: Finansdepartementet og Statistisk sentralbyrå.

snitt gir skattelette for selvstendig næringsdrivende i primærnæringer i alle inntektsgrupper. Beregninger utført på Statistisk sentralbyrås skattemodell LOTTE indikerer at skattelettelsen som følge av reformskissen, i gjennomsnitt kan være noe lavere for selvstendig næringsdrivende i primærnæringer enn for selvstendig næringsdrivende i andre næringer.

Gjennomsnittlig skattelette for gruppen må ses i sammenheng med det lavere skattegrunnlaget for næringsdrivende i primærnæringer. Det er flere særlige fradrag for inntekt opparbeidet i primærnæringer, blant annet fradrag i næringsinntekt fra jord- og hagebruk (maksimalt 61 500 kroner i 2005) og særskilt fradrag i inntekt fra fiske (maksimalt 80 000 kroner i 2005). En mindre andel av næringsdrivende i primærnæringer betaler toppskatt. Ifølge Statistisk sentralbyrås skattestatistikk for 2003 var dessuten kun om lag 20 personer i enkeltpersonforetak med positiv beregnet personinntekt fra primærnæringsdriving omfattet av takreglene.

Selvangivelsesstatistikk for 2002 viser at næringsdrivende i landbruket hadde en gjennomsnittlig nettoformue på om lag 600 000 kroner. Selvstendig næringsdrivende i annen næring hadde om lag 350 000 kroner i gjennomsnittlig nettoformue.

Når aktivitetskravet fjernes, vil næringsdrivende som har unngått delingsmodellen gjennom aktivitetskravet (dvs. jobbet mindre enn 300 timer i virksomheten) isolert sett få skatteskjerpelse med de foreslåtte reglene.

### 3.4.3 Deltakere i deltakerlignede selskaper

Statistikkgrunnlaget er for begrenset til at det kan beregnes fordelingsvirkninger for personlige deltakere i skattemodellen LOTTE. Selvangivelsesstatistikken viser at deltakere gjennomgående har høy inntekt og formue sammenlignet med andre personer. I 2003 hadde deltakere (utenom deltakere i indre selskaper) gjennomsnittlig bruttoinntekt på om lag 570 000 kroner og nettofor-

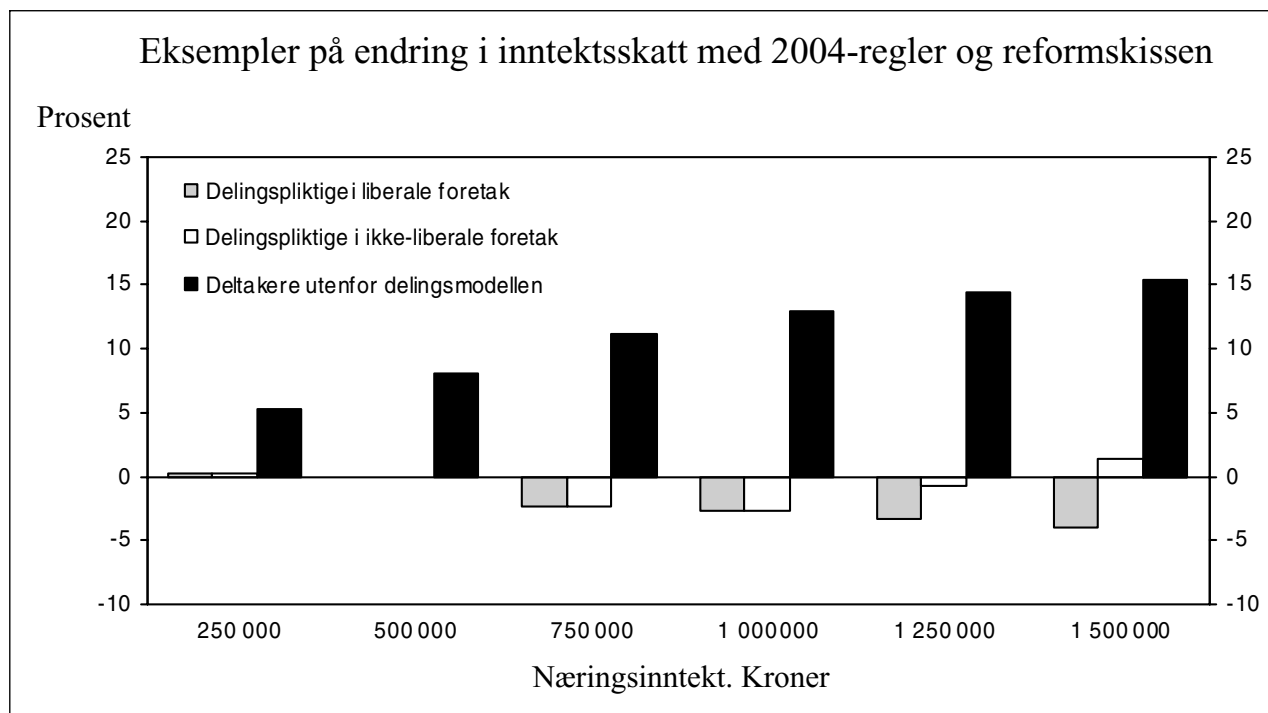
mue på om lag 1,1 mill. kroner. Til sammenligning var gjennomsnittlig bruttoinntekt og nettoformue for alle personer hhv. om lag 270 000 kroner og 250 000 kroner.

Hvordan skjermingsmetoden vil slå ut for den enkelte deltaker, vil særlig avhenge av om deltakerne har blitt beskattet innenfor gjeldende delingsmodell eller ikke. Generelt vil deltakere som har tilpasset seg ut av delingsmodellen (f.eks. ved å unngå aktivitetskravet), få den største skatteskjerpelsen. Dette har sammenheng med at den høyeste marginalskatten på inntekter fra selskapet (utenom ev. arbeidsgodtgjørelse) øker fra 28 pst. med gjeldende regler til 48,16 pst. med skjermingsmetoden. Dette er i tråd med skattereformens mål om økt skattemessig likebehandling og bidrar til at skattereformen samlet sett styrker omfordelingen gjennom skattesystemet.

Figur 3.3 viser eksempler på endring i inntektsskatt i prosent av næringsinntekten for deltakere som følge av innføringen av skjermingsmetoden. I eksemplene er det beregningsmessig lagt til grunn at deltakerens andel av totalkapitalen er 5 mill. kroner, hvorav gjeld utgjør 2 mill. kroner,

på alle inntektsnivåer. Skjermingsgrunnlaget utgjør 3 mill. kroner. Alt næringsoverskudd tas ut av virksomheten. Videre er det antatt at overskuddet tas ut som arbeidsgodtgjørelse inntil marginalskatten på arbeidsgodtgjørelse overstiger marginalskatten på uttak (trinn 2 i toppskatten). I tillegg kommer formuesskattelettelse, som det ikke er tatt hensyn til i figuren. Det er antatt at deltakeren skatlegges i klasse 1. Som nevnt viser eksemplene i figuren at det er deltakere som i dag ikke beskattes innenfor delingsmodellen, som får den største skatteskjerpelsen.

Eksemplene i figuren viser også at aktive deltakere i ikke-liberale yrker med svært høye inntekter kan få økt inntektsskatt. Skatteøkningen skyldes at disse skattyterne i dag omfattes av takreglene. Som nevnt innebærer dette at aktive eiere i ikke-liberale yrker bare betaler 28 pst. skatt på personinntekt over 16G, jf. boks 3.1. Med skjermingsmetoden får også disse høyere marginalskatt. Dersom skattyteren er i formuesskatteposisjon, kan formuesskattelettelse motvirke økningen i inntektsskatt.



Figur 3.3 Eksempler på endring i skatt på næringsinntekt for deltakere i deltakerlignede selskaper i pst. av næringsinntekten. Delingspliktige i liberale og ikke-liberale yrker og deltakere utenfor delingsmodellen. Prosent

Kilde: Finansdepartementet.

Tabell 3.1 Høyeste effektive marginale skattesatser før og etter skattereformen etter inntektstype. Prosent

	Før reformen (2004-regler)	Reformskisse <sup>1</sup>
Uskjermet aksjeinntekt, utdeling eller utbytte .....	28,0	48,16
Lønn inkl. arbeidsgiveravgift .....	64,7	54,3
Arbeidsgodtgjørelse og personinntekt for næringsdrivende (trygdeavgift 10,7 pst.) .....	55,3 <sup>2</sup>	50,7
Arbeidsgodtgjørelse og personinntekt for næringsdrivende (trygdeavgift 7,8 pst. <sup>3</sup> ) .....	55,3 <sup>2</sup>	47,8

<sup>1</sup> Skaugutvalgets forslag til toppskatt og avvikling av den ekstra arbeidsgiveravgiften over 16G.

<sup>2</sup> Maksimal marginalsatt før reformen var lik i primærnæring og annen næring som følge av trygdeavgift på 7,8 pst. over 12G. Dersom takreglene kommer til anvendelse, reduseres marginalsatten til 28 pst.

<sup>3</sup> Trygdeavgift på 7,8 pst. gjelder næringsdrivende i primærnæringene.

Kilde: Finansdepartementet.

### 3.5 Sammenligning av skjermingsmetoden for ulike typer organisasjonsformer

#### 3.5.1 Marginale skattesatser før og etter skattereformen

Satsene og beløpsgrensene for toppskatt mv. som følger av skissen til skattereform, vil bidra til en større grad av skattemessig likebehandling mellom næringsdrivende og arbeidstakere. Dette er illustrert i tabell 3.1, som viser høyeste marginale skattesatser med 2004-regler og reformskissen.

Forskjellen mellom marginalsatt på utbytte og høyeste marginalsatt på lønn med 2004-regler er 36,7 prosentpoeng. Med reformskissen vil den høyeste marginalsatten på lønnsinntekt reduseres fra 64,7 pst. til 54,3 pst., og marginalsatten på utdeling eller utbytte vil være 48,16 pst. Dermed reduseres forskjellen mellom høyeste marginalsatt på hhv. lønn og uttak eller utbytte til 6,14 prosentpoeng.

Skjermingsmetoden kombinert med satser og beløpsgrenser for toppskatt mv. i reformskissen, vil bidra til større grad av skattemessig likebehandling mellom ulike typer organisasjonsformer.

Tabell 3.2 Effektive marginale skattesatser i reformskissen<sup>1</sup> etter inntektstype og inntektsnivå.<sup>2</sup> Prosent

	66 000– 102 600	102 600– 185 200	185 200– 392 500 <sup>3</sup>	392 500– 771 700 <sup>4</sup>	Over 771 700
<i>Lønn</i>					
Ansatt, inkl. arb.avg. 14,1 pst. ....	43,7	36,1	43,7	49,9	54,3
Fra eget AS, inkl. arb.avg. <sup>5</sup> .....	41,7	33,8	41,7	48,07	52,6
<i>Arbeidsgodtgjørelse og personinntekt for næringsdrivende</i>					
Trygdeavgift 7,8 pst. <sup>6</sup> .....	-	-	-	42,8	47,8
Trygdeavgift 10,7 pst. ....	38,7	38,7	38,7	45,7	50,7
<i>Utdeling/utbytte</i>					
Skjermet .....	28,0	28,0	28,0	28,0	28,0
Uskjermet .....	48,16	48,16	48,16	48,16	48,16

<sup>1</sup> Skaugutvalgets forslag til toppskatt og avvikling av den ekstra arbeidsgiveravgiften over 16G.

<sup>2</sup> Inntektsgrensene er regnet ift. nivåene på person- og minstefradrag som gjelder for 2005.

<sup>3</sup> Innslagspunkt for trinn 1 i toppskatten i reformskissen.

<sup>4</sup> Innslagspunkt for trinn 2 i toppskatten i reformskissen.

<sup>5</sup> At den effektive marginalsatten på lønn i eget AS er lavere enn på ordinær lønn, skyldes at det ved beregning av marginalsatten er tatt høyde for at arbeidsgiveravgiften er fradragsberettiget i selskapets alminnelige inntekt.

<sup>6</sup> Trygdeavgift på 7,8 pst. gjelder næringsdrivende i primærnæringene. De marginale skattesatsene er ikke oppgitt for disse for inntekter under trinn 1 i toppskatten fordi de marginale skattesatsene her vil avhenge av hhv. det særskilte jord- og hagebruksfradraget og særfradraget for fiskere.

Kilde: Finansdepartementet.

Tabell 3.2 viser de effektive marginale skattesatser med reformskissen (inkl. fjerning av takreglene) for hhv. ordinær lønn, lønn fra eget aksjeselskap, arbeidsgodtgjørelse for deltakere og personinntekt i enkeltpersonforetak. I reformskissen er forskjellen i maksimal marginalskatt mellom ordinær lønn og arbeidsgodtgjørelse eller personinntekt for selvstendig næringsdrivende 6,5 prosentpoeng i primærnæringene (trygdeavgift 7,8 pst.) og 3,6 prosentpoeng i annen næring (trygdeavgift 10,7 pst.).

Med skjermingsmetoden og reformskissens satser og beløpsgrenser for toppskatt, vil det lønne seg for deltakere og aksjonærer å ta ut overskuddet i følgende rekkefølge:

1. Arbeidsgodtgjørelse eller lønn inntil standardfradrag er utnyttet.
2. Utdeling eller utbytte inntil skjermingsfradraget er utnyttet.
3. Arbeidsgodtgjørelse eller lønn så lenge marginalskatten er lavere enn 48,16 pst.
4. Utdeling eller utbytte utover skjermingsfradraget.

Det vil normalt lønne seg å ta ut overskuddet i denne rekkefølgen fordi marginalskatten varierer mellom de ulike inntektsgrunnlagene og med nivået på det enkelte inntektsgrunnlag, jf. tabell 3.2. For aksjonærer vil det lønne seg å ta ut overskudd i form av lønn tilsvarende summen av personfradraget og det særskilte fradraget i arbeidsinntekt. For deltakere vil det lønne seg å ta ut overskudd i form av arbeidsgodtgjørelse tilsvarende personfradraget. Utover dette vil det lønne seg for både aksjonærer og deltakere å ta ut overskudd eller utbytte inntil en verdi tilsvarende skjermingsfradraget. For uttak over skjermingsfradraget vil det dessuten både for aksjonærer og deltakere (dvs. som betaler høy trygdeavgift) lønne seg å ta ut overskuddet i form av arbeidsvederlag inntil en verdi tilsvarende innslagspunktet for trinn 2 i toppskatten. For uttak utover dette vil det lønne seg å ta ut overskuddet i form av uskjermet utdeling eller utbytte. For deltakere i deltakerlignede selskaper som betaler trygdeavgift på 7,8 pst. (dvs. i jordbruk, skogbruk og fiske), vil det alltid lønne seg å ta ut næringsoverskuddet som arbeidsgodtgjørelse framfor uskjermet utdeling eller utbytte. Det skyldes at den høyeste marginalskatten på personinntekt for disse deltakerne i reformskissen aldri vil overstige den høyeste marginalskatten på uskjermet utdeling (48,16 pst.).

### 3.5.2 Beregnet skatt med skjermingsmetoden for ulike organisasjonsformer

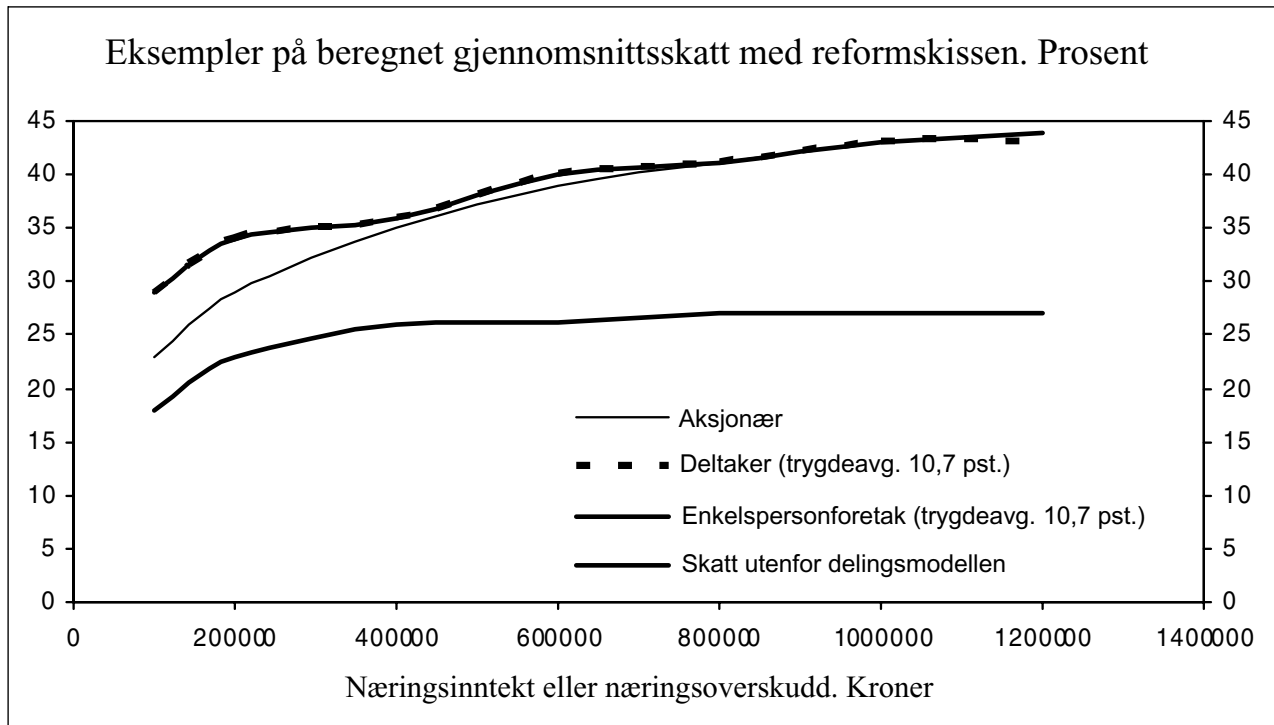
Fordi marginalskatten blir tilnærmet lik i de ulike organisasjonsformene med reformskissens satser og beløpsgrenser for toppskatt, blir også gjennomsnittlig skatt med skjermingsmetoden relativt lik for aksjonærer, deltakere og enkeltpersonforetak med relativt høye inntekter utover skjermingen.

Figur 3.4 viser eksempler på gjennomsnittlig skatt på uttak av næringsinntekt samt gjennomsnittlig skatt for de som har tilpasset seg ut av delingsmodellen. Beregningsmessig er skjermingsgrunnlaget satt lik null. I beregningen av skatt på uttak med skjermingsmetoden for deltakere og aksjonærer er det beregningsmessig lagt til grunn at næringsinntekt tas ut som arbeidsvederlag inntil marginalskatten på arbeidsvederlag overstiger marginalskatten på uttak (trinn 2 i toppskatten). Det er videre lagt til grunn at foretaket kun sysselsetter eieren.

Figuren viser at beregnet skatt for uttak av næringsinntekt over om lag 350 000 kroner blir om lag lik for deltakere, aksjonærer og enkeltpersonforetak (dvs. at grafene blir om lag sammenfallende). Skjermingsmetoden for aksjonærer gir noe lavere gjennomsnittsskatt enn skjermingsmetoden for deltakere og enkeltpersonforetak når inntekten er relativt lav. Dette skyldes at eiere av aksjeselskap som tar ut lønn, får minstefradrag. Det er imidlertid knyttet særskilte kostnader til aksjeselskap som selskapsform, blant annet som følge av generell regnskaps- og revisjonsplikt, jf. nærmere omtale i avsnitt 1.13. Tar man hensyn til dette, blir forskjellene mindre.

For høye inntekter vil skjermingsmetoden for aksjonærer og for deltakere gi om lag lik gjennomsnittsskatt, ettersom både aksjonærer og deltakere vil velge å ta ut overskuddet utover innslagspunktet for trinn 2 i toppskatten som uskjermet utdeling eller utbytte. For høye inntekter vil skjermingsmetoden for enkeltpersonforetak gi noe høyere gjennomsnittsskatt enn i aksjeselskap og deltakerlignede selskap fordi marginalskatten på personinntekt er høyere. Det vil i slike tilfeller kunne være lønnsomt å omdanne virksomheten til aksjeselskap. Imidlertid kan enkeltpersonforetak med ansatte få lavere gjennomsnittsskatt enn det som framgår av figuren som følge av at lønnfradraget for enkeltpersonforetak videreføres.

Figur 3.5 viser gjennomsnittlig skatt med reformskissen i enkeltpersonforetak i primærnæring på næringsinntekt som ikke skjermes og til-

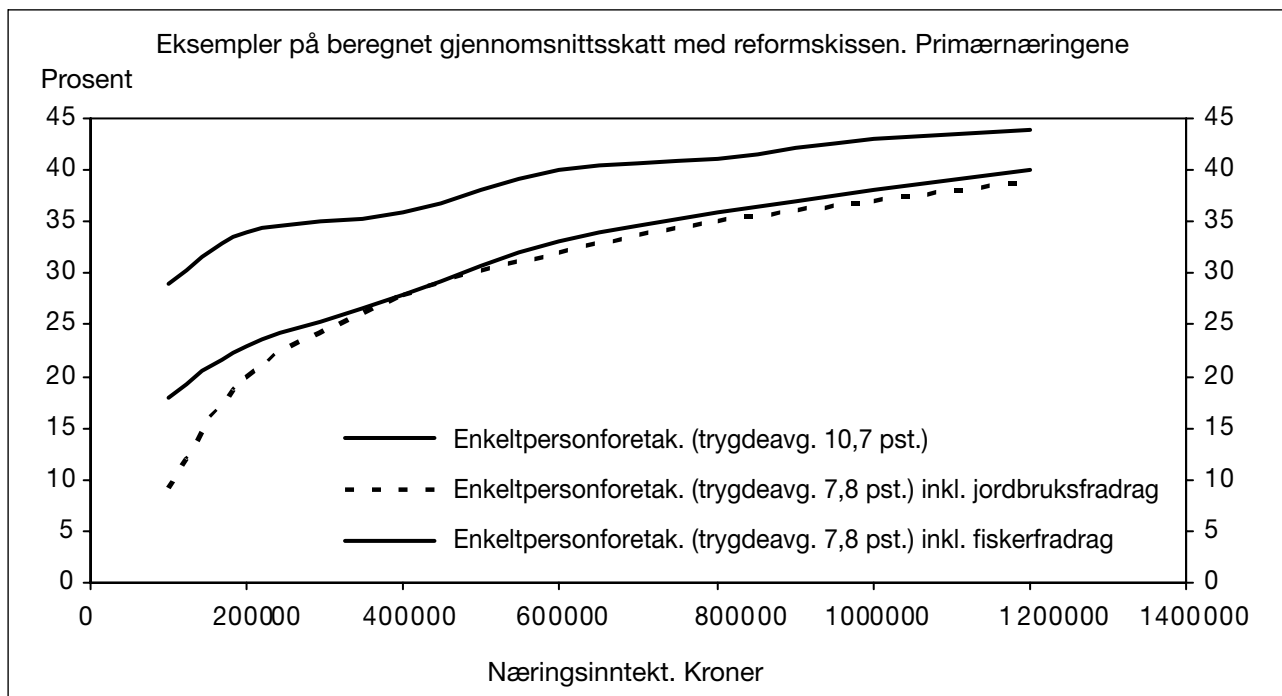


Figur 3.4 Gjennomsnittlig skatt<sup>1</sup> i prosent av næringsinntekten/overskuddet for hhv. personlige aksjonærer<sup>2</sup>, deltakere og enkeltpersonforetak med skjermingsmetoden. Prosent

<sup>1</sup> Skatten er beregnet på næringsinntekt eller næringsoverskudd utover skjermingsgrunnlaget (dvs. at skjermingen beregningsmessig er satt lik null).

<sup>2</sup> Det er tatt hensyn til at aksjonærer vil ta ut deler av overskuddet som lønn.

Kilde: Finansdepartementet.



Figur 3.5 Gjennomsnittlig skatt<sup>1</sup> i prosent av næringsinntekt eller overskuddet for enkeltpersonforetak i primærnæringene<sup>2</sup> og i andre næringer med Regjeringens forslag til skjermingsmetode. Prosent

<sup>1</sup> Skatten er beregnet på næringsinntekt utover skjermingsgrunnlaget (dvs. at skjermingen beregningsmessig er satt lik null).

<sup>2</sup> Særskilte ordninger for primærnæringen utover de særskilte inntektsfradragene er ikke inkludert i tallgrunnlaget for figuren

Kilde: Finansdepartementet.

svarende for enkeltpersonforetak i annen næring (trygdeavgift 10,7 pst.). Figuren viser at gjennomsnittlig skatt for enkeltpersonforetak i jordbruk og fiske gjennomgående er lavere enn for enkeltpersonforetak i annen næring. Dette skyldes først og fremst at disse næringene (i tillegg til skogbruk) betaler 7,8 pst. trygdeavgift. I annen næring er trygdeavgiften 10,7 pst. For jordbruk og fiske gis det i tillegg særskilte inntektsfradrag som reduserer skatten ytterligere sammenlignet med annen næringsvirksomhet. I næringsinntekt fra

jordbruk gis det et særskilt fradrag på inntil 61 500 kroner, og i inntekt fra fiske gis det et særskilt fradrag på inntil 80 000 kroner. For landbruket er det i tillegg en rekke andre gunstige skatteordninger som ikke andre næringsdrivende har. Næringsdrivende i skogbruk får blant annet fradrag i inntekt ved anvendelse av avsatte midler til skogfond. Særskilte ordninger for primærnæringene utover de særskilte inntektsfradragene er ikke inkludert i tallgrunnlaget for figuren. Det er også sett bort fra formuesskattelletter.



## 4 Justering av reglene for kontinuitet ved arv og gave av aksjer og andeler som omfattes av aksjonærmodellen og deltakermodellen

### 4.1 Innledning

---

Etter de regler som gjelder ut 2005, kan en arving eller gavemottaker legge aksjene eller andelenes omsetningsverdi ved overførselen til grunn som sin skattemessig inngangsverdi. Dette prinsippet kalles gjerne for diskontinuitet. Inngangsverdien kan likevel ikke settes høyere enn den verdien som er lagt til grunn ved beregningen av arveavgiften. Eventuell latent skattemessig gevinst på arvelater eller givers hånd blir dermed endelig skattefri ved arve- eller gaveovergangen.

Ved lov 10. desember 2004 nr. 77 ble det med virkning fra inntektsåret 2006 innført kontinuitet i inntektsbeskatningen ved arv og gave av aksjer og andeler som omfattes av aksjonærmodellen. Reglene om kontinuitet ble foreslått i Ot.prp. nr. 1 (2004-2005) avsnitt 5.6.3 og finanskomiteen sluttet seg til forslaget i Innst.O nr. 10 (2004-2005) avsnitt 5.4. I avsnitt 1.12 i denne proposisjon foreslås det at kontinuitetsprinsippet også skal gjelde for andeler som omfattes av deltakermodellen.

Ved lovendringen ble det vedtatt et kontinuitetsprinsipp som innebærer at arvingen eller gavemottakeren skal tre inn i arvelaters eller givers inngangsverdi, skjermingsgrunnlag og andre skatteposisjoner tilknyttet aksjene eller andelene. Prinsippet om at arveavgiftsverdien legges til grunn som mottakers inngangsverdi og skjermingsgrunnlag hvis den er lavere enn arvelaters eller givers inngangsverdi eller skjermingsgrunnlag skal fortsatt gjelde. Kontinuitetsprinsippet innebærer at mottaker overtar en latent gevinst eller et latent tap fra arvelater eller giver.

En overtatt latent gevinst utgjør en forpliktelse som reduserer verdien av arven eller gaven. Ved beregningen av arveavgift skal det derfor ved innføringen av kontinuitetsprinsippet, gis et sjablonfradrag i aksjens eller andelens arveavgiftsverdi på 20 prosent av eventuell overtatt gevinst. Det gis et tilsvarende tillegg for tap. Fradrag etter § 15 sjette ledd i aksjen eller andelens arveavgiftsverdi

medfører ikke at aksjens eller andelens verdi kan settes lavere enn null. Den delen av fradraget som ikke blir benyttet til fradrag i den enkelte aksje eller andel kan ikke kreves fradratt i andre eiendellers arveavgiftsverdi. Dette følger direkte av ordlyden i arveavgiftsloven § 15 sjette ledd.

Etter vedtakelsen av reglene om kontinuitet høsten 2004 har det fremkommet tolkningsspørsmål om forståelsen av enkelte sider ved de vedtatte regler. Departementet fremmer i denne proposisjon forslag til avklaringer.

Departementet foreslår at det presiseres at utgangsverdien ved beregningen av fradraget for overtatt latent gevinst skal være omsetningsverdien av aksjen eller andelen. For aksjer og andeler som verdsettes etter § 11 A fastsettes omsetningsverdien etter en sjablon. Det foreslås videre presisert i skatteloven § 9-7 at det er inngangsverdien før fradrag etter arveavgiftsloven § 14 som skal legges til grunn ved senere realisasjon av aksjen eller andelen. Videre foreslås det presisert i skatteloven § 9-7 at verdien av overtatt skjermingsgrunnlag skal begrenses oppad til arveavgiftsverdien. Det foreslås også endringer av reglene for beregning av skjermingsgrunnlaget ved gavesalg.

### 4.2 Beregning av fradraget for latent skatt i arveavgiftsgrunnlaget – presisering av utgangsverdien ved beregningen

---

Ikke-børsnoterte aksjer og andeler i ansvarlige selskaper og kommandittselskaper verdsettes for arveavgiftsformål til 30 eller 100 prosent av aksjen eller andelens forholdsmessige andel av selskaps skattemessige formuesverdi, jf. arveavgiftsloven § 11 A. Denne verdien (arveavgiftsgrunnlaget) er som oftest langt lavere enn omsetningsverdien. Når arveavgiftsgrunnlaget på denne måten baseres på skattemessig formuesverdi, slipper en også å foreta vanskelige og ressurskrevende verd-

settelse med sikte på å finne frem til omsetningsverdien.

For børsnoterte aksjer som ikke omfattes av arveavgiftsloven § 11 A, legges omsetningsverdien til grunn som arveavgiftsgrunnlag. Siden disse er børsnoterte, representerer det normalt ikke noe problem å finne frem til omsetningsverdien på overdragelsestidspunktet.

Ved tolkningen av de vedtatte regler om kontinuitet har det oppstått spørsmål om den latente skatten skal beregnes av hele den gevinsten som arvingen eller gavemottakeren overtar, dvs. differansen mellom omsetningsverdien og den overtatte inngangsverdi, begrenset oppad til arveavgiftsverdien, eller om den skal beregnes kun av den delen av gevinsten som også belastes med arveavgift, dvs. differansen mellom arveavgiftsgrunnlaget (beregnet etter arveavgiftsloven § 11 A) og den overtatte inngangsverdien.

NHO skriver følgende om tolkningstvilen i sin høringsuttalelse til deltakermodellen av 31. mars 2005:

«For det første knytter det seg uklarhet til beregningene av latent skatt/skattereduksjon ved fastsettelsen av arveavgiftsgrunnlaget, jf. arveavgiftsloven §§ 14 og 15. Det gjelder hvilken verdi som legges til grunn som utgangsverdi. Det er ikke klart ut ifra lovteksten om det er omsetningsverdien eller arveavgiftsgrunnlaget, som altså ikke er identisk når det dreier seg om ikke-børsnoterte aksjer og andeler i ANS og KS.»

Et eksempel kan illustrere dette: Sett at arvelaters kostpris er 100, at verdien på aksjene beregnet etter arveavgiftsloven § 11 A er 300 og at omsetningsverdien er 1000. Det første tolkningsalternativet innebærer at den latente skatten skal beregnes av hele den gevinsten arvingen overtar. Gevinsten blir i dette tilfellet 900 (omsetningsverdien fratrukket inngangsverdien). Sjablonfradraget i arveavgiftsgrunnlaget for latent gevinst blir da 180 (20 prosent av 900). Ved det andre tolkningsalternativet blir gevinsten 200 (arveavgiftsverdien, jf. arveavgiftsloven § 11 A, fratrukket inngangsverdien). Fradraget for latent skatt blir da 40 (20 prosent av 200).

Problemet som omtales her oppstår ikke for børsnoterte aksjer og andre andeler som ikke omfattes av arveavgiftsloven § 11 A, fordi det for disse ikke er forskjell på omsetningsverdien og arveavgiftsverdien.

Det er departementets oppfatning at de beste grunner taler for at fradraget for latent skatt ikke

begrenses til differansen mellom arveavgiftsgrunnlaget (30 prosent av skattemessige formuesverdier) og kostpris.

Samtidig vil et fradrag basert på omsetningsverdien reise en rekke praktiske spørsmål. En slik løsning krever at en også for ikke-børsnoterte aksjer og andeler fastsetter en omsetningsverdi på overdragelsestidspunktet. Fordi verdien av slike selskapsandeler vanligvis ikke kan observeres i et marked, må verdien normalt fastsettes ved en form for taksering. Dette reiser en rekke vanskelige skjønsmessige spørsmål, både knyttet til hvilke verdsettelsesprinsipper som skal anvendes, og hvilke faktiske forutsetninger mht. fremtidig inntjening, verdien av selskapets eiendeler osv. som skal legges til grunn, som vil skape betydelige administrative problemer og ofte vil kunne medføre konflikter mellom de avgiftspliktige og avgiftsmyndighetene.

Etter departementets vurdering er det derfor et sterkt behov for en sjablonmessig beregning.

Departementet foreslår derfor at verdien for aksjer og andeler omfattes av arveavgiftsloven § 11 A fastsettes sjablonmessig til 100 prosent av aksjen eller andelens forholdsmessige andel av selskapets skattemessige formuesverdi, jf. arveavgiftsloven § 11 A. Ved å bruke denne verdien unngår en arbeidskrevende og skjønsmessig verdsettelse, og skaper forutberegnelighet for de arveavgiftspliktige. Denne verdien må avgiftsmyndigheten fastsette allerede i dag av hensyn til arveavgiften.

I en del tilfeller vil den sjablonmessige beregnede verdien være lavere enn faktisk omsetningsverdi, fordi den er basert på skattemessige formuesverdier av selskapets eiendeler og ikke på virkelige verdier. Etter departementets vurdering tilsier likevel de praktiske fordelene for arveavgiftsmyndighetene og de arveavgiftspliktige at en benytter en slik sjablon. Departementet viser i den forbindelse også til at allerede etter dagens regler om diskontinuitet (som gjelder ut 2005) overtar arvinger av ikke-børsnoterte aksjer og andeler i deltakerlignede selskaper en latent gevinst, fordi inngangsverdien settes til arveavgiftsgrunnlaget beregnet etter arveavgiftsloven § 11 A og ikke til omsetningsverdien. Etter gjeldende regler gis det ikke fradrag i arveavgiftsgrunnlaget for skatten på denne latente gevinsten.

De nye reglene som etter forslaget vil gjelde fra 2006, innebærer at gevinsten som overtas blir noe høyere hvis givers kostpris er lavere enn arveavgiftsgrunnlaget. I realiteten er det bare den ekstra gevinsten som oppstår når en legger givers

lavere kostpris til grunn som utgjør en ekstra belastning ved innføringen av formell kontinuitet.

Når en legger til grunn 100 prosent av verdien etter arveavgiftsloven § 11 A som utgangsverdi, vil en få fradrag på grunnlag av både den ekstra gevinsten som oppstår på grunn av innføringen av kontinuitet og for deler av den gevinsten en etter dagens regler ikke får fradrag for.

Et eksempel kan illustrere dette: Sett at givers kostpris var 100, verdien etter § 11 A er 500, og omsetningsverdien er 1000. Etter de gjeldende regler (som gjelder ut 2005) vil mottaker overta en gevinst på 850 (omsetningsverdien fratrukket 30 prosent av verdien etter § 11 A). Det gis ikke fradrag for skatteverdien av denne gevinsten i arveavgiftsgrunnlaget. Ved innføringen av kontinuitet vil en legge givers kostpris til grunn som inngangsverdi og gevinsten øker til 900 (1000 fratrukket 100). Etter den foreslåtte sjablon vil en få fradrag i arveavgiftsgrunnlaget for skatteverdien av en gevinst på 400 (100 prosent av § 11 A verdien fratrukket givers inngangsverdi). En vil følgelig få fradrag i arveavgiftsgrunnlaget for skatteverdien av 350 som en i dag ikke får fradrag for.

Det følger av arveavgiftsloven § 14 femte ledd og § 15 sjette ledd at det er utgangsverdien «ved verdsettelsen» av aksjen eller andelen som skal legges til grunn. Dette innebærer at det er verdien på rådighetstidspunktet jf. arveavgiftsloven §§ 9 og 10 som skal legges til grunn. For aksjer og andeler som verdsettes etter arveavgiftsloven § 11 A er det dermed 1. januar i det året rådigheten går over som skal legges til grunn.

Det vises til forslaget til endring av arveavgiftsloven §§ 14 og 15.

### **4.3 Det skal bare gjøres fradrag for latent skatt en gang i arveavgiftsgrunnlaget**

Etter de vedtatte regler skal det gjøres et sjablonmessig fradrag på 20 prosent av den latente gevinsten, i arveavgiftsgrunnlaget, jf. arveavgiftsloven § 15 sjette ledd. Ved beregningen av gevinsten vil inngangsverdien som hovedregel være arvelaters eller givers kostpris. For børsnoterte aksjer og andeler vil utgangsverdien tilsvare omsetningsverdien og for ikke-børsnoterte aksjer og andeler vil utgangsverdien være verdien fastsatt etter en sjablon, jf. avsnitt 4.2.

Når arvelaters eller givers kostpris er høyere enn arveavgiftsverdien skal arveavgiftsverdien

legges til grunn som inngangsverdi ved beregningen av den latente gevinsten. Når det skal gjøres et fradrag i arveavgiftsverdien vil en få en ny arveavgiftsverdi. Det har vært reist spørsmål om en da får en ytterligere gevinst, ved at arveavgiftsverdien (som skal legges til grunn som inngangsverdi) blir redusert, slik at det må skje et nytt fradrag i arveavgiftsverdien, jf. NHOs brev til finanskomiteen av 27. oktober 2004.

Departementet tolker loven og forarbeidene slik at det bare skal gjøres fradrag én gang og slik at en ved en fremtidig beregning av gevinst skal legge arveavgiftsverdien uten fradrag til grunn som inngangsverdi. Dette bør presiseres i skatteloven § 9-7. Det vises til forslaget til endring i skatteloven § 9-7.

### **4.4 Presisering av at skjermingsgrunnlaget ikke kan settes høyere enn arveavgiftsverdien**

Arvingen eller gavemottakeren skal etter skatteloven § 10-33 tre inn i arvelaters eller givers inngangsverdi, skjermingsgrunnlag, ubenyttet skjermingsfradrag og andre skatteposisjoner. For deltakermodellen skal § 10-33 gjelde tilsvarende, jf. forslaget til skatteloven § 10-46.

Det var forutsatt at inngangsverdien og skjermingsgrunnlaget, herunder ubenyttet skjermingsfradrag, skulle begrenses oppad til arveavgiftsverdien. I Ot.prp. nr. 1 (2004-2005) uttalte departementet i avsnitt 5.6.3.3:

«Hvis reglene om kontinuitet medfører at inngangsverdien på aksjene blir høyere enn arveavgiftsgrunnlaget, vil skatteloven § 9-7 innebære at inngangsverdien/skjermingsgrunnlaget begrenses oppad til arveavgiftsgrunnlaget.»

Skjermingsgrunnlaget for aksjer og andeler under aksjonærmodellen skal etter skatteloven § 10-12 annet ledd settes til aksjens inngangsverdi jf. skatteloven § 10-32 annet ledd, tillagt aksjenes ubenyttede skjermingsfradrag fra tidligere år. I følge skatteloven § 10-32 annet ledd skal inngangsverdien settes til det beløp skattyter har betalt for aksjen, dersom ikke annet er bestemt. I skatteloven § 10-33 bestemmes det at inngangsverdien skal settes lik arvelaters eller givers inngangsverdi, men skatteloven § 9-7 bestemmer at den ikke kan være høyere enn arveavgiftsverdien.

Skjermingsgrunnlaget består altså av to deler, inngangsverdien og ubenyttet skjermingsfradrag fra tidligere år. Når loven leses i sammenheng går det fram at inngangsverdien som danner grunnlag for skjermingsgrunnlaget skal begrenses oppad til arveavgiftsverdien. Loven slik den lyder i dag, kan imidlertid skape tvil mht. om ubenyttet skjermingsfradrag overtatt fra arvelater skal omfattes av begrensingen i § 9-7. Den siterte uttalelse i forarbeidene taler klart for at skjermingsgrunnlaget (både inngangsverdidelen og den del som refererer seg til ubenyttet skjermingsfradrag) skal begrenses oppad til arveavgiftsverdien.

NHO skriver i sin høringsuttalelse til deltakermodellen:

«I forarbeidene til innføringen av kontinuitetsprinsippet på aksjonærmodellens område, forutsetter departementet at det sondres mellom inngangsverdi og skjermingsgrunnlag. Det kommer også til uttrykk i den vedtatte § 10-33. Etter § 9-7 er det inngangsverdien som ikke kan settes høyere enn arveavgiftsgrunnlaget. Departementet forutsetter at heller ikke skjermingsgrunnlaget skal kunne settes høyere. Legalitetsprinsippet tilsier at en slik begrensning fremgår av lovteksten.»

Departementet er enig i at det bør presiseres i loven at skjermingsgrunnlaget herunder ubenyttet skjermingsfradrag i aksjonær- og deltakermodellen skal begrenses oppad til arveavgiftsverdien. Det vises til forslag til endring av skatteloven § 9-7. Skjermingsgrunnlaget i aksjonærmodellen og deltakermodellen bygger på de samme prinsipper, og det bør gjelde den samme begrensingen mht. kontinuitet i skjermingsfradraget i begge modeller.

#### **4.5 Beregning av skjermingsgrunnlaget ved gavesalg – tillegg i inngangsverdien og skjermingsgrunnlaget ved tap på gavesalg**

Skatteloven § 10-33 tredje ledd lyder:

«(3) Gevinst på giverens hånd som følge av gavesalg til mottaker, legges til den inngangsverdi mottaker trer inn i etter reglene i første og annet ledd.»

Ved gavesalg vil det kunne oppstå en skattepliktig gevinst på givers hånd. I slike tilfeller må det gjøres et tillegg i inngangsverdien som gavemottake-

ren overtar, lik gevinsten. Ellers ville den samme gevinsten bli skattlagt to ganger. Mottaker bør få en inngangsverdi som er minst lik det han har betalt for aksjen eller andelen, begrenset oppad til arveavgiftsverdien.

I forarbeidene til gjeldende lov ble det forutsatt at det også skulle gjøres et tillegg i skjermingsgrunnlaget i slike tilfeller. Det ble i Ot.prp. nr. 1 (2004-2005) i avsnitt 5.6.3.3 uttalt at:

«Et slikt tillegg i inngangsverdien får også virkning for skjermingsgrunnlaget, se likevel nedenfor om visse typer aksjer som fikk ny inngangsverdi i 1992.»

Det ble med andre ord forutsatt at endringen i inngangsverdien også fikk virkning for skjermingsgrunnlaget indirekte ved at inngangsverdien danner grunnlaget for beregningen av skjermingsgrunnlaget. Departementet foreslår at denne forståelsen presiseres i lovteksten. Det vises til forslag til endring av skatteloven § 10-33 tredje ledd.

Departementet har videre kommet til at det bør gjelde en tilsvarende regel når giver får tapsfradrag ved gavesalg. Gaveelementet ved gavesalg gir ikke rett til fradrag på givers hånd ved realisasjon. Giver kan imidlertid kreve fradrag for differansen mellom omsetningsverdien og givers høyere inngangsverdi ved realisasjon (gavesalg) av aksjene eller andelen. Tapsfradrag er følgelig bare aktuelt når omsetningsverdien er lavere enn givers inngangsverdi. Giver får altså bare fradrag for sitt reelle tap.

Et eksempel: Sett at givers inngangsverdi på en aksje er 500 og omsetningsverdien har sunket til 400 på gavesalgstidspunktet. Hvis giver da selger aksjen til halv pris (250) til mottaker vil giver ikke kunne kreve fradrag for gaveelementet på 150 (400-250), men kan når det foreligger realisasjon kreve fradrag for sitt reelle tap som er differansen mellom inngangsverdien (500) og omsetningsverdien (400), dvs. 100.

For å hindre dobbelt fradrag i slike tilfeller bør det foretas en reduksjon i den inngangsverdi mottaker overtar. I eksemplet over ville mottaker i utgangspunktet, før en tar hensyn til begrensningen i § 9-7, ha overtatt givers inngangsverdi på 500. Uten reduksjon ville han derfor overta et latent tap på 100 (omsetningsverdien på 400 fratrukket inngangsverdien på 500). Da ville giver og mottaker fått fradrag for det samme tapet. Derfor bør mottakers inngangsverdi reduseres med 100 som er det fradrag giver fikk.

Fordi mottakers inngangsverdi etter skattelo-

ven § 9-7 skal begrenses oppad til arveavgiftsverdien, får en slik regel i praksis bare selvstendig betydning hvis arveavgiftsverdien er høyere enn omsetningsverdien på gavesalgstidspunktet. Dette kan i sjeldne tilfeller skje hvis verdien fastsatt etter arveavgiftsloven § 11 A, er høyere enn omsetningsverdien. Skjermingsgrunnlaget bør også reduseres tilsvarende i slike tilfeller.

Ved innføringen av aksjonærmodellen og reglene om kontinuitet ble det bestemt at takstverdiene fra 1992 for aksjer som fikk oppregulert sin inngangsverdi i forbindelse med skattereformen av 1992, ikke skal kunne legges til grunn som skjermingsgrunnlag, men fortsatt skal kunne brukes som inngangsverdi ved gevinst- og tapsoppgjør ved realisasjon. Det ble vedtatt at skjermingsgrunnlaget for ikke-børsnoterte aksjer som kunne vært solgt skattefritt før 1992, settes til aksjens forholdsmessige andel av skattemessig formuesverdi fra 1992, eller til aksjens opprinnelige kostpris dersom denne kan dokumenteres, tillagt eventuelle RISK-beløp. Ved kontinuitet overtar arvingen eller mottakeren for denne typen aksjer derfor to typer verdier, et skjermingsgrunnlag og en inngangsverdi.

I Ot.prp. nr. 1 (2004-2005) avsnitt 5.6.3.3 uttalte departementet:

«Når en i loven skiller mellom inngangsverdi og skjermingsgrunnlag for disse typer aksjer, bør eventuell gevinst ved gavesalg som skal legges til inngangsverdien ikke legges til skjermingsgrunnlaget.»

Ved gavesalg har mottaker betalt for aksjen eller andelen. Skjermingsgrunnlaget bør derfor i det minste tilsvare det skattyter har betalt for aksjen eller andelen, begrenset oppad til arveavgiftsverdien, ellers vil ikke skattyters egen investering bli skjermet. Departementet har derfor kommet til at regelen for denne typen aksjer bør endres. Når skjermingsgrunnlaget er lavere enn den overtatte inngangsverdi vil det ikke være tilstrekkelig å legge til givers gevinst ved realisasjonen. Sett at givers inngangsverdi ble justert til 100 i 1992 og at skjermingsgrunnlaget skal settes til 20. Hvis giver ved gavesalg får 150 fra mottaker vil den overtatte inngangsverdien bli 100 pluss gevinsten på 50 dvs. 150. Men hvis en legger givers gevinst til skjermingsgrunnlaget blir dette bare 70 (20 pluss gevinsten på 50). Departementet foreslår derfor at skjermingsgrunnlaget for denne type aksjer skal minst tilsvare det vederlag som er betalt, likevel begrenset oppad til arveavgiftsgrunnlaget. Se forslag til nytt tredje punktum i skatteloven § 10-

33 tredje ledd. Regelen vil også gjelde for de tilfeller hvor det skal gjøres et fradrag for tap ved gavesalg.

#### **4.6 Opphevelse av reglene for tillegg i arveavgiftsverdien for overtatt latent tap, jf. arveavgiftsloven § 14 femte ledd**

Hvis verdien ved beregningen av fradrag eller tillegg for latent tap sjablonmessig skal settes til 100 prosent av verdien etter arveavgiftsloven § 11 A (jf. forslaget ovenfor i avsnitt 4.2), vil det ikke kunne oppstå noe latent tap på mottakers hånd ved beregningen etter den vedtatte § 14 femte ledd.

For aksjer og andeler utenfor anvendelsesområdet til arveavgiftsloven § 11 A skal arveavgiftsverdien fastsettes til omsetningsverdien. For slike aksjer og andeler vil det ikke kunne oppstå latent tap ved beregningen, fordi givers kostpris ikke kan settes høyere enn arveavgiftsgrunnlaget som alltid er likt omsetningsverdien.

For aksjer og andeler som skal verdsettes etter § 11 A vil det heller ikke kunne oppstå tap. Hvis kostpris er høyere enn arveavgiftsgrunnlaget fastsatt etter § 11 A skal arveavgiftsgrunnlaget legges til grunn som kostpris. Og når omsetningsverdien sjablonmessig skal utgjøre 100 prosent av verdien etter § 11 A vil utgangsverdien (sjablonmessig omsetningsverdi) aldri bli lavere enn inngangsverdien (givers kostpris begrenset oppad til arveavgiftsgrunnlaget).

Departementet foreslår derfor at reglene om tillegg for overtatt latent tap oppheves. Departementet har videre kommet til at reglene om fradrag for skatt på latent gevinst bør reguleres i arveavgiftsloven § 14. Arveavgiftsloven § 14 har også andre særregler for arveavgiftsverdsettelse. Derfor foreslås arveavgiftsloven § 15 sjette ledd opphevet og reglene om fradrag for skatt på latent gevinst overført til § 14 femte ledd.

#### **4.7 Omtale av forholdet mellom skatteloven § 10-33, jf. den foreslåtte § 10-46 og skatteloven § 9-7**

Det har vært fremhevet at lovteksten ikke er klar når det gjelder forholdet mellom skatteloven § 10-33 (og den foreslåtte § 10-46 på deltakermodellens

område). Det har vært fremhevet at skatteloven § 10-33 er en spesialregel som må gå foran den generelle regel i § 9-7.

I Ot.prp. nr. 1 (2004-2005) avsnitt 5.6.3.3 står det:

«Hvis reglene om kontinuitet medfører at inngangsverdien på aksjene blir høyere enn arveavgiftsgrunnlaget, vil skatteloven § 9-7 inne-

bære at inngangsverdien/skjermingsgrunnlaget begrenses oppad til arveavgiftsgrunnlaget. Det foreslås ingen endring i skatteloven § 9-7.»

Den inngangsverdi som fastsettes etter skatteloven § 10-33 og § 10-46 skal følgelig begrenses av regelen i § 9-7. Departementet mener det ikke er nødvendig å presisere dette nærmere i lovteksten.

## 5 Endring i beskatningen av utbytte til personlige aksjonærer bosatt i EØS-området – godtgjørelsesfradrag og skjermingsfradrag

### 5.1 Innledning og bakgrunn

---

EFTA-domstolens rådgivende uttalelse av 23. november 2004 i Fokus Bank-saken innebærer en avklaring av EØS-avtalen som medfører behov for å endre reglene om skattlegging av grenseoverskridende utbytteutdelinger fra selskap hjemmehørende i EØS-området til personlige aksjonærer bosatt i en EØS-stat.

På denne bakgrunn endret Stortinget 12. april 2005 sitt skattevedtak for inntektsåret 2005 slik at personlige aksjonærer bosatt i EØS-området blir fritatt fra plikten til å svare kildeskatt av utbytte utdelt fra norske selskap i 2005. Jf. St.prp. nr. 41 og Innst. S. nr. 148 (2004-2005).

Finansdepartementet legger i denne proposisjonen fram forslag om at personlige aksjonærer bosatt i Norge skal gis godtgjørelsesfradrag i skatt av utbytte utdelt i inntektsåret 2005 fra selskap hjemmehørende i EØS-området. Dette er en midlertidig ordning for 2005. Fra 1. januar 2006 vil personlige aksjonærer som mottar utbytte fra selskap hjemmehørende i EØS-området være omfattet av en skjermingsmetode for aksjonærer.

Det legges videre fram forslag om tilpasninger i skjermingsmetoden slik at personlige aksjonærer bosatt i andre EØS-stater likebehandles med norske aksjonærer fra 1. januar 2006.

Forslagene i dette kapitlet gjelder bare utbytte utdelt til personlig aksjonær som er bosatt i en EØS-stat. Utbytte mottatt i selskapssektoren behandles allerede fra inntektsåret 2004 i samsvar med EØS-avtalen, og behandles derfor ikke i det følgende.

Forslagene omfatter også renter av grunnfondsbevis.

### 5.2 Gjeldende rett

---

#### 5.2.1 Utbytte til personlig aksjonær med alminnelig skatteplikt til Norge

Personlige aksjonærer med alminnelig skatteplikt til Norge som mottar utbytte fra *selskap hjemmehørende i Norge* gis godtgjørelsesfradrag i utlignet skatt av alminnelig inntekt etter skatteloven § 10-12. Godtgjørelse beregnes ved å multiplisere mottatt utbytte med aksjonærens skattesats for alminnelig inntekt.

Godtgjørelse etter skatteloven § 10-12 forutsetter at utdelende selskap er skattepliktig til Norge for hele sitt overskudd og at utbyttet er lovlig utdelt. Det kan imidlertid forekomme at deler av det overskuddet utbyttet deles ut av, ikke har kommet til beskatning i Norge. Dette gjelder eksempelvis overskudd fra fast driftssted i en stat hvor skatteavtalen bygger på unntaksmetoden, slik at inntekten må fritas fra beskatning i Norge. På den annen side vil slike inntekter ikke inngå i RISK-grunnlaget, og derved komme til beskatning ved senere realisasjon av aksjen, andelen eller grunnfondsbeviset.

Godtgjørelsesfradraget beregnes ut fra skattyters egen skattesats for alminnelig inntekt, slik at effekten av fradraget blir den samme for alle skattytere – også for dem som bor i områder med regionale lettelser i beskatningen.

Dersom godtgjørelsesfradraget overstiger utlignet skatt av alminnelig inntekt, kan det overskytende fremføres til fradrag i skatt av senere års alminnelig inntekt.

Eventuelt ulovlig utdelt utbytte kvalifiserer ikke til godtgjørelsesfradrag.

Utbytte fra *selskap hjemmehørende i utlandet* gir ikke grunnlag for godtgjørelsesfradrag etter gjeldende regler. Aksjonæren kan imidlertid kreve kreditfradrag i norsk skatt for skatt han har betalt til den stat der det utdelende selskap er hjemmehørende, jf. skatteloven §§ 16-20 følgende. Personlige aksjonærer kan dog ikke kreve fradrag

for utenlandsk skatt betalt av det utbytteutdelende selskapet.

Kreditfradrag for utenlandsk kildeskatt kan bare kreves i norsk inntektsskatt av alminnelig inntekt. Fradraget er oppad begrenset til en forholdsmessig del, tilsvarende andelen av inntekt i utlandet, av den samlede norske skatten, jf. skatte-loven § 16-21.

Fra og med inntektsåret 2006 vil utbytte utdelt til personlig aksjonær bosatt i Norge være omfattet av skjermingsmetoden uavhengig av i hvilken EØS-stat det utdelende selskap er hjemmehørende.

### 5.2.2 Utbytte fra norsk selskap til personlig aksjonær bosatt i utlandet

Personer som ikke er bosatt i Norge er skattepliktig til Norge for utbytte fra selskap som er hjemmehørende i Norge etter skatteloven § 2-3 første ledd bokstav c, jf. § 10-13. Skatteloven § 10-13 oppstiller plikt til å svare skatt av utbytte utdelt til aksjonær som er hjemmehørende i utlandet etter en sats fastsatt av Stortinget. Stortingets skattevedtak for inntektsåret 2005 § 3-5 fjerde ledd tredje punktum unntar, etter endring 12. april 2005, personlige aksjonærer bosatt i andre EØS-stater fra plikten til å svare skatt etter fjerde ledd første og annet punktum.

Fra og med inntektsåret 2006 gjelder skjermingsmetoden, som innebærer at aksjonærer bosatt i Norge ikke lenger får godtgjørelsesfradrag i utlignet skatt, men et inntektsfradrag for skjerming (tilsvarende normalavkastningen på investert kapital). Den vedtatte skjermingsmetoden omfatter imidlertid ikke aksjonærer som ikke er bosatt i Norge, da de ikke har alminnelig skatteplikt til Norge.

## 5.3 Departementets vurderinger og forslag

### 5.3.1 Generelt om forholdet mellom utbyttebeskatning av personlige aksjonærer og forpliktelsene etter EØS-avtalen

Departementet legger til grunn den forståelsen av de folkerettslige forpliktelsene etter EØS-avtalen som kom til uttrykk i EFTA-domstolens uttalelse i *Fokus Bank* for utformingen av nye norske skatteregler om utbytte.

Dette innebærer at de norske skattereglene så

langt som mulig må likebehandle utbytter, uavhengig av om aksjonæren og/eller selskapet er hjemmehørende i Norge eller i en av de andre EØS-statene.

Forskjeller kan imidlertid være nødvendige der det grenseoverskridende element medfører at situasjonen ikke er sammenlignbar med utbytteutdelinger innenfor Norge. Dette vil eksempelvis kunne være tilfelle med hensyn til fremskaffelse av opplysninger og dokumentasjon, samt ligningsmessige prosedyrer mv.

### 5.3.2 Godtgjørelse for utbytte fra selskap hjemmehørende i andre EØS-stater i inntektsåret 2005

Gjeldende regler om begrensnings av godtgjørelsesfradrag til utbytte fra selskap med skatteplikt til Norge for hele sitt overskudd må, etter EFTA-domstolens uttalelse 23. november 2004 i *Fokus Bank*, anses å være i strid med EØS-avtalen. Dette skyldes at reglene kan føre til en høyere beskatning av utbytte fra selskap i andre EØS-stater enn om utbyttet var blitt utdelt fra selskap hjemmehørende i Norge.

Den vedtatte skjermingsmetoden omfatter, når den trer i kraft 1. januar 2006, utbytter utdelt av utenlandske selskap hjemmehørende i andre EØS-stater til personlige aksjonærer bosatt i Norge på lik linje med utbytter utdelt av selskap hjemmehørende i Norge, og sikrer gjennom dette samsvar med EØS-avtalen for slike tilfeller. Utbytter fra norske selskap til utenlandske personlige aksjonærer er imidlertid ikke omfattet av den vedtatte skjermingsmetoden, jf. avsnitt 5.3.3.

Til tross for at skjermingsmetoden innføres fra 2006, mener departementet at det er nødvendig å foreslå endringer som bringer reglene om godtgjørelsesfradrag i samsvar med EFTA-domstolens uttalelse med virkning for utbytter utdelt i inntektsåret 2005.

Et utgangspunkt for den skattemessige likebehandlingen av utbytte fra henholdsvis Norge og andre EØS-stater er at summen av den forholdsmessige andel av overskuddsbeskatningen i utlandet og norsk skatt på det mottatte utbyttet, ikke skal overstige 28 pst. av utbyttet. Det er imidlertid slik at aksjonærer i selskap hjemmehørende i Norge gis godtgjørelsesfradrag beregnet ut fra *aksjonærens* skattesats for skatt av alminnelig inntekt. Formelt gis således godtgjørelsesfradraget uavhengig av faktisk utlignet og betalt selskaps-skatt.

Departementet er etter en samlet vurdering



kommet til at det vil være hensiktsmessig å gi godtgjørelse beregnet etter aksjonærens skattesats for alminnelig inntekt, også for skatt på utbytte fra selskap hjemmehørende i en annen EØS-stat.

De foreslåtte endringer i skatteloven § 10-12 innebærer at aksjonæren *skal* gis godtgjørelsesfradrag såfremt vilkårene er oppfylt. Dette innebærer at aksjonærer ikke kan få fradrag etter §§ 6-15 eller 16-20 for skatt på det utbyttet som gir godtgjørelsesfradrag.

Skattyters alminnelige opplysningsplikt etter ligningsloven innebærer at skattyter må gi de opplysninger som er nødvendig for at ligningsmyndighetene kan ta stilling til om utbytte fra utlandet omfattes av reglene om godtgjørelsesfradrag. Da norske ligningsmyndigheter ikke kan pålegge utenlandske selskap å gi opplysninger på samme måte som for norske selskap, må skattyter i slike tilfeller være forberedt på å gi opplysninger og eventuelt fremskaffe dokumentasjon ut over det som kreves i forbindelse med utbytte fra selskap hjemmehørende i Norge.

Det foreslås å endre skatteloven § 10-12 annet ledd annet punktum samt å tilføye et nytt fjerde punktum.

Endringene foreslås å gjelde for inntektsåret 2005.

### **5.3.3 Skjermingsmetoden – skjermingsfradrag i kildeskatt på utbytte til aksjonærer bosatt i andre EØS-stater**

På bakgrunn av EFTA-domstolens uttalelse i *Fokus Bank* har Stortinget vedtatt et fritak fra plikten til å svare kildeskatt av utbytte for personlige aksjonærer bosatt i en EØS-stat. Som det fremgår av St.prp. nr. 41, jf. Innst. S. nr. 148 (2004-2005), er dette fritaket en midlertidig tilpasning til EØS-avtalen for inntektsåret 2005, fram til ikrafttredelsen av skjermingsmetoden for aksjonærer.

Skjermingsmetoden får virkning fra og med inntektsåret 2006, og innebærer at aksjonærer med alminnelig skatteplikt for utbytte til Norge gis et inntektsfradrag for skjerming i alminnelig inntekt, jf. skatteloven § 10-12. Utbytte utover skjermingsbeløpet vil bli skattlagt som alminnelig inntekt.

En videreføring av gjeldende midlertidige fritak fra plikten til å svare kildeskatt av utbytte til personlige aksjonærer bosatt i andre EØS-stater, ville i utgangspunktet fremstå som en ubegrunnet forskjellsbehandling til fordel for de utenlandske

aksjonærene sammenlignet med aksjonærene bosatt i Norge. Dette anses som prinsipielt uheldig. Det bør derfor gjøres tilpasninger i den vedtatte skjermingsmetoden slik at også utbytter til personlige aksjonærer bosatt i andre EØS-stater omfattes og innrømmes skjermingsfradrag.

Departementet foreslår at skjermingsmetoden utvides til å omfatte personlige aksjonærer bosatt i andre EØS-stater. Personlige aksjonærer bosatt i utlandet har imidlertid begrenset skatteplikt til Norge, jf. skatteloven § 2-3 første ledd bokstav c og § 10-13. Fradrag for skjerming gis derfor i den inntekt som er skattepliktig etter disse bestemmelsene, det vil si mottatt utbytte som er lovlig utdelt fra selskap som er hjemmehørende i Norge.

Fradrag for skjerming for aksjonærer *bosatt i Norge* gis i forbindelse med ligningen.

Utligningen av kildeskatt på utbytte til *utenlandske aksjonærer* skjer under ett for alle utenlandske aksjonærer, jf. skatteloven § 10-13 første ledd annet punktum. Ligningen gjennomføres på bakgrunn av opplysninger fra utdelende selskap, og det blir ikke gjennomført noen ligning og avregning for den enkelte aksjonær. Det er derfor ikke mulig å gi skjermingsfradrag med virkning for den enkelte berettigede aksjonær ved ligningen. Videre skal utdelende selskap gjennomføre forskuddstrekk for kildeskatt ved utbetaling av utbytte til de utenlandske aksjonærene, jf. skattebetalingsloven § 5 A. Skjermingen skal imidlertid tilordnes den som er eier av aksjene 31. desember i inntektsåret. Utdelende selskap kan derfor ikke ta hensyn til aksjonærenes (fremtidige) mulige rett til skjermingsfradrag når det skal gjennomføre forskuddstrekk. Det foreslås derfor å presisere at skatteberegningen og forskuddstrekket skal foretas uten hensyn til eventuelt skjermingsfradrag.

Fradrag for skjerming i utbytteinntekter etter skatteloven § 10-12 må derfor gis i form av refusjon etter utgangen av inntektsåret. Slike refusjonskrav behandles under den eksisterende ordningen for refusjon av kildeskatt i henhold til Norges skatteavtaler. Dette antas for øvrig å være en hensiktsmessig ordning også av andre grunner. Utenlandske aksjonærer vil normalt få kreditfradrag for betalt kildeskatt til Norge ved ligning i bostedsstaten. Norge har en skatteavtalebasert maksimal kildeskattesats for utbytte til personer bosatt i en EØS-stat på 15 pst. Dette innebærer at nedsettelse av kildeskatt etter skatteavtalen kan innebære en større reduksjon av kildeskatten til Norge enn skjermingsfradraget medfører. I slike

tilfeller vil ikke et krav om skjermingsfradrag få noen reell betydning for aksjonæren. Det antas derfor at det vil kunne være aksjonærer som er i en slik posisjon at det er lite aktuelt å fremme krav om skjermingsfradrag. Det er derfor hensiktsmessig at tilståelse av fradrag for skjerming og nedsettelse av kildeskatt skjer ved refusjon basert på individuell søknad og prøving av nødvendig dokumentasjon.

Etter gjeldende skattevedtak § 2-3 fjerde ledd gjelder en generell kildeskattesats på utbytte på 25 pst. Denne generelle satsen skal legges til grunn ved beregning av skatt etter skjerming, mens skattesatsen for alminnelig inntekt skal legges til grunn ved beregningen for aksjonærer bosatt i Norge. Departementet vil vurdere om det er behov for en samordning av den generelle kildeskattesatsen og skattesatsen for alminnelig inntekt, slik at skatt på utbytte etter skjerming blir den samme for aksjonærer bosatt i Norge og i andre EØS-stater.

Etter gjeldende skattelov § 10-12 første ledd tredje punktum kan ikke skjermingsfradraget overstige aksjonærens utbytte for det aktuelle år. Skjermingsfradrag som ikke er benyttet fordi det overstiger årets utbytte, kan fremføres til fradrag i senere års utbytte på samme aksje, jf. fjerde punktum.

For utenlandske aksjonærer innebærer dette at skjermingsfradrag som ikke overstiger utbyttet for det aktuelle år, bortfaller dersom det ikke kreves refusjon på grunnlag av retten til skjerming etter de foreslåtte endringer i skatteloven § 10-13. Departementet vil vurdere om det er behov for ytterligere begrensninger i fremføringsadgangen, og eventuelt komme tilbake med forslag til endringer.

De aksjonærene som krever refusjon vil, på samme måte som norske aksjonærer, måtte gi ligningsmyndighetene relevant informasjon for at disse skal kunne ta stilling til om den enkelte aksjonær har krav på fradrag for skjerming og størrelsen på fradraget. Dette gjelder blant annet opplysninger om kostpris og ervervstidspunkt. Det siste er nødvendig for å kunne ta hensyn til RISK-beløp ved fastsettelsen av skjermingsgrunnlaget, jf. overgangsreglene ved ikrafttredelsen av endringene under XIV i lov 10. desember 2004 nr. 77 om endringer i skatte- og avgiftslovgivingen mv. Det legges også til grunn at utenlandske aksjonærer som krever skjerming skal registreres i aksjonærregisteret, og at de må gi de nødvendige opplysninger i den forbindelse.

Utvidelsen av skjermingsmetoden til å omfatte

utbytte til personlige aksjonærer bosatt i andre EØS-stater reiser en rekke praktiske spørsmål. Det oppstår også særlige problemstillinger knyttet til forvalterregistrerte aksjer. Det antas derfor at det kan være behov for å gi bestemmelser til utfylling og gjennomføring av retten til skjermingsfradrag for personer bosatt i andre EØS-stater. Slike bestemmelser kan gis i forskrift med hjemmel i skatteloven § 10-70.

Departementet vil også vurdere behovet for endringer i reglene om skattefradrag i skatteloven kapittel 16 når skjermingsmetoden trer i kraft. Dette gjelder spesielt forholdet mellom skjermingsfradrag for personlige skattytere bosatt i Norge for utbytte fra selskap hjemmehørende i andre EØS-stater, og kreditfradrag etter skatteloven § 16-20.

Det vises til forslag til endringer i skattebetalingsloven § 5 A og skatteloven § 10-13. Endringene foreslås å tre i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2006.

#### **5.4 Økonomiske og administrative konsekvenser**

---

Endringene i reglene om godtgjørelsesfradrag for inntektsåret 2005 antas å ha begrensede administrative konsekvenser. Godtgjørelsesfradraget skal gis automatisk i de tilfellene vilkårene er oppfylt. Da opplysningene om utbytteutdelinger ikke vil bli innrapportert fra det utdelende selskap i utlandet, slik det gjøres ved utdeling fra norske selskap, vil skattyters opplysninger blant annet om hvor det utdelende selskapet er hjemmehørende i utgangspunktet være avgjørende for om det gis godtgjørelsesfradrag eller ikke. Det vil trolig være behov for en viss kontroll av skattyters opplysninger. Dette er nødvendig blant annet for å påse at ikke utbytte fra selskap som er hjemmehørende utenfor EØS, og som derfor ikke kvalifiserer til godtgjørelsesfradrag, blir ført i selvangivelsen som utbytte fra selskap hjemmehørende i EØS.

Provenytapet av å innføre godtgjørelsesfradrag for skatt på utbytte fra selskap hjemmehørende i EØS til personlige aksjonærer i Norge i inntektsåret 2005, anslås på usikkert grunnlag til 10 – 20 mill. kroner.

Utvidelsen av skjermingsmetoden til å omfatte kildeskatt på utbytte til personlige aksjonærer bosatt i andre EØS-stater reiser som nevnt en rekke praktiske spørsmål. Det er blant annet behov for tilpasninger i aksjonærregisteret for å

kunne håndtere utenlandske personlige aksjonærer. Utvidelsen vil videre føre til et økt antall aksjonærer som skal være registrert, og som medfører løpende arbeid med ajourhold av opplysninger mv. Det legges imidlertid i utgangspunktet opp til at bare de utenlandske aksjonærene som krever refusjon for skjerming, skal registreres i aksjonærregisteret. Da skjermingsfradrag for de utenlandske aksjonærene må skje gjennom refusjoner, vil ordningen medføre saksbehandling knyttet til refusjonssøknader. Omfanget av slike søknader er imidlertid vanskelig å anslå. Dette skyldes dels at det ikke finnes sikre anslag på antallet personlige aksjonærer i norske selskap som er bosatt i andre

EØS-stater. Videre er det usikkert hvor mange av disse som i praksis kommer til å kreve refusjon for skjerming. Arbeidet knyttet til registrering i aksjonærregisteret og saksbehandling av refusjonssøknader for skjerming vil i hovedsak måtte skje i 2007, da det først per 31. desember 2006 vil være klart hvem som skal tilordnes skjermingsfradraget. For utdelende selskap og aksjonærene antas ordningen å få små administrative konsekvenser.

Utvidelsen av skjermingsmetoden antas på meget usikkert grunnlag å føre til et økt proveny på om lag 10 mill. kroner sammenlignet med reglene for 2005.

## 6 Innføring av skattefritak for gevinster som aksjefond opptjener i land utenfor EØS-området

### 6.1 Innledning

---

Departementet fremmer forslag om en særskilt fritaksregel for gevinster norske aksjefond opptjener i land utenfor EØS-området. Regelen foreslås å virke fra og med 1. januar 2006 slik at den avløser den nåværende § 10-31 tredje ledd i skatteloven.

### 6.2 Gjeldende rett

---

Norske aksjefond er, frem til 1. januar 2006, fritatt for skatt på aksjegevinster etter skatteloven § 10-31. Fritaket gjelder uavhengig av hvor gevinsten er opptjent. For andre inntekter, så som aksjeutbytte og renteinntekter, har aksjefondene vært alminnelig skattepliktige. På den annen side har fondene ikke hatt fradragsrett for tap på aksjeinvesteringer. For at aksjefondene skal kunne nyttiggjøre seg av skattefritaket stiller § 10-31 tredje ledd krav om at fondets vedtekter må forby utbetaling av disse gevinstene som utbytte. På grunn av det tidligere godtgjørelsessystemet ville ellers gevinstene kunne deles ut til andelseierne uten at de ble effektivt beskattet.

Ved innføringen av fritaksmetoden ble aksjefond inkludert som subjekter. Fritaksmetodens anvendelsesområde er imidlertid avgrenset mot inntekter fra porteføljeinvesteringer utenfor EØS-området. Med porteføljeinvestering menes at investor ikke har til hensikt å utøve aktivt eierskap. Etter skatteloven § 2-38 tredje ledd foreligger ikke slik hensikt dersom skattyters eierinteresse i det aktuelle utenlandske selskap er lavere enn 10 prosent. Etter verdipapirfondloven § 4-9 kan ikke verdipapirfond, uten tillatelse fra Kredittilsynet, eie mer enn 10 prosent av aksjekapitalen eller den stemmeberettigete kapital i ett selskap. I praksis betyr derfor dette unntaket at alle inntekter norske aksjefond har utenfor EØS vil bli skattepliktige, tilsvarende vil fondene ha fradragsrett

for tap og kostnader på disse investeringene. I Ot.prp. nr. 1 (2004-2005) avsnitt 5.6.1.2 uttalte departementet at det «vil vurdere behovet for å innføre en særlig skattefritaksregel for aksjefond som investerer i land utenfor EØS-området.».

### 6.3 Departementets vurderinger og forslag

---

Dersom reglene beholdes slik de er vedtatt vil det innebære en skjerping av beskatningen av fondenes aksjegevinster som er innvunnet utenfor EØS. Tidligere var gevinster skattefrie på fondets hånd uavhengig av hvor de var opptjent. Norske aksjefond, som helt eller delvis investerer i markeder utenfor EØS, vil ha en konkurransemessig ulempe sammenlignet med aksjefond som forvaltes fra andre jurisdiksjoner innenfor EØS. Disse fondene kan, dersom de er etablert innenfor EØS-området og oppfyller kravene som stilles i rådsdirektiv 85/611/EØF, markedsføres overfor norske investorer på lik linje med fond som er etablert her i landet.

Fritaksmetoden trådte i kraft 26. mars 2004 samtidig som gevinstfritaksregelen i skatteloven § 10-31 tredje ledd ikke oppheves før 1. januar 2006. I denne perioden har bestemmelsen fungert som en særlig gevinstfritaksregel for gevinster som er opptjent utenfor EØS. Departementets forslag innebærer derfor bare en videreføring av det system som gjelder i dag.

Skatteloven § 10-31 tredje ledd har stilt som forutsetning at aksjefondenes skattefrie gevinster ikke videreutdeles til andelseierne som utbytte. Som en følge av det tidligere godtgjørelsessystemet var dette en nødvendig forutsetning for å forhindre at skattefrie gevinster endte opp som skattefritt utbytte til andelseierne. Etter innføringen av fritaksmetoden og aksjonærmodellen gjør ikke dette hensynet seg gjeldende lenger i det de skattefrie gevinstene blir beskattet på andelseiernes hånd, enten disse mottar dem som utbytte

eller gevinst ved innløsning av fondsandelene. Departementet foreslår derfor at utdelingsforbudet til andelseierne ikke videreføres.

Etter verdipapirfondloven har aksjefondene en viss adgang til å dele ut midler til andre enn andelseierne. Dette vil typisk dreie seg om velledige organisasjoner. Skatteloven § 10-31 tredje ledd har særlige regler for utdeling til andre enn andelseierne. Aksjefond som deler ut inntekt som ikke tidligere har vært skattlagt, skal inntektsføre et bruttobeløp som tilsvarer utdelt beløp tillagt skatt (på bruttobeløpet). Etter innføringen av fritaksmetoden vil aksjefondene for aksjeinntekter som er opptjent innenfor EØS kunne dele disse ut til andre enn andelseierne uten at dette får skattemessige konsekvenser for fondene. Departementet anser det heller ikke nødvendig med en regel om inntektsføring av utdelte skattefrie beløp som er opptjent utenfor EØS-området.

Gevinstfritaket i skatteloven § 10-31 tredje

ledd gjelder uavhengig av hvor gevinsten er opptjent. Ettersom aksjefondene er subjekter under fritaksmetoden, vil alle deres aksjeinntekter som er opptjent innenfor EØS-området være skattefrie i Norge. Det er følgelig bare for aksjeinntekter som er opptjent i land utenfor EØS-området at et gevinstfritak vil ha betydning. Departementet foreslår derfor å avgrense regelen til kun å gjelde for disse investeringene.

Det vises til vedlagte utkast til ny § 10-31 tredje ledd. Endringen foreslås å tre i kraft straks og med virkning fra og med inntektsåret 2006.

#### **6.4 Økonomiske og administrative konsekvenser**

---

Forslaget vil trolig ikke medføre provenymessige eller administrative konsekvenser av betydning.

## 7 Fritaksmetodens anvendelse i forhold til Svalbard

### 7.1 Innledning

---

I forbindelse med statsbudsjettet for 2005 (Ot.prp. nr. 1 (2004-2005)) ble fritaksmetoden for beskatning av aksjeinntekter mv. i selskapssektoren vedtatt innført med virkning fra og med 26. mars 2004.

Skatteloven § 2-35 annet ledd fastsetter:

«Personer bosatt på Svalbard og selskaper hjemmehørende på Svalbard skal ved anvendelsen av denne lov likestilles med personer som er bosatt i utlandet, eller selskaper som er hjemmehørende i utlandet.»

Svalbard er således en del av riket i forfatningsrettslig forstand, men øygruppen utgjør et eget beskatningsområde. Skatteloven gjelder dermed i utgangspunktet ikke for Svalbard. For skatt til Svalbard gjelder bestemmelser i egen lov (lov 29. november 1996 nr. 68 om skatt til Svalbard). Ved gjennomføringen av fritaksmetoden oppstår spørsmålet om hvordan de nye reglene skal komme til anvendelse i forhold til Svalbard.

### 7.2 Reglene for aksjeinntekter før skattereformen

---

#### 7.2.1 Aksjeinntekter mv. fra Svalbard mottatt av aksjonærer hjemmehørende på fastlandet

*Gevinst* på aksjer mv. har på fastlandet vært skattepliktig uavhengig av om den som har realisert aksjen har vært selskapsaksjonær eller personlig aksjonær. Ved realisasjon av aksjer i selskaper på fastlandet har inngangsverdien blitt regulert med endringer i selskapets skatlagte kapital (RISK-reglene). Det har imidlertid fulgt av skatteloven §§ 10-30 flg. at bestemmelsen om RISK-regulering av aksjers inngangsverdi ikke skal gjelde for aksjer i utenlandske selskaper. Sammenholdt med skatteloven § 2-35 annet ledd, har dette ført til at aksjonærer (både personlige aksjonærer og selskapsaksjonærer) hjemmehørende på fastlandet

har vært skatlagt fullt ut for aksjegevinster på aksjer i selskaper hjemmehørende på Svalbard. Med andre ord har det vært en viss dobbeltbeskatning av slike gevinster.

Av skatteloven § 10-12 fremgår det at skattyter som har alminnelig skatteplikt til Norge for mottatt *utbytte*, gis fradrag for godtgjørelse i utlignet skatt når utbyttet kommer fra et selskap som er skattepliktig til Norge for hele sitt overskudd. Da selskaper hjemmehørende på Svalbard har alminnelig skatteplikt til Svalbard, og ikke til Norge, har aksjonærer på fastlandet ikke fått godtgjørelse for utbyttede mottar fra selskaper hjemmehørende på Svalbard. Dermed har det også for aksjeutbytter fra Svalbard til fastlandet vært en viss grad av dobbeltbeskatning.

#### 7.2.2 Aksjeinntekter mv. mottatt av aksjonærer hjemmehørende på Svalbard

Av § 3-1 i svalbardskatteloven følger det at andre inntekter enn lønn, pensjoner og andre ytelser som nevnt i skatteloven § 12-2 bokstavene a, b og c skal skatlegges etter reglene i skatteloven med mindre annet er bestemt.

For *aksjegevinster* (herunder gevinster som nå hører inn under fritaksmetoden) følger det av svalbardskatteloven § 3-1 annet ledd at skattelovens bestemmelser om «*beregning av gevinst og tap ved realisasjon av aksjer mv.*» unntas fra anvendelse på Svalbard. Aksjegevinster på Svalbard har dermed vært underlagt full gevinstbeskatning (men med en sats på kun 10 pst. på mottakers hånd), uten at en har korrigert for å unngå økonomisk dobbeltbeskatning gjennom RISK-regulering, slik man hittil har gjort for aksjegevinster på fastlandet.

Reglene i skatteloven vedrørende beskatning av *utbytte*, er ikke unntatt fra anvendelse på Svalbard etter svalbardskatteloven § 3-1 annet ledd. Aksjonærer på Svalbard som har aksjer i selskaper hjemmehørende på Svalbard har derfor fått godtgjørelse ved utdeling av utbytte fra selskapet. Internt på Svalbard har altså godtgjørelsesmetoden virket fullt ut. Dette følger ikke direkte av ord-

lyden, men av den generelle henvisningen til skatteloven, og er sikker rett. I likhet med det som har vært gjeldende på fastlandet, har det likevel ikke vært gitt godtgjørelse på utbytter som kommer fra selskaper som er skattepliktige til andre beskatningsområder, dvs. ikke på utbytter fra utlandet eller fra fastlandet. Utbytte fra slike selskaper har dermed vært skattlagt fullt ut.

Det har derfor vært en viss asymmetri mellom beskatning av aksjegevinster og aksjeutbytter på Svalbard.

## 7.3 Fritaksmetoden og Svalbard

### 7.3.1 Fritaksmetodens anvendelse for inntekter som norske aksjeselskaper mv. mottar fra slike selskaper hjemmehørende på Svalbard

Som nevnt innledningsvis er Svalbard en del av riket i forfatningsrettlig forstand, men ikke skatterettslig. Utgangspunktet er at selskaper hjemmehørende på Svalbard skal anses som utenlandske selskaper, jf. skatteloven § 2-35 annet ledd.

Fritaksmetoden er gitt begrenset anvendelse på aksjeinntekter fra selskaper hjemmehørende utenfor EØS-området. Svalbard bør imidlertid ikke likestilles med utlandet i denne sammenheng, siden det er gode grunner for at aksjeinntekter fra Svalbard og aksjeinntekter fra selskaper på fastlandet bør likebehandles. Hensynet til å unngå kjedebeskatning på Svalbard taler for at norske selskapers investeringer på Svalbard bør behandles på samme måte som investeringer på fastlandet.

Departementet foreslår at skatteloven § 2-35 annet ledd presiseres slik at det klart fremgår at selskaper hjemmehørende på Svalbard ikke skal likestilles med selskaper hjemmehørende i utlandet i forhold til skatteloven § 2-38. Endringen skal ha virkning for utbytter som innvinneres fra og med 1. januar 2004 og gevinst og tap som realiseres fra og med 26. mars 2004. Det vises til vedlagte forslag til lovendring.

### 7.3.2 Fritaksmetodens anvendelse for inntekter til aksjeselskaper mv. hjemmehørende på Svalbard

Det er ikke gjort endringer i svalbardskatteloven som følge av innføringen av fritaksmetoden, og heller ikke gjort unntak for anvendelse av skatteloven § 2-38, dvs. fritaksmetoden for aksjeinntek-

ter mv. i selskapssektoren. Den generelle henvisningen til skatteloven i svalbardskatteloven § 3-1 tilsier således at fritaksmetoden gjelder på Svalbard i lik utstrekning som på fastlandet.

Etter svalbardskatteloven har det isolert sett vært en viss grad av dobbeltbeskatning av aksjeinntekter på Svalbard (selv om den samlede skattesatsen på aksjeinntekter på Svalbard som nevnt har vært lavere enn på fastlandet), jf. fremstillingen under 7.2.2. Innføringen av fritaksmetoden på Svalbard fjerner både asymmetrien mellom beskatning av gevinst og utbytte og dobbeltbeskatningen innen selskapssektoren.

Hensynet til å unngå kjedebeskatning på Svalbard kan tilsi at fritaksmetoden også bør gjøres gjeldende fullt ut for aksjeinntekter mv. som oppbæres av selskaper hjemmehørende på Svalbard. At fritaksmetoden skal komme til anvendelse på Svalbard, fremgår etter departementets oppfatning klart av svalbardskatteloven § 3-1 første ledd, jf. annet ledd. Begrensningen i annet ledd mot reglene for beregning av gevinst og tap ved realisasjon av aksjer mv. forutsetter at det i utgangspunktet foreligger skatteplikt for gevinsten. Fra og med 26. mars 2004 er dette ikke tilfellet for de selskaper som omfattes av skatteloven § 2-38 første ledd.

Av skatteloven § 2-38 fremgår det at også inntekter fra utenlandske selskaper er omfattet av fritaksmetoden (dersom de tilsvarende selskaper omfattet av § 2-38 første ledd a-c). Det gjelder likevel en del begrensninger i forhold til inntekter fra selskaper i land utenfor EØS. Dersom inntekten kommer fra et selskap hjemmehørende i et lavskattland, er den ikke omfattet av fritaksmetoden. For inntekt fra andre land utenfor EØS gjelder fritaksmetoden bare i den grad inntekten stammer fra en direkteinvestering.

Forholdet til inntekter fra utenlandske selskaper innenfor EØS og forholdet til direkteinvesteringer utenfor EØS reiser ikke særskilte problemstillinger i forhold til Svalbard. Derimot reiser forholdet til *lavskattland* særskilte problemer, i og med at Svalbard har lavere selskapsskattesats enn fastlandet (10 pst. mot 28 pst. på fastlandet). Dersom en la til grunn en sammenligning med skattnivået på Svalbard ved fastleggelsen av en lavskattlanddefinisjon, ville dette kunne lede til en del uønskede tilpasninger til fritaksmetoden, for eksempel ved å fase til fastlandet via Svalbard inntekter fra land som i forhold til fastlandslovgivningen er karakterisert som lavskattland. Gjennom en slik transaksjonsrekke kunne en dermed omgå avgrensningen mot inntekter fra lavskattland i skatteloven § 2-38 tredje ledd.

Departementet har på denne bakgrunn kommet til at en ved anvendelsen av fritaksmetoden på Svalbard, må legge definisjonen av lavskatteland, slik den er brukt på fastlandet, til grunn. Hensynet til å unngå omgåelser av regelverket tilsier en slik løsning.

Fritaksmetoden gjelder med andre ord fullt ut på Svalbard, med de samme begrensninger som på fastlandet. Etter departementets oppfatning fremgår dette av henvisningen i svalbardskatteloven § 3-1 første ledd, jf. annet ledd, til anvendelsen av reglene i skatteloven. Finansdepartementet ser det derfor ikke som nødvendig med noen endring i svalbardskatteloven for å presisere denne forståelsen. Fritaksmetoden har virkning på Svalbard for gevinst og tap som realiseres fra og med 26. mars 2004, og for utbytte som innvinnenes fra og med 1. januar 2004.

Departementet har som vist ovenfor kommet til at fritaksmetoden skal komme til anvendelse både på inntekter fra Svalbard til fastlandet, og på inntekter inn til Svalbard. Dersom det i ettertid viser seg at en slik anvendelse av fritaksmetoden på Svalbard fører til uønskede omgåelser og tilpasninger, vil departementet på ny vurdere fritaksmetodens anvendelse i forhold til Svalbard.

#### **7.4 Administrative og økonomiske konsekvenser**

---

Det antas ikke at innføringen av fritaksmetoden på Svalbard fører til merarbeid av betydning, verken for ligningsetat eller for skattyter.

Det er ikke mulig å anslå det isolerte proveny-tapet av innføringen av fritaksmetoden på aksjeutbytte og aksjegevinster mellom selskaper på Sval-

bard og mellom selskaper på Svalbard og fastlandet, ettersom det ikke finnes noen oversikt over dette. Forslaget antas imidlertid å gi et relativt begrenset provenytap.

#### **7.5 Videre oppfølging av skattereformen på Svalbard**

---

Som nevnt ovenfor i punkt 7.2, får aksjonærer bosatte på Svalbard etter dagens regler ikke RISK-regulering ved aksjegevinster, jf. svalbardskatteloven § 3-1. Godtgjørelsesreglene er derimot ikke unntatt fra anvendelse på Svalbard, men får kun anvendelse for utbytte fra aksjeselskaper hjemmehørende på Svalbard. På tross av begrensningene i gjeldende godtgjørelsesregler og reglene for RISK-regulering på Svalbard, er den samlede kapitalbeskatningen på Svalbard lavere enn på fastlandet. Etter gjeldende regler for 2005 er satsen for skatt på kapitalinntekt på Svalbard 10 pst., mens satsen for skatt på arbeidsinntekter maksimalt kan bli 17,8 pst. Gjeldende regler for godtgjørelse og RISK-regulering på fastlandet har likevel gjort det mindre interessant å tilpasse seg de gunstige reglene på Svalbard. I forbindelse med innføringen av skjermingsmetoden for aksjonærer og personlig næringsdrivende, vil et incitament til tilpasning kunne oppstå om ikke beskatningen på fastlandet og Svalbard er om lag lik. Det må derfor foretas en nærmere vurdering av hvordan skjermingsmetoden kan innrettes på Svalbard slik at beskatningen ikke blir vesentlig forskjellig fra beskatningen på fastlandet. Departementet vil komme tilbake til dette i forbindelse med fremleggelsen av statsbudsjettet for 2006.



## 8 Endring av overgangsregel E til fritaksmetoden – kravet til eierandel

### 8.1 Innledning

Departementet foreslår å endre overgangsregel E til fritaksmetoden, slik at det er tilstrekkelig at det mottakende selskap blir eier av minst 10 prosent av aksjene i de overførte selskapene, mot 90 prosent etter gjeldende rett. Videre foreslås det å endre regelen slik at aksjene ikke trenger å bli overført til et nystiftet selskap men kan også overføres til et eksisterende selskap. Det foreslås også at bestemmelsen utvides slik at det også blir mulig å overføre andeler i et deltakerlignet selskap til et investeringsaksjeselskap. Endelig foreslås det visse justeringer av tredje ledd, om tidspunktet for gjennomføringen av overdragelsen.

### 8.2 Gjeldende rett

I følge overgangsregel E til fritaksmetoden kan en personlig skattyter overføre aksjer til et holdingselskap uten gevinstbeskatning hvis følgende vilkår er oppfylt:

- Samtlige aksjer som skattyteren eier i det aktuelle selskapet må overføres til et nystiftet aksjeselskap og
- det mottakende selskapet må bli eier av minst 90 prosent av aksjene i de overførte selskapene.

Videre må overføringen skje med skattemessig kontinuitet, slik at inngangsverdier mv. på aksjene i det underliggende selskapet skal overføres til aksjene i det nystiftede morselskapet. Det mottakende selskapet må være stiftet og melding sendt Foretaksregisteret innen 31. desember 2005. Bestemmelsen ble tatt opp i forbindelse Stortingets behandling av regjeringens forslag til en fri-

taksmetode for aksjer, jf. Innst. O. nr. 10 (2004-2005) pkt. 6.11.2.

Overgangsregel E gjelder kun overføring av aksjer. Andeler i deltakerlignede selskaper er ikke omfattet av bestemmelsen.

Formålet med overgangsregelen er et ønske om likestilling mellom personlige aksjonærer som eier aksjer direkte og personer som har eiet aksjer gjennom et investeringsselskap. Hvis aksjene eies gjennom et investeringsselskap, vil aksjeinntekter etter innføringen av fritaksmetoden og aksjonærmodellen kunne reinvesteres av investeringsselskapet uten verken gevinst- eller utbyttebeskatning. Inntekten beskattes først når disse deles ut til en personlig aksjonær.

Kravet om at det mottakende selskapet må bli eier av minst 90 prosent av aksjene i de overførte selskapene har sin bakgrunn i RISK-reglene. RISK-reglene medfører at en investor som overfører personlig eide aksjer til et nystiftet selskap etter overgangsregelen, etter omstendighetene vil kunne komme i en bedre skattemessig posisjon enn en som har eiet aksjene i et holdingselskap fra før. Dette fordi førstnevnte i større utstrekning vil kunne medta RISK-regulering i de underliggende selskapene i skjermingsgrunnlaget i holdingselskapet. Dette gjelder ikke dersom vilkårene for såkalt konsern-RISK er oppfylt. Etter disse reglene skal morselskapets aksjer tilordnes RISK-beløp fra aksjene i datterselskapet. Et RISK-konsern krever at morselskapet eier mist 90 prosent av datterselskapet.

Overgangsregel E krever at det stiftes et *nytt aksjeselskap* hvor aksjene, evt. sammen med et kontantinnskudd, skytes inn til dekning av aksjekapitalen. En må kunne skyte inn flere aksjeposter i selskaper hvor vilkårene er oppfylt, forutsatt at alle aksjepostene skytes inn i forbindelse med stiftelsen. Hvis en ikke passer på å skyte inn alle aksjepostene ved stiftelsen, må en altså danne et nytt aksjeselskap for den andre aksjeposten.

## 8.3 Departementets vurderinger og forslag

---

### 8.3.1 Eierkravet

90 prosent begrensningen gjør at bestemmelsen stort sett bare får anvendelse i selskaper med et lite antall aksjonærer, typisk familieselskaper. Hvor det er flere aksjonærer, vil bestemmelsen kunne anvendes hvis disse i fellesskap er i stand til å danne et investeringsselskap. I noen tilfeller vil de ha felles interesse i dette. Dette kan være tilfelle hvis et tilstrekkelig antall aksjonærer har latent gevinst på sine aksjer. De vil da kunne ha en felles interesse av å danne et investeringsselskap som første skritt på veien for å danne egne investeringsselskaper. Hvis det er mulig å danne et slikt selskap, kan selskapet senere fisjoneres skattefritt, slik at eierne dermed kan få den eierstruktur som de ønsker. Ofte vil aksjonærene ha ulike interesser, for eksempel dersom noen aksjonærer i et selskap har latent gevinst på sine aksjer mens andre aksjonærer i det samme selskapet har latent tap. Bestemmelsen innebærer en forskjellsbehandling mellom de som klarer å danne et investeringsselskap med en eierandel på minst 90 prosent i de underliggende selskapene og de som ikke klarer det. Departementet ser det ikke uten videre som heldig at de skattemessige konsekvensene skal avhenge av om tilnærmet alle aksjonærer klarer å komme til enighet om å anvende bestemmelsen.

På bakgrunn av vurderingene ovenfor foreslår departementet å lempe på 90 prosentkravet. Departementet har vurdert om eierbegrensningen skal oppheves helt eller om en skal stille krav om en viss eierandel. Bestemmelsen medfører en asymmetri ved at skattytere bare vil ønske å benytte overgangsregelen i forhold til aksjer som ellers måtte vært realisert med gevinst. Denne asymmetrien reduseres noe ved å opprettholde kravet om at samtlige av skattyterens aksjer i samme selskap må overføres. Departementet ser det imidlertid som uheldig hvis skattytere skal kunne overføre en rekke mindre aksjeposter med latent gevinst, mens aksjer med latent tap beholdes i personlig eie. Departementet foreslår derfor å oppstille et eierkrav på 10 prosent i de underliggende selskaper. Bestemmelsen vil dermed i hovedsak komme til anvendelse ved såkalte direkte investeringer. Bruken av bestemmelsen vil dermed bare i begrenset grad kunne benyttes ved typiske finansielle investeringer, for eksempel hvor skattyteren eier mange mindre eierandeler i børsnoterte selskaper.

### 8.3.2 Andeler i deltakerlignede selskaper

Når overgangsregel E kun retter seg mot aksjer, må det ses i sammenheng med at det ikke var utformet nye regler for deltakerlignede selskaper på det tidspunkt bestemmelsen ble vedtatt. Deltakere i deltakerlignede selskaper bør ha samme mulighet som aksjonærer til å legge andelene inn i et eget investeringsselskap uten beskatning. Departementet foreslår derfor at andeler i et deltakerlignet selskap på tilsvarende måte kan overføres til holdingselskap uten gevinstbeskatning. Det mottakende selskap må bli eier av minst 10 pst. av andelene i de overførte selskapene. På samme måte som for aksjer, bør det være et vilkår at deltakeren legger samtlige av sine andeler i det deltakerlignede selskapet inn i investeringsselskapet.

Skattemessig inngangsverdi og skjermingsgrunnlag på overdragende skattyters vederlag i aksjer, settes lik skattyters inngangsverdi på de overførte andeler. I 2005 tilsvarer dette deltakerens andel av de skattemessige verdiene i selskapet, som i forbindelse med overgangen vil utgjøre inngangsverdien for andelene.

Departementet ser ingen grunn til å fremme noe forslag om at deltakerlignede selskaper skal kunne benyttes som investeringsselskap. Dette fordi de personlige deltakerne i et deltakerlignet investeringsselskap, etter de reglene som er foreslått i kapittel 1, vil bli ekstrabeskattet for utdelinger og gevinster fra det underliggende selskap, selv om midlene ikke deles ut videre fra det deltakerlignede investeringsselskapet.

### 8.3.3 Nytt selskap eller eksisterende selskap

Etter departementets oppfatning er det liten grunn til å opprettholde kravet om at investeringsselskapet må være et nystiftet selskap. I mange tilfeller vil skattyteren allerede ha opprettet et investeringsselskap. Hvis han også eier aksjer direkte, vil han etter gjeldende regler være henvist til å opprette et nytt investeringsselskap for disse aksjene. Bestemmelsen kan imidlertid ikke være til hinder for at disse selskapene fusjoneres på et senere tidspunkt. Det vil da være lite å vinne ved å opprettholde et krav om at selskapet må være nystiftet. Særlig hvis eierbegrensningene oppheves eller reduseres, er det etter departementets oppfatning liten grunn til å opprettholde kravet. Aksjene må også kunne skytes inn i et eksisterende aksjeselskap ved en kapitalforhøyelse eller mot vederlag i form av selskapets egne aksjer, med samme krav som i dag til skattemessig kontinuitet.

### 8.3.4 Gjennomføringen av overdragelsen

I følge tredje ledd gjelder overgangsregel E hvor det mottakende selskap er stiftet og melding om dette er sendt til Foretaksregisteret innen 31. desember 2005. Siden bestemmelsen også skal gjelde ved overføring til et eksisterende selskap, er det også nødvendig å endre tredje ledd. Hvis aksjer erverves ved stiftelse gjelder som før kravet om at melding om stiftelsen må være sendt Foretaksregisteret innen 31. desember 2005. Hvis aksjene erverves ved kapitalforhøyelse i et eksisterende selskap, foreslås det på samme måte at melding om kapitalforhøyelsen må være sendt Foretaksregisteret innen 31. desember 2005.

Vederlagsaksjene kan også tenkes å bestå av egne aksjer i det mottakende selskap, jf. aksjeloven og allmennaksjeloven § 9-2 som gir selskapet rett til å ha en beholdning av egne aksjer på inntil 10 prosent av aksjekapitalen. Hvis egne aksjer benyttes som vederlagsaksjer, vil det i så fall ikke være aktuelt med noen registrering i Foretaksregisteret. Det må da kreves at aksjene/andelene er overført til selskapet og vederlagsaksjene er ervervet innen 31. desember 2005.

Det vises til endring av lov om endring i lov 10. desember 2004 nr. 77 om endringer i skatte- og avgiftslovgivingen mv., overgangsregel E.

## 8.4 Administrative og økonomiske konsekvenser

---

En lempning i overgangsregel E ved at 90 prosentgrensen reduseres til 10 pst. vil isolert sett gi et provenytap i 2006, ettersom flere vil kunne opprette et holdingsselskap som omfattes av fritaksmetoden. På sikt vil imidlertid skattebelastningen bli den samme. Det er med andre ord kun snakk om en periodisering av skatten.

Departementet har ikke kunnet anslå provenytapet av en lempning i kravet, ettersom det verken finnes statistikk som viser i hvilken utstrekning det allerede har funnet sted tilpasning til den vedtatte 90 prosent grensen, eller hvor stort potensialet for tilpasning er. I den grad aksjonærer ville klart å samarbeide om å danne et holdingsselskap med en eierandel på 90 prosent, vil provenytapet være relativt begrenset.



## *Del II*

# *Øvrige ændringer i skatte- og afgiftslovgivningen*



## 9 Beskatning av fritidsboliger organisert som borettslag

### 9.1 Innledning og bakgrunn

---

De særlige regler om skattefri inntekt fra fast eiendom i skatteloven kapittel 7 og § 9-3 annet til fjerde ledd, gjelder for selveide boliger og fritidsboliger. I tillegg har reglene fått anvendelse for enkelte sammenslutninger (selskap) som har til formål å gi deltakerne bolig i hus eid av sammenslutningen (boligselskaper). Sammenslutninger som har til formål å gi deltakerne fritidsbolig i hus eid av sammenslutningen, er ikke omfattet av de særlige fritaksregler i skatteloven kapittel 7 og § 9-3 annet til fjerde ledd. Dette har sin bakgrunn i at fritidsboliger ikke kan organiseres som borettslag etter lov om borettslag av 2. april 1960 nr. 2 (borettslagsloven). Noen særlig skattemessig regulering av slike sammenslutninger har det således ikke vært behov for.

I 2003 ble det vedtatt ny borettslagslov, lov om burettslag av 6. juni 2003 nr. 39 (burettslagslova), som skal erstatte borettslagsloven av 1960. Den nye loven åpner for at sammenslutninger som har til formål å gi deltakerne fritidsbolig, skal kunne organisere seg som et borettslag. Loven er ventet å tre i kraft i løpet av 2005. Ikrafttredelsen av den nye burettslagslova vil medføre behov for endringer i skatteloven for å sikre en skattemessig likebehandling av fritidsboliger uavhengig av hvordan eierforholdet er organisert.

### 9.2 Gjeldende rett

---

Avkastning av fast eiendom er kapitalinntekt etter skatteloven § 5-1 første ledd jf. § 5-20 første ledd a. I tillegg er gevinster ved realisasjon av fast eiendom skattepliktig inntekt, jf. § 5-1 annet ledd. Det er imidlertid gitt særlige regler for beskatning av inntekt av egen bolig og fritidsbolig i skatteloven kapittel 7, og ved realisasjon av bolig og fritidsbolig i skatteloven § 9-3 annet til fjerde ledd. Reglene innebærer skattefritak for egen bruk av bolig og fritidsbolig, samt stor grad av skattefritak for utleieinntekter fra disse. Videre er gevinster ved

salg av bolig og fritidsbolig fritatt for beskatning, såfremt eieren oppfyller de særlige kravene til bruk og eiertid.

Reglene i skatteloven kapittel 7 gjelder for det første for selveide boliger og fritidsboliger. Som selveid fritidsbolig anses også tidsparter som er organisert etter sameiemodellen, det vil si hvor skattyter eier en del av eiendommen ved direkte eierandeler tilknyttet bruksrett. Videre er også boligselskaper, slik de er definert i skatteloven § 7-3 annet ledd, omfattet av særreglene. De alminnelige beskatningsreglene som gjelder for selskaper får således ikke anvendelse på boligselskaper, jf. skatteloven § 7-3 første ledd og § 10-1 annet ledd. Som boligselskap regnes borettslag og boligaksjeselskaper som har til formål å gi andelshaverne bolig i hus eid av selskapet. Sammenslutning som har til formål å gi andelshaverne fritidsbolig, er således ikke omfattet av skatteloven kapittel 7. Tilsvarende begrensning følger av de særlige realisasjonsbestemmelsene i § 9-3 annet til fjerde ledd, som kun gjelder for selveide boliger og fritidsboliger, samt ulike boligselskaper som har til formål å gi andelshaverne bolig.

Avgrensningen av skatteloven kapittel 7 og § 9-3 fjerde ledd mot sammenslutninger som har til formål å skaffe deltakerne fritidsbolig, har sammenheng med definisjonen av borettslag i borettslagsloven. Borettslagsloven § 1 første ledd første punktum definerer et borettslag som «et hvert andelslag (selskap) som har til formål å skaffe andelseierne bolig (...)». Det fremgår av forarbeidene til den nye burettslagslova, jf. Ot.prp. nr. 30 (2002-2003), at denne formuleringen i gjeldende borettslagslov § 1 skal tolkes bokstavlig. Andelslag som har til formål å skaffe andelseierne fritidsbolig, kan og skal således ikke stiftes som et borettslag. Det har derfor ikke vært behov for en særlig regulering av slike sammenslutninger i skatteloven.

I 2003 ble den nye burettslagslova vedtatt, med ventet ikrafttreden i løpet av 2005. Den nye burettslagslova åpner, i motsetning til gjeldende borettslagslov, for at andelslag som har til formål å gi andelshaverne fritidsbolig skal kunne stiftes som et borettslag, jf. § 1-1 annet ledd. Dette er av

borettslagsutvalget begrunnet i at det bør være mulig for sammenslutninger å velge borettslagsformen hvis andelshaverne ønsker det, jf. NOU 2000:17. Dette må også ses som en del av den utviklingen som er skjedd i forhold til både utbygging og organisering av fritidsboliger siden 1960 og frem til i dag.

Etter vedtakelsen av den nye burettslagslova i 2003, er flere fritidsboliger blitt organisert som borettslag. Ettersom disse borettslagene ikke er omfattet av særreglene i skatteloven kapittel 7, skal både selskapet og andelshaverne lignedes etter de alminnelige selskapskatteregler, jf. skatteloven kapittel 10. Det innebærer at andelshaverne skal skattlegges for egen bruk av fritidsboligen som utbytte, hvis den faktiske husleien som andelshaver betaler til borettslaget er lavere enn markedsleien. Lavere faktisk husleie kan videre føre til at selskapet blir uttaksbeskattet pga. tapte leieinntekter. Ved fremleie av fritidsboligen, vil beskatningen avhenge av hvem som skal tilordnes leieinntektene. Hvis selskapet er rett subjekt, er leieinntektene skattepliktig inntekt for selskapet. Deler selskapet så leieinntektene ut til andelshaveren, vil leieinntektene anses som skattepliktig utbytte for andelshaveren. Skal leieinntektene tilordnes andelshaveren, anses leieinntektene som skattepliktig kapitalinntekt for andelshaveren. Andre inntekter som selskapet oppbærer, regnes som alminnelig virksomhetsinntekt. Ved salg av andelen gjelder ikke skatteloven § 9-3 fjerde ledd, slik at det skal gjennomføres et gevinst- eller tapsoppgjør på andelshaverens hånd uavhengig av andelshaverens bruk og eiertid.

### 9.3 Departementets vurderinger og forslag

---

Utviklingen i samfunnet har ført til behov for å kunne organisere eiendomsforholdene til både boliger og fritidsboliger på ulike måter. I mange tilfeller vil det være praktisk og ønskelig å kunne eie en bolig eller fritidsbolig gjennom et selskap eller en annen sammenslutning. Dette har gitt seg utslag i særlige regler for slike eierstrukturer.

Lovverket har lenge vært tilpasset sammenslutninger som har til formål å gi deltakerne bolig. Det gjelder også den skattemessige behandlingen av slike sammenslutninger. Da anvendelsesområdet for de nåværende reglene i skatteloven kapittel 7 ble utvidet til også å gjelde for andelshavere i boligselskaper, ble det i forarbeidene, jf. Ot.prp.

nr. 21 (1991-1992), påpekt at det var en målsetting at andelshavere i boligselskaper skulle beskattes mest mulig likt med selveiere. Det ble fremhevet at de tidligere regler ga store skattemessige forskjeller for selveiere og andelshavere. I tillegg var det et ønske om et skattesystem som behandlet beskatning av egen bolig likt uansett eierform. De særlige skatteregler som gjaldt for selveide boliger, skulle derfor gjelde tilsvarende for borettslag og boligaksjeselskaper hvor andelshaveren bruker boenheten som egen bolig. Det samme har kommet til uttrykk i skatteloven § 9-3 annet ledd, som likestiller andelsleiligheter og aksjeleiligheter med selveide boliger ved realisasjon av fast eiendom.

Skatteloven kapittel 7 gjelder også for inntekter fra fritidsboliger. Men det er kun selveide fritidsboliger som omfattes. Det samme gjelder ved realisasjon av fritidsboliger, jf. skatteloven § 9-3 fjerde ledd. Likebehandlingen som gjelder for selveide boliger og boligselskaper, har dermed ingen parallell for forholdet mellom selveide fritidsboliger og fritidsboligselskaper. Det har sammenheng med at sammenslutninger som har til formål å gi deltakerne fritidsboliger, ikke har vært tillatt etter borettslagsloven. En særlig skatterettslig regulering av slike sammenslutninger har således ikke vært nødvendig.

Etter vedtakelsen av den nye burettslagslova, er derimot behovet for endringer i skatteloven blitt aktualisert. Flere borettslag med fritidsboliger er blitt etablert etter vedtakelsen av den nye loven, og det må forventes at flere også vil bli etablert etter at loven har trådt i kraft. I henhold til gjeldende rett vil inntekter fra disse fritidsboligene bli beskattet etter de alminnelige selskapskatteregler i skatteloven kapittel 10 (evt. ved uttaksbeskatning), mens fritidsboliger som eies direkte av privatpersoner er omfattet av de særlige fritaksregler i skatteloven kapittel 7 og § 9-3 fjerde ledd. Det vil således innebære betydelige forskjeller i beskatningen om fritidsboligen eies av et borettslag eller om den eies av beboeren selv, noe som departementet anser som uheldig. Det bør være karakteren av eiendommen, og ikke eierstrukturen som avgjør hvilke regler som kommer til anvendelse. Den likebehandling av eierformer som gjelder for boliger, bør derfor også gjelde for fritidsboliger, basert på de samme hensyn som ble fremhevet i Ot.prp. nr. 21 (1991-1992).

På denne bakgrunn foreslår departementet at bestemmelsene som gjelder for selveide fritidsboliger i skatteloven kapittel 7, skal få tilsvarende



anvendelse for fritidsboliger som eies via et borettslag og som andelshaveren bruker som egen fritidsbolig. Det vises til forslag til endring av skatteloven § 7-1 annet ledd, § 7-3 annet ledd og § 7-3 femte ledd første punktum.

Lovendringene i skatteloven kapittel 7, nødvendiggjør også en endring av reglene for beskatning av gevinster ved realisasjon av fritidsboliger. Departementet foreslår at det i skatteloven § 9-3 fjerde ledd presiseres at det med begrepet fritidsbolig også menes fritidsboliger som eies via et borettslag, på samme måte som det er presisert i skatteloven § 9-3 annet ledd at bolig også omfatter borettslagsleiligheter. Dette må gjøres for å sikre en ensartet behandling av fritidsboliger både i eiertiden og ved realisasjon.

#### **9.4 Økonomiske og administrative konsekvenser**

---

De foreslåtte endringene i beskatningen av fritids-

boliger som eies via borettslag innebærer en forenkling av regelverket og en mer rettferdig beskatning av fritidsboliger, da beskatningen skjer uavhengig av hvordan eierskapet er organisert.

Det er per i dag rundt tyve borettslag som har som formål å gi andelshaverne fritidsbolig. Etter som det tidligere ikke har vært anledning til å organisere fritidsboliger som borettslag, vil departementet anta at endringene ikke vil ha provenyvirksomheter av betydning.

#### **9.5 Ikrafttredelse**

---

Finansdepartementet foreslår at lovendringene trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2005.

## 10 Fritak for uttaksbeskatning i forbindelse med flodbølgekatastrofen i Sørøst-Asia

### 10.1 Innledning og sammendrag

---

Uttak herunder bortgivelse av vare eller tjeneste, utgjør skattepliktig inntekt for skattyter, jf. skatteloven § 5-2. Inntekten skal beregnes som om transaksjonen var blitt gjennomført til omsetningsverdi. Skatteloven gjør ikke unntak for uttak i form av gave til nødhjelp. I forbindelse med flodbølgekatastrofen som rammet Sørøst-Asia 26. desember 2004 har det oppstått spørsmål om fritak fra uttaksreglene.

I brev 19. januar 2005 varslet Finansdepartementet at det tok sikte på å fremme et avgrenset lovforslag som sikrer at det ikke blir uttaksbeskatning i tilfeller hvor det er gitt en gave (vare eller tjeneste) til en frivillig organisasjon som ledd i en innsamlingsaksjon i forbindelse med flodbølgekatastrofen i Sørøst-Asia.

Departementet foreslår at det gjøres unntak fra skatteloven § 5-2 for slike gaver. Det foreslås at unntaket gjøres midlertidig for uttak foretatt i perioden 26. desember 2004 til 31. desember 2005.

### 10.2 Gjeldende rett

---

Uttak av vare eller tjeneste utgjør skattepliktig inntekt for skattyter, jf. skatteloven § 5-2. Uttak foreligger når en skattyter omdisponerer formuesobjekter eller tjenester som er knyttet til en inntektsgivende aktivitet til et annet formål hos eier, for eksempel tar ut en salgsvare til eget bruk. Uttak foreligger også hvis formuesobjektet eller tjenesten gis bort. Inntekten skal beregnes som om transaksjonen var blitt gjennomført til omsetningsverdi.

Skatteloven gjør ikke unntak for uttak til nødhjelp. Omsetningsverdien av de varer og/eller tjenester som gis bort til et slikt formål vil bli tillagt virksomhetens inntekt og komme til beskatning. En avis som stiller gratis annonseplass til rådighet

eller et transportforetak som tilbyr gratis transporttjenester vil således bli skattlagt for verdien av de varer eller tjenester som gis bort.

### 10.3 Departementets vurderinger og forslag

---

Flodbølgekatastrofen som rammet Sørøst-Asia 26. desember 2004 skapte et stort behov for bistand. Det ble derfor satt i gang en rekke tiltak som hadde som formål å skaffe midler til hjelp for flodbølgeofrene.

Finansdepartementet har med hjemmel i merverdiavgiftsloven § 70, gitt fritak fra plikten til å betale uttaksmerverdiavgift i de tilfeller det ytes gratistjenester til en frivillig organisasjon som ledd i en innsamlingsaksjon i forbindelse med flodbølgekatastrofen.

Det er den klare hovedregel i skatteloven at gaver skal gis av beskattede midler. Unntak fra dette krever en særlig begrunnelse.

Departementet mener i tråd med dette generelle prinsipp at det klare utgangspunkt bør være at det ikke gis fritak for uttaksbeskatning ved gave i form av vare eller tjeneste til nødhjelpsarbeid eller andre gode formål. Begrunnelsen for uttaksbeskatning er gyldig også for slike gaver.

Bestemmelsen om uttaksbeskatning begrunnes i at det ved uttak disponeres over en verdi som bør skattlegges på samme måte som om den uttatte varen eller tjenesten var blitt omsatt til markedspris. Hvis en ikke foretar uttaksbeskatning i slike tilfeller, vil resultatet være at gaver i form av uttak kan gis med ubeskattede midler og uten noen øvre beløpsgrense.

Gaver i form av kontanter regnes ikke som uttak som må inntektsføres, fordi kontantbeholdningen allerede er skattlagt. Pengegaver gis følgelig av beskattede midler. Slike pengegaver gir ingen rett til fradrag i inntekt utover den som følger av skatteloven § 6-50. Denne bestemmelsen gir giver rett til fradrag i inntekt for inntil 12 000

kroner for pengegaver gitt til visse frivillige organisasjoner. Et fritak fra uttaksbeskatning derfor innebære forskjellig skattemessig behandling av gaver i form av varer eller tjenester på den ene side og gaver i form av kontanter på den annen side.

I brev 19. januar 2005 varslet Finansdepartementet at det tok sikte på å fremme et avgrenset lovforslag som sikrer at det ikke blir uttaksbeskatning i tilfeller hvor det er gitt en gave (vare eller tjeneste) til en frivillig organisasjon som ledd i en innsamlingsaksjon i forbindelse med flodbølgekatastrofen.

Departementet er av den oppfatning at hendelsen i Sørøst-Asia var av så ekstraordinær karakter og behovet for hjelp så stort, at situasjonen begrunner et midlertidig unntak fra de generelle skattereglene. I vurderingen av om det bør innføres et unntak er det også lagt vekt på at det bør gjelde tilsvarende unntak for uttaksbeskatningen som for plikten til å betale uttaksmerverdiavgift.

Departementet fremmer derfor forslag om at det gjøres unntak fra skatteloven § 5-2 for uttak i forbindelse med nødhjelpsarbeid knyttet til flodbølgekatastrofen i Sørøst-Asia.

Unntaket må begrenses til de tilfeller hvor det er gitt en gave (vare eller tjeneste) til en frivillig organisasjon. Avgrensningen innebærer at uttaket fra virksomheten må kanaliseres gjennom en frivillig organisasjon for å oppnå fritak. Departemen-

tet mener at det ikke bør stilles særlige krav til den frivillige organisasjonen. Departementet legger her vekt på at avgrensingen av unntaket bør være i overensstemmelse med avgrensingen av unntaket for uttaksmerverdiavgift.

Unntaket betyr at bedrifter som gir bort varer eller tilbyr gratis tjenester til en hjelpeorganisasjon i forbindelse med flodbølgekatastrofen ikke skal skattlegges for verdien av gaven.

Skattefritaket innebærer at bedriften beholder fradragsretten for kostnader til å anskaffe eller produsere den uttatte vare eller tjeneste. Unntaket bør derfor innskrenkes til ytelsestyper som også ellers inngår i bedriftens virksomhet. Et byggvareforetak eller en ullteppefabrikk kan således få fritak for uttak fra varelageret sitt til en innsamlingsaksjon, mens for eksempel en konsulentvirksomhet ikke kan kjøpe inn et slikt varelager og så utta det med skattefritak og fradragsretten i behold.

Departementet foreslår at unntaket gjøres midlertidig for uttak foretatt i perioden 26. desember 2004 til 31. desember 2005.

Det vise til forslag om nytt tredje ledd i skatteloven § 5-2.

Unntak for uttaksbeskatning anslås på usikkert grunnlag å gi et påløpt provenytap på om lag 15 mill. kroner. Unntaket vil i hovedsak berøre etterskuddspliktige og forslaget gir derfor ingen bokført virkning for 2005.

## 11 Tilpasninger i rederiskatteordningen som følge av ESAs reviderte retningslinjer for statsstøtte til sjøtransportvirksomhet

### 11.1 Innledning og sammendrag

Departementet foreslår enkelte endringer i det særskilte skattesystemet for rederiselskaper, jf. skatteloven §§ 8-10 til 8-20. Endringsforslagene har sin bakgrunn i at ESA, EFTAs overvåkningsorgan, har revidert sine retningslinjer for statsstøtte til sjøtransportnæringen. De reviderte retningslinjene ble vedtatt 31. mars 2004, og erstatter retningslinjene av 1997. ESAs reviderte retningslinjer bygger på EU-kommisjonens reviderte retningslinjer for statsstøtte til sjøtransportnæringen av 17. januar 2004 (se meddelelse C(2004) 43 fra Kommisjonen). ESAs reviderte retningslinjer skiller seg fra retningslinjene av 1997 på enkelte punkter. ESA har gitt medlemslandene frist til å endre sine støtteordninger i tråd med de nye retningslinjene innen 30. juni 2005.

Retningslinjene angir hvilke parametere som ESA vil benytte ved vurderingen av om statsstøtte til sjøtransportnæringen er i overensstemmelse med EØS-avtalen artikkel 61. ESA kan til enhver tid ta opp til fornyet vurdering om eksisterende statsstøtteordninger er i overensstemmelse med EØS-avtalen. Dersom en medlemsstat ikke følger opp de reviderte retningslinjene, kan ESA tvinge igjennom nødvendige endringer via EFTA-domstolen. Resultatet kan da bli at ulovlig statsstøtte må tilbakebetales fra de selskapene som har mottatt slik støtte. På denne bakgrunn er det viktig at den norske ordningen endres i tråd med de reviderte retningslinjene.

De reviderte retningslinjene medfører at den norske rederiskatteordningen på enkelte punkter må endres, og på enkelte punkter kan endres. Ettersom det norske rederiskattesystemet nå skal gjennomgå av Rederiskatteutvalget, bør det etter departementets vurdering i hovedsak kun gjennomføres endringer som sikrer at den norske ordningen er i overensstemmelse med retningslinjene. Rederiskatteutvalget ble oppnevnt 17. desember 2004, og skal vurdere den samlede

beskatningen av rederinæringen samt vurdere eventuelle endringer i reglene for rederier. Utvalget skal avgi sin innstilling til Finansdepartementet innen 1. desember 2005.

Etter departementets vurdering nødvendiggjør de reviderte retningslinjene enkelte endringer i den norske rederiskatteordningen. Det må for det første oppstilles nærmere krav til flaggføringen på skip innenfor ordningen, se punkt 11.3 nedenfor. Det må videre gjennomføres visse endringer i reglene om krav til eiendeler i selskap innenfor ordningen og i reglene om hvilken virksomhet selskap innenfor ordningen kan utøve, jf. punkt 11.4 nedenfor.

### 11.2 Høring

Departementet sendte 11. mars 2005 ut et høringsnotat med forslag til endringer i rederiskatteordningen som følge av ESAs reviderte retningslinjer for statsstøtte til sjøtransportnæringen. Høringsfristen var satt til 15. april 2005.

Departementet har mottatt realitetsmerknader fra *Norges Rederiforbund*, *Rederienes Landsforening*, *Oljeindustriens Landsforening*, *Olje- og energidepartementet* og *Nærings- og handelsdepartementet*.

*Norges Rederiforbund* framhever i sine merknader at den foreliggende revisjonen av retningslinjene synliggjør problemene ved å ha et norsk tonnasjeskattesystem som skiller seg fra andre tonnasjeskattesystemer i EØS-området. Ifølge Rederiforbundet illustrerer dette behovet for at den norske ordningen fullt ut bringes over på en europeisk plattform. Bare en slik løsning vil ifølge Rederiforbundet for fremtiden kunne sikre at felles europeiske endringer gis likeartede virkninger for de nasjonale rammebetingelser, og derved sikre den nødvendige forutberegnelighet og stabilitet.

Etter Rederiforbundets oppfatning innebærer departementets forslag i høringsbrevet en betyde-

lig strammere tolkning av retningslinjene enn det som er lagt til grunn i andre EU-land. Forslagene innebærer dermed en relativ svekkelse av den norske tonnasskattordningens internasjonale konkurransedyktighet. Ifølge Rederiforbundet innebærer forslagene i høringsnotatet omfattende endringer i rammebetingelsene for norsk skipsfart og offshorenæring. Dette er endringer som vil kunne få store og vidtrekkende konsekvenser for børsnoterte norske selskaper.

*Rederienes Landsforening* uttaler at de norske rammebetingelsene må være konkurransedyktige for at norske rederier skal kunne drive fra Norge under norsk flagg. Rederienes Landsforening ser det som svært viktig at det norske rederskattesystemet i størst mulig grad harmoniseres med skattesystemene i andre EU-land. For øvrig slutter Rederienes Landsforening seg til Rederiforbundets høringsmerknader.

Øvrige høringsmerknader gjennomgås i forbindelse med de konkrete forslagene.

## 11.3 Innføring av flaggkrav i den norske rederskattordningen

### 11.3.1 Innledning

Et hovedhensyn bak ESAs statsstøtteretningslinjer for sjøtransportsektoren er å fremme EØS-flåtenes konkurranseevne på verdensmarkedet. Et skattetiltak skal derfor etter retningslinjene i hovedregelen bare omfatte EØS-registrert tonnasje. Retningslinjene gir imidlertid anvisning på at også flaggnøytrale støtteordninger kan godkjennes under visse forutsetninger. Retningslinjene oppstiller for det første krav om at støttetiltaket må gjelde hele flåten som drives av et rederi som er hjemmehørende og selskapsskattepliktig i et EØS-land. Det er en forutsetning at det kan påvises at administrasjonen av alle berørte fartøyer faktisk utføres fra den aktuelle statens område, og at aktivitetene bidrar vesentlig til den økonomiske aktiviteten og sysselsettingen i EØS-området, se retningslinjene punkt 24A.3.1 syvende avsnitt.

Retningslinjene oppstiller videre krav om at selskap innenfor støtteordningen må opprettholde eller øke sin andel EØS-registrert tonnasje fra og med vedtagelsen av de nye retningslinjene. Dette gjelder likevel ikke dersom selskapet har minst 60 prosent EØS-registrert tonnasje. Hvis selskapet har bestemmende innflytelse over et annet selskap i henhold til Rådets syvende direktiv 83/349/EØF (artikkel 1), skal ovennevnte flaggkrav

beregnes samlet på morselskapets og datterselskapets hånd. Kravet om at selskapene må opprettholde eller øke andelen EØS-registrert tonnasje gjelder heller ikke så lenge den samlede andelen EØS-registrert tonnasje i vedkommende land er opprettholdt eller har økt i løpet av en treårsperiode, se retningslinjene punkt 24A.3.1 åttende avsnitt. Dersom selskapet/konsernet ikke oppfyller flaggkravet, må skipet eller skipene som medfører at andelen EØS-registrert tonnasje blir for lav underlegges ordinær beskatning.

Den gjeldende norske rederskattordningen er flaggnøytral, dvs. at den gjelder i utgangspunktet uavhengig av hvor de aktuelle selskapene har registrert sine skip. Revisjonen av retningslinjene i 2004 nødvendiggjør derfor visse endringer i den norske ordningen.

### 11.3.2 Måletidspunktet for selskapenes andel EØS-registrert tonnasje

#### 11.3.2.1 Høringsnotatet og høringsmerknader

Retningslinjene krever som nevnt at rederselskapene må opprettholde eller øke andelen EØS-registrert tonnasje. I høringsnotatet la departementet til grunn at retningslinjene må forstås slik at måletidspunktet skal settes til tidspunktet for vedtagelsen av de reviderte retningslinjene, dvs. 31. mars 2004. Departementet foreslo videre at de nye flaggkravsreglene skal tre i kraft fra og med 1. juli 2005. Forslaget innebar dermed at fra og med 1. juli 2005 må selskapene opprettholde eller øke andelen EØS-registrert tonnasje i forhold til andelen EØS-registrert tonnasje selskapene hadde per 31. mars 2004.

Etter *Norges Rederiforbunds* oppfatning gir retningslinjene rom for tolkningstvil på dette punkt. Forbundet mener at retningslinjene åpner for at måletidspunktet kan settes til tidspunktet for ikrafttredelse av flaggkravsreglene i det enkelte medlemsland. Til støtte for sitt syn viser Rederiforbundet til at EU-landene har valgt ulike løsningsmåter på dette punkt. Danmark har valgt tidspunktet for framsettelse av lovforslaget for Folketinget, mens Storbritannia har valgt dato for ikrafttredelse av reglene i Storbritannia.

Etter Rederiforbundets oppfatning er det videre prinsipielt betenkelig at selskaper innenfor ordningen må forholde seg til lovgivning som ikke er vedtatt. Med tanke på de alvorlige konsekvenser som er foreslått ved brudd på flaggkravet i den norske ordningen, bør ikrafttredelsestidspunktet settes til det tidspunkt hvor et komplett lovforslag oversendes Stortinget, alternativt når et

slikt regelverk trer i kraft nasjonalt. Dette vil ifølge Rederiforbundet skape større forutberegnelighet, samt gi norske rederier bedre tid til å foreta nødvendige kommersielle tilpasninger enn høringsnotatets forslag.

Også *Nærings- og handelsdepartementet* mener det bør innføres et senere måletidspunkt enn det som er foreslått i høringsnotatet. Departementet peker på at rederier som i perioden fra 31. mars 2004 og fram til nå har redusert sin andel EØS-registrert tonnasje, vil kunne få problemer med å oppjustere EØS-flaggandelen innen 30. juni 2005. Departementet viser videre til at Danmark har valgt en løsning der selskapene kan velge mellom to måletidspunkter. Selskapene kan velge enten 17. januar 2004 som er tidspunktet for vedtagelse av retningslinjene i EU-kommisjonen, eller 12. januar 2005 som er tidspunktet da lovforslaget ble framsatt for Folketinget. Nærings- og handelsdepartementet ber Finansdepartementet vurdere en tilsvarende løsning som i Danmark.

#### 11.3.2.2 Departementets vurderinger og forslag

Danmark notifiserte EU-kommisjonen i januar 2005 om endringer i den danske tonnajeskatteordningen som følge av EU-kommisjonens reviderte retningslinjer for statsstøtte til sjøtransportnæringen. EU-kommisjonen har ikke reist innvendinger til endringene innen utløpet av fristreglene i forordning nr. 659/1999. Endringene i den danske ordningen må derfor anses som godkjent av EU-kommisjonen, herunder tidspunktet for måling av selskapenes andel EØS-registrert tonnasje.

Dette tyder på at medlemslandene står friere med hensyn til valg av måletidspunkt enn det departementet antok i høringsnotatet. Departementet foreslår på denne bakgrunn at måletidspunktet utsettes i forhold til forslaget i høringsnotatet. Etter departementets oppfatning er det mest hensiktsmessig at måletidspunktet settes til tidspunktet for ikrafttredelse av de nye flaggkravsreglene, dvs. 1. juli 2005. Departementet foreslår derfor at selskapene må opprettholde eller øke sin andel EØS-registrert tonnasje per 1. juli 2005 fra denne datoen. Det vises til vedlagte forslag til § 8-11 nytt åttende ledd første punktum.

Retningslinjene angir ikke hvilke regler som skal gjelde for selskaper som trer inn i tonnajeskatteordningen etter 1. juli 2005. Departementet antar at det i slike tilfeller vil være hensiktsmessig å sette måletidspunktet til tidspunktet for inntreden i rederiskatteordningen. Etter skatteloven § 8-

14 første ledd må selskaper som trer inn i ordningen oppfylle vilkårene for tonnasjebeskatning gjennom hele inntektsåret. Måletidspunktet vil i slike tilfeller være 1. januar i inntredelsesåret. Nystiftede selskaper kan imidlertid tre inn i ordningen fra og med stiftelsesåret, selv om selskapet stiftes senere i året. I slike tilfeller vil måletidspunktet være stiftelsestidspunktet. Dette ble også foreslått i høringsnotatet, og ingen av høringsinstansene hadde innvendinger til forslaget. Det vises til vedlagte forslag til § 8-11 nytt åttende ledd annet punktum.

Departementet legger til grunn at selskapets andel EØS-registrert tonnasje skal beregnes ut fra selskapets samlede flåte målt i nettotonnasje, dvs. nettotonnasje slik denne til enhver tid er fastsatt i målebrev som er gyldig her i riket i henhold til forskrift 26. juli 1994 nr. 749 om måling av fartøyer. Dette ble også foreslått i høringsnotatet, og ingen av høringsinstansene hadde innvendinger til forslaget. Det vises til vedlagte forslag til § 8-11 nytt åttende ledd tredje punktum.

#### 11.3.3 Unntak fra kravet om at selskapene må opprettholde eller øke andelen EØS-registrert tonnasje

##### 11.3.3.1 Høringsnotatet og høringsmerknader

Av retningslinjene framgår det at kravet om at selskapene må opprettholde eller øke andelen EØS-registrert tonnasje kan fravikes i to tilfeller. Selskapene kan for det første redusere andelen EØS-registrert tonnasje så lenge denne andelen minst utgjør 60 prosent av selskapets totale flåte. Selskapene kan for det annet redusere andelen EØS-registrert tonnasje dersom den samlede andelen EØS-registrert tonnasje i vedkommende land er opprettholdt eller har økt i løpet av en treårsperiode.

I høringsnotatet foreslo departementet at det bør innføres en regel i den norske ordningen om at selskapene kan redusere andelen EØS-registrert tonnasje så lenge denne andelen minst utgjør 60 prosent av selskapets totale flåte. I høringsnotatet la imidlertid departementet til grunn at det ikke burde innføres en regel om at selskapet kan redusere andelen EØS-registrert tonnasje dersom den samlede andelen EØS-registrert tonnasje i vedkommende land er opprettholdt eller har økt i løpet av en treårsperiode. Departementet antok at en slik regel ville være svært krevende å administrere. Departementet illustrerte dette med følgende eksempel:

I år 1 reduseres EØS-flåten til et rederiselskap.

Dersom bruddet ikke rettes før utløpet av fristreglene i § 8-17, må selskapet tre ut av ordningen. Det skal da i år 1 gjennomføres et skattemessig inntektsoppgjør, der ubeskattede inntekter opp-tjent mens selskapet har vært innenfor ordningen kommer til beskatning. I år 4 legges deretter rap-porten fram som viser utviklingen av vedkom-mende lands samlede EØS-flåte i perioden år 1 til 3. Dersom EØS-flåten ikke er redusert i denne perioden, foreligger det dermed ikke en ulovlig eiendel for rederiselskapet. Selskapets ligning for årene 1, 2 og 3 må da endres. Det skattemessige inntektsoppgjøret i år 1 må reverseres, og selska-pet må tonnasjebeskattes i årene 1, 2 og 3.

Departementet antok dessuten at denne løs-ningen ikke vil innebære noen stor ulempe for rederiselskapene, fordi selskapene sannsynligvis ikke vil ta sjansen på at Norges samlede EØS-flåte er konstant eller økende. Selskapene vil kunne sørge for at de enten har minst 60 prosent EØS-registrert tonnasje, eller at andelen EØS-regis-trert tonnasje ikke reduseres.

Etter *Norges Rederiforbunds* oppfatning er det viktig at også Norge innfører en regel om at flaggkravet ikke skal gjelde dersom den samlede andelen EØS-registrert tonnasje i Norge er opprett-holdt eller har økt i løpet av en treårsperiode. For-bundet viser til at Danmark, Storbritannia og Nederland har innført en begrensning i flaggkravet der den samlede andelen EØS-registrert ton-nasje er opprettholdt eller har økt i løpet av ett eller tre år. Danmark har valgt en løsning der en økning eller opprettholdelse av den samlede EØS-registerte flåten over ett inntektsår innebærer at det ikke vil gjelde et flaggkrav for det påfølgende inntektsåret. I Storbritannia har man valgt å se på flåteutviklingen over tre år. Dersom den samlede andelen EØS-registrert tonnasje er opprettholdt eller har økt i en treårsperiode, vil det ikke gjelde et flaggkrav for det påfølgende inntektsåret. Rederiforbundet legger til grunn at den britiske løsningen krever lite administrasjon både for skattytere og ligningsmyndigheter, og anbefaler at det innføres en lignende ordning i Norge.

Rederiforbundet viser videre til at den sam-lede EØS-registrerte flåte i Norge er høy sam-menlignet med en del andre europeiske land. Det vises til at andelen EØS-registrert tonnasje i Norge per 1. januar 2005 var 62,6 prosent målt i bruttotonn, og 63,4 prosent målt i antall skip. For-bundet peker på at retningslinjene kan gi urime-lige utslag ved at land der den samlede EØS-regis-trerte flåte er redusert fra for eksempel 65 til 62 prosent underlegges samme behandling som land

der andelen EØS-registrert tonnasje er redusert fra for eksempel 15 til 12 prosent. For å rette opp denne skjevheten forslår Rederiforbundet en regel om at det også på nasjonalt plan bør gjelde en 60-prosentregel, slik som retningslinjene leg-ger opp til på selskapsnivå. Regelen vil innebære at dersom den samlede EØS-registrerte flåte i Norge minst utgjør 60 prosent av den totale flåte over en treårsperiode, skal det for kommende inn-tektsår ikke gjelde et flaggkrav på selskapsnivå.

*Nærings- og handelsdepartementet* mener det må innføres en regel om at flaggkravet ikke skal gjelde på selskapsnivå dersom den samlede andelen EØS-registrert tonnasje i Norge er opprett-holdt eller har økt i løpet av en treårsperiode.

### 11.3.3.2 Departementets vurderinger og forslag

I tråd med forslaget i høringsnotatet foreslår departementet at det innføres en regel om at sel-skapene kan redusere andelen EØS-registrert tonnasje så lenge denne andelen minst utgjør 60 prosent av selskapets totale flåte. Det vises til ved-lagte forslag til § 8-11 nytt åttende ledd fjerde punktum.

Departementet har kommet til at det i tillegg bør innføres et unntak fra kravet om at selskapene må opprettholde eller øke andelen EØS-registrert tonnasje i tilfeller der den samlede andelen EØS-registrert tonnasje for selskaper innenfor den nor-ske rederiskatteordningen er opprettholdt eller har økt i løpet av det foregående inntektsår.

EU-kommisjonens og ESAs retningslinjer er noe ulikt utformet når det gjelder unntaket fra flaggkravet på selskapsnivå i tilfeller der den sam-lede EØS-registrerte flåte i vedkommende land er opprettholdt eller økt over en nærmere bestemt periode. EU-kommisjonens retningslinjer lyder på dette punkt:

«Opfylder en virksomhed (eller en gruppe) ikke dette krav, bør den pågældende medlemsstat ikke indrømme skattelettelse for andre fartøjer, registrert uden for Fællesskapet, der drives af denne virksomhed, med mindre den andel af den samlede tonnage, der er for skibe, der fører fællesskapsflag, og for hvilken der kan indrømmes skattelettelse i denne medlemsstat, ikke er faldet i gennemsnitt i løpet af det forgående skatteår.»

Til forskjell fra EU-kommisjonens retningslinjer synes ESAs retningslinjer å oppstille et krav om at selskapene bare kan redusere sin andel EØS-registrert tonnasje så lenge den samlede EØS-

flåte i samme periode er opprettholdt eller har økt. Det er imidlertid grunn til å tro at ESA i sin vurdering vil se hen til EU-kommisjonens retningslinjer, og til hvordan retningslinjene er implementert i andre EØS-land. Det bør derfor kunne forventes at ESA vil godkjenne at Norge innfører en ordning som i Storbritannia eller Danmark, der en økning eller opprettholdelse av den samlede EØS-registrerte flåte over ett eller eventuelt tre år, medfører at flaggkravet ikke skal gjelde for det påfølgende inntektsåret. Departementet foreslår at det innføres en slik begrensning i flaggkravet også i den norske ordningen.

Som nevnt har Danmark og Storbritannia valgt ulike løsninger med hensyn til tidsperioden som skal avgjøre om det vil gjelde et flaggkrav på selskapsnivå for det kommende inntektsåret. I Storbritannia har man valgt å se på utviklingen i den EØS-registrerte flåten over tre år, mens Danmark har valgt å se på tilsvarende flåteutvikling i det foregående året.

Den norske rederiskatteordningen har siden innføringen av ordningen i 1996 vært flaggnøytral. Ligningskontoret (Sentralskattekontoret for storbedrifter) har derfor ikke ved ligningen innhentet informasjon om flaggføringen på skip innenfor ordningen. Ligningskontoret vil først innhente slik informasjon for inntektsåret 2005, se nærmere under punkt 11.3.8 om ikrafttredelse. Dersom man velger en treårsperiode for måling av utviklingen i den EØS-registrerte flåten, vil ikke selskapene kunne nyte godt av et eventuelt unntak fra flaggkravet på selskapsnivå før i inntektsåret 2008. Etter departementets vurdering gir det en bedre løsning om man i stedet ser på utviklingen i den EØS-registrerte flåten i det foregående inntektsåret, slik man har valgt i Danmark. Unntaket fra flaggkravet vil da kunne få virkning fra og med inntektsåret 2006, se nærmere under punkt 11.3.8 om ikrafttredelse.

Departementet antar at det ikke vil være så vanskelig å administrere en slik ordning. Sentralskattekontoret for storbedrifter må da i begynnelsen av hvert inntektsår innhente informasjon om selskapenes nettotonnasje med og uten EØS-flagg i det foregående inntektsåret. Dersom prosentandelen EØS-registrert tonnasje innenfor ordningen er opprettholdt eller har økt i det foregående inntektsåret, vil det ikke gjelde et flaggkrav for inneværende inntektsår. Motsatt; dersom prosentandelen EØS-registrert tonnasje er redusert, vil det gjelde et flaggkrav for dette året.

Departementet antar at beregningstidspunktet for selskapenes samlede nettotonnasje innen-

for den norske rederiskatteordningen med og uten EØS-flagg bør settes til 31. desember hvert år. For å avgjøre hvorvidt det vil gjelde et flaggkrav for inneværende inntektsår, må ligningskontoret da sammenholde prosentandelen EØS-registrert tonnasje per 31. desember i det foregående året med prosentandelen EØS-registrert tonnasje per 31. desember året før. Det vises til vedlagte forslag til § 8-11 nytt niende ledd første punktum.

I de tilfellene hvor den samlede EØS-registrerte flåten innenfor ordningen er redusert i det foregående inntektsår, vil det gjelde et flaggkrav fra og med 1. januar i inneværende inntektsår. Ligningskontoret trenger imidlertid noe tid for å innhente informasjon om selskapenes nettotonnasje med og uten EØS-flagg per 31. desember i det foregående året. Først når ligningskontoret kunnngjør opplysninger om flåteutviklingen, vet selskapene sikkert om det vil gjelde et flaggkrav for inneværende år.

For å unngå pliktig uttrede fra ordningen, må et selskap i utgangspunktet rette brudd på vilkår for tonnasjebeskatning innen to måneder etter at bruddet oppsto, jf. skatteloven § 8-17 tredje ledd første punktum. Dersom bruddet er uvesentlig eller skyldes forhold utenfor selskapets kontroll, anses imidlertid ikke selskapet å ha trådt ut av ordningen så lenge bruddet rettes innen to måneder etter at selskapet burde ha oppdaget bruddet, jf. § 8-17 tredje ledd annet punktum. Departementet legger til grunn at flåteutviklingen året før må anses som et forhold utenfor selskapets kontroll som nevnt i bestemmelsens tredje ledd annet punktum. En legger videre til grunn at dette skal innebære at tidsfristen for å rette opp brudd på flaggkravet begynner å løpe først fra det tidspunktet hvor ligningskontoret kunnngjør om at det for innværende inntektsår vil gjelde et flaggkrav på selskapsnivå. Dette gjelder selv om selskapene på annet vis kan ha blitt kjent med flåteutviklingen.

Den foreslåtte begrensningen i flaggkravet forutsetter at selskapene i begynnelsen av hvert inntektsår innrapporterer til ligningskontoret om flaggføringen på sine skip per 31. desember i det foregående inntektsåret. Ordningen forutsetter også at ligningskontoret kunnngjør opplysninger om flåteutviklingen på egnet måte. Departementet tar sikte på å utarbeide nærmere regler om dette i forskrift. Det vises til skatteloven § 8-20 og forslag til § 8-11 nytt niende ledd annet punktum.

Rederiforbundet foreslår, som nevnt under punkt 11.3.3.1 ovenfor, i sine høringsmerknader at det bør innføres en ytterligere begrensning i kra-



vet om at selskapene må opprettholde eller øke andelen EØS-registrert tonnasje. Forslaget går ut på at dersom den samlede EØS-registrerte flåte minst utgjør 60 prosent av den totale flåten innenfor ordningen, skal det for kommende inntektsår ikke gjelde et flaggkrav på selskapsnivå. Departementet kan ikke se at dette forslaget har forankring i ordlyden i retningslinjene. Etter det departementet kjenner til har verken Danmark eller Storbritannia foreslått en slik begrensning i flaggkravet. Departementet vil på denne bakgrunn ikke ta opp Rederiforbundets forslag på dette punktet.

### 11.3.4 Eid eller også innleid flåte?

#### 11.3.4.1 Høringsnotatet og høringsmerknader

Selskaper innenfor det norske rederiskatteordningen kan drive virksomhet ved utleie og drift av egne og innleide fartøy som nevnt i skatteloven § 8-11 første ledd a og b, jf. skatteloven § 8-13 første ledd. Dette reiser spørsmål om flaggkravet bare skal gjelde for eid flåte eller om også innleid flåte skal medberegnes.

I høringsnotatet la departementet til grunn at flaggkravet bare skal gjelde for eid flåte. Departementet viste til at selskapene vil ha liten kontroll over flaggføringen på innleid flåte. Selskapene kan ikke uten videre hindre at innleide skip under leieperioden omregistreres fra et EØS-register til et register utenfor EØS. Dette tilsier at kun eide skip bør inngå ved beregningen av flaggkravet. Departementet viste videre til at Danmark har valgt å begrense flaggkravet til eid flåte.

*Norges Rederiforbund* støtter departementets forslag om at flaggkravet bare skal gjelde for eid flåte.

#### 11.3.4.2 Departementets vurderinger og forslag

I tråd med forslaget i høringsnotatet foreslår departementet at flaggkravet bare skal gjelde for eid flåte. Det vises til vedlagte forslag til § 8-11 nytt åttende ledd første punktum.

### 11.3.5 Konsolidering av selskaper

#### 11.3.5.1 Høringsnotatet og høringsmerknader

Av retningslinjene framgår det at i tilfeller der et selskap har bestemmende innflytelse over et annet selskap i henhold til Rådets syvende direktiv 83/349/EØF (artikkel 1), skal flaggkravet beregnes samlet for morselskapet og datterselskapet. Direktivets artikkel 1 er gjennomført i

norsk rett ved lov 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap m.v. (regnskapsloven) § 1-3.

Departementet foreslo i høringsnotatet at reglene om konsolidering av selskaper ved beregningen av flaggkravet skal gjelde i de tilfeller der et selskap innenfor ordningen har bestemmende innflytelse over et underliggende selskap innenfor ordningen i henhold til konserndefinisjonen i regnskapsloven § 1-3. Et slikt underliggende selskap innenfor ordningen kan være et aksjeselskap, deltakerlignet selskap eller NOKUS-selskap, jf. skatteloven § 8-11 første ledd bokstav e til g.

Departementet viste videre til at selskap innenfor ordningen til en viss grad kan eie aksjer i rederiselskaper utenfor ordningen. Selskapene kan for det første eie aksjer i ordinært beskattede børsnoterte norske rederiaksjeselskaper. Selskapene kan videre eie aksjer i utenlandske børsnoterte rederiaksjeselskaper, se skatteloven § 8-11 første ledd bokstav c. Departementet la til grunn at skip i slike selskaper utenfor tonnassjeskatteordningen, ikke skal inngå i beregningen av flaggkravet.

*Norges Rederiforbund* er enig med departementet i at reglene om konsolidering av selskaper ved beregningen av flaggkravet, kun bør gjelde for selskaper innenfor rederiskatteordningen.

Rederiforbundet legger til grunn at i tilfeller der et aksjeselskap innenfor ordningen eier aksjer i et underliggende aksjeselskap innenfor ordningen, vil konsolidering kun skje dersom eierselskapet har bestemmende innflytelse over det underliggende aksjeselskapet. For andre aksjonærer i det underliggende selskapet, som ikke har bestemmende innflytelse over selskapet, skal det ikke gjennomføres konsolidering ved beregning av flaggkravet. For disse aksjonærene vil flaggkravet beregnes isolert på den enkelte aksjonærs hånd.

I de tilfeller der ett eller flere aksjeselskap(er) eier andeler i et underliggende deltakerlignet selskap eller NOKUS-selskap, foreslår Rederiforbundet at nettotonnassen i det underliggende selskapet skal tilordnes den enkelte deltaker etter eierandel ved beregningen av flaggkravet. Dette vil gjelde uansett størrelsen på eierandelen.

#### 11.3.5.2 Departementets vurderinger og forslag

I tråd med forslaget i høringsnotatet foreslår departementet at reglene om konsolidering av selskaper ved beregningen av tonnasje med og uten EØS-flagg kun skal gjelde i de tilfeller der et selskap innenfor ordningen har bestemmende innflytelse over et underliggende selskap innenfor ordningen i henhold til konserndefinisjonen i

regnskapsloven § 1-3. Dersom et selskap eier aksjer eller andeler i et underliggende selskap uten å ha bestemmende innflytelse etter regnskapsloven § 1-3, skal flaggkravet bedømmes isolert på eierselskapets hånd.

Departementets forslag innebærer at i tilfeller der et morselskap utenfor ordningen for eksempel eier tre ulike datterselskaper innenfor ordningen, som igjen har eierposisjoner i egne datterselskaper innenfor ordningen, så vil konsolideringskravet gjelde separat for disse tre ulike konserngrenene. Departementet foreslår videre at heller ikke skip i datterselskap utenfor ordningen skal inngå i beregningen av flaggandelen på morselskapets hånd innenfor ordningen.

Departementet foreslår som nevnt at reglene om konsolidering bare skal gjelde der selskap innenfor ordningen har bestemmende innflytelse over et underliggende selskap innenfor ordningen i henhold til konserndefinisjonen i regnskapsloven § 1-3. Dette bør etter departementets vurdering gjelde uansett om det underliggende selskapet er aksjeselskap, deltakerlignet selskap eller NOKUS-selskap. Når selskapet først har bestemmende innflytelse over et underliggende selskap, bør flaggandelen i det underliggende selskapet i sin helhet tilordnes eierselskapet. Etter departementets vurdering bør altså ikke nettotonnasjen tilordnes den enkelte deltaker etter eierandel i det deltakerlignende selskapet, slik Rederiforbundet foreslår.

Det vises til forslag til § 8-11 nytt åttende ledd femte punktum.

### 11.3.6 Konsekvenser ved brudd på flaggkravet

#### 11.3.6.1 Høringsnotatet og høringsmerknader

Retningslinjene forutsetter at brudd på flaggkravet kun skal ha betydning for skattleggingen av det skipet (eller de skipene) som medfører at andelen EØS-registrert tonnasje blir for lav, jf. retningslinjene punkt 24.A.3.1 åttende avsnitt hvor det heter at

«[...] the relevant EEA state should not grant further tax relief with respect to additional non-EEA flagged vessels operated by that company[...]».

I høringsnotatet pekte departementet på at retningslinjene her synes å være utformet med bakgrunn i flere europeiske tonnasjeskatteordninger, jf. blant annet tonnasjeskatteordningene i

Nederland, Danmark og Storbritannia. Etter disse ordningene kan rederiselskapet både drive skipsfartsvirksomhet og annen type virksomhet. Det er bare skipsfartsvirksomheten som kan underlegges tonnasjeskatning, mens annen virksomhet må underlegges ordinær beskatning.

Den norske ordningen skiller seg fra de ovennevnte tonnasjeskatteordningene ved at selskapet kun kan drive kvalifisert skipsfartsvirksomhet. Det oppstilles bestemte krav både til hvilke eiere selskapet kan eie, jf. skatteloven § 8-11, og til den virksomheten som selskapet kan utøve, jf. skatteloven § 8-13. Dersom selskapet bryter disse vilkårene, må selskapet tre ut av tonnasjeskatteordningen etter reglene i skatteloven § 8-17.

I høringsnotatet la departementet derfor til grunn at brudd på flaggkravet bør behandles som andre brudd på vilkårene for tonnasjeskatning, dvs. at selskapet må tre ut av ordningen dersom EØS-flaggandelen ikke økes til minimumsnivå før utløpet av fristregelen i skatteloven § 8-17 tredje ledd. Ved uttreden vil selskapets ubeskattede inntekter komme til beskatning på selskapets hånd etter reglene i skatteloven § 8-17 annet ledd.

*Norges Rederiforbund* er sterkt kritisk til departementets løsning. Forbundet hevder at tolkningen innebærer en langt strengere tolkning av flaggkravet enn det som følger av retningslinjene og det som er langt til grunn i andre EU-land. Departementets tolkning vil derfor ytterligere svekke den norske ordningens konkurransedyktighet. Ifølge forbundet er departementets løsning i strid med forutsetningene i Skipsfartsmeldingen (St.meld. nr. 31 (2003-2004) og Stortingets etterfølgende behandling av denne, samt endringene i rederiskatteordningen i forbindelse med statbudsjettet for 2005.

En mer naturlig tilnærming ved implementering av retningslinjenes flaggkrav ligger ifølge Rederiforbundet i en endring av sktl. § 8-15 om fastsettelse av skattepliktig inntekt innenfor ordningen. Denne bygger i dag på at finansinntekter er løpende skattepliktig på vanlig måte, mens alle øvrige inntekter er gjenstand for utsatt beskatning. Tilsvarende kan inntekt fra skip som medfører at selskapet ikke har tilstrekkelig andel EØS-registrert tonnasje følge de alminnelige skatteregler. Selskapet bør gis en frist til utgangen av inntektsåret med å bringe forholdet i orden, dvs. gjenopprette nødvendig EØS-andel. Dersom dette ikke gjøres, foreslår Rederiforbundet at inntekten fra det/de overskytende skip føres i separat regnskap, og blir gjenstand for ordinær beskatning etter de alminnelige skattereglene. Skattlagt inn-

tekt bør kunne tillegges konto for skattlagt kapital på ordinær måte.

#### 11.3.6.2 Departementets vurderinger og forslag

Etter departementets syn vil Rederiforbundets forslag kunne åpne for uheldig skattetilpasning. Selskapene kan omregistrere skip som forventes å gå med underskudd til et register utenfor EØS. Dersom andelen EØS-registrert tonnasje i selskapet reduseres i forhold til nivået ved innføringen av retningslinjene, vil dette skipet bli underlagt ordinær beskatning, og selskapet vil dermed få rett til fradrag for underskuddet etter de ordinære reglene. Dersom selskapet forventer at skipet vil gå med overskudd, kan selskapet omregistrere skipet til et register innenfor EØS. Skipet vil da igjen kvalifisere for tonnasjebeskatning, og selskapet unngår ordinær skatt på overskuddet. Etter departementets vurdering er det uheldig om selskap på denne måten kan velge mellom ordinær beskatning og tonnasjebeskatning innenfor ordningen.

Rederiforbundets forslag vil komplisere rederibeskatningsreglene. Forslaget innebærer at alle inntekter og kostnader i selskapet må fordeles avhengig av om de stammer fra tonnasjebeskattet skipsfartsvirksomhet eller ordinært beskattet skipsfartsvirksomhet. For enkelte inntekts- og utgiftsposter kan en slik fordeling bli komplisert og skjønsmessig. Dette vil blant annet gjelde for utgifter til kjøp av managementtjenester fra selskap utenfor ordningen. Rederiforbundets forslag medfører også at selskapene må opprette nye avskrivningssaldoer for skip som skal skattlegges løpende.

Departementet vil også bemerke at flaggkravet er foreslått bare å gjelde for eid flåte, se punkt 11.3.4.2. Det er videre foreslått at reglene om konsolidering av selskaper ved beregning av flaggkravet, bare skal gjelde for selskaper innenfor ordningen, se punkt 11.3.5.2. Etter departementets vurdering bør selskapene dermed ha god kontroll på om de har en tilstrekkelig andel EØS-registrert tonnasje. Flaggkravsreglene bør derfor skape få problemer for selskapene.

På denne bakgrunn opprettholder departementet sin vurdering fra høringsnotatet om at brudd på flaggkravet bør behandles som brudd på andre vilkår for tonnasjebeskatning. Det betyr at selskapet må tre ut av ordningen dersom EØS-flaggandelen ikke økes til minimumsnivået før utløpet av fristregelen i skatteloven § 8-17 tredje ledd.

Av § 8-17 første ledd bokstav b framgår det at tonnasjebeskattet selskap må tre ut av ordningen fra og med det inntektsåret da vilkårene etter § 8-11 til § 8-13 brytes. De nye flaggkravsreglene i § 8-11 nye åttende og niende ledd vil være omfattet av § 8-17 første ledd bokstav b. Det er derfor ikke nødvendig med noen lovendring på dette punkt.

#### 11.3.7 Fusjon og fisjon av selskaper innenfor ordningen

Selskap innenfor ordningen må som nevnt opprettholde eller øke sin andel EØS-registrert tonnasje per 1. juli 2005, eventuelt fra det tidspunktet hvor selskapet trer inn i ordningen, se punkt 11.3.2.2. Dersom selskaper innenfor ordningen fusjonerer eller fisjonerer etter dette tidspunktet, oppstår det spørsmål om hva som skal anses som det enkelte selskaps andel EØS-registrert tonnasje per 1. juli 2005 (eventuelt på et senere måletidspunkt) etter omorganiseringen. Dette spørsmålet ble ikke behandlet i høringsnotatet.

Ved fusjon av selskaper innenfor ordningen legger departementet til grunn at andelen EØS-registrert tonnasje på måletidspunktet i det fusjonerte selskapet skal beregnes på grunnlag av summen av henholdsvis EØS-registrert og ikke EØS-registrert tonnasje på måletidspunktet i overdragende og overtakende selskap.

Ved fisjon av selskap innenfor ordningen antar departementet at det må skje en fordeling av tonnasjeandelen på bakgrunn av fordelingen av tonnasje i fisjonen. Departementet vil vurdere dette nærmere.

Departementet vil gi nærmere regler om beregning av flaggandeler ved fusjon og fisjon i forskrift til skatteloven. Se vedlagte forslag til § 8-11 nytt åttende ledd syvende punktum.

#### 11.3.8 Ikrafttredelse

Medlemslandene har som nevnt fått frist til å endre sine støtteordninger til skipfartssektoren innen 30. juni 2005. Departementet foreslår derfor at kravene til EØS-registrering må være oppfylt fra og med 1. juli 2005.

Departementet foreslår videre at ligningsmyndighetene i januar 2006 innhenter informasjon om selskapenes flåte med og uten EØS-flagg per 31. desember 2005 og per 31. desember 2004. Unntaket fra flaggkravet der den samlede EØS-registrerte flåte innenfor ordningen er opprettholdt eller har økt, vil da kunne få anvendelse første gang for inntektsåret 2006.

Det vises til vedlagte forslag til ikrafttredelsesregler.

## 11.4 Retningslinjenes definisjon av sjøtransporttjenester

### 11.4.1 Innledning

De reviderte statsstøtteretningslinjene gjelder for sjøtransporttjenester slik dette begrepet er definert i rådsforordning (EØF) nr. 4055/86 og rådsforordning (EØF) nr. 3577/92, se retningslinjene punkt 24A.2 tredje avsnitt. Forordningene er inkorporert i norsk rett ved lov 4. desember 1992 nr. 121 om fri utveksling av tjenesteytelser innen sjøtransport. Dette innebærer at retningslinjene i hovedsak gjelder for støtte til transport av gods og passasjerer. Retningslinjene åpner imidlertid for at også drift av taubåter og frakt av utvunnet materiale fra mudringsvirksomhet i visse tilfeller kan motta statsstøtte, se retningslinjene punkt 24A.3.1 avsnitt 12 til 16.

De reviderte retningslinjenes definisjon av sjøtransportvirksomhet nødvendigvis gjør visse endringer i den norske rederiskatteordningen. Etter de reviderte retningslinjene kan flyttbare innretninger for bruk i petroleumsvirksomhet i form av rigger, produksjonsskip mv. ikke lenger være lovlig eiendeler innenfor rederiskatteordningen. Det må også gjøres endringer vedrørende kravene til taubåter og fartøyer som frakter utvunnet materiale fra mudringsvirksomhet.

### 11.4.2 Flyttbare innretninger for bruk i petroleumsvirksomhet

#### 11.4.2.1 Gjeldende rett, høringsnotatet og høringsmerknadene

Etter rederiskatteordningen kan selskaper innenfor ordningen blant annet eie skip i fart og flyttbare innretninger for bruk i petroleumsvirksomhet, jf. skatteloven § 8-11 første ledd bokstav a og b. Selskaper innenfor ordningen kan imidlertid som hovedregel ikke drive virksomhet som nevnt i petroleumsskatteloven § 1, dvs. undersøkelse etter og utnyttelse av undersjøiske petroleumsforkomster og dertil knyttet virksomhet og arbeid, jf. skatteloven § 8-13 tredje ledd første punktum. Dersom selskap innenfor ordningen for eksempel eier en boreplattform, må denne enten leies ut til selskap utenfor ordningen, eller eierselskapet må

drive virksomhet med plattformen på utenlandsk sokkel, jf. Ot.prp. nr. 11 (1996-97) side 64.

I høringsnotatet foreslo departementet, i samsvarende med departementets forståelse av de reviderte retningslinjene, at selskap innenfor den norske tonnasjeskatteordningen ikke lenger skal kunne eie flyttbare innretninger i form av rigger, produksjonsskip mv. Departementet foreslo at endringen skal tre i kraft fra og med inntektsåret 2006, for å gi selskapene noe tid til å tilpasse seg endringen. Ingen av høringsinstansene har reist innvendinger mot departementets forståelse av de reviderte retningslinjene på dette punktet.

*Norges Rederiforbund* har imidlertid gitt uttrykk for at endringen må følges opp av overgangsregler som er tilpasset offshoreentreprenørenes situasjon. Rederiforbundet foreslår at det gis særskilte overgangsregler for de selskapene som må tre ut av ordningen. Det foreslås en løsning der 60 prosent av gevinsten som etter ordinære regler skal føres på gevinst- og tapskonto ved uttreden, kan overføres direkte til egenkapitalen uten beskatning. Gevinst ved uttreden foreslås beregnet etter gjeldende regler. Rederiforbundet foreslår at de resterende 40 prosent går inn på en særskilt gevinst- og tapskonto og inntektsføres med en redusert sats satt til 5 prosent.

I tillegg til å utforme overgangsregler, må reglene i det ordinære skattesystemet etter Rederiforbundets oppfatning tilpasses slik at offshoreentreprenørene ikke underlegges rammevilkår som ikke er konkurransedyktige sammenlignet med forholdene i andre aktuelle lokaliseringland.

Rederiforbundet viser til høringsnotatets uttalelse om at selskaper som ønsker å forbli innenfor ordningen må selge ut sine ulovlige eiendeler eller fisjonere disse ut av ordningen. Forbundet peker på at for selskaper som først og fremst er involvert i riggvirksomhet, er dette ikke et reelt tilpasningsalternativ. På grunn av regelen om forbud mot lån og sikkerhetsstillelse (jf. skatteloven § 8-12) må det foretas et kontantoppgjør ved salg av ulovlige eiendeler. Gjennom et slikt kontantoppgjør vil det ifølge forbundet oppstå et svært betydelig likviditetsproblem. Skal en slik tilpassning være reell må det åpnes for at vederlaget for eiendelen kan være en fordring mot det kjøpende selskap, alternativt at vederlaget kan bestå av aksjer i et nystiftet selskap. Selskaper innenfor tonnasjeskattesystemet kan imidlertid etter gjeldende regler ikke eie aksjer i ikke-børsnoterte selskaper underlagt ordinær beskatning.

#### 11.4.2.2 Departementets vurderinger og forslag

De reviderte statsstøtteretningslinjene innebærer som nevnt ovenfor at flyttbare innretninger i form av rigger, produksjonsskip mv. ikke lenger kan være tillatte eiendeler innenfor rederiskatteordningen. Ingen av høringsinstansene har reist innvendinger mot dette.

Rederiforbundet påpeker at rene riggselskaper i liten grad har reelle muligheter til å forbli innenfor ordningen, og skisserer en overgangsordning med skattefritak for en andel av den skattepliktige gevinsten ved uttreden.

Siden avskrivningsgrunnlaget for driftsmidler innenfor ordningen settes til markedsverdi ved uttreden av ordningen, vil det være sterk sammenheng mellom avskrivningsgrunnlaget, selskapsverdi og den skattepliktige gevinsten på uttredelsestidspunktet. I forbundets forslag til overgangsregler er det ikke tatt hensyn til denne sammenhengen.

For å få et fullstendig bilde av den samlede skattebelastningen for selskapene ved uttreden må man inkludere effekten av avskrivningene av riggenes markedsverdi. Avskrivningenes betydning for den samlede skattebelastningen kan illustreres ved et eksempel: Anta at et selskap som trer ut av rederiskatteordningen har driftsmidler med markedsverdi på 4 mrd. kroner og en beregnet skattepliktig gevinst på 2 mrd. kroner. Inntektsføringen av skattepliktig gevinst det første året blir da 400 mill. kroner (20 prosent av gevinsten). Selskapet kan imidlertid også avskrive 14 prosent av driftsmidlenes markedsverdi, dvs. 560 mill. kroner det første året etter uttreden. I eksempelet må altså selskapet ha et overskudd på 160 mill. kroner før avskrivninger for at det skal betale skatt av sine ordinære driftsinntekter. Foreløpige beregninger departementet har gjort tyder på at eksempelet gir en god illustrasjon på den gjennomsnittlige samlede skattebelastningen riggselskapene vil stå overfor ved uttreden fra ordningen uten særlige overgangsregler.

Departementet vil imidlertid vurdere nærmere om det er grunn til å foreslå overgangsregler for selskaper som trer ut av ordningen som følge av endringene som må gjennomføres på grunn av de reviderte statsstøtteretningslinjene med hensyn til definisjonen av sjøtransporttjenester og flyttbare innretninger til bruk i petroleumsvirksomhet. Til denne vurderingen trenger departementet noe mer tid. En legger derfor opp til å fremme forslag om tilpasninger til de reviderte statsstøtteretningslinjene på dette punktet i for-

bindelse med statsbudsjettet for 2006. Det understrekes at forslaget vil måtte innebære at flyttbare innretninger til bruk i petroleumsvirksomhet ikke lenger skal være lovlige eiendeler innenfor rederiskatteordningen. Departementet tar sikte på å foreslå at lovendringen skal tre i kraft fra og med inntektsåret 2006.

Departementet antar at det kan bli reist spørsmål om et forslag om ikrafttredelse fra og med inntektsåret 2006 oppfyller de reviderte retningslinjenes forutsetninger når det gjelder tidspunktet for ikrafttredelse av endringen som er omtalt her. Etter departementets oppfatning vil et ikrafttredelsestidspunkt som nevnt imidlertid være i samsvar med retningslinjenes anvisninger.

Departementet antar at det må legges til grunn at riggselskapene i alle tilfelle vil måtte belastes med ordinær selskapskatt for perioden fra 1. juli til 31. desember 2005, dog slik at beskatningen utsettes gjennom beskatningsreglene ved uttreden i skatteloven § 8-17 annet ledd, eller eventuelt gjennom særlige overgangsregler som gis i forbindelse med endringen. Fordelen for selskapene ligger altså i at beskatningen for perioden 1. juli til 31. desember 2005 utsettes.

Departementet vil også peke på at en løsning som innebærer endring av skatteregimet midt i ett inntektsår, med ordinær beskatning i perioden fra 1. juli til 31. desember 2005, vil innebære store praktiske ulemper for skattyterne og skatteetaten.

På denne bakgrunn er det etter departementets oppfatning grunn til å anta at et ikrafttredelsestidspunkt som nevnt vil kunne godkjennes i henhold til EØS-avtalen.

#### 11.4.3 Virksomhet etter skatteloven § 8-13 tredje ledd annet punktum – hjelpefartøy

##### 11.4.3.1 Gjeldende rett, høringsnotatet og høringsmerknadene

Ved lovendring 19. juni 1997 ble det i skatteloven 1911 § 51 A-4 nr. 3 (jf. skatteloven 1999 § 8-13 tredje ledd) inntatt en bestemmelse om at selskap innenfor ordningen kan ha inntekt som oppebæres ved transport av personell eller forsyninger med skip eller ved drift av taubåter, forsyningsfartøy eller andre hjelpefartøy selv om slik virksomhet omfattes av petroleumsloven § 1. I Innst. O. nr. 108 (1996-97) er ankerhåndteringsfartøy, beredskapsfartøy, dykkerskip, fartøy for seismisk kartlegging og brannslukningsskip nevnt som eksempler på fartøytyper som omfattes av bestemmelsen.

Ved vedtagelsen av ny skattelov i 1999 ble ordlyden i bestemmelsen endret ved at «andre hjelpefartøy» ble til «andre fartøy», jf. skatteloven 1999 § 8-13 tredje ledd annet punktum. Dette antas imidlertid å bero på en inkurie, da det ikke var hensikten å endre meningsinnholdet i bestemmelsen, jf. Ot.prp. nr. 86 (1997-1998) avsnitt 7.8. Skatteloven § 8-13 tredje ledd annet punktum må derfor tolkes på samme måte som tidligere § 51 A-4 nr. 3 annet punktum på dette punktet.

I høringsnotatet ga departementet uttrykk for at den norske tonnasjeskatteordningen ikke bør endres med hensyn til slike fartøyer. Det ble blant annet vist til at slike fartøyer omfattes av tonnasjeskatteordninger i andre EØS-land. Ingen av høringsinstansene har hatt innvendinger til departementets forslag i høringsnotatet på dette punktet.

#### 11.4.3.2 Departementets vurderinger og forslag

Som nevnt ovenfor under punkt 11.4.3.1 omfatter begrepet «hjelpefartøy» blant annet ankerhåndteringsfartøy, beredskapsfartøy, dykkerskip, fartøy for seismisk kartlegging og brannslukningsskip. Enkelte av disse skipene er såkalte multifunksjonsfartøyer. Etter det departementet er kjent med omfatter blant annet den danske og den britiske tonnasjeskatteordningen enkelte av de fartøytypene som inngår i den gjeldende norske rederiskatteordningen som hjelpefartøy. I forarbeidene til den danske tonnasjeskatteordningen (2001-02, 2. samling, L 92 (som framsat): Forslag til lov om beskatning af rederivirksomhed (tonnageskatteloven).) heter det blant annet:

«Virksomhed i forbindelse med forundersøgelse, efterforskning eller udvinding af kulbrinter eller andre naturforekomster kan ikke omfattes af tonnageskatteordningen. Dog vil egentlig transportvirksomhed kunne omfattes. Dette vil således gælde for forsyningssejls med personer eller materiel fra havn til installationer på kontinentalsoklen eller omvendt, ligesom det også vil gælde for transport af olieprodukter mv. fra kontinentalsoklen til installationer på land. Det vil også gælde opgaver i forbindelse med ankerhåndtering mv. samt redningsopgaver.»

I forbindelse med implementering av de reviderte retningslinjene innenfor den danske tonnasjeskatteordningen, er det ikke foreslått noen endring av reglene på dette punkt. Skip som utfører oppgaver i forbindelse med ankerhåndtering mv. samt redningsoppgaver, skal derfor fortsatt inngå i den danske tonnasjeskatteordningen. Som nevnt

under punkt 11.3.2.2 må den danske tonnasjeskatteordningen anses for å være godkjent av EU-kommisjonen på bakgrunn av Kommisjonens reviderte retningslinjer.

I Storbritannia ga Inland Revenue og Department for Transport i desember 2004 ut rapporten «Post Implementation Review of Tonnage Tax». I rapporten foreslås blant annet endringer i den britiske tonnasjeskatteordningen for å sikre at ordningen stemmer overens med EU-kommisjonens reviderte retningslinjer for statsstøtte til sjøtransportnæringen. I rapporten foreslås det også en utvidelse av ordningen med hensyn til hvilke skip som kan motta statsstøtte i form av tonnasjeskatning. Om dette heter det:

«54 The Government is persuaded that there is a case for relaxing the current restrictions on ships that operate within the North Sea oil sector entering the tonnage tax regime. It intends, therefore, to legislate to allow emergency response and rescue vessels, and a number of multifunction vessels to enter the regime insofar as they carry out qualifying activities.»

På bakgrunn av det ovennevnte vil departementet, i samsvar med høringsnotatet, ikke foreslå endringer i den norske rederiskatteordningen når det gjelder hjelpefartøy.

Det foreslås imidlertid en presisering i skatteloven § 8-13 tredje ledd annet punktum, slik at det fremgår at såkalte entreprenørskip fortsatt skal være omfattet av ordningen, se punkt 11.4.3.3 nedenfor. Videre foreslås det en oppretting i lovteksten i samme bestemmelse, se punkt 11.4.6 nedenfor.

#### 11.4.3.3 Entreprenørskip

Begrepet «andre hjelpefartøy,» jf. punkt 11.4.3.2 ovenfor, omfatter i utgangspunktet fartøyer i alle typer hjelpefunksjoner for petroleumsvirksomheten. Begrepet må imidlertid avgrenses mot såkalte entreprenørskip, dvs. skip som utfører visse selvstendige funksjoner tilknyttet petroleumsvirksomhet. Som eksempel på entreprenørskip nevnes skip som graver grøfter til legging av rørledninger til bruk i petroleumsvirksomhet. Det vises til Finansdepartementets uttalelse i brev av 23. juni 1998 (inntatt i Utvalget 1998 på side 1048). Fra uttalelsen hitsettes:

«Begrepet «andre hjelpefartøy» i skatteloven § 51 A-4 nr 3 annet punktum vil ikke omfatte driftsmidler som benyttes som ledd i olje- og gassutvinnings kjernevirksomhet, f. eks. produksjonsskip, borefartøyer, lagarskip,

boligplattformer mv., men må ellers gis en meget stor rekkevidde. I utgangspunktet vil det omfatte fartøyer i alle typer hjelpefunksjoner for olje- og gassutvinningen. I praksis vil det dreie seg om tilfeller der fartøyet eies av rederiforetak som ellers faller utenfor petroleumsskatteloven § 1, men hvor fartøyets funksjon faller innenfor denne bestemmelsen.

Det må imidlertid foretas en avgrensning mot fartøyer i selvstendig funksjon, slik at det ikke er naturlig å kalle dem hjelpefartøyer i lovens forstand. Dette gjelder selv om også denne selvstendige funksjon er et ledd i eller et resultat av olje- og gassutvinningen. Anleggsvirksomhet fra fartøy i form av utlegging av rør for olje- og gasstransport må anses som en slik selvstendig funksjon. Slike rørleggingsfartøyer vil for øvrig heller ikke i skatteavtalens forstand være hjelpefartøy, og Norge vil ha beskatningsrett for dem uansett eiernes nasjonalitet. Det er hensynet til å unngå at norskeide fartøyer har et strengere skatteregime enn utenlandske fartøyer, som begrunner skattelovens § 51 A-4 nr 3 annet punktum. Når hverken dette hensynet eller avgjørende uttalelser i forarbeidene foreligger vedrørende rørleggingsfartøy på sokkelen, må slike fartøy bedømmes som selvstendige i relasjon til både skatteavtalen og skatteloven.»

De reviderte statsstøtteretningslinjene innebærer som nevnt ovenfor under punkt 11.4.2 at flyttbare innretninger i form av borefartøyer, lager-skip mv. ikke lenger kan være omfattet av ordningen. Dette nødvendiggjør en endring i skatteloven § 8-11 første ledd bokstav b. Departementet tar sikte på å fremme forslag til slik endring i forbindelse med statsbudsjettet for 2006, jf. punkt 11.4.2 ovenfor.

Etter dagens regler er entreprenørskip omfattet av rederiskatteordningen som «flyttbare innretninger for bruk i petroleumsvirksomhet», jf. skatteloven § 8-11 første ledd bokstav b. Entreprenørskip har i motsetning til borefartøyer, lagerskip mv. en hjelpefunksjon i petroleumsvirksomheten, og departementet legger derfor til grunn at slike fartøyer fortsatt kan være lovlige eiendeler innenfor rederiskatteordningen, på linje med andre typer hjelpefartøy som brukes i petroleumsvirksomhet. Ettersom slike fartøyer ikke omfattes av begrepet «andre hjelpefartøy», slik dette må forstås blant annet på bakgrunn av departementets uttalelse i brev av 23. juni 1998, er det imidlertid nødvendig å innta en henvisning til entreprenørskip i skatteloven § 8-13 tredje ledd annet punktum. Endringen foreslås å tre i kraft straks.

#### 11.4.4 Taubåter

##### 11.4.4.1 Gjeldende rett, høringsnotatet og høringsmerknadene

Ifølge skattelovforskriften § 8-11-1 første ledd bokstav d kan selskap innenfor ordningen ikke drive skip i stasjonær virksomhet og havnetrafikk, eller annen virksomhet over begrenset fartsområde hvor utseilt distanse ikke overstiger 30 nautiske mil. Dette innebærer blant annet at taubåter som benyttes i norske havner ikke kan inngå i tonnasje-katteordningen. Dersom en taubåt dels blir benyttet i havnetrafikk og dels i havgående virksomhet, må skipet anses som en ulovlig eiendel, og selskapet må tre ut av ordningen etter reglene i skatteloven § 8-17. Selskap innenfor ordningen kan likevel drive taubåter som benyttes i utenlandsk havnetrafikk, jf. bestemmelsen i skattelovforskriften § 8-11-1 annet ledd om at skip i utenriksfart som har eget framdriftsmaskineri anses som skip i fart, uavhengig av størrelse og utstrekningen på skipets fartsområde.

Etter de reviderte retningslinjene kan taubåter bare motta støtte dersom nærmere bestemte vilkår er oppfylt. Taubåter kan bare omfattes av rederiskatteordningen dersom mer enn 50 prosent av aktiviteten utgjøres av aktivitet som ellers kan defineres som sjøtransportvirksomhet etter retningslinjene. Havnetrafikk kan i denne sammenhengen ikke anses som sjøtransportvirksomhet. Det stilles også krav om at taubåter uten unntak må være registrert i en EØS-stat.

På denne bakgrunn foreslo departementet i høringsnotatet visse endringer i den norske rederiskatteordningen med hensyn til taubåter. Det ble for det første foreslått at taubåter må være registrert i en EØS-stat for å kunne omfattes av ordningen. For det andre ble det foreslått at taubåter som benyttes i utenlandsk havnetrafikk ikke lenger kan inngå i den norske rederiskatteordningen.

I høringsrunden har *Norges Rederiforbund* vist til at retningslinjene åpner for at 50 prosent av aktivitetene for taubåter kan ligge utenfor definisjonen av sjøtransportvirksomhet, samtidig som skipene kan være gjenstand for tonnasjebeskatning. Rederiforbundet foreslår en løsning som innebærer at bare inntekter som stammer fra kvalifiserende transportaktiviteter omfattes av tonnasjebeskatning. Den resterende del, forutsatt at denne ikke overstiger 50 prosent, skattlegges etter de ordinære skatteregler.

#### 11.4.4.2 Departementets vurderinger og forslag

Når det gjelder taubåter som ikke benyttes i havnetrafikk i utlandet, foreslås det ingen endringer i rederiskatteordningen, med unntak for et forslag om at taubåter må være registrert i en EØS-stat (se nedenfor om dette).

Norges Rederiforbund har, som nevnt under punkt 11.4.4.1 ovenfor, påpekt at de reviderte statsstøttereigningslinjene åpner for at fartøy som dels benyttes i havnetrafikk kan være omfattet av ordningen.

En endring slik at taubåter kan omfattes av ordningen dersom havnetrafikk utgjør mindre enn 50 prosent av den totale aktiviteten som utøves vil ligge innenfor det ESAs retningslinjer gir anvisning på. Det vises imidlertid til at en i denne proposisjonen i hovedsak ikke vil fremme forslag til endringer i den norske rederiskatteordningen ut over det som er nødvendig på bakgrunn av de reviderte statsstøttereigningslinjene, jf. det som er sagt om dette under punkt 11.1 ovenfor. Et forslag som nevnt ville, slik departementet ser det, være uheldig sett på bakgrunn av Rederiskatteutvalgets pågående arbeid.

Departementet vil derfor ikke i denne proposisjonen ta opp Rederiforbundets forslag på dette punktet. En vil imidlertid vurdere om det er hensiktsmessig å foreslå endringer når det gjelder taubåter som til dels brukes i havnetrafikk i forbindelse med oppfølgingen av Rederiskatteutvalgets innstilling, som skal avgis innen 1. desember 2005.

Når det gjelder taubåter som benyttes i utenlandsk havnetrafikk kan disse som nevnt omfattes av den någjeldende rederiskatteordningen. Departementet foreslår, i samsvar med høringsnotatet, at slike fartøy ikke lenger skal kunne inngå i den norske rederiskatteordningen. Dette forslaget kan gjennomføres ved en endring i skattelovforskriften § 8-11.

Departementet foreslår videre, i samsvar med de reviderte statsstøttereigningslinjene og høringsnotatet, at taubåter som skal være omfattet av rederiskatteordningen må være registrert i en EØS-stat. Det vises til forslag til skatteloven § 8-11 nytt åttende ledd sjetten punktum. Endringen foreslås å tre i kraft med virkning fra og med innlektsåret 2005, men slik at kravene til EØS-registrering må være oppfylt fra og med 1. juli 2005. Kravet om registrering i en EØS-stat vil gjelde alle typer taubåter, herunder taubåter som brukes som hjelpefartøy i petroleumsvirksomhet.

#### 11.4.5 Frakt av utvunnet materiale fra mudringsvirksomhet

##### 11.4.5.1 Gjeldende rett, høringsnotatet og høringsmerknadene

Frakt av utvunnet materiale fra mudringsvirksomhet kan omfattes av den gjeldende rederiskatteordningen dersom fartøyet oppfyller vilkårene for å være «skip i fart», jf. skatteloven § 8-11 første ledd bokstav a og skattelovforskriften § 8-11-1.

Etter de reviderte statsstøttereigningslinjene kan frakt av utvunnet materiale fra mudringsvirksomhet bare motta støtte dersom nærmere bestemte vilkår er oppfylt. Fartøy som driver slik virksomhet kan bare omfattes av rederiskatteordningen dersom mer enn 50 prosent av aktiviteten utgjøres av frakt til havs. Inntekter fra aktivitet som ikke er frakt til havs må i så fall beskattes etter ordinære skatteregler. Retningslinjene stiller også krav om at fartøyer som frakter utvunnet materiale fra mudringsvirksomhet må være registrert i en EØS-stat.

På bakgrunn av de reviderte retningslinjene foreslo departementet i høringsnotatet en endring i rederiskatteordningen slik at skip som frakter materiale utvunnet fra mudringsvirksomhet må være EØS-registrert. For øvrig foreslo departementet ingen endringer i ordningen når det gjelder slike fartøyer.

Norges Rederiforbund har i sin høringsuttalelse påpekt at de reviderte retningslinjene åpner for rederiskatteordningen kan omfatte fartøyer som frakter utvunnet materiale fra mudringsvirksomhet selv om inntil 50 prosent av virksomheten består i annet enn sjøtransportvirksomhet som definert i retningslinjene.

##### 11.4.5.2 Departementets vurderinger og forslag

Departementet foreslår, i samsvar med høringsnotatet, at det innføres et krav om at fartøyer som frakter utvunnet materiale fra mudringsvirksomhet må være registrert i en EØS-stat for å kunne anses som en lovlig eiendel innenfor den norske rederiskatteordningen, se forslag til skatteloven § 8-11 nytt åttende ledd sjetten punktum. Endringen foreslås å tre i kraft med virkning fra og med innlektsåret 2005, men slik at kravene til EØS-registrering må være oppfylt fra og med 1. juli 2005. For øvrig foreslås ingen endringer i ordningen vedrørende slike fartøyer.

Som nevnt ovenfor under punkt 11.4.5.1 åpner de reviderte statsstøttereigningslinjene for at fartøyer som frakter utvunnet materiale fra



mudringsvirksomhet kan være omfattet av rederriskatteordningen dersom mer enn 50 prosent av aktiviteten utgjøres av frakt til havs, og inntekter fra aktivitet som ikke er frakt til havs beskattes etter de ordinære skattereglene. Departementet vil imidlertid ikke foreslå en slik løsning. Et skille mellom ordinært beskattet og tonnasjebeskattet skipsfartsvirksomhet innenfor ordningen vil bryte med dagens rederriskattesystem. Det vises til det som er sagt under punkt 11.1 ovenfor om at en i denne proposisjonen i hovedsak ikke vil fremme forslag til endringer i den norske rederriskatteordningen ut over det som er nødvendig på bakgrunn av de reviderte statsstøtteretningslinjene.

#### 11.4.6 Oppretting av lovtekst

Som nevnt under punkt 11.4.3.2 ble uttrykket «andre hjelpesfartøy» i skatteloven 1911 § 51 A-4 nr. 3 annet punktum ved en inkurie endret til «andre fartøy» ved vedtagelsen av ny skattelov i 1999, se § 8-13 tredje ledd annet punktum. Departementet foreslår at § 8-13 tredje ledd annet punktum endres slik at det på ny framgår uttrykkelig av bestemmelsen at den omfatter «andre hjelpesfartøy». Endringen foreslås å tre i kraft straks.

### 11.5 Administrative og økonomiske konsekvenser

---

Under punkt 11.3.3.2 foreslår departementet at

selskapene ikke trenger å opprettholde eller øke sin andel EØS-registrert tonnasje, så lenge den samlede andelen EØS-registrert tonnasje innenfor den norske rederriskatteordningen er opprettholdt eller har økt i det foregående inntektsåret. Regelen innebærer at selskapene i begynnelsen av hvert inntektsår må gi opplysninger til ligningsmyndighetene om selskapenes nettotonnasje med og uten EØS-flagg per 31. desember året før. Ligningsmyndighetene må så beregne utviklingen i den EØS-registrerte flåten, og deretter kunngjøre om det vil gjelde et flaggkrav på selskapsnivå for dette året. Ordningen antas til en viss grad å øke den administrative belastningen for ligningsmyndighetene.

Øvrige forslag antas ikke å ha administrative konsekvenser av betydning.

Forslagene til endringer i regelverket som omtales i dette kapitlet antas ikke å ha provenyemessige konsekvenser av betydning.

De provenyemessige konsekvensene som følge av at flyttbare innretninger i form av rigger, produksjonsskip mv. ikke lenger kan være tillatte eiendeler innenfor rederriskatteordningen vil avhenge blant annet av eventuelle overgangsregler som vedtas i denne forbindelse. Departementet vil komme tilbake til dette i forbindelse med forslaget om tilpasninger til de reviderte statsstøtteretningslinjene med hensyn til flyttbare innretninger som en legger opp til å fremme i forbindelse med statsbudsjettet for 2006, jf. punkt 11.4.2.2 ovenfor.

## 12 Skattemessig behandling av valutagevinster og -tap for selskaper innenfor rederiskatteordningen – lovhjemmel for overgangsregler

### 12.1 Innledning og sammendrag

---

Med virkning fra og med inntektsåret 2005 er det vedtatt nye regler for skattemessig behandling av valutagevinster og -tap for selskaper innenfor den særskilte rederiskatteordningen.

Finansdepartementet foreslår i denne proposisjonen å innføre nødvendig hjemmel i skatteloven for å fastsette forskrift om overgangsregler til de vedtatte endringene.

### 12.2 Bakgrunn

---

I forbindelse med statsbudsjettet for 2005 ble det vedtatt endringer i reglene om beskatning av valutasingninger innenfor rederiskatteordningen (jf. lov 10. desember 2004 nr. 77). Endringene innebærer at en andel av valutagevinster og -tap knyttes til fordringer og gjeld ikke lenger skal være skattepliktig inntekt eller fradragsberettiget tap, jf. skatteloven § 8-15 andre ledd fjerde, femte og sjette punktum slik de lyder etter endringene.

Etter de nye reglene skal valutagevinster og -tap på fordringer og gjeld i utenlandsk valuta fordeles mellom finansinntektene og driftsinntektene tilsvarende forholdet mellom finansaktiva og realaktiva i den regnskapsmessige balansen. Fordeelingen skjer ved at bare den andelen av kursgevinstene som svarer til forholdet mellom selskaps balanseførte finanskapital og total kapital behandles som skattepliktig inntekt, mens bare en tilsvarende andel av slike kostnader og tap er fradragsberettiget.

Departementet har varslet at en i forskrift til skatteloven vil gi overgangsregler til de vedtatte endringene. I Ot.prp. nr. 1 (2004-2005) under avsnitt 15.4 ble det uttalt:

«Overgangsreglene bør sikre at valutasingninger på fordringer og gjeld i utenlandsk valuta er skattepliktige/fradragsberettigede fram til

1. januar 2005. Valutasvingninger på fordringer og gjeld i utenlandsk valuta etter 1. januar 2005 bør fordeles mellom finansinntektene og driftsinntektene tilsvarende forholdet mellom finansaktiva og realaktiva i den regnskapsmessige balanse, [...]»

Det ble også uttalt i Ot.prp. nr. 1 (2004-2005) at en antok at endringene i reglene om beskatning av valutasingninger ville være provenynøytrale gitt tilfredsstillende overgangsregler, se proposisjonens avsnitt 15.6.

I forbindelse med lovforslaget i Ot.prp. nr. 1 (2004-2005) så en for seg at bestemmelsen i skatteloven § 8-20 om adgang til å gi nærmere regler til utfylling og gjennomføring av bestemmelsene i §§ 8-10 til 8-18 ga tilstrekkelig hjemmel for å gi forskrift om overgangsregler med det innhold som er forutsatt i Ot.prp. nr. 1 (2004-2005). Departementet har imidlertid etter en ny vurdering kommet til at skatteloven § 8-20 ikke gir nødvendig hjemmel for å fastsette forskrift om overgangsregler med et innhold som nevnt.

### 12.3 Departementets vurderinger og forslag

---

Departementet fremmer forslag om et nytt niende ledd i skatteloven § 8-15 som gir departementet hjemmel til i forskrift å fastsette de nødvendige overgangsregler til de vedtatte endringene i reglene om skattemessig behandling av valutasingninger for selskaper innenfor rederiskatteordningen som ble vedtatt i forbindelse med statsbudsjettet for 2005.

Den foreslåtte hjemmelsbestemmelsen skal gjelde for langsiktige valutaposter som omfattes av skatteloven § 14-5 femte ledd. Bestemmelsen i skatteloven § 14-5 femte ledd omfatter fordringer og gjeld som har forfall mer enn ett år etter utløpet av det regnskapsåret hvor fordringen eller gjeldsposten ble etablert eller ervervet av skattyteren.

For inntektsåret 2004 vil den skattemessige behandlingen av gevinster og tap knyttet til langsiktige valutaposter som omfattes av skatteloven § 14-5 femte ledd følge de någjeldende regler.

Når det gjelder kortsiktige fordringer, kortsiktig gjeld og bankinnskudd gir skatteloven § 14-4 anvisning på at regnskapsprinsippet skal gjelde for tidfesting av urealiserte valutatap og -gevinster for foretak som har full regnskapsplikt etter regnskapsloven § 1-2. Etter regnskapsloven § 5-9 skal pengeposter i utenlandsk valuta vurderes etter kursen ved regnskapsårets slutt. Dette innebærer at urealisert gevinst eller tap per 1. januar 2005 knyttet til kortsiktige fordringer, kortsiktig gjeld og bankinnskudd vil komme til beskatning eller fradrag ved ligningen for inntektsåret 2004. Senere gevinst og tap knyttet til kortsiktige fordringer, kortsiktig gjeld og bankinnskudd vil for selskaper innenfor rederiskatteordningen komme til beskatning eller fradrag for det inntektsår gevinsten eller tapet er oppstått, med den forholdsmessige andel bestemmelsene i skatteloven § 8-15 annet ledd fjerde, femte og sjette punktum gir anvisning på. Dette innebærer at det ikke er behov for overgangsregler for slike valutaposter i forbindelse med endringene i reglene om beskatning av valutasvingninger som ble vedtatt ved lov 10. desember 2004 nr. 77.

Overgangsreglene for langsiktige valutaposter som omfattes av skatteloven § 14-5 femte ledd vil

kunne gå ut på at netto gevinster og tap som er urealiserte per 1. januar 2005 skal inntektsføres eller fradragsføres over et bestemt antall år. Dette innebærer at urealiserte gevinster og -tap på langsiktige valutaposter per 1. januar 2005 kommer til beskatning eller fradrag i sin helhet, som forutsatt i Ot.prp. nr. 1 (2004-2005). Ved vurderingen av over hvor mange år periodiseringen skal finne sted, må en ivareta hensynet til provenynøytralitet, jf. avsnitt 12.2 ovenfor. Regler som nevnt vil ikke by på administrative problemer for skattyterne eller skatteetaten.

Et forslag til forskrift om overgangsregler vil sendes på høring. Overgangsreglene vil da bli foreslått gjort gjeldende fra og med inntektsåret 2005.

Det vises til forslag til nytt niende ledd i skatteloven § 8-15. Lovendringen foreslås å tre i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2005.

#### **12.4 Administrative og økonomiske konsekvenser**

---

Forslaget vil ikke ha administrative eller provenymessige konsekvenser av betydning, forutsatt en utforming av overgangsregler i forskrift som skissert i avsnitt 12.3 overfor.

## 13 Skattlegging av offentlig eide kraftforetak – låneforhold mellom kommunalt eid kraftforetak og eierkommunen

### 13.1 Innledning og sammendrag

Etter forslag i Ot. prp. nr. 1 (2003-2004) kapittel 10 ble gjeldsbegrensingsregelen i skatteloven § 18-4 opphevet fra og med 1. januar 2004, jf. lov 12. desember 2003 nr. 107. Ved opphevelse av gjeldsbegrensingsregelen ble imidlertid skatteloven § 18-4 opphevet i sin helhet. Bestemmelsen i skatteloven § 18-4 tredje ledd om at lån mellom kommunalt eid kraftforetak og eierkommunen skal anses opptatt mellom selvstendige skattesubjekter ble dermed også opphevet. Denne bestemmelsen sikret skattemessig likebehandling av kommunalt eide kraftforetak uavhengig av organisasjonsmåte, og hadde en selvstendig betydning uavhengig av gjeldsbegrensingsregelen.

Ved vurderingen av gjeldsbegrensingsregelen i Ot.prp. nr. 1 (2003-2004) kapittel 10 ble det påpekt at skatteloven § 18-4 tredje ledd bidro til tolkningsproblemer ved anvendelsen av gjeldsbegrensingsregelen, jf. avsnitt 10.5.7, men departementet gikk ikke inn på noen realitetsvurdering av bestemmelsens selvstendige betydning.

Departementet foreslår å gjenninnføre regelen i tidligere § 18-4 tredje ledd med samme ordlyd i skatteloven ny § 18-4, med virkning fra 1. januar 2004.

### 13.2 Låneforhold mellom kommunalt eid kraftforetak og eierkommunen

Dersom et kommunalt eid kraftforetak er skilt ut som et selskap, er kraftforetaket som hovedregel et selvstendig skattesubjekt. Kommunen vil for eksempel kunne gi et lån til et kommunalt eid aksjeselskap, og aksjeselskapet kan kreve fradrag for rentene ved ligningen etter skatteloven § 6-40, fordi det vil være et ordinært privatrettslig lån.

En forvaltningsbedrift er et kommunalt for-

valtningsorgan og har ikke status som selvstendig skattesubjekt. Lån fra kommune til egen forvaltningsbedrift anses derfor som posteringer innenfor skattyters egen økonomi, og renter vil ikke være fradragsberettiget etter regelen i skatteloven § 6-40.

Ved lov av 19. juni 1997 nr. 67, etter forslag i Ot.prp. nr. 64 (1996-97) kapittel 5, kom det inn et nytt tredje ledd i skatteloven § 19 A-1 nr. 3. Bestemmelsen ble videreført i skatteloven av 1999 § 18-4 tredje ledd som lød:

«Bestemmelsen i § 10-45 gjelder tilsvarende for låneforhold mellom kommunalt eid kraftforetak og eierkommunen når låneforholdet er vedtatt av kommunestyret.»

Etter denne bestemmelsen skal lån fra kommune til forvaltningsbedrift anses ytet mellom selvstendige skattesubjekter, jf. skatteloven § 10-45. Dette får blant annet den konsekvens at rentene på lånet er fradragsberettigede etter skatteloven § 6-40.

Begrunnelsen for den tidligere § 18-4 tredje ledd i skatteloven var hensynet til skattemessig likebehandling og nøytralitet. I Ot.prp. nr. 64 (1996-97) avsnitt 5.1.3.1 uttalte departementet:

«At ei kommunal forvaltningsbedrift og et heileigd kommunalt aksjeselskap har ulikt høve til å trekkje frå gjeldsrenter på lån ytt av kommunen ved likninga, er ein konsekvens av ulik organisasjonsmåte. Omsynet til skattemessig likhandsaming kan såleis tilseie at også energiverk organisert som forvaltningsbedrift bør få trekkje frå gjeldsrenter på lån frå kommunen ved likninga.»

Etter opphevelsen av skatteloven § 18-4 mangler lovgrunnlag for å anse lån fra kommune til forvaltningsbedrift som ytet mellom selvstendige skattesubjekter, og kommunalt eide kraftverk organisert som forvaltningsbedrift kan dermed miste rett til fradrag for gjeldsrenter på lån til kommunen ved ligningen.

### 13.3 Opphevelsen av gjeldsbegrensingsregelen i skatteloven § 18-4

---

Fram til 1. januar 2004 var offentlig eide kraftforetak underlagt en gjeldsbegrensingsregel. Gjeldsbegrensingsregelen gjaldt for virksomhet med inntekt knyttet til produksjon, overføring, distribusjon og omsetning av vannkraft drevet av stat, fylke eller kommune (forvaltningsbedrift) eller selskaper som driver slik virksomhet der stat, fylkeskommune eller kommune direkte eller indirekte eier minst to-tredjedeler av aksjene eller andelene, jf. skatteloven § 18-4.

Gjeldsbegrensingsregelen innebar en begrensning i muligheten til å trekke fra finanskostnader, herunder gjeldsrenter i inntekten. Begrunnelsen for gjeldsbegrensingsregelen var at offentlige eiere har et incentiv til å velge en høy gjeldsgrad i foretaket. Dette skyldes at offentlige eiere ikke er skattepliktige for renteinntekter, mens foretakene får fullt fradrag for gjeldsrenter. En annen viktig begrunnelse for å innføre gjeldsbegrensingsregelen var også å sikre offentlige skatteinntekter, og da først og fremst i forhold til utbyggingskommunene. Etter at selskapsskatten ble gjort statlig er dette argumentet svekket.

Overgangen til statsskatt, forskjellsbehandling mellom offentlig eide og private/utenlandske kraftforetak, sammen med et komplekst regelverk og uklarheter rundt forståelsen av bestemmelsen, herunder bestemmelsen om lån til egen forvaltningsbedrift i skatteloven § 18-4 tredje ledd, talte for opphevelse av gjeldsbegrensingsregelen. I tillegg ble det lagt vekt på at hensynet til gjeldsbegrensning for offentlig eide kraftforetak ivaretas av andre bestemmelser i skatteloven.

### 13.4 Departementets vurdering og forslag

---

Ved vurderingen av gjeldsbegrensingsregelen i Ot.prp. nr. 1 (2003-2004) kapittel 10 ble det påpekt at kommunale lån til egen forvaltningsbedrift jf. skatteloven § 18-4 tredje ledd var ett av flere uavklarte tolkningsproblemer som talte for opphevelse av gjeldsbegrensingsregelen, jf. avsnitt 10.5.7. Departementet foretok imidlertid ikke noen realitetsvurdering av bestemmelsens selvstendige betydning ved opphevelsen av gjeldsbegrensingsregelen i skatteloven § 18-4 første og andre ledd.

Begrunnelsen for opphevelsen av gjeldsbegrensingsregelen i første og andre ledd medfører etter departementets syn ikke at regelen i tredje ledd mistet sin selvstendige begrunnelse.

Departementet viser til de vurderinger som ble gjort i Ot.prp. nr. 64 (1996-97) avsnitt 5.1.3.1. De samme begrunnelser taler nå for gjeninnføring av adgangen til å trekke fra gjeldsrenter på lån til kommunen ved ligningen, jf. skatteloven ny § 18-4.

Det vises til forslag til ny § 18-4 i skatteloven som gis samme ordlyd som tidligere § 18-4 tredje ledd.

Det foreslås at endringen får virkning fra og med inntektsåret 2004, slik at regelen videreføres uten avbrudd. En slik tilbakevirkning er til fordel for de aktuelle skattytere.

Lovendringsforslaget fremmes med sikte på at skattyterne og ligningsmyndighetene kan legge til grunn den videreførte regel for inntektsåret 2004 ved ligningen i 2005.

Siden bestemmelsen foreslås videreført vil lovendringen ikke innebære endrede administrative kostnader for ligningsmyndighetene og skattyterne. Regelen gjelder få kraftselskap og vil derfor få relativt avgrenset virkning.

## 14 Støtte for ulønnet arbeidsinnsats i Skattefunn-prosjekt

### 14.1 Bakgrunn

---

Stortinget har i anmodningsvedtak nr. 65 av 25. november 2004 bedt:

«Regjeringen utrede og legge frem forslag i forbindelse med Revidert nasjonalbudsjett 2005 om en rammestyrte støtteordning for ulønnet forskningsinnsats i næringsforetak, enten som en utvidelse av fradragsgrunnlaget i SkatteFUNN-ordningen, eller som en særskilt tilskuddsordning som kompensasjon for at slik forskningsinnsats faller utenfor SkatteFUNN-ordningen. En eventuell særskilt tilskuddsordning forutsettes i tilfelle samordnet med foretakets rett til SkatteFUNN-fradrag.

Det settes av 70 mill. kroner til dette formålet på kap. 2309 Tilfeldige utgifter post 1 Driftsutgifter.»

Det vises også til finanskomiteens innstilling (B.innst. S. nr. 1 (2004-2005) avsnitt 3.16), der flertallet ber:

«Regjeringen vurdere omfanget av og mulighetene for at ordningen gis tilbakevirkende kraft innenfor den foreslåtte ramme.»

På denne bakgrunn har Regjeringen i St.prp. nr. 65 (2004-2005) avsnitt 3.9 lagt frem forslag om en rammestyrte tilskuddsordning for ulønnet arbeidsinnsats i Skattefunn-prosjekt. Ordningen administreres av Norges forskningsråd, som vil beregne og utbetale støtten gjennom inntektsåret. Utbetalt støtte fra forskningsrådet må skattyter føre i selvangivelsen i tillegg til kostnader i prosjektet som gir rett til skattefradrag etter Skattefunn-ordningen, jf. skatteloven § 16-40. Det foreslås også en begrenset tilbakevirkende støtteordning for ulønnet arbeidsinnsats på prosjekter utført i inntektsårene 2002 og 2003. For en nærmere beskrivelse av forslagene viser departementet til St.prp. nr. 65 (2004-2005) avsnitt 3.14.

Forslagene om støtte til ulønnet arbeidsinnsats i godkjente prosjekter nødvendiggjør to endringer i skatteloven. Forslag til disse lovendrinn-

gene fremmes i avsnitt 15.2 nedenfor. De gjelder samordning av skattefradrag og tilskudd til samme prosjekt, og skattefritak for tilskuddene.

### 14.2 Departementets vurderinger og forslag

---

#### 14.2.1 Samordning av støtte til ulønnet arbeidsinnsats og skattefradrag etter skatteloven § 16-40

Etter skatteloven § 16-40 andre ledd bokstav a er grunnlaget for skattefradrag i Skattefunn-ordningen (skattyters kostnader til egenutført forsknings- og utviklingsprosjekt) begrenset til 4 millioner kroner. I tråd med Stortingets anmodningsvedtak skal utbetalt støtte for ulønnet arbeidsinnsats på godkjent prosjekt samordnes med foretakets rett til skattefradrag etter skatteloven § 16-40. Dersom samlet støtte for ulønnet arbeidsinnsats og skattefradrag overstiger beløpsgrensene i skatteloven § 16-40 må det foretas en avkortning av skattefradraget som fastsettes i forbindelse med ligningen for det aktuelle inntektsåret. Departementet viser til forslag til skatteloven ny § 16-41.

#### 14.2.2 Skattefritak for utbetalt støtte til ulønnet arbeidsinnsats på Skattefunn-prosjekt

Offentlige tilskudd til næringsdrivende er generelt å anse som skattepliktig virksomhetsinntekt. Det vises i denne sammenheng til høyesterettsdom inntatt i Rt. 1978 side 1001. Det følger av dette at skatteplikten også omfatter tilskudd til forskning. Tilskudd i form av skattefradrag etter § 16-40 er imidlertid fritatt fra inntektsbeskatning, jf. skatteloven § 5-31 bokstav c. Det er tatt hensyn til skattefritaket ved fastsettingen av skattefradragets proSENTSATS (støtteintensiteten) på 18 og 20 prosent, jf. Ot.prp. nr. 1 (2001-2002) avsnitt 5.7.

Det foreslås at støtte for ulønnet arbeidsinnsats skal ha samme støtteintensitet som tilskudd etter Skattefunn-ordningen. Det betyr at støtte for ulønnet arbeidsinnsats vil utgjøre hhv. 18 eller 20 prosent av beregningsgrunnlaget. For å samordne regelsettene, og for å likestille støtte etter utbetalingsalternativet og skattefradraget, foreslår departementet at den fastsatte støtte fra Norges forskningsråd fritas for inntektsskatt. Skattefritaket bør på tilsvarende måte omfatte den tilbakevirkende støtte som i særlige tilfeller utbetales som kompensasjon for at ulønnet arbeidsinnsats ikke har gitt rett til støtte etter Skattefunn i inntektsårene 2002 og 2003. Det vises til forslag om endring av skatteloven § 5-31 bokstav c.

### 14.3 Ikrafttredelse

---

Støtteordningen må notiseres og godkjennes av EFTAs overvåkningsorgan ESA før ordningen kan tre i kraft. Det vises her til St.prp. nr. 65 (2004-2005) avsnitt 3.9. Departementet foreslår derfor at forslag om endring av skatteloven § 16-41 og § 5-31 bokstav c trer i kraft fra den tid departementet bestemmer. Forutsatt at det gis en godkjenning fra ESA innen rimelig tid tas det sikte på iverksettelse i løpet av høsten 2005.

## 15 Endring av reglene om utlevering av ligningsopplysninger til banker, kredittopplysningsforetak mv.

### 15.1 Innledning og bakgrunn

Ved lovendring 28. mai 2004 ble det strammet inn i reglene om offentliggjøring av skattelister. Det vises til omtale i Ot.prp. nr. 36 (2003-2004) og Innst.O. nr. 60 (2003-2004).

Skattelister legges hver høst ut for offentlig ettersyn. Skattelister skal etter lovendringen bare inneholde navn, poststed, fødselsår/organisasjonsnummer, nettoformue og nettoinntekt, skatter og avgifter, jf. ligningsloven § 8-8 nr. 2. Tidligere ble også opplysninger om adresse og skatteklasse offentliggjort.

I forbindelse med innstramningen i offentliggjøringen av skattelister ble det gitt regler i ligningsloven § 3-13 nr. 6 som tillater at finansinstitusjoner, forsikringsvirksomhet og kredittopplysningsvirksomhet i tillegg til ovennevnte opplysninger får utlevert opplysninger om adresse og fødselsnummer. Etter gjeldende rett får banker, kredittopplysningsforetak mv. derimot *ikke* opplyst skattyternes skatteklasse eller bruttoinntekt. Disse virksomhetenes bruk av opplysningene følger reglene i personopplysningsloven.

### 15.2 Forslaget i høringsnotatet

På bakgrunn av en henvendelse fra Norske Kredittopplysningsbyråers Forening sendte departementet 8. desember 2004 ut et forslag til endring av ligningsloven på høring. Forslaget gikk ut på at ligningsloven § 3-13 nr. 6 endres slik at finansinstitusjoner, forsikringsvirksomhet og kredittopplysningsvirksomhet også kan få utlevert opplysninger om skatteklasse. Det ble ikke foreslått å utvide unntaket fra taushetsplikten til også å gjelde opplysninger om bruttoinntekt.

### 15.3 Synspunkter fra høringsinstansene

27 høringsinstanser har uttalt seg i høringsrunden.

*Den norske Revisorforening, Handels- og Service-næringsens Hovedorganisasjon, Kredittilsynet, Olje- og energidepartementet, Fiskeri- og kystdepartementet, Landbruks- og matdepartementet, Landsorganisasjonen i Norge, Konkurransetilsynet, Brønnøysundregistrene, Kommunal- og regionaldepartementet, Næringslivets Hovedorganisasjon, Økonomiforbundet, Arbeids- og sosialdepartementet, Statistisk sentralbyrå, Yrkesorganisasjonenes Sentralforbund, Den Norske Advokatforening og Justisdepartementet* har ingen merknader til forslaget.

*Nærings- og handelsdepartementet* savner en nærmere gjennomgang av og begrunnelse for de konkrete personvern hensynene som eventuelt begrunner at kredittopplysningsbyråene ikke bør kunne innhente opplysninger om bruttoinntekt.

*Moderniseringsdepartementet* peker på faren for at utleveringen av ligningsopplysninger vil lette tilgangen også for personer som *ikke* har rettmessig tilgang til slik informasjon. Moderniseringsdepartementet viser også til at informasjonen i de fleste tilfeller kan fremskaffes av skattyteren selv, og at opplysninger om skatteklasse har begrenset verdi fordi blant annet familiesituasjonen kan være endret siden siste ligning.

*Skattedirektoratet* bemerker at det i høringsforslaget ikke er redegjort for om det også skal utleveres opplysninger om tolvtedels skatteklasse. Direktoratet anbefaler at også tolvtedels skatteklasse bør oppgis, og slutter seg for øvrig til departementets vurderinger.

*Sparebankforeningen, Finansieringsselskapenes Forening, Norske Kredittopplysningsbyråers Forening, Finansnæringsens Hovedorganisasjon og Barne- og familiedepartementet* tar til orde for utlevering av opplysninger om både skatteklasse og bruttoinntekt til banker, finansieringsinstitusjoner mv.



*Finansieringsselskapenes Forening* viser blant annet til at opplysninger om skatteklasser og bruttoinntekt vil gi et sikrere grunnlag for korrekt kredittvurdering. Foreningen viser til finansavtaleloven § 47, som pålegger långivere en frarådingsplikt dersom låntakerens økonomiske evne eller andre forhold på låntakerens side tilsier at denne alvorlig bør overveie å avstå fra å ta opp lånet.

*Sparebankforeningen* viser til at behandlingen av lånesøknader i økende grad er automatisert, og skriver blant annet:

«Stadig mer av behandlingen av kurante personlån er i dag nettbasert, kunden søker om lånet i nettbanken, det foregår en automatisert kredittvurdering ut fra gitte parametre, og kunden får svar ganske umiddelbart. En slik rasjonell rutine forutsetter selvsagt at bankene har direkte tilgang til de mest sentrale dataene fra ligningen, og ikke er avhengig av å innhente disse fra kunden først.»

*Sparebankforeningen* peker også på at ved spørsmål om utlevering av opplysninger om skatteklasser og opplysninger om bruttoinntekt, er det utlevering av opplysninger om skatteklasser som er av størst betydning.

*Datatilsynet og Forbrukerrådet* har ingen innsigelser mot at kredittopplysningsforetakene får tilgang til opplysninger om bruttoinntekt. Disse høringsinstansene er imidlertid negative til utlevering av opplysninger om skatteklasser. *Datatilsynet* skriver blant annet:

«Opplysningene kan benyttes til å danne profiler om enkeltpersoner, og kan således brukes til å anta noe om ens evner, preferanser eller behov. En slik bruk av personopplysninger utfordrer personvernet. Kredittopplysningsbyråenes forening opplyser at opplysninger om skatteklasser også vil benyttes i enkelte modeller for beregning av sannsynlighet for mislighold.»

## 15.4 Departementets vurderinger og forslag

### 15.4.1 Generelt

Ved spørsmål om å gjøre unntak fra taushetsplikten for ligningsopplysninger, må hensynet til skattyter avveies mot hensynet til den eller de som kan ha behov for opplysningene. Det er viktig for skattyter å være trygg på at de opplysnin-

ger han gir til ligningsmyndighetene, ikke spres på en slik måte at dette svekker hans tillit til at opplysningene behandles på en forsvarlig måte. Dette er også viktig for ligningsmyndighetene for at de skal kunne legge til grunn at skattyter gir korrekte og fullstendige opplysninger. På den annen side kan det være grupper av virksomheter eller lignende som kan ha behov for den type opplysninger som gis til ligningsmyndighetene. Ved vurderingen av om det skal gis tilgang til enkelte opplysninger vil et viktig hensyn være at opplysningene undergis en forsvarlig behandling hos disse virksomhetene.

Finansinstitusjoner, forsikrings- og kredittopplysningsvirksomhet vil for eksempel ha behov for flest mulig verifiserbare opplysninger når de gjennomfører kredittvurderinger. Slike opplysninger bør i første rekke skaffes fra den aktuelle skyldner selv, men ligningsmyndighetene sitter også på opplysninger som kan forenkle arbeidet med kredittvurderinger både for skyldner og finansinstitusjonene mv. Spørsmålet blir da i hvilken utstrekning finansinstitusjoner mv. bør få tilgang til opplysninger fra ligningsmyndighetene.

### 15.4.2 Opplysninger om skatteklasser

Etter det departementet har forstått brukes opplysninger om skatteklasser hovedsakelig i tre sammenhenger. For det første har skatteklassen betydning for beregning av skattyters bruttoinntekt og beregnet gjeldsgrad. For det andre benyttes opplysninger om skatteklasser i enkelte modeller for beregning av sannsynlighet for mislighold. For det tredje benyttes opplysninger om skatteklasser for å skille ut personer med avvikende ligning eller ufullstendige ligningstall.

Som flere av høringsinstansene har påpekt, er skatteklassen et sentralt element ved vurderingen av en persons kredittverdighet, og Finansdepartementet ser at banker, kredittopplysningsforetak mv. kan ha behov for denne opplysningen.

*Datatilsynet* er som nevnt negativt til utlevering av opplysninger om skatteklasser og gir uttrykk for at opplysninger om skatteklasser kan brukes til «å anta noe om ens evner, preferanser eller behov». Isolert sett gir antakelig opplysninger om skatteklasser i liten grad muligheter for slike antakelser. Skatteklassen kan i visse tilfeller si noe om skattyterens sivilstand. Videre kan skatteklassen fortelle noe om inntektsfordelingen mellom ektefeller, som avgjør om de ligger sammen eller hver for seg. Sammenstilt med andre opplysninger er det likevel mer sannsynlig at skatteklas-

sen kan gi grunnlag for antakelser om en persons evner, preferanser eller behov. Etter departementets mening knytter imidlertid denne problemstillingen seg til *bruken* av opplysningene, som reguleres av personopplysningsloven. Departementet legger til grunn at de skranker som oppstilles i personopplysningsloven, i tilstrekkelig grad vil ivareta hensynet til den enkelte i denne sammenheng. Departementet kan derfor ikke se at Datatilsynets innvending kan være avgjørende for spørsmålet om *utlevering* av opplysninger om skatteklasse.

*Moderniseringsdepartementet* uttrykker bekymring for at uvedkommende skal få tilgang til ligningsopplysningene. Behandlingen av ligningsopplysninger, herunder lagring og utlevering, er regulert i personopplysningsloven, og Finansdepartementet legger til grunn at dette regelverket gir et tilstrekkelig vern mot uvedkommendes tilgang til opplysningene.

Departementet viser også til at opplysninger om skatteklasse tidligere ble utlevert i medhold av ligningsloven § 8-8 uten at dette ser ut til å ha reist særlige personvernmessige problemstillinger for så vidt gjelder utleveringen til banker, kredittopplysningsforetak mv.

Finansdepartementet foreslår på denne bakgrunn at opplysninger om skatteklasse skal kunne utleveres til finansinstitusjoner, forsikringsvirksomhet og kredittopplysningsvirksomhet.

I skatteloven skjer oppdelingen i skatteklasse 1, 2 og 0. I skatteløstene var oppdelingen noe mer detaljert, slik at skatteklasse ble klassifisert slik:

Klasse 1: Enslige

Klasse 1E: Ektefeller som lignes særskilt

Klasse 2: Enslige forsørgere og ektefeller hvor bare den ene har inntekt

Klasse 2F: Ektefeller hvor begge har inntekt og skattene er fordelt etter inntekten

Klasse 2E: Enslig forsørger hvor ektefelle døde i det aktuelle inntektsåret

Klasse 0: Tildeles personer som ikke tilhører skatteklasse 1 eller 2. Gjelder først og fremst personer som ikke er bosatt i Norge og enkelte dødsboer mv.

Det har i tillegg blitt opplyst om «tolvtedels skatteklasse», det vil si i hvor stor del av året den enkelte skattebetaler har tilhørt den aktuelle skatteklassen.

Departementet foreslår at opplysningene utleveres med samme detaljeringsgrad som tidligere.

Det vises til forslag til endring av ligningsloven § 3-13 nr. 6.

### 15.4.3 Opplysninger om bruttoinntekt

Bruttoinntekt kan i skattesammenheng ha to forskjellige betydninger. Den ene betydningen er alminnelig inntekt før fradrag for gjeldsrenter, minstefradrag osv. Den andre betydningen er grunnlag for bruttoskatt (personinntekt).

*Finansieringsselskapenes Forening* tenker i første rekke på bruttoinntekt som alminnelig inntekt før fradrag. De andre høringsinstansene som går inn for utlevering av opplysninger om bruttoinntekt, ønsker utlevering av opplysninger om grunnlaget for bruttoskatt.

Finansdepartementet ser at opplysninger om bruttoinntekt – i den ene eller annen form – kan være nyttig for banker, kredittopplysningsforetak mv. blant annet ved vurdering av personers kredittverdighet.

Som det fremgår av departementets høringsnotat, og som *Skattedirektoratet* også påpeker, kan man ved å sammenholde opplysninger om bruttoinntekt med andre opplysninger fremskaffe skjermingsverdig informasjon, f.eks. skattyterens individuelle fradrag. De personvernmessige innvendinger som *Datatilsynet* og *Forbrukerrådet* har gjort gjeldende overfor utlevering av opplysninger om skatteklasse, gjelder derfor også i noen grad ved utlevering av opplysninger om bruttoinntekt.

Det er imidlertid ikke avgjørende for departementets standpunkt. Det sentrale for departementet er at ligningsopplysninger i utgangspunktet er taushetsbelagte, og at det generelt sett er grunn til vise tilbakeholdenhet med å godta unntak fra dette utgangspunktet. Departementet ønsker ikke en utvikling hvor en stadig større del av ligningsopplysningene unntas fra taushetsplikten i form av utlevering til banker, kredittopplysningsforetak mv. Disse institusjonene har tidligere klart seg uten opplysninger om bruttoinntekt, og bransjens antatt begrensede nytte av slike opplysninger rettfærdiggjør etter departementets oppfatning ikke en utvidelse av unntakene fra taushetsplikten.

Departementet finner derfor ikke grunn til å foreslå utlevering av opplysninger om bruttoinntekt til finansieringsinstitusjoner, forsikringsvirksomhet og kredittopplysningsvirksomhet.

### **15.5 Økonomiske og administrative konsekvenser av forslaget**

---

Departementet antar at utlevering av opplysninger om skattekasse til finansinstitusjoner mv.

vil forenkle deres arbeid med kredittvurderinger.

Forslaget vil ikke innebære noen økning av administrative kostnader for skatteetaten, siden det også i dag utleveres ligningsopplysninger til finansieringsinstitusjoner, forsikringsvirksomhet og kredittopplysningsvirksomhet.

## 16 Ligningsloven § 6-10 – rapportering av utenlandske arbeidstakere – utsatt ikrafttredelse

Ved vedtak av Stortinget 14. mai 2004 ble regjeringen bedt om å legge frem en rekke lovforslag for å forhindre sosial dumping. I anmodningsvedtak nr. 351 ba Stortinget om forslag til lovhjemmel som utvider rapporteringsplikten til Sentralskattekontoret for utenlandssaker til å gjelde alle utenlandske arbeidstakere innen alle bransjer.

I Ot.prp. nr. 77 (2003-2004) om lov om endringer i arbeidsmiljøloven, ligningsloven, utlendingsloven og allmenngjøringsloven (fremmet av Kommunal- og regionaldepartementet) ble det foreslått å endre ligningsloven § 6-10 ved å ta bort henvisningen til bygge- og anleggsbransjen. På den måten ble rapporteringsplikten gjort gjeldende for alle bransjer. Lovendringen trådte i kraft 1. oktober 2004.

Ved lovendring 10. desember 2004 nr. 77 ble det presisert at rapporteringsplikten i ligningsloven § 6-10 skal omfatte alle ansettelsesforhold. Regelen trer i kraft fra den tid Kongen bestemmer.

Som det fremgår av Ot.prp. nr. 77 (2003-2004) s. 27 og Ot.prp. nr. 1 (2004-2005) s. 210, anser Finansdepartementet det som usikkert om den anmodede utvidelsen av rapporteringsplikten til Sentralskattekontoret for utenlandssaker er forenlig med EØS-regelverket. Departementet ønsker derfor å ta opp hele rapporteringsordningen etter ligningsloven § 6-10 med tilhørende sanksjoner og forskrift til en fullstendig revisjon. Det foreslås på denne bakgrunn å stille ikrafttredelsen av lovendringen 10. desember 2004, om at også alle ansettelsesforhold omfattes av rapporteringsplikten, i bero i påvente av revisjonen av rapporteringsreglene.

Departementet vil deretter komme tilbake til spørsmålet om ikrafttredelsen, og eventuelle andre forslag til endringer i rapporteringsreglene. Det vises for øvrig til omtalen av tiltak mot sosial dumping etter EØS-utvidelsen i St.meld. nr. 2 (2004-2005) kapittel 3.

## 17 Endringer i lov om kompensasjon av merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner mv.

Infrastruktur tjenester for jernbane og luftfart ble tatt inn i merverdiavgiftssystemet fra 1. januar 2005. Infrastruktur tjenester knyttet til offentlige veier og offentlige havner ble ikke gjort merverdiavgiftspliktige. Ved framleggelsen av forslaget ble det imidlertid også gitt en omtale av kommunale havners rett til kompensasjon for merverdiavgift på områder som er finansiert ved havneavgifter, se Ot.prp. nr. 1 (2004-2005) Skatte- og avgiftsopp- legget 2005 – lovendringer kapittel 30.1.3. I omtalen framgår at etter departementets oppfatning skal de kommunale havnene ha rett til kompensasjon for merverdiavgift på anskaffelser til de områder som er finansiert ved havneavgifter.

Bakgrunnen for omtalen er lov 12. desember 2003 nr. 108 om kompensasjon av merverdiavgift til kommuner og fylkeskommuner mv. (kompensasjonsloven). I lovens § 4 annet ledd nr. 3 avskjæres retten til kompensasjon hvor det foretas salg eller utleie av fast eiendom. Lov 8. juni 1984 nr. 51 om havner og farvann mv. (havneloven) § 23 gir havnevesenet hjemmel til å kreve opp havneavgifter (anløpsavgift, kaiavgift og vareavgift). Dersom disse havneavgiftene ble betraktet som betaling for utleie av fast eiendom, ville det ikke foreligge rett til kompensasjon for merverdiavgift når det gjelder anskaffelser til virksomhet på dette området.

Som det følger av omtalen i Ot.prp. nr. 1 (2004-2005) er departementets syn blant annet basert på bakgrunnen for den begrensning som er gitt i kompensasjonsloven § 4 annet ledd nr. 3. Formålet med denne bestemmelsen er å motvirke konkurransevridninger mellom kommunen og private ved salg og utleie av fast eiendom. Omsetning og utleie av fast eiendom er ikke merverdiavgiftspliktig. Siden kompensasjonsloven i utgangspunktet gir en kommune eller andre som omfattes av kompensasjonsloven kompensasjon for merverdiavgift på alle anskaffelser av varer og tjenester til virksomheten ville kommu-

nal boligbygging og kommunal boligutleie uten begrensningen i § 4 annet ledd nr. 3 bli gunstigere stilt enn private utbyggere og private boligutleiere. Departementets syn på om virksomheten til offentlige havner skal omfattes er også basert på at ved beregningen av reduserte rammeoverføringer til kommunene, som kompensasjonsordningen er finansiert gjennom, er antatte kompensasjonskrav fra de kommunale havnene som gjelder anskaffelser til virksomhetsområder som er finansiert ved havneavgifter, tatt med.

Departementet anser at det er behov for å gjøre en tilføyelse til kompensasjonsloven § 4 slik at det klart framgår at begrensningen i bestemmelsens annet ledd nr. 3 for utleie av fast eiendom ikke omfatter virksomhet som er finansiert av havneavgifter. I kompensasjonsloven § 4 tredje ledd er det gitt unntak fra de begrensninger som følger av bestemmelsens annet ledd. Departementet finner det dermed hensiktsmessig at § 4 tredje ledd gis en ny siste setning hvor det framgår at kompensasjon også ytes for merverdiavgift på anskaffelser til kommunale havner på virksomhetsområder hvor det oppkreves havneavgifter. Med havneavgifter menes slik anløpsavgift, kaiavgift og vareavgift som det er gitt nærmere bestemmelser om i forskrift 2. desember 1994 nr. 1077 om havneavgifter, beregning og beregningsgrunnlag, oppbygging, oppkreving, kostnadsregistrering mv.

Tilføyelsen til § 4 tredje ledd innebærer kun en presisering av gjeldende rett, og departementet legger derfor til grunn at forslaget ikke gir provenyvirkinger eller administrative konsekvenser.

Anskaffelser til ordinær merverdiavgiftspliktig virksomhet som utføres av havnene vil ikke gi rett til kompensasjon. Departementet viser til kompensasjonsloven § 4 annet ledd nr. 1 hvor det framgår at det ikke ytes kompensasjon når det foreligger rett til fradrag for inngående merverdiavgift.

Det foreslås at endringen trer i kraft straks. Siden den nye bestemmelsen ikke medfører noen endring av gjeldende rett kan også de kommunale havnenes tidligere anskaffelser på dette området gi rett til kompensasjon for merverdiavgift. De kommunale havnene vil i denne forbindelse måtte

forholde seg til de alminnelige vilkårene i kompensasjonsloven, herunder bestemmelsene om foreldelse i § 10.

Departementet viser til forslag om nytt siste punktum i kompensasjonsloven § 4 tredje ledd.

## 18 Endringer i merverdiavgiftslovgivingen

### 18.1 Tjenester levert ved bruk av elektronisk kommunikasjon

---

I forbindelse med vedtakelsen av lov 4. juli 2003 nr. 83 om elektronisk kommunikasjon (ekomloven) gikk man bort fra begrepet telekommunikasjon. Med sikte på å få en gjennomgående helhetlig begrepsbruk i lovverket ble det samtidig foretatt endringer i en rekke lover, herunder merverdiavgiftsloven § 5b tredje ledd. Ved denne endringen i merverdiavgiftsloven ble ved en feil plasseringen av begrepene elektronisk kommunikasjon og elektronisk kommunikasjonstjeneste byttet om. Det foreslås nå å rette opp denne redigeringsfeilen.

Det vises til forslag til endring av merverdiavgiftsloven § 5 b tredje ledd. Lovendringen medfører ingen endring av gjeldende rett.

### 18.2 Interne transaksjoner i frivillige organisasjoner – omtale

---

I Budsjett-Innst. S. nr. I (2004-2005) ba Stortingets flertall om at Regjeringen kom tilbake i Revidert nasjonalbudsjett med en orientering om saken vedrørende behandlingen av merverdiavgift på interne transaksjoner i frivillige organisasjoner. Dette var et av temaene i budsjettavtalen mellom regjeringspartiene og Fremskrittspartiet om statsbudsjettet for 2005. I innstillingen er det vist til budsjettavtalen punkt 3.1.2.2 hvor det framgår at Stortingets flertall er enige om at det bør finnes en løsning på saken slik at transaksjoner av denne typen i stor grad faller utenfor merverdiavgiftspliktig omsetning.

På bakgrunn av budsjettavtalen har departementet lagt til grunn at Stortingets intensjon er at interne transaksjoner i frivillige organisasjoner ikke skal faktureres med merverdiavgift. I tiden

etter budsjettavtalen har departementet hatt til behandling flere saker om avgiftsplikt på interne transaksjoner i frivillige organisasjoner. Som en foreløpig løsning har departementet i disse tilfellene innrømmet avgiftsunntak i medhold av merverdiavgiftsloven § 70. Avgiftsunntak i medhold av § 70 er blant annet gitt for interne transaksjoner i Norges Idrettsforbund og Norges Handikapforbund. Unntaket innebærer at det ikke skal beregnes merverdiavgift ved omsetningen av de interne tjenestene.

Nærmere bestemt betyr unntakene at når en frivillig organisasjon er delt inn i enheter på sentralt og regionalt nivå og det eksempelvis skjer omsetning av administrasjonstjenester fra sentralt nivå til enheter på regionalt nivå, skal det ikke beregnes merverdiavgift ved omsetningen. Tilsvarende kan gjelde ved omsetning av eksempelvis regnskapstjenester eller it-tjenester fra enheter på sentralt nivå til enheter på regionalt eller lokalt nivå i samme organisasjon. Motstykket til dette er at fradragsretten for inngående merverdiavgift på anskaffelser som gjelder de aktuelle tjenesteområdene, avskjæres.

For å motvirke uønskede konkurransevriddinger er det satt strenge vilkår for de avgiftsunntak departementet har innvilget i medhold av § 70. Blant annet er det stilt som forutsetning at de aktuelle tjenestene er direkte knyttet til den ideelle virksomheten i den frivillige organisasjonen. Det er videre stilt som forutsetning at vederlaget for de interne tjenestene fastsettes på annet grunnlag enn alminnelige kommersielle vilkår, og at tjenestene ikke tilbys til enheter utenfor forbundet. Det er også forutsatt at ytelsen av de aktuelle tjenestene ikke kan legges til et eget rettssubjekt utenfor den frivillige organisasjonen, eksempelvis til et aksjeselskap som er eid av denne. Ved omsetning av eksempelvis innsamlingstjenester fra et aksjeselskap til en frivillig organisasjon, må det dermed beregnes merverdiavgift.

Parallelt med behandlingen av konkrete saker på dette området arbeider departementet med å utforme et lovforslag som i stor grad unntar interne transaksjoner i frivillige organisasjoner fra merverdiavgiftsplikt. Herunder er det iverksatt en prosess for å foreta et hensiktsmessig avgrensning

av lovforslaget, blant annet med hensyn til å motvirke uønskede konkurransevidninger. Departementet tar sikte på å sende et lovforslag på høring i løpet av juni 2005 og at et lovforslag om saken om mulig kan fremmes i forbindelse med budsjettet for 2006.



## 19 Opphevelse av registreringsbestemmelsene i fritids- og småbåtloven

### 19.1 Innledning og bakgrunn

---

Finansdepartementet legger med dette fram lov om endringer i lov 26. juni 1998 nr. 47 om fritids- og småbåter. Endringene gjelder opphevelse av de gjenværende bestemmelsene i lovens kapittel 2 om registrering av småbåter.

Regjeringen anser ikke driften av småbåtregisteret som en naturlig oppgave for staten. Det har derfor vært et mål å konkurransetsette registeret, jf. Sem-erklæringen. Tidligere har toll- og avgiftsetaten vært driftsansvarlig. Målet ble nådd ved at Redningsselskapet 1. mars 2005 formelt overtok eierskapet og driften av registeret. Det vises til omtale i St.prp. nr. 1 (2004-2005), jf. Budsjett-innst.S. nr. 6 (2004-2005). Etter overføringen fra toll- og avgiftsetaten til Redningsselskapet vil det ikke være behov for en lovregulering av den frivillige registreringen for småbåtregisteret. Det foreslås derfor at bestemmelsene i fritids- og småbåtloven kapittel 2 oppheves.

### 19.2 Departementets vurdering og forslag

---

Småbåtregisteret benyttes i dag av bl.a. båteiere, båtforhandlere, forsikringsselskap, båtforeninger og offentlige etater, for eksempel politi og sjøfartsmyndigheter. Registeret er et verktøy for blant annet identifisering av båter og båteiere i forbindelse med etterforskning av tyveri, kollisjoner, skadeverk mv. og ved oppsporing av eier av savnet eller forlist båt. Dette tilsier imidlertid ikke at registeret må drives av det offentlige, så lenge private tilbydere kan utføre tjenesten. Departementet anser det som viktig å videreføre registeret for å ivareta de nevnte oppgavene gjennom privatiseringen. Småbåtregisteret skal derfor i fremtiden også kunne oppfylle de grunnleggende hensyn og formål som var nedfelt i fritids- og småbåtloven § 4.

Registeret er underlagt reglene for behandling

av personopplysninger i personopplysningsloven. Det samme vil gjelde småbåtregisteret i privat regi. Personopplysningsloven vil således også etter privatiseringen være en sikkerhet for at personvern hensyn blir ivaretatt.

Personopplysningsloven krever samtykke fra den som er registrert før opplysningene kan overføres til eller brukes av den nye registreieren. Den registrerte må videre samtykke i den aktuelle bruken av opplysningene. I samsvar med dette har Redningsselskapet forut for den formelle overtakelsen, henvendt seg til båteierne med anmodning om samtykke til overføring til den nye registereieren. Samtykkeinnhenting har hatt god respons, og ca 70 pst av de tidligere registrerte båteierne har gitt samtykke til overføring.

Forslaget her går ut på at de gjenværende bestemmelsene i lov om fritids- og småbåter kapittel 2 blir opphevet. Paragrafene 6, 7, 14 og 16 til 19 i dette kapitlet ble opphevet ved lov 20. desember nr. 98 for 2002. Kapitteloverskriften til kapittel 2 blir stående i loven.

### 19.3 Økonomiske og administrative konsekvenser

---

Etter avtalen med Redningsselskapet skal staten bidra med 6 849 000 kroner, som er en engangsyttelse. Beløpet dekkes innenfor vedtatt budsjett for 2005 på kap. 1600 Finansdepartementet, post 21 Spesielle driftsutgifter. Etter avtalen skal direkte oppslag i registeret (on-line) være gratis for offentlige brukere i den utstrekning slik tilgang er nødvendig for å ivareta registerets grunnleggende formål knyttet til brukernes virksomhet. Det vises i denne sammenheng til at registerets formål er å ivareta trafikksikkerhetsformål til sjøs, forskning og samfunnsplanlegging, miljøformål, beredskapsformål, forsikringsformål, politietterforskning, forbrukerundersøkelser og informasjon.

De administrative konsekvensene for staten i forbindelse med overdragelsen, er beskjedne og

knyttet til tilrettelegging for tilgang til data. De budsjettmessige konsekvensene for toll- og avgiftsetaten av at småbåtregisteret overtas av Redningsselskapet er innarbeidet i vedtatt budsjett for 2005.

Redningsselskapet skal drive småbåtregisteret for egen regning og risiko, uten rett til driftstilskudd fra staten. Driften av registeret skal finansieres gjennom brukerbetaling i form av gebyr for nyregistrering (300 kr), gebyr for omregistrering (100 kr) og et årsgebyr (100 kr). Småbåtregisteret under toll- og avgiftsetaten var også ment å være

selvfinansierende. Det skulle betales et gebyr på 300 kr for nyregistreringer og senere omregistreringer. De økonomiske konsekvensene for brukerne ved overføringen av registeret til Redningsselskapet, anses derfor som ubetydelige.

#### **19.4 Ikrafttredelse**

---

Departementet foreslår at endringene trer i kraft straks.

## 20 Tilpasning og oppretting av lovtekst

### 20.1 Skatteloven §§ 4-12 og 4-13

---

Ved lov 10. desember 2004 nr. 77 ble det vedtatt endringer i skatteloven § 4-12 som medførte lavere verdsettelse av børsnoterte aksjer og verdipapirfondsandeler ved formuesskatteligningen. Endringene besto blant annet i at skatteloven § 4-12 annet ledd ble opphevet, og at bestemmelsens tidligere tredje til sjette ledd ble annet til femte ledd. Ved en inkurie ble imidlertid en del henvisninger til skatteloven § 4-12 annet, tredje og fjerde ledd i skatteloven §§ 4-12 og 4-13 ikke rettet opp i denne forbindelse.

Departementet foreslår at skatteloven §§ 4-12 og 4-13 endres i samsvar med lovendringene 10. desember 2004 nr. 77. Endringene foreslås å tre i kraft straks.

### 20.2 Skatteloven § 8-1 fjerde ledd tredje punktum

---

I forbindelse med budsjettet for 2005 ble fordelsbeskatningen ved bruk av eget våningshus i jordbruket opphevet, jf. Ot.prp. nr. 1 (2004-2005) avsnitt 20.3.3. Fra og med inntektsåret 2005 vil slike inntekter være skattefrie, samtidig som fradragretten for driftsutgifter på våningshus vil bortfalle. Nye underskudd med fradagsrett vil ikke lenger oppstå, men eldre, udekkede underskudd kan fortsatt framføres.

Som følge av at kostnader fra drift av våningshus ikke lenger vil være fradagsberettigede, ble skatteloven § 8-1 fjerde ledd opphevet f.o.m. inntektsåret 2005. Utisiktet gjaldt dette også bestemmelsens tredje punktum, hvoretter underskudd fra drift av våningshus bare kunne fremføres mot inntekter fra jordbruk, skogbruk og pelsdyrnæring.

Med dette har altså fremføringsbegrensningen i § 8-1 fjerde ledd tredje punktum blitt opphevet, og underskudd fra drift av våningshus som er opparbeidet til og med inntektsåret 2004, kan nå fremføres etter den generelle fremføringsregelen i skatteloven § 14-6. Dette innebærer at slikt

underskudd kan fremføres også mot andre inntekter enn inntekter fra jordbruk, skogbruk og pelsdyrnæring. Dette er en utisiktet utvidelse av fremføringsadgangen for underskudd fra drift av våningshus.

Bakgrunnen for fremføringsbegrensningen var at den tidligere ubegrensede adgangen til å trekke underskudd fra andre inntektskilder førte til lite rimelige resultater. Problemet var at en del «jordbrukere» med til dels betydelige inntekter fra kilder utenom jordbruket drev med regnskapsmessig underskudd år etter år, som gikk til fradrag i den øvrige inntekten. Underskuddet fremkom oftest ved at det ble foretatt investeringer og økonomiske disposisjoner som ikke kunne forsvares dersom midlene skulle inntjenes på bruket, og som i en del tilfeller var influert av skattelovens fradagsmuligheter i annen inntekt, jf. Ot.prp. nr. 14 (1984-85) kapittel 4.

Denne begrunnelsen er fortsatt gyldig for tidligere opparbeidet underskudd. Departementet foreslår derfor at det gjeninnføres en regel som sikrer at underskudd fra drift av våningshus bare kan fremføres mot inntekter fra jordbruk, skogbruk og pelsdyrnæring. Det vises til forslag vedrørende skatteloven § 8-1 nytt tiende ledd. Endringen foreslås å tre i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2005.

### 20.3 Skatteloven § 10-12 tredje ledd

---

I Ot.prp. nr. 1 (2004-2005) Skatte- og avgiftsopp- legget 2005 foreslo departementet at anvendelsesområdet for aksjonærmodellen, deriblant hva som skal være subjekt under aksjonærmodellen også skulle omfatte administrasjonsbo dersom boet tilhører en fysisk person.

I forslaget til endring av skatteloven § 10-12 tredje ledd, var administrasjonsbo ved en inkurie utelatt. Lovforslaget ble vedtatt uendret i Stortinget.

Departementet foreslår derfor å endre skatteloven § 10-12 tredje ledd slik at administrasjonsbo tas inn i lovteksten som subjekt under aksjonær-

modellen. Endringen foreslås å tre i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2006.

#### **20.4 Skatteloven § 10-34 annet ledd annet punktum**

---

Skatteloven § 10-34 gir bestemmelser om regulering av aksjens inngangsverdi med endring i selskapets skattlagte kapital. Bestemmelsen ble ved lov av 10. desember 2004 endret som et ledd i nedbygging av RISK-metoden for å unngå uheldige tilpasninger ved overgangen til skjermingsmetoden for personlige aksjonærer fra 1. januar 2006. Bestemmelsens annet ledd annet punktum, slik den lyder etter lovendringen, kan oppfattes slik at godtgjørelse etter skatteloven § 10-12 skal komme til fradrag ved fastsettelsen av aksjens RISK-beløp i overgangsperioden fram til skjermingsmetoden trer i kraft 1. januar 2006. Dette var ikke intensjonen med endringen av bestemmelsen. Det vises til omtalen i Ot.prp. nr. 1 (2004-2005) avsnitt 6.5.12 Overgangsperioden fram til aksjonærmodellen trer i kraft.

Departementet foreslår derfor en presisering av bestemmelsen slik at det ikke skal være tvil om forståelsen. Endringen foreslås satt i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2004.

#### **20.5 Overgangsbestemmelse til skatteloven § 10-32 annet ledd**

---

Den vedtatte § 10-32, slik den lyder etter lovendring av 10. desember 2004, bestemmer at som hovedregel skal inngangsverdien fastsettes til kostprisen for aksjen tillagt eventuelle kostnader knyttet til anskaffelsen.

I den vedtatte overgangsbestemmelsen om fastsettelse av aksjens skjermingsgrunnlag, som gjelder fra 1. januar 2005, er det gitt en regel om at aksjens skjermingsgrunnlag settes til aksjens historiske kostpris tillagt eventuelle RISK-beløp fra det tidsrommet aksjonæren har eid aksjen.

Aksjens inngangsverdi pr. 1. januar 2006, vil bli fastsatt ved ligningen for 2006. For aksjer som realiseres i 2006 og senere vil inngangsverdien ved gevinstberegningen som hovedregel baseres på det skjermingsgrunnlaget som fastsettes pr. 31. desember 2005, jf. overgangsregelen, for inntektsår etter 2006 med evt. tillegg av ubenyttede skjermingsfradrag for tidligere år, jf. § 10-31 første

ledd, jf. § 10-12. Det er gitt særlige regler om inngangsverdien i tilfelle med negativ inngangsverdi for visse ikke-børsnoterte aksjer i forhold til overgangsbestemmelsens annet og tredje ledd.

Departementet foreslår en presisering i lovteksten i nevnte overgangsbestemmelse slik at det klart fremgår at RISK-beløp skal tillegges inngangsverdien pr. 1. januar 2006. Endringen foreslås satt i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2005.

#### **20.6 Folketrygdloven § 23-3 tredje ledd**

---

Det ble gjort endringer i den nedre grensen for å svare trygdeavgift i forbindelse med budsjettet 2005, jf. fremleggelsen av forslaget i Ot.prp. nr. 1 (2004-2005) Skatte- og avgiftsopplegget kapittel 2.1. Den nedre grensen for å betale trygdeavgift ble foreslått økt fra 23 000 kroner til 29 600 kroner. Forslaget ble vedtatt i Stortinget.

I Innst. O. nr. 10 (2004-2005) ble beløpet i annet punktum i folketrygdloven § 23-3 fjerde ledd, satt til 29 000 kroner, mens det ble korrekt satt til 29 600 kroner i bestemmelsens første punktum. Annet punktum setter et tak for folketrygdavgiften på den del av pensjonsgivende inntekt som overstiger den nedre grensen for trygdeavgift. Departementet antar at det ikke er tilsiktet å fastsette en annen beløpsgrense i annet punktum enn første punktum, og foreslår derfor at annet punktum endres slik at beløpet også der settes til 29 600 kroner. Det vises til vedlagt forslag til lovendring som foreslås å tre i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2005. Feilen vil da ikke få realitetsvirkning.

#### **20.7 Folketrygdloven § 24-3**

---

Ved lov 10. desember 2004 nr. 77 ble ligningsloven kapittel 3A endret slik at også ligningskontorene skal kunne avgi bindende forhåndsuttalelser i skattesaker. Ligningskontorene skal således ha adgang til å avgi forhåndsuttalelser i saker om inntekts- og formuesskatt etter lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) og i saker om arbeidsgiveravgift og trygdeavgift etter lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven) § 23-2 og § 23-3, som ligger innenfor skattemyndighetenes kompetanseområde. Endringene i ligningsloven kapittel 3A trer

først i kraft fra den tid departementet bestemmer. Departementet tar sikte på at endringene skal tre i kraft fra 1. august 2005.

Folketrygdloven § 24-3 har regler om arbeidsgivers plikter. Femte ledd i bestemmelsen fastsetter at arbeidsgiver kan anmode Skattedirektoratet om å avgi bindende forhåndsuttalelse i saker som gjelder arbeidsgiveravgift. Det foreslås at bestemmelsen endres slik at arbeidsgiver også kan anmode ligningskontoret om en slik uttalelse. Det vises til vedlagte forslag til endring i folketrygdloven § 24-3 femte ledd første punktum. Det foreslås at endringen trer i kraft fra den tid departementet bestemmer. Det tas sikte på ikrafttredelse fra 1. august 2005, det samme som for endringene i ligningsloven kapittel 3A.

## 20.8 Svalbardskatteloven § 4-3

Ved lov 10. desember 2004 nr. 77 ble ligningsloven kapittel 3A endret slik at også ligningskontorene skal kunne avgi bindende forhåndsuttalelser i skattesaker. Endringene i ligningsloven kapittel 3A trer først i kraft fra den tid departementet bestemmer. Departementet tar sikte på at endringene skal tre i kraft fra 1. august 2005.

Når nå ligningskontorene får myndighet til å avgi bindende forhåndsuttalelser, vil dette også omfatte ligningskontoret på Svalbard. I svalbardskatteloven kapittel 4 er det regler om ligningsforvaltningen. I svalbardskatteloven § 4-1 er det fastsatt at kapitlet gjelder utligning av skatt og trygdeavgift til Svalbard. I § 4-3 er det bestemt at ligningsloven kapittel 3 til 12 gjelder for gjennomføring av ligning med mindre annet er særskilt bestemt. Reglene om bindende forhåndsuttalelser er nedfelt i ligningsloven kapittel 3A, og omfattes i og for seg av oppregningen i svalbardskatteloven § 4-3. Svalbardskatteloven § 4-3 fastsetter imidlertid uttrykkelig at ligningsloven kapittel 3 til 12 gjelder for gjennomføring av ligning. Ordningen med bindende forhåndsuttalelser er ikke en del av gjennomføringen av ligning, og det er derfor nødvendig å foreta en endring i bestemmelsen. Departementet foreslår på denne bakgrunn at svalbardskatteloven § 4-3 endres slik at det fremgår av bestemmelsen at reglene i ligningsloven kapittel 3A med forskrifter får anvendelse på bindende forhåndsuttalelser avgitt av ligningskontoret på Svalbard. Det vises til vedlagte forslag til endring i § 4-3 første ledd første punktum i svalbardskatteloven. Det foreslås at endringen trer i

kraft fra den tid departementet bestemmer. Det tas sikte på ikrafttredelse fra 1. august 2005, det samme som for endringene i ligningsloven kapittel 3A.

## 20.9 Ligningsloven § 6-4 nr. 5

I Ot.prp. nr. 1 (2004-2005) ble det foreslått å tilføye et nytt nr. 5 til ligningsloven § 6-4. Forslaget ble vedtatt ved lov av 10. desember 2004 nr. 77, og endringen trer i kraft fra og med inntektsåret 2006. Ved en inkurie ble endringen gitt nr. 5 i ligningsloven § 6-4. Det var ikke meningen å erstatte gjeldende nr. 5 med et nytt nr. 5 fra 1. januar 2006. Regjeringen foreslår derfor at ligningsloven § 6-4 nytt nr. 5 blir nytt nr. 6 med ikrafttredelse 1. januar 2006. Gjeldende § 6-4 nr. 5 i ligningsloven foreslås uendret. Det foreslås også andre endringer i denne bestemmelsen. Se nærmere om dette i kapittel 1. Det vises til forslag om endring av ligningsloven § 6-4 nr. 5 og 6.

## 20.10 Ligningsloven § 8-10 om forhåndsligning

Ligningsloven § 8-10 gir nærmere regler om gjennomføring av forhåndsligning etter § 4-7 nr. 9 og 10. Som følge av endringer i andre lovbestemmelser og i Stortingets skattevedtak er det nødvendig å foreta enkelte opprettinger i bestemmelsen.

### *Ligningsloven § 8-10 nr. 2*

Ligningsloven § 8-10 nr. 2 gir regler om hvilke skattesatser, skattefrie fradrag mv. som skal benyttes ved forhåndsligning. Dersom skattesatser mv. ikke er fastsatt på tidspunktet for forhåndsligningen, følger det av bestemmelsen at forhåndsligningen skal baseres på forskuddsvedtakene for inntektsåret hvis skattyteren er forskuddspliktig. For andre skattytere brukes skattevedtakene for foregående inntektsår.

Fra og med 1991 fastsetter Stortinget kun et skattevedtak i *forkant* av inntektsåret. Som illustrasjon vises det til Stortingets skattevedtak for inntektsåret 2004, Stortingets vedtak 26. november 2003 nr. 1437 § 1-1 hvor det fremgår at vedtaket gjelder både «*forskuddsutskrivning og endelig utskrivning av skatt på inntekt og formue.*» Det fremgår også at utskrivning av skatt til kommu-

nene og fylkeskommunene skal skje etter de satter som følger av vedtaket. Ved forhåndsligning i inntektsåret er det de endelige skattesatser som skal legges til grunn ved ligningen. Bestemmelsen i § 8-10 nr. 2 har derfor ikke lengre noen praktisk betydning, og departementet foreslår på denne bakgrunn at bestemmelsen oppheves. Departementet viser til vedlagte forslag til opphevelse av ligningsloven § 8-10 nr. 2. Departementet foreslår at endringen trer i kraft straks.

#### *Ligningsloven § 8-10 nr. 3*

Det følger av ligningsloven § 8-10 nr. 3 at forhåndsligningen skal foretas av ligningsnemnda. Bestemmelsen lyder slik:

«Kan forhåndsligningen ikke legges fram for ligningsnemnda, utføres ligningen av ligningskontoret uten hinder av 8-4 nr. 2 a».

Ved lovendring 15. desember 2000 nr. 92 ble kompetansen til å foreta ordinær ligning lagt til ligningskontorene, jf. ligningsloven § 8-4 nr. 1. Denne lovendringen omfattet imidlertid ikke de særskilte sentrale ligningsmyndigheter som angitt i § 2-4 første ledd bokstav a og b (sentralskattekontorene). Ved sentralskattekontorene er avgjørelsesmyndigheten under ordinær ligning lagt til ligningsnemndene, jf. § 8-4 nr. 2. Disse nemndene kan imidlertid delegerer ligningsmyndigheten til de respektive sentralskattekontorene.

Som følge av at ligningskontorene har ligningskompetanse under ordinær ligning, er bestemmelsen i § 8-10 nr. 3 overflødig i forhold til disse kontorene. Bestemmelsen skal imidlertid fremdeles omfatte sentralskattekontorene, og bør derfor endres slik at det klart fremgår at sentralskattekontorene fortsatt har kompetanse til å utføre forhåndsligning, dersom denne ikke kan legges fram for nemnda.

Departementet viser til vedlagte forslag til endring i § 8-10 nr. 3. Departementet foreslår at endringen trer i kraft straks.

#### *Ligningsloven § 8-10 nr. 4*

Ved lovendring 12. desember 2003 nr. 105 om innføring av ny årssyklus for ligning av næringsdrivende ble ligningsloven § 4-7 endret på en rekke punkter. Som følge av disse endringene er henvisningene i ligningsloven § 8-10 nr. 4 annet punktum til § 4-7 nr. 6 og 7 feil. Riktig henvisning i § 8-10 nr. 4 annet punktum skal være til § 4-7 nr. 9 og 10.

Departementet viser til vedlagte forslag til

endring i § 8-10 nr. 4 annet punktum. Departementet foreslår at endringen trer i kraft straks.

### **20.11 Presisering i ligningsloven § 9-8 nr. 4**

Etter ligningsloven § 9-5 nr. 1 bokstav a kan ligningskontoret ta opp ethvert endringsspørsmål under den ordinære ligningen. Det følger videre av ligningsloven § 9-8 nr. 4 at ligningskontoret, etter nærmere vilkår, også i en viss utstrekning kan avgjøre endringsspørsmål som tas opp etter § 9-5 nr. 1 bokstav a. Vilklårene for endringskompetansen er at endringssaken må gjelde skattyter som skal levere selvangivelse etter ligningsloven § 4-7 nr. 1 og nr. 8, og at ny ligningsavgjørelse må foreligge innen ett år etter utløpet av selvangivelsesfristen i § 4-7 nr. 1.

For sentralskattekontorene, jf. ligningsloven § 2-4 nr. 1 bokstav a og b, er avgjørelsesmyndigheten under ligningen lagt til ligningsnemndene, jf. ligningsloven § 8-4 nr. 2. Etter samme bestemmelse kan nemndene delegerer ligningskompetansen til de respektive kontorer.

Som følge av at ligningskompetansen ved sentralskattekontorene er lagt til nemndene, kan ordlyden i § 9-8 nr. 4 forstås slik at bestemmelsen griper inn i ligningsnemndenes kompetanse etter § 8-4 nr. 2. Det er imidlertid departementets klare oppfatning at § 9-8 nr. 4 må forstås med den begrensning at sentralskattekontorene bare kan utøve sin endringskompetanse på områder hvor kontoret også har avgjørelseskompetanse under ordinær ligning etter ligningsloven kapittel 8. Dette betyr i praksis at en begrenset delegasjon til sentralskattekontorene etter § 8-4 nr. 2 også innebærer en tilsvarende begrenset endringskompetanse etter § 9-8 nr. 4.

Etter departementets oppfatning har det ikke vært meningen at § 9-8 nr. 4 skal forstås slik at sentralskattekontorene kan ha større kompetanse etter utlegg av ligningen enn det kontorene har før utlegg. Etter departementets vurdering følger denne forståelsen av de gjeldende bestemmelser i § 9-8 nr. 4 sammenholdt med § 8-4 nr. 2. Det er likevel ønskelig at dette kommer klarere fram i loven, og departementet foreslår derfor at det i § 9-8 nr. 4 klargjøres at sentralskattekontorenes avgjørelsesmyndighet er begrenset tilsvarende den myndighet de er tildelegert etter § 8-4 nr. 2.

Departementet viser til vedlagte forslag til endring i § 9-8 nr. 4. Departementet foreslår at endringen trer i kraft straks.

## **21 Omtale av fradragrett for kostnader tilknyttet aksjeinntekter mv. som er skattefrie under fritaksmetoden**

Fritaksmetoden for beskatning av aksjeinntekter mv. i selskapssektoren, som ble innført med virkning fra og med 26. mars 2004, innebærer at kostnader tilknyttet aksjeinntekter mv. som er skattefrie under metoden ikke kan føres til fradrag. Dette følger av at den generelle fradragbestemmelsen i skatteloven § 6-1 første ledd ikke omfat-

ter kostnader med tilknytning til skattefrie inntekter. Departementet har mottatt henvendelser med anmodning om å innføre rett til fradrag for kostnader som nevnt. På denne bakgrunn vil departementet vurdere spørsmålet, og eventuelt komme tilbake til dette i forbindelse med statsbudsjettet for 2006.

## 22 Omtale av ordningen med betinget skattefritak ved innløsning av festet tomt og ved vern av barskog

Med hjemmel i skatteloven § 14-70 kan gevinst ved ufrivillig realisasjon av formuesobjekt som følge av brann eller annen ulykke, ekspropriasjon eller innløsning av festet tomt, fritas for inntektskatt. Fritaket er betinget av at vederlaget, innen utløpet av året etter realisasjonsåret, er benyttet til å erverve nytt objekt av samme art.

Gevinst som skyldes realisasjon av bortfestet tomt, kan bare kreves avsatt betinget skattefritt dersom festeren faktisk har krevd tvungen innløsning etter lov om tomtfeste. Frivillig realisasjon av festetomt fra bortfester til fester faller ikke inn under reglene om betinget skattefritak, selv om festeren kunne ha krevd tvungen innløsning. Erstatning for barskogvern faller utenfor det gjeldende området for betinget skattefritak, fordi slikt vern ikke medfører realisasjon av eiendomsretten, bare en båndleggelse av bruken av eiendommen.

Det kan anføres flere argumenter for betinget skattefritak ved «frivillig» realisasjon av festetomt der festeren ville kunne krevd innløsning. Blant annet vil dette bringe reglene om tomtfeste i samsvar med regelen om betinget skattefritak ved ekspropriasjon, jf skatteloven § 14-70 første ledd bokstav b, som også omfatter tilfeller der det eksproprierte formuesobjektet er «solgt til erverver som kunne krevd det ekspropriert». Det kan også argumenteres for betinget skattefritak ved barskogvern, bl. a. med at det ville bedre insentivene for frivillig vern.

Departementet ser behov for at regelverket om betinget skattefritak også bør omfatte realisasjon av festetomt der festeren kunne krevd innløsning. Det legges også opp til å utvide området for betinget skattefritak til å omfatte gevinst i forbindelse med erstatning for frivillig barskogvern. Gjeldende krav til reinvestering i objekt «av samme art» skaper i en del tilfeller problemer,

fordi slike objekter ikke er tilgjengelig i tilstrekkelig nærhet. Departementet ser derfor behov for å foreta lempninger i dette kravet. Departementet vil komme tilbake til Stortinget med forslag til endringer i regelverket når avgrensningsspørsmål og provenykonsekvenser er nærmere vurdert.

Finansdepartementet

t i l r å r :

At Deres Majestet godkjenner og skriver under et framlagt forslag til proposisjon til Stortinget om

- lov om endringer i lov 21.november 1952 nr. 2 om betaling og innkreving av skatt
- lov om endringer i lov 19. juni 1964 nr. 14 om avgift på arv og visse gaver
- lov om endringer i lov 19.juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift
- lov om endringer i lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven)
- lov om endringer i lov 29. november 1996 nr. 68 om skatt til Svalbard
- lov om endringer i lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven)
- lov om endringer i lov 26. juni 1998 nr. 47 om fritids- og småbåter
- lov om endringer i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)
- lov om endringer i lov 12. desember 2003 nr. 108 om kompensasjon av merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner mv.
- lov om endringer i lov 10. desember 2004 nr. 77 om endringer i skatte- og avgiftslovgivingen mv.



**Vi HARALD**, Norges Konge,

s t a d f e s t e r :

Stortinget blir bedt om å gjøre vedtak til

- lov om endringer i lov 21. november 1952 nr. 2 om betaling og innkreving av skatt
  - lov om endringer i lov 19. juni 1964 nr. 14 om avgift på arv og visse gaver
  - lov om endringer i lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift
  - lov om endringer i lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven)
  - lov om endringer i lov 29. november 1996 nr. 68 om skatt til Svalbard
  - lov om endringer i lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven)
  - lov om endringer i lov 26. juni 1998 nr. 47 om fritids- og småbåter
  - lov om endringer i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)
  - lov om endringer i lov 12. desember 2003 nr. 108 om kompensasjon av merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner mv.
  - lov om endringer i lov 10. desember 2004 nr. 77 om endringer i skatte- og avgiftslovgivningen mv.
- i samsvar med vedlagte forslag.
-

## Forslag

### til lov om endringer i lov 21. november 1952 nr. 2 om betaling og innkreving av skatt

I lov 21. november 1952 nr. 1 om betaling og innkreving av skatt gjøres følgende endring:

I

Skattebetalingsloven § 5 A nytt annet punktum skal lyde:

*Det tas ved forskottstrekket ikke hensyn til skjerming etter skatteloven § 10-13.*

Nåværende annet punktum blir nytt tredje punktum.

II

Endringen under I trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2006.

## Forslag

### til lov om endring i lov 19. juni 1964 nr. 14 om avgift på arv og visse gaver

I lov 19. juni 1964 nr. 14 om avgift på arv og visse gaver gjøres følgende endringer:

I

§ 14 femte ledd skal lyde:

Når et dødsbo, arving eller gavemottaker trer inn i arvelaters eller givers inngangsverdi, skjermingsgrunnlag, ubenyttet skjermingsfradrag og øvrige skattemessige posisjoner tilknyttet aksje eller andel etter reglene i skatteloven § 10-33 og § 10-46, skal det ved verdsettelsen av aksjen eller andelen gjøres et *fradrag med et beløp som tilsvarer 20 prosent av latent gevinst ved realisasjon av aksjen eller andelen. Ved beregningen av den*

*latente gevinsten legges aksjen eller andelens omsetningsverdi til grunn som utgangsverdi. For aksjer og andeler som verdsettes etter § 11 A fastsettes utgangsverdien til 100 prosent av verdien etter § 11 A.*

§ 15 sjettede ledd oppheves.

II

Endringene under I trer i kraft straks med virkning for arv og gave hvor rådigheten, jf. arveavgiftsloven §§ 9 og 10, går over 1. januar 2006 eller senere.

## Forslag

### til lov om endring i lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift

I lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift gjøres følgende endringer:

#### I

§ 5b tredje ledd skal lyde:

Unntaket i første ledd gjelder ikke når tjenestene omsettes eller formidles av tilbyder av *elek-*

*tronisk kommunikasjonstjeneste* ved bruk av *elektronisk kommunikasjon* og vederlaget for tjenesten oppkreves av den som yter kommunikasjonstjenesten.

#### II

Endringen trer i kraft straks.

---

## Forslag

### til lov om endringer i lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven)

I lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven) gjøres følgende endringer:

#### I

§ 3-13 nr. 6 skal lyde:

6. Taushetsplikten er ikke til hinder for at opplysninger om fødselsnummer for personlig skattyter eller organisasjonsnummer for upersonlig skattyter, navn, adresse, *skatteklasse*, den fastsatte nettoformue og nettoinntekt, skatter og avgifter kan gis til finansinstitusjoner (jf. lov 10. juni 1988 nr. 40 om finansieringsvirksomhet), forsikringsvirksomhet (jf. lov 10. juni 1988 nr. 39 om forsikringsvirksomhet) og kredittopplysningsvirksomhet. Med kredittopplysningsvirksomhet menes virksomhet som består i å gi meddelelse som belyser kredittverdighet og økonomisk vederheftighet. Disse virksomhetenes bruk av opplysningene skal følge reglene i lov 14. april 2000 nr. 31 om behandling av personopplysninger. Departementet kan gi forskrift til utfylling av denne bestemmelsen.

§ 8-10 nr. 2 oppheves.

§ 8-10 nr. 3 blir ny nr. 2. Ny nr. 2 skal lyde:

Kan forhåndsligningen ikke legges fram for ligningsnemnda *etter § 8-4 nr. 2*, utføres ligningen av *de nevnte særskilte sentrale ligningskontor*.

§ 8-10 nr. 4 blir ny nr. 3. Ny nr. 3 annet punktum skal lyde:

Etter slik erkjennelse faller kravet på skatt og avgift av den oppgitte formue og inntekt bort, hvis det ikke er sendt på ettersiselig måte til den som krevde forhåndsligningen, innen 4 uker i tilfelle som nevnt i § 4-7 nr. 9 eller innen 3 måneder i tilfelle som nevnt i § 4-7 nr. 10.

§ 9-8 nr. 4 annet punktum skal lyde:

*På samme vilkår kan særskilte ligningsmyndigheter som angitt i § 2-4 første ledd a og b avgjøre endringsspørsmål i den utstrekning myndighet er delegert etter § 8-4 nr. 2.*

## II

§ 6-4 nr. 5 skal lyde:

*Oppgavepliktige som nevnt i nr. 2 og 3 plikter etter nærmere spesifikasjoner fra Skattedirektoratet ukrevet å gi opplysninger om kontonummer som er aktuelle for overføring av eventuelle tilgodebeløp etter skatteavregning.*

§ 6-4 nr. 6 skal lyde:

*Aksjeselskap, allmennaksjeselskap samt likestilte selskap og sammenslutninger som nevnt i skatteloven § 10-1 og deltakerlignet selskap, jf. skattelo-*

*ven § 10-40, plikter å gi opplysninger om gjeld og rentebetalinger til personlig skattyter. Opplysningene spesifiseres slik at lånesaldo ved inngangen til hver kalendermåned fremgår. Bestemmelsen gjelder ikke for lån knyttet til mengdegjeldsbrev og innskudd i bank. Departementet kan gi forskrift om utfylling og gjennomføring av opplysningsplikten.*

## III

Endringene under I trer i kraft straks.

Endringene under II trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2006.

---

## Forslag

### til lov om endringer i lov 29. november 1996 nr. 68 om skatt til Svalbard

I lov 29. november 1996 nr. 68 om skatt til Svalbard gjøres følgende endring:

## I

§ 4-3 første ledd første punktum skal lyde:

Ved gjennomføring av ligning *mv.* gjelder lig-

ningsloven kapittel 3 til 12 med mindre annet er særskilt bestemt eller følger av denne lov.

## II

Endringene under I trer i kraft fra den tid departementet bestemmer.

---

## Forslag

### til lov om endringer i lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven)

I lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven) gjøres følgende endringer:

#### I

Folketrygdloven § 23-3 fjerde ledd skal lyde:

Det skal ikke betales avgift når inntekten er inntil 29 600 kroner. Avgiften må ikke utgjøre mer enn 25 pst av den del av inntekten som overstiger 29 600 kroner.

#### II

§ 24-3 femte ledd skal lyde:

Arbeidsgiver kan anmode Skattedirektoratet og *ligningskontorene* om å avgi bindende forhåndsuttalelse i saker som gjelder arbeidsgiveravgift.

#### III

Endringen under I trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2005.

Endringen under II trer i kraft fra den tid departementet bestemmer.

## Forslag

### til lov om endring i lov 26. juni 1998 nr. 47 om fritids- og småbåter

I lov 26. juni 1998 nr. 47 om fritids- og småbåter gjøres følgende endringer:

#### I

§§ 2 til 5, §§ 8 til 13 og § 15 oppheves.

#### II

Endringene under I trer i kraft straks.

---

## Forslag

### til lov om endringer i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)

I lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) gjøres følgende endringer:

#### I

§ 4-12 tredje ledd skal lyde:

Ikke-børsnotert aksje i utenlandsk selskap verdsettes til 65 prosent av aksjens antatte salgsverdi 1. januar i ligningsåret. Aksjen skal verdsettes etter *annet* ledd når skattyteren krever dette og kan sannsynliggjøre selskapets skattemessige formuesverdi.

§ 4-12 fjerde ledd skal lyde:

Departementet kan

- a. gi forskrift om beregning av aksjeverdien i *annet* ledd, og om dokumentasjonskrav etter *tredje* ledd,
- b. fastsette skjema til bruk ved beregningen,
- c. ved forskrift bestemme at ikke-børsnoterte aksjer som er undergitt annen kursnotering, verdsettes som bestemt i første *ledd*,
- d. ved forskrift gi bestemmelser om samordning av verdsettelse av ikke-børsnoterte aksjer i utenlandske selskaper mellom forskjellige likningskontorer og skattefogdkontorer.

§ 4-13 første ledd annet punktum skal lyde:

Er stiftelsen skjedd ved overgang fra personlig firma til aksjeselskap eller allmennaksjeselskap, legges verdien 1. januar i ligningsåret til grunn, fastsatt i samsvar med § 4-12 *annet* ledd.

§ 4-13 annet ledd tredje punktum skal lyde:

For øvrig gjelder § 4-12 *annet* ledd.

§ 8-13 tredje ledd annet punktum skal lyde:

Selskap innenfor ordningen kan likevel ha inntekt som oppebæres ved transport av personell eller forsyninger med skip eller ved drift av taubåt, forsyningsfartøy, *entreprenørfartøy* eller andre *hjelpesfartøy* selv om slik virksomhet er nevnt i petroleumsskatteloven § 1.

#### II

§ 10-34 annet ledd annet punktum skal lyde:

Endringen settes til årets skattepliktige inntekt før mottatt konsernbidrag som er skattepliktig etter § 10-3 første ledd første punktum, fratrukket avsatt utbytte, utlignet skatt på selskapets alminnelige inntekt etter fradrag av *godtgjørelse etter § 10-12* og utlignet skatt som faller på mottatt skattepliktig konsernbidrag, refusjon etter § 16-50, utlignet skatt på grunnrenteinntekt etter § 18-3 og utlignet skatt etter petroleumsskatteloven § 5.

Ny § 18-4 skal lyde:

§ 18-4 *Skattlegging av kommunalt eide kraftforetak*

*Bestemmelsen i § 10-45 gjelder tilsvarende for låneforhold mellom kommunalt eid kraftforetak og eierkommunen når låneforholdet er vedtatt av kommunestyret.*

#### III

Skatteloven § 2-35 annet ledd skal lyde:

(2) For skatt til Svalbard gjelder bestemmelser i egen lov. Personer bosatt på Svalbard og selskaper hjemmehørende på Svalbard skal ved anvendelsen av denne lov likestilles med personer som er bosatt i utlandet, eller selskaper som er hjemmehørende i utlandet. Foregående punktum gjelder likevel ikke ved anvendelsen av § 2-38 og § 10-13. Personer bosatt på fastlandet og selskaper hjemmehørende på fastlandet kan ikke ilignes skatt etter denne lov for inntekt og formue som er skattlagt til Svalbard.

#### IV

§ 5-2 nytt tredje ledd skal lyde:

(3) *Skatteplikten etter første ledd gjelder ikke gave i form av en vare eller tjeneste som inngår i bedriftens virksomhet og som er gitt til en frivillig organisasjon i forbindelse med flodbølgekatastrofen*

*i Sørøst-Asia og som er gitt i perioden 26. desember 2004 til 31. desember 2005.*

## V

§ 10-12 annet ledd skal lyde:

(2) Skattyter som har alminnelig skatteplikt til Norge for mottatt utbytte, gis fradrag for godtgjørelse i utlignet skatt av alminnelig inntekt. Dette gjelder bare dersom det utdelende selskapet er skattepliktig til Norge *eller en annen EØS-stat* for hele sitt overskudd, og utbyttet er lovlig utdelt fra selskapet. Utdeling fra obligasjonsfond gir ikke rett til fradrag for godtgjørelse. *Når det gis godtgjøringsfradrag i skatt av utbytte fra selskap i annen EØS-stat kan det ikke kreves fradrag for utenlandsk skatt av det samme utbyttet etter andre regler.*

## VI

§ 7-1 annet ledd skal lyde:

(2) Fordel ved at eier helt eller delvis bruker fritidsbolig selv er ikke skattepliktig. *Det samme gjelder for andelshavere i boligselskap, jf. § 7-3.*

§ 7-3 annet ledd skal lyde:

(2) Boligselskap (borettslag og boligaksjeselskap) er selskap med delt eller begrenset ansvar og med hovedformål å gi andelshaverne bolig *eller fritidsbolig* i hus eid av selskapet.

§ 7-3 femte ledd første punktum skal lyde:

(5) Inntekt fastsettes på den enkelte andelshaverens hånd, med skattefritak for egen bruk etter § 7-1 første ledd b *og annet ledd annet punktum.*

§ 8-1 nytt tiende ledd skal lyde:

*Underskudd ved drift av våningshus i jordbruk oppstått i inntektsåret 2004 eller tidligere kan fremføres til fradrag bare i inntekt av jordbruk, skogbruk eller pelsdyrnæring.*

§ 8-15 nytt niende ledd skal lyde:

(9) *Departementet kan gi overgangsregler til bestemmelsene i annet ledd om skattemessig behandling av gevinster og tap på langsiktige valutaposter omfattet av skatteloven § 14-5 femte ledd som er påløpt men ikke realisert per 1. januar 2005.*

§ 9-3 fjerde ledd skal lyde:

(4) Gevinst ved realisasjon av fritidsbolig, *herunder andel i boligselskap*, er unntatt fra skatteplikt når eieren har brukt eiendommen som egen

fritidsbolig i minst fem av de siste åtte år før realisasjonen, forutsatt at realisasjonen finner sted eller avtales mer enn fem år etter ervervet og mer enn fem år etter at fritidseiendommen ble tatt i bruk eller ifølge ferdigattest var oppført.

Overskrift og første ledd i overgangsbestemmelsen til § 10-32 annet ledd skal lyde:

Fastsettelse av aksjens skjermingsgrunnlag *og inngangsverdi*

(1) Aksjens skjermingsgrunnlag etter § § 10-12 og 10-31, jf. § 10-32 settes til aksjens historiske kostpris tillagt eventuelle RISK-beløp fra det tidsrommet aksjonæren har eid aksjen. *Aksjens inngangsverdi skal opp- eller nedreguleres med RISK-beløp fra det tidsrommet aksjonæren har eiet aksjen.*

## VII

§ 8-11 nytt åttende ledd skal lyde:

*Selskap innenfor ordningen må opprettholde eller øke sin andel EØS-registrert tonnasje i forhold til andelen EØS-registrert tonnasje selskapet eide per 1. juli 2005. Dersom selskapet trer inn i ordningen etter 1. juli 2005, skal måletidspunktet settes til tidspunktet for inntreden i ordningen. Med tonnasje forstås nettotonnasje slik denne til enhver tid er fastsatt i målebrev som er gyldige her i riket i henhold til forskrift 26. juli 1994 nr. 749 om måling av fartøyer. Kravet om at selskapet må opprettholde eller øke andelen EØS-registrert tonnasje gjelder ikke så lenge selskapet har minst 60 prosent EØS-registrert tonnasje. Dersom selskap innenfor ordningen har bestemmende innflytelse over et annet selskap innenfor ordningen i henhold til regnskapsloven § 1-3, skal andelen EØS-registrert tonnasje beregnes samlet på morselskapets og datterselskapets hånd. Taubåter og fartøyer som frakter utvunnet materiale fra mudringsvirksomhet må være EØS-registrert. Departementet kan gi nærmere regler om beregning av flaggandel ved fusjon og fisjon av selskaper.*

Nåværende § 8-11 åttende ledd blir § 8-11 tiende ledd.

## VIII

§ 2-38 annet ledd ny bokstav b skal lyde:

*b. gevinst eller tap ved realisasjon eller uttak av eierandel i selskap som nevnt i § 10-40 første ledd eller tilsvarende utenlandsk selskap.*

Nåværende bokstav b blir ny bokstav c.

§ 2-38 tredje ledd ny bokstav e skal lyde:

*e. gevinst eller tap ved realisasjon eller uttak av eierandel i selskap som nevnt i § 10-40 første ledd eller tilsvarende utenlandsk selskap, dersom selskapets verdier av aksjer mv. som faller inn under a-d i dette ledd, til sammen overstiger 10 prosent av selskapets totale verdier av aksjer mv. på realisasjonstidspunktet.*

§ 5-2 annet ledd skal lyde:

Skatteplikten etter første ledd gjelder ikke gave hvor mottaker trer inn i givers inngangsverdi, skjermingsgrunnlag, ubenyttet skjermingsfradrag og øvrige skattemessige posisjoner tilknyttet aksjen eller andelen etter reglene i § 10-33 eller § 10-46.

§ 5-22 skal lyde:

(1) Bestemmelsene i denne paragraf gjelder for renter på lån fra personlig skattyter til aksjeselskap, allmennaksjeselskap, *likestilt* selskap og sammenslutning etter § 10-1, *tilsvarende* utenlandsk selskap, *samt til deltakerlignet selskap, jf § 10-40*. Bestemmelsen gjelder ikke for lån knyttet til mengdegjeldsbrev og *innskudd i bank*. Skatteplikten etter denne paragraf kommer i tillegg til den alminnelige skatteplikten for renteinntekter, jf. § 5-20.

(2) *Renteinntekter etter første ledd er skattepliktige for mottaker. Skattepliktig inntekt settes til faktisk påløpte renter som reduseres med mottakerens skattesats for alminnelig inntekt før det gjøres fradrag for skjerming.*

(3) *Departementet kan gi forskrift til utfylling og gjennomføring av denne paragraf, og herunder fastsette nærmere regler om beregning av skjerming og skattepliktig renteinntekt.*

§ 8-11 nytt niende ledd skal lyde:

*Kravet om at selskapet må opprettholde eller øke andelen EØS-registrert tonnasje gjelder ikke for inneværende år dersom den samlede andelen EØS-registrert tonnasje innenfor ordningen per 31. desember i det foregående året er økt eller opprettholdt sammenlignet med den samlede andelen EØS-registrert tonnasje innenfor ordningen per 31. desember året før. Departementet kan gi nærmere regler om selskapenes plikt til å innrapportere opplysninger til ligningsmyndighetene.*

§ 9-7 skal lyde:

§ 9-7 Inngangsverdi for formuesobjekt ervervet ved arv eller gave

Inngangsverdien og *skjermingsgrunnlaget* for formuesobjekt som er ervervet ved arv eller gave eller overtatt på skifte med medarvinger, kan ved senere inntektsoppgjør – herunder ved beregning av avskrivning eller ved realisasjon – ikke settes høyere enn til det beløpet som er lagt til grunn ved arveavgiftsberegningen. *Det er arveavgiftsverdien før fradrag etter arveavgiftsloven § 14 femte ledd som skal legges til grunn.*

§ 10-12 tredje ledd skal lyde:

(3) Første ledd gjelder tilsvarende for dødsbo, *administrasjonsbo dersom boet tilhører en fysisk person*, samt for konkursbo der konkursdebitor er en fysisk person.

§ 10-13 nytt annet ledd skal lyde:

(2) *Personlig aksjonær bosatt i en annen EØS-stat som har svart skatt etter første ledd, gis etter søknad fradrag for skjerming etter § 10-12 ved endring av skatteberegningen.*

§ 10-31 nytt tredje ledd skal lyde:

(3) Verdipapirfond er fritatt for skatteplikt på gevinst og har ikke fradragsrett for tap ved realisasjon av aksjer i selskaper hjemmehørende i land utenfor EØS.

§ 10-33 tredje ledd skal lyde:

(3) *Gevinst på givers hånd som følge av gavesalg til mottaker, legges til den inngangsverdi og det skjermingsgrunnlag mottaker trer inn i etter reglene i første og annet ledd. Fradragsberettiget tap på givers hånd som følge av gavesalg til mottaker trekkes fra den inngangsverdi og det skjermingsgrunnlag mottaker trer inn i etter reglene i første og annet ledd. Bli skjermingsgrunnlaget etter regelen i første og annet punktum lavere enn det vederlag mottaker betalte for aksjen eller andelen skal skjermingsgrunnlaget være lik vederlaget.*

§§ 10-40 til 10-48 med deloverskrift skal lyde:

*Skattlegging av deltakere i ansvarlig selskap, kommandittselskap mv.*

§ 10-40 Anvendelsesområde for bestemmelsene om skattlegging av deltakere i ansvarlig selskap, kommandittselskap mv.

(1) Bestemmelsene i §§ 10-41 til 10-48 gjelder for deltakere i ansvarlig selskap, kommandittselskap, indre selskap, partrederi og for stille *deltakere*.

(2) *Bestemmelsene* gjelder ikke for samarbeidsavtaler i petroleumsvirksomheten som nevnt



i selskapsloven § 1-1 fjerde ledd. Bestemmelsene gjelder heller ikke for selskaper og sameier som driver produksjon av vannkraft når deltakerne selger det vesentlige av kraftproduksjonen på selvstendig basis.

#### § 10-41 Fastsettelse av alminnelig inntekt

(1) Ved fastsettelse av alminnelig inntekt settes deltakers overskudd eller underskudd på deltakelsen til en andel av selskapets overskudd eller underskudd fastsatt etter reglene i skattelovgivingen som om selskapet var skattyter. Andel av underskudd i utenlandsk selskap kommer bare til fradrag dersom deltakeren uttrykkelig erklærer at alt underlagsmateriale til selskapets regnskap vil bli fremlagt på ligningsmyndighetenes begjæring.

(2) Utbytte fra aksjeselskap og annet selskap som nevnt i § 2-38 første ledd a til c, inngår ikke i inntekten som fastsettes etter denne paragraf. Skatteloven § 2-38 tredje og fjerde ledd gjelder tilsvarende.

(3) Ved realisasjon av andel i løpet av inntektsåret skal årets overskudd eller underskudd på andelen fordeles forholdsmessig mellom overdrager og erverver av andelen etter antall måneder av året hver av dem har vært eier av andelen. Overdragelsesmåneden henføres til erververen.

#### § 10-42 Tillegg i alminnelig inntekt ved utdeling

(1) Når personlig deltaker mottar utdeling fra selskapet, skal det beregnes tillegg i alminnelig inntekt etter denne paragraf.

(2) Som utdeling regnes enhver vederlagsfri overføring av verdier fra selskap til deltaker. Bestemmelsen i § 10-11 annet ledd siste punktum gjelder tilsvarende.

(3) Tillegget settes til verdien av utdelingen, fratrukket

- a. overskuddsandel etter § 10-41 multiplisert med deltakerens skattesats for alminnelig inntekt
- b. skjerming etter femte ledd.

(4) Som utdeling regnes ikke tilbakebetaling av innbetalt kapital. For selskap med bestemt selskapskapital, er tilbakebetaling av innbetalt kapital betinget av særskilt vedtak om kapitalnedsettelse. I innbetalt kapital etter dette ledd medregnes korreksjoner i skjermingsgrunnlaget etter syvende ledd.

(5) Skjerming settes til skjermingsgrunnlaget etter sjette ledd multiplisert med en skjermingsrente. Skjermingsrenten fastsettes av departementet i forskrift.

(6) Skjermingsgrunnlaget er summen av netto kostpris for selskapsandelen, anskaffelseskostnader

og deltakerens innskudd i selskapet, tillagt ubenyttet skjerming for tidligere år. Innskuddet fastsettes til gjennomsnittlig innskudd i året, målt kvartalsvis etter regler fastsatt av departementet. Tilbakebetaling av innbetalt kapital etter fjerde ledd reduserer skjermingsgrunnlaget.

(7) Er årets utdeling mindre enn inntektskatt etter § 10-41, skal differansen tillegges skjermingsgrunnlaget. Ved underskudd etter § 10-41 reduseres skjermingsgrunnlaget med deltakerens underskuddsandel, multiplisert med deltakerens skattesats på alminnelig inntekt.

(8) Skjermingen tilkommer den som er deltaker ved årets utgang.

(9) Dersom skjermingen overstiger årets utdeling fratrukket inntektskatt etter § 10-41, kan ubenyttet skjerming fremføres til fradrag i senere års utdeling fra samme selskap. Fremførbart beløp etter dette ledd skal ikke overstige årets skjerming. Departementet kan gi forskrift om at ubenyttet skjerming skal kunne overføres mellom virksomheter med høy grad av økonomisk og innholdsmessig nærhet.

(10) Ved negativt skjermingsgrunnlag settes årets skjerming til null.

(11) Departementet kan i forskrift bestemme at det skal gis fradrag etter tredje ledd også for naturressursskatt og grunnrenteskatt, jf. §§ 18-2 og 18-3, og fastsette nærmere regler om dette.

#### § 10-43 Fradragsbegrensning for kommandittister og stille deltakere ved fastsettelse av alminnelig inntekt

(1) Kommandittister kan ved fastsettelsen av alminnelig inntekt bare kreve fradrag for underskudd i kommandittselskapet innenfor en fradragsramme.

(2) Fradragsrammen fastsettes til:

- a. Kommandittistens andel av selskapets skattemessige verdier. Ved fastsettelsen av skattemessige verdier medregnes selskapets gevinst- og tapskonto og negativ saldo, jf. §§ 14-45 og 14-46, samt gevinster med betinget skattefritak.

b. I verdien etter a gjøres

1. fradrag for gjeld ved årsoppgjøret for det inntektsår fradragsrammen beregnes,
2. tillegg av årets underskudd og ikke innkalt del av innskuddsforpliktelsen,
3. korreksjon for over- eller underpris ved erverv av kommandittandelen.

(3) Hvis flere eier en kommandittandel i fellesskap, fastsettes en felles fradragsramme som for-

deles i forhold til den enkeltes andel i kommanditandelen.

(4) Deltakers andel av underskudd som ikke kommer til fradrag på grunn av reglene i denne paragraf, kan fremføres til fradrag i senere års andel av overskudd fra selskapet, i annen alminnelig inntekt ved forhøyelse av innskuddsforpliktelsen eller i gevinst ved realisasjon av andel.

(5) Nedsettelse av innskuddsforpliktelsen eller utbetaling av overskudd inntektsføres i den utstrekning det medfører eller øker en negativ fradragsramme. Dette gjelder bare i den utstrekning kommandittisten tidligere har fått fradrag for beløpet.

(6) Reglene foran gjelder tilsvarende for stille deltakere.

#### § 10-44 Gevinst og tap ved realisasjon av andel

(1) Gevinst ved realisasjon av andel, herunder innløsning av enkeltandeler eller oppløsning av selskapet, er skattepliktig som alminnelig inntekt. Tilsvarende tap er fradragsberettiget i annen alminnelig inntekt.

(2) *Gevinst eller tap settes til netto vederlag ved realisasjonen, fratrukket realisasjonskostnader og inngangsverdi etter tredje ledd. Ubenyttet skjerming, jf. § 10-42 niende ledd, kan føres til fradrag i gevinst ved realisasjon av andelen.*

(3) *Andelens inngangsverdi er netto kostpris for andelen og anskaffelseskostnader, tillagt deltakerens netto innskudd i selskapet og korrigert for endring i skjermingsgrunnlaget i eierperioden etter § 10-42 syvende ledd.*

(4) Gevinst inntektsføres og tap fradragsføres i realisasjonsåret.

(5) Departementet kan gi forskrift om hvordan inntekt skal fastsettes for deltakere som har endret ligningsmåte fra brutto- til nettoligning, og som pr. 31. desember 1991 hadde rett til

1. oppregulering av inngangsverdien på eiendeler som tilhørte selskapet, eller
2. skattefritak etter dagjeldende skattelov av 18. august 1911 nr. 8 § 43 annet ledd c-f for gevinst knyttet til selskapets eiendom.

#### § 10-45 Disposisjoner mellom deltaker og selskap

I forhold til § 10-41 og § 10-42 anses disposisjoner mellom deltaker og selskap som foretatt mellom selvstendige skattesubjekter.

#### § 10-46 Skattemessig kontinuitet ved arv og gave av andel i deltakerlignet selskap

*Skatteloven § 10-33 gjelder tilsvarende ved arv og gave av andel i deltakerlignet selskap.*

#### § 10-47 Forskrift om utenlandsforhold

*Departementet kan gi forskrift til utfylling og gjennomføring av bestemmelsene i §§ 10-41 til 10-46 i utenlandsforhold, herunder gi regler om fastsettelse av skjermingsgrunnlaget i slike forhold.*

#### § 10-48 Overgangsbestemmelse

*Deltakeres skjermingsgrunnlag, inngangsverdi og innbetalt kapital pr. 1. januar 2006 beregnes på grunnlag av selskapets skattemessige verdier. Departementet gir nærmere regler om fastsettelse av skjermingsgrunnlag, inngangsverdi og innbetalt kapital etter denne paragraf.*

§ 12-2 første ledd g skal lyde:

g. beregnet personinntekt etter §§ 12-10 til 12-14.

§ 12-10 skal lyde:

§ 12-10 Vilkår for beregning av personinntekt

(1) Det skal beregnes personinntekt *for eier av enkeltpersonforetak.*

(2) Beregnet personinntekt fastsettes bare når et foretak driver virksomhet. *Det skal beregnes personinntekt av inntekt som er innvunnet i virksomheten, selv om inntekten tidfestes etter at virksomheten har opphørt.*

§ 12-11 oppheves.

Gjeldende § 12-12 blir ny § 12-11 og skal lyde:

§ 12-11 Beregning av personinntekt

(1) Alminnelig inntekt fra virksomheten *før fradrag for fremførbart underskudd* er utgangspunkt for beregning av personinntekt, jf. § 12-2 g. I den alminnelige inntekten gjøres de tillegg og fradrag som fremgår av denne og etterfølgende paragrafer.

(2) Følgende poster legges til:

- a. faktiske kapitalkostnader og -tap. Tap på kundefordringer skal likevel ikke legges til, *heller ikke renter på gjeld som nevnt i § 12-12 annet ledd c, i den utstrekning gjelden ikke overstiger skjermingsgrunnlaget før fradrag etter § 12-12 annet ledd c,*
- b. særskilt fradrag for fiskere og fangstfolk etter § 6-60, særskilt fradrag for sjøfolk etter § 6-61, jordbruksfradrag fastsatt etter § 8-1 sjette ledd, reindriffradrag fastsatt etter § 8-1 sjuende ledd og skiferfradrag fastsatt etter § 8-1 åttende ledd.

(3) Følgende poster trekkes fra:

- a. faktiske kapitalinntekter som avkastning av aksjer, bankinnskudd, obligasjoner, gjeldsbrev, utestående fordringer og lignende. Inntekt av kundefordringer skal likevel ikke trekkes fra,
- b. gevinst ved realisasjon av formuesobjekter som nevnt under a,
- c. beregnet skjermingsfradrag i virksomheten fastsatt etter § 12-12.

Gjeldende §§ 12-13 blir ny § 12-12 og skal lyde:

#### § 12-12 Skjermingsfradrag

(1) *Skjermingsfradraget* er lik *skjermingsgrunnlaget* etter annet ledd multiplisert med *skjermingsrenten* etter tredje ledd.

(2) *Skjermingsgrunnlaget* fastsettes etter følgende regler:

- a. *Skjermingsgrunnlaget* omfatter følgende eiendeler, forutsatt at de har virket i virksomheten:
  1. varige og betydelige driftsmidler, jf. § 14-40 første ledd,
  2. varer,
  3. kundefordringer,
  4. ervervet forretningsverdi og annet ervervet immaterielt formuesobjekt. Skjermingsgrunnlaget kan tillegges forsikrings- og utviklingskostnader i den utstrekning de ikke er skattemessig fradratt.
- b. Eiendeler som benyttes til velferdstiltak som for det vesentligste brukes utenom arbeidstid, skal ikke regnes med i *skjermingsgrunnlaget*.
- c. Ved fastsettelsen av *skjermingsgrunnlaget* gjøres det fradrag for gjeld til finansinstitusjoner og gjeld som knytter seg til mengdegjeldsbrev.
- d. Ved fastsettelsen av *skjermingsgrunnlaget* fradras verdien av leverandørkreditter og forskuddsbetalinger fra kunder.
- e. *Skjermingsgrunnlaget* skal verdsettes til middelverdien av de inngående og utgående verdier. Skattemessig verdi legges til grunn ved verdsettelsen, med følgende unntak:
  1. Ikke-avskrivbar eiendel skal verdsettes til den høyeste verdi av eiendelens historiske kostpris og ligningsverdi.
  2. Eiendel kan verdsettes til bokført verdi i regnskap oppgjort etter reglene i regnskapsloven dersom slik verdsettelse er lagt til grunn for eiendelen ved fastsettelsen av kapitalavkastningsgrunnlaget i inntektsåret 1999. Skattyteren kan frafalle fort-

satt verdsettelse etter dette nummer, til fordel for verdsettelse til skattemessig verdi eller etter nr. 1.

3. Driftsmidler som etter sin art skal regnes med i skjermingsgrunnlaget, men som har en uforholdsmessig høy verdi, skal regnes med kun for et beløp som anses alminnelig i den aktuelle type virksomhet.
- f. Den verdsettelsesmetoden som er lagt til grunn det første året for eiendelen, er bindende for senere år.

(3) *Departementet* fastsetter i forskrift den maksimale skjermingsrenten for det enkelte inntektsår.

Gjeldende § 12-14 oppheves.

Gjeldende § 12-15 blir ny § 12-13 og skal lyde:

#### § 12-13 Lønnsfradrag

(1) Dersom det er ansatte lønnstakere i virksomheten, skal det ved fastsettelsen av beregnet personinntekt gis et lønnsfradrag. Det samlede lønnsfradraget settes til 20 prosent av summen av

- a. virksomhetens eller selskapets lønnsutbetaling,
- b. arbeidsgiveravgift og andre trygdeavgifter for ansatte.

(2) Lønnsfradraget kan ikke redusere personinntekten for den enkelte skattyter under et grensebeløp på seks ganger folketrygdens grunnbeløp (G). Lønnsfradrag kan kun kreves i det år som lønnskostnadene refererer seg til. Fremførbar negativ personinntekt kommer til fradrag etter at det er gitt fradrag for det særskilte lønnsfradraget.

Gjeldende § 12-16 blir ny § 12-14 og skal lyde:

#### § 12-14 Fremføring av negativ beregnet personinntekt

(1) Beregnet negativ personinntekt kan ikke trekkes fra i personinntekt utenfor *virksomheten*, men kan kreves fremført mot positiv beregnet personinntekt i senere år fra den samme *virksomheten*.

(2) Adgangen til å fremføre negativ beregnet personinntekt faller bort i den utstrekning skattyteren unnlater fremføring det første året vedkommende har anledning til det.

Gjeldende § 12-17 oppheves.

## IX

§ 5-31 bokstav c skal lyde:

c. skattefradrag etter § 16-40 og utbetalt støtte for ulønnet arbeidsinnsats i prosjekt godkjent etter § 16-40.

Ny § 16-41 skal lyde:

*Dersom summen av skattefradrag og støtte fra Norges forskningsråd i prosjekt godkjent etter § 16-40 overstiger beløpsbegrensningene i § 16-40 første ledd, jf. annet ledd bokstav a, nedsettes skattefradraget med det overstigende beløp.*

## X

Endringene under I trer i kraft straks.

Endringene under II trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2004.

Endringen under III trer i kraft straks med virkning for utbytter som innvinnes fra og med inntektsåret 2004 og for gevinster og tap som realiseres fra og med 26. mars 2004.

Endringen under IV trer i kraft straks med virkning for uttak foretatt i perioden 26. desember 2004 til 31. desember 2005.

Endringen under V trer i kraft straks med virkning for inntektsåret 2005

Endringene under VI trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2005.

Endringen under VII trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2005. Kravene til EØS-registrering må være oppfylt fra og med 1. juli 2005.

Endringene under VIII trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2006.

Endringene under IX trer i kraft fra den tid departementet bestemmer.

## XI

*Ved ikrafttredelse av endringen under VIII gjelder følgende overgangsregel:*

*Overgang fra nettoligning til bruttoligning som følge av avviklingen av reglene om nettoligning av visse sameier i skatteloven § 10-40 annet ledd, skal ikke anses som skattemessig realisasjon av de enkelte sameieres andeler i sameiet. Departementet kan gi forskrift til utfylling og gjennomføring av denne overgangsregel.*

---

## Forslag

### til lov om endring i lov 12. desember 2003 nr. 108 om kompensasjon av merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner mv.

I lov 12. desember 2003 nr. 108 om kompensasjon av merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner mv. gjøres følgende endring:

## I

§ 4 tredje ledd skal lyde:

Kompensasjon ytes likevel for anskaffelser til boliger med helseformål eller sosiale formål. Det

samme gjelder fellesanlegg i tilknytning til boligene. Kompensasjon ytes også for anskaffelser til kommunale havner på virksomhetsområder hvor det oppkreves havneavgifter.

## II

Endringen under I trer i kraft straks.

---

## Forslag

### til lov om endring i lov 10. desember 2004 nr. 77 om endringer i skatte- og avgiftslovgivningen mv.

I lov 10. desember 2004 nr. 77 om endringer i skatte- og avgiftslovgivningen mv. gjøres følgende endringer:

#### I

Overgangsregel E skal lyde:

(1) Det skal ikke foretas realisasjonsoppgjør når personlig skattyter etter denne overgangsregel overfører samtlige av sine aksjer *eller andeler i ett eller flere* aksjeselskaper, allmennaksjeselskaper, deltakerlignede selskaper eller tilsvarende selskaper i andre EØS-land, *mot vederlag i aksjer i det mottakende selskap. Det mottakende selskap kan være et aksjeselskap, allmennaksjeselskap eller tilsvarende selskap i andre EØS-land. Det mottakende selskap må bli eier av minst 10 prosent av aksjekapitalen i de overførte selskaper.*

(2) Skattemessig inngangsverdi på overdragende skattyters vederlag i aksjer settes lik skattyters inngangsverdi på de overførte aksjer *eller andeler* med tillegg av eventuelt kontantinnskudd. Overdragende skattyters øvrige skatteposisjoner knyttet til de overførte aksjer *eller andeler* videre-

føres på vederlagsaksjene. Mottakende selskap må videreføre overdragende aksjonærs *eller andelseiers* skattemessige inngangsverdier og ervervstidspunkt knyttet til de overførte aksjer *eller andeler*.

(3) *Hvis vederlaget består i aksjer som erverves ved stiftelse eller kapitalforhøyelse, kommer bestemmelsen bare til anvendelse hvis det mottakende selskapet er stiftet eller kapitalforhøyelsen har skjedd og melding om dette er sendt Foretaksregisteret eller tilsvarende utenlandsk register innen 31. desember 2005. I andre tilfeller kommer bestemmelsen til anvendelse hvor den personlige aksjonær eller andelseier har overført aksjene eller andelene til selskapet og vederlagsaksjene er ervervet innen 31. desember 2005.*

(4) Departementet kan gi forskrift til utfylling og gjennomføring av denne overgangsregel.

#### II

Endringene under I trer i kraft straks med virkning for inntektsåret 2005.

---

---





