

Klima- og miljødepartementet
E-post: postmottak@kld.dep.no

20.08.2024

Innspill til ekspertgruppen for virkemidler for å fremme sirkulære aktiviteter

Regnskap Norge er en bransjeorganisasjon for landets regnskapsforetak og statsautoriserte regnskapsførere. Samlet bistår regnskapsforetakene rundt 450 000 av landet små og mellomstore bedrifter. Regnskap Norge leder også den sirkulære regnskapsklyngen.

Hva er den største utfordringen for at vår sektor skal bli mer sirkulær?

Regnskap og økonomistyring spiller en avgjørende rolle i overgangen til en sirkulær økonomi. Den største utfordringen for at regnskap og økonomistyring bedre skal reflektere sirkulære forretningsmodeller, er at dagens regnskapsstandarder primært er utformet for lineære forretningsmodeller.

Disse standardene klarer ikke å fange den fulle verdien av sirkulære forretningsmodeller, innovasjoner, og bærekraft. Resultatet er at sirkulære virksomheter ofte undervurderes økonomisk, noe som skaper betydelige barrierer for deres vekst og tilgang til finansiering.

Gjennom vårt arbeid i den sirkulære regnskapsklyngen har vi identifisert utfordringer knyttet til noen av dagens regnskapsprinsipper. Vi ser derfor at det er et behov for en gjennomgang av disse, slik at de er bedre tilpasset sirkulære forretningsmodeller. Vi har spesielt identifisert utfordringer knyttet til innregning, verdsettelse og sammenstillingsprinsipper. På vegne av den sirkulære regnskapsklyngen stiller vi oss til disposisjon til å bistå ekspertgruppen i vurderingen om det bør utvikles nye regnskapsprinsipper som bedre reflekterer verdien av sirkulære økonomiske aktiviteter.

Hvor er det behov for endringer i dagens virkemiddelbruk for å bli mer sirkulære?

Ekspertgruppen bør ta utgangspunkt i de syv prioriterte verdikjedene når de vurderer virkemidler. En type virkemiddel er ikke nødvendigvis riktig virkemiddel for en annen verdikjede. Her er det ulik modenhet i markedet og ulik bruk av resirkulerte materiale og ombruk. Regnskap Norge ser likevel at flere endringer i dagens virkemiddelbruk vil kunne gi vesentlige fordeler for sirkulære virksomheter uavhengig av verdikjede.

Uttaksskatt og uttaksmerverdiavgift

Vi viser til tidligere brev sendt Finansdepartementet 09.04.2024 gjeldende uttaksmerverdiavgift og uttaksskatt i en sirkulær økonomi (vedlegg 3). Vi håper ekspertgruppen har blitt oppmerksomme på vår henvendelse og begrunnelse om å vurdere endringer i skatte- og avgiftsregelverket for å fremme den sirkulære økonomien. Etter vår oppfatning bør det innføres et fritak fra å beregne uttaksmerverdiavgift og uttaksskatt på alle varer som gis bort til en veldedig eller frivillig organisasjon. Når det gjelder merverdiavgift kan dette gjennomføres ved at mval. § 6-19 andre ledd får anvendelse for alle varer, ikke bare næringsmidler. Tilsvarende foreslår vi i skatteloven § 5-2 første ledd annet og tredje punktum et nærmere definert unntak fra uttaksskatteplikten.

Merverdiavgift på brukte varer og reparasjoner

Store mengder avfall leveres til gjenvinningsstasjoner og avfallsselskapene vurderer om hvilken behandling de ulike fraksjonene skal gjennom, eks deponi, forbrenning, materialgjenvinning eller forberedelse til ombruk. Norge når ikke EU-målene om økt materialgjenvinning og forberedelse til ombruk. Flere avfallsselskaper har gjort grep for å øke ombruksmengdene, blant annet ved å etablere nye ombruksbutikker basert på avfall de har mottatt på gjenvinningsstasjonene. Eksempelvis Sirkula på Hamar, Rebell i Tromsø og R:Elsk i Stavanger-regionen. Produkter som i utgangspunktet har vært avfall ved at de har blitt levert på en gjenvinningsstasjon, men blitt løftet til å bli et produkt gjennom «forberedelse til ombruk» bør være fritatt mva. Vi mener ekspertgruppen bør se på muligheten til å innføre mva fritak på varer som er «forberedt til ombruk» for å fremme sirkulære tiltak og redusere avfallsmengdene.

Avansesystemet

Ved kjøp og videresalg av brukte varer kan den næringsdrivende bruke avansemetoden for mva, jf. mval §§ 4-5 og 4-6. I disse tilfellene er det bare påslaget den næringsdrivende gjør som blir gjenstand for mva beregning. Det er betydelige krav i bokføringsforskriftens kapittel § 8-10 som må følges for at metoden skal kunne benyttes (se vedlegg 1). Vi har inntrykk av at flere aktører i bransjen enten ikke kjenner til avansesystemet, eller ikke benytter systemet pga. de omfattende bokføringskravene.

Virksomheter som er kjent med avansesystemet, benytter seg nødvendigvis ikke av det. Dette skyldes trolig de omfattende dokumentasjonskravene som må følges for å benytte systemet. Større virksomheter kan ha kapasitet til å imøtekomme disse, men for mindre aktører, som for øvrig dominerer bransjen, fremstår dette som uoverkommelig. Det i seg selv representerer en hindring for bruk av systemet.

Politisk synes det å være et ønske om å lette de administrative byrdene for brukthandelsvirksomheter. Dette har kommet til uttrykk i Prop 86. L, «Endringer i brukthandellova». Som ledd i dette arbeidet, burde bokføringsregelverket på dette området også vurderes.

Avgift på avfallshåndtering

Vi ber ekspertutvalget ta utgangspunkt i EUs Circular Economy Taxation Framework som refererer til muligheten til sluttfasestadiumsavgifter, som tar form ut ifra avfallshierarkiet. Det innebærer progressive avgifter med avgiftssatser som avtar fra deponering (høyest) til resirkulering (lavest) og settes til null for avfallsforebygging/ombruk. Avfallshierarkiet er satt opp som følger:
1. avfallsforebygging, 2. ombruk og forberedelse til ombruk, 3. materialgjenvinning, 4. energigjenvinning av avfall og 5. deponering.

Ekspertgruppen bør vurdere nye og endrede avgifter på deponering og forbrenning av avfall, men avgiften må også gjelde dersom avfallet eksporteres. I dag har vi en forbrenningsavgift på avfall, men avgiften slår kun ut på norske anlegg, ikke dersom avfallet eksporteres til Sverige og forbrennes der. Avgiften må gjelde uavhengig av hvilket land som behandler det norske avfallet.

Hvilke nye virkemidler vil kunne bidra til at din sektor blir mer sirkulær?

Avansesystemet

Ved videresalg av brukte varer mv. som er kjøpt samlet, gjelder ikke kravet til at videreforhandlere skal spesifisere alle kjøp og salg. Dersom dette også kunne gjelde for enkeltstående kjøp, ville det representere en vesentlig forenkling for bransjen.

I Finland er det ikke lengre et krav om at avansen dokumenteres og beregnes per vare. Avansen kan beregnes samlet per termin. Dette foreslår vi også vurderes innført i Norge.

Et alternativ til avansesystemet er å erstatte dette med en støtteordning. Omsetning av brukte varer vil da være gjenstand for alminnelig beregning av merverdiavgift. Brukthandleren vil imidlertid bli kompensert med tilskudd fra staten, basert på omsetningen. Dette kan føre til økt interesse for å omsette brukte varer, samtidig som en støtteordning kan bidra til å redusere prisene ut til forbrukerne, og dermed interessen for brukte varer. En forutsetning er at støtteordningen er enkel å håndtere for brukerne, og at det økonomiske incentivet er tilstrekkelig.

Et annet alternativ er å innføre lav mva-sats på omsetning av brukte varer, hvilket enkelte EU-land har gjort. I likhet med Skatteutvalget er vi imidlertid generelt skeptisk til bruk av differensierte mva-satser. Våre synspunkt på dette er redegjort for i vårt høringssvar til NOU 2022: 20 Et helhetlig skattesystem (se vedlegg 2).

Skatteincentiver for sirkulære investeringer og redusert arbeidsgiveravgift

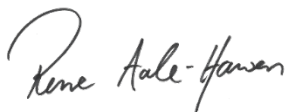
Skattefordeler til bedrifter som investerer i sirkulære teknologier og løsninger, eksempelvis resirkuleringsteknologi, vil kunne være nok et virkemiddel for å etablere mer sirkulær industri og teknologiske løsninger. Eksempel på skatteincentiver er avskrivningsfordeler eller skattefradrag.

Videre er en stor andel av de økonomiske kostnadene for sirkulære virksomheter knyttet til lønnskostnader. Ekspertgruppen bør vurdere redusert arbeidsgiveravgift, eller en støtteordning tilsvarende arbeidsgiveravgiften, for sirkulære virksomheter i etableringsfasen for å ta ned de økonomiske kostnadene.

Økte avgifter jomfruelige materialer

Ekspertgruppen bør vurdere økte avgifter på bruk av jomfruelige materialer, spesielt med utgangspunkt i EUs syv prioriterte verdikjeder. Eksempelvis gjennom å etablere en «polyesteravgift» for tekstiler som inneholder polyester eller andre fossile materialer. Dette bidrar til å gjøre billige og miljøfiendtlige tekstiler dyrere og brukte klær mer konkurransedyktig på pris. Inntektene fra avgiftene for bruk av jomfruelige materialer kan øremerkes til å finansiere en støtteordning til sirkulære aktiviteter.

Med vennlig hilsen,
Regnskap Norge



Rune Aale-Hansen
Adm. dir



Sara Wilsgaard
Fagansvarlig bærekraft

Intern dokumentasjon for brukthandler - Bokføringsforskriften § 8-10-2

Mottatte varer skal straks merkes med nummer.

Varene med nummer skal fremgå av en spesifikasjon som skal inneholde opplysninger om:

- Kjøpsdato
- Kjøpesum
- En klar beskrivelse av varen samt antall, størrelse, mengde eller vekt
- Navn og adresse til den person gjenstanden er ervervet fra

Når varene selges skal spesifikasjonen oppdateres med:

- Salgsdato
- Salgssum inkludert avgift
- Beregningsgrunnlag utgående avgift.
- Hvorvidt avansen eller de alminnelige regler for beregning

Dokumentasjon til selger ved brukthandlers kjøp av brukte varer - Bokføringsforskriften § 8-10-3

Viderefhandler skal utstede avregningsseddel når det kjøpes fra ikke bokføringspliktig selger. Dokumentasjonen skal inneholde:

- Viderefhandlers navn
- Kjøpsdato
- Kjøpesum
- En klar beskrivelse av varen samt antall, størrelse, mengde eller vekt
- Navn og adresse til den person gjenstanden er ervervet fra
- Signert av selger

Dokumentasjon ved brukthandlers salg av brukte varer - Bokføringsforskriften § 8-10-4

Alminnelig krav til salgsdokumentet, herunder:

- Nummer og dokumentasjonsdato,
- angivelse av partene,
- ytelsens art og omfang,
- tidspunkt og sted for levering av ytelsen,
- vederlag og betalingsforfall

I tillegg:

- Gjenstandens nummer skal påføres salgsdokumentet.
- Avgiftsbeløpet skal ikke angis i salgsdokumentet.
- Det skal fremgå av salgsdokumentet at avgiftsbeløp som er inkludert i prisen ikke er fradragsberettiget som inngående avgift

Mval. § 4-6 - Avansesystemet ved samlet kjøp og salg

Når det ikke er mulig å beregne den enkelte vares kjøps- og salgspris, kan avansen beregnes terminvis, og ikke per enkeltsalg. Dette gjelder når :

- flere varer fra et samlet innkjøp selges videre, enkeltvis eller samlet, og prisen på innkjøpet av den enkelte varen er ukjent,
- En enkelt vare med kjent innkjøpspris, inngår i et samlet videresalg av flere varer

Videre:

- Dersom samle kjøp eller samlesalg er den dominerende virksomhet (80 %), kan alle kjøp og salg behandles etter samme fremgangsmåte.
- Det innebærer at enkeltsalg/enkeltkjøp kan inngå i det felles beregningsgrunnlag
- Tap på samle kjøp eller samlesalg blir da samordnet med gevinster på enkeltkjøp/-salg.
- Utgående mva. på gevinster blir utsatt inntil det felles beregningsgrunnlag blir positivt (salg overstiger kjøp).
- En begrensning: enkeltkjøp/enkeltsalg der innkjøpspris overstiger salgspris (etter merverdiavgift) kan ikke inngå i et samordnet beregningsgrunnlag.

Finansdepartementet
Postboks 8008 Dep
0030 Oslo

E-post: postmottak@fin.dep.no

Vår ref: Fs2310
Deres ref: 21/6023
Oslo, 14.04.2023

Høringsvar – NOU 2022: 20 Et helhetlig skattesystem

Regnskap Norge viser til Finansdepartementets høringsbrev av 19.12.2022.

Saken er behandlet i Regnskap Norges fagutvalg.

Vi vil innledningsvis bemerke at Skatteutvalget i sin utredning har lagt frem en rekke forslag uten at det samtidig fremkommer utkast til lov- og forskriftshjemler. Vi forutsetter at forslag som Finansdepartementet finner aktuelle å gå videre med, blir gjenstand for ny høring inkludert forslag til lov- og forskriftsbestemmelser.

I det følgende vil vi først gi våre overordnede betraktninger til utredningen. Deretter vil vi gå inn på enkeltheter i Skatteutvalgets konkrete vurderinger og forslag, som vi har nærmere kommentarer til.

1. Betydningen av et forutsigbart skattesystem

Regnskap Norge er opptatt av viktigheten av et forutsigbart skattesystem. Mer enn 99 prosent av alle landets 630 000 virksomheter er per definisjon små og mellomstore bedrifter, hvorav de aller fleste er små. Norge er avhengig av et velfungerende næringsliv hvor det er en tilstrekkelig villighet blant eierne av virksomhetene til å ta risiko. Dette fordrer et skatteregime som tilrettelegger for dette. Det er et viktig gode at forholdene og rammebetingelsene ligger mest mulig fast, og myndighetene søker å unngå for mange årlige justeringer i satser og regelverk.

Stabilitet handler også om å søke å unngå situasjoner der regelverk helt avskaffes i ett år, for så å gjenoppstå få år senere kun som følge av endret politisk sammensetning i Storting og regjering. Det å stake ut en langsiktig kurs for det norske næringslivet bør ligge som det viktigste hensynet for lovgiver.

Regnskap Norge er positive til at Skatteutvalget går inn for å beholde nøytraliteten mellom arbeidsinntekt og kapitalinntekt. Videre mener vi det er vesentlig å videreføre hovedlinjene i aksjonærmodellen og fritaksmetoden, slik Skatteutvalget legger opp til.

På den annen side vurderer vi det som uheldig at det foreslås en gjeninnføring av arveskatten, samtidig som nåværende formuesskatt i stor grad foreslås beholdt. Det er under 10 år siden arveskatten som helhet ble avskaffet og et stort regelverk helt ble fjernet. Allerede nå er det foreslått at denne skatten skal gjeninnføres, og dette er med på å skape usikkerhet hos de næringsdrivende. Vi erfarer at debatten og oppmerksomheten rundt en mulig gjeninnføring av arveskatten allerede har resultert i flere forserte generasjonsskifter i større og mindre norske virksomheter. I utgangspunktet kan dette fremstå prematurt så lenge forslaget hittil bare er på høringsstadiet. Hastverket synes imidlertid å ha sammenheng med rykter om og «frykt» for at arveskatten kan bli innført «over natten». Vi tror dette blant annet bygger på den siste tids erfaringer med at flere sentrale lov- og satsendringer på skatteområdet er blitt foreslått (og deretter vedtatt) med umiddelbart virkningstidspunkt, det vil si fra datoen for fremleggelsen av lovendringsforslaget. Følgelig synes flere av generasjonsskiftene å bunne i et slags føre-var prinsipp, basert på lav tillit til lovgiver.

Et annet forslag som kan rokke ved forutsigbarheten i skattesystemet er den foreslåtte grunnrenteskatten på havbruk og vindkraft. Skatteutvalgets forslag følger i all hovedsak linjene i regjeringens forslag. Regnskap Norge er i utgangspunktet positive til en særskilt skattlegging av avkastning knyttet til utnyttelsen av landets naturressurser, der det foreligger en grunnrente. Virkningene av slike forslag må imidlertid være grundig utredet i henhold til kravene i utredningsinstruksen. I likhet med Regelrådet savner vi en vurdering av alternativer til en høyere produksjonsavgift og en ny naturressursskatt, samt en grundigere vurdering av forutsetningene for en vellykket gjennomføring. Havbruksnæringen især er meget viktig for Norge. Ikke bare gjelder dette oppdrettsselskapene, men også de mange leverandørbedriftene og annen tilknyttet industri. Næringens ringvirkninger er betydelige, og gir grunnlag for sysselsetting, investeringer og utvikling langs hele kysten. Siden fjorårets grunnrenteskatteforslag, er det tydelige signaler på at betydelige investeringer innen havbruk er satt på vent. Betydelige fall i aksjeverdier og et oppsving i permitteringstallene hos berørte næringer er også en del av dette, og illustrerer godt hvor viktig det er med en tilstrekkelig god stabilitet og forutsigbarhet i skatteregelverket som næringslivet skal forholde seg til.

God forutsigbarhet handler om stabilitet i regelverket og skattesatsene som sådan, at forslag om endringer i regelverket følger normal saksgang som det klare utgangspunkt, og at det alltid ligger grundige konsekvensutredninger til grunn for større og inngripende regelverksendringer.

Historisk har større endringer skjedd gjennom brede forlik, og ikke som store endringer «over natten». Endringene i beskatningen for havbruksnæringen, og måten dette har skjedd på, oppleves å forrykke dette. Det aller viktigste for en investor er stabiliteten. Trenden med norske investorer som skatteemigrerer til Sveits bør gi grunn til bekymring. Norge trenger all den

kompetanse, kapital og skaperkraft vi kan få. Selv om virksomhetene fortsatt ligger igjen i Norge, så vil tilknytningen til Norge på sikt kunne svekkes. Viktige fremtidige investeringer i norsk næringsliv kan dermed gå tapt.

2. Det samlede skattetrykket

Det er ikke skatt som skaper velstand i et samfunn, det er inntektene som genererer skatten. For å motivere og stimulere norsk næringsliv må det samlede skattetrykket ligge på et nivå som ikke er for høyt. Faren ved et for høyt samlet skattnivå er at eierne av norske virksomheter vil oppleve det som for krevende å drive lønnsomt, og at oppsiden ved å ta økonomisk risiko ikke lenger oppleves å veie opp for nedsiden.

Ved et for høyt skattetrykk vil investeringsvilligheten i nye virksomheter og prosjekter kunne påvirkes. Videre ligger det en fare i et økende antall konkurser. I tillegg kommer risikoen for at fremtidige investeringer legges andre steder enn i Norge. Det er viktig at tilstrekkelig mange ønsker å starte næringsvirksomhet i Norge, og ikke gir opp dette i bytte med fast arbeidsstilling. Investeringsvilligheten i norsk næringsliv må det stimuleres til. Rammebetingelsene i form av et levelig og akseptabelt samlet skattetrykk er en del av dette. Enkeltpersoners vilje til å ta den risikoen som skal til for å starte opp virksomhet og drive denne lønnsomt må ikke tas for gitt. Hvis titusenvise av norske næringsdrivende begynner å miste troen, så er dette uheldig for den norske økonomien.

Særlig det siste halvannet året har vi sett at utbytteskatten og formuesskatten har steget betydelig. Formuesskatten har steget i form av høyere skattesatser, reduserte verdsettelsesrabatter og høyere verdsettelsesgrunnlag. Formuesskattepliktige norske virksomhetseiere må dermed ta ut betydelig større utbytter av selskapet for å betale formuesskatten enn de måtte til og med inntektsåret 2021. Utbytteskatten lå i mange år stabilt på 31,68 pst., men fra 1. januar 2022 steg den til 35,2 pst., og fra 6. oktober 2022 steg den videre til 37,84 pst. Økningene i utbytteskatten har også medført at marginals-katten på utbytteinntekter er økt fra 46,71 pst. til hele 51,52 pst.

Våre beregninger viser at en person med en aksjeformue på 200 millioner kroner i 2023 må ta ut drøyt 2,77 millioner kroner i utbytte av selskapet for å dekke både formues- og utbytteskatten. Det er en økning fra 1,35 millioner kroner i 2021, eller en vekst på 105 pst. Samtidig har utenlandske eiere av virksomheten ikke formuesskatteplikt, slik at skattereglene på dette området dermed paradoksal-t nok favoriserer utenlandsk eierskap fremfor norsk eierskap av norske virksomheter.

I den senere tid har en rekke rike nordmenn valgt å flytte til utlandet, mange av dem til Sveits. Skatteutvalgets forslag til endringer i reglene om utflyttingsskatt er ment å demme opp for et mye omtalt «smutthull» i regelverket, ved forslag om at den såkalte femårsregelen i utflyttingsskattebestemmelsen oppheves. Femårsregelen har gått ut på at latent utflytningsskatt

faller bort fem år etter utflyttingen så lenge aksjene ikke er realisert innenfor denne perioden. Regjeringen kom imidlertid utvalget i forkjøpet på dette punktet, ved å presentere dette endringsforslaget allerede ved fremleggelsen av budsjettavtalen med SV den 29. november 2022. Lovendringen ble gitt virkning allerede fra denne datoen. Endringene i utflyttingsskattereglene har blant annet sikret at latente urealiserte skattegevinster som utløses ved utflyttingen, ikke lenger bortfaller etter at det er gått fem år.

Etter vår vurdering har man imidlertid ikke løst de underliggende årsakene til at så mange for tiden velger å flytte ut. Ved siden av den manglende forutsigbarheten mener vi at det økte skattetrykket overfor norske virksomhetseiere, og især formuesskatten, er den viktigste forklaringen. Følgelig er vi heller ikke særlig overrasket over at utflyttingstrenden ser ut til å vedvare også etter at femårsregelen ble fjernet.

Vi savner en grundig analyse i utvalgets utredning av hvorfor nordmenn skal investere og akseptere et høyere skattetrykk i Norge enn i mange andre sammenlignbare land, enten dette er Sveits eller et naboland som Sverige, samtidig med at utenlandske investorer kan investere i Norge med en lavere effektiv skattesats når man hensyntar formuesskatten.

3. Administrative byrder

Enkelte av Skatteutvalgets forslag vil etter vår vurdering unødige komplisere etterlevelsen av skatteregelverket.

Eksempelvis har utvalget på formuesskatteområdet foreslått flere endringer i prinsippene for verdsettingen som vi opplever som problematiske. Forslagene er i utgangspunktet ment å gi en riktigere verdsettelse, men vil i praksis innebære en kompliserende og tidkrevende etterlevelse for selskapene.

Blant annet gjelder dette forslaget om å flytte verdsettelsestidspunktet for ikke-børsnoterte aksjer, slik at verdsettelsestidspunktet for slike aksjer ikke lenger forskyves ett år tilbake i tid, dvs. til starten av inntektsåret. Dette forslaget har blitt vurdert også før, senest av Scheel-utvalget i 2014, men er hittil ikke blitt fulgt opp i faktiske lovendringsforslag. Dette er det åpenbare grunnen til slik vi ser det. De personlige aksjonærenes skattemelding har en tidligere leveringsfrist enn selskapenes, samtidig som de skal basere seg på verdier som er rapportert i selskapenes skattemeldinger som ikke er klar på tidspunktet for levering av aksjonærens skattemelding. Dermed vil det være åpenbart byrdefullt og upraktisk for de selskap og aksjonærer som berøres om man for ethvert tilfelle med ikke-børsnoterte aksjer må legge verdsettelsen av aksjene per 1. januar i skattefastsettingsåret til grunn. Videre er det slik at de viktige unntakene fra prinsippet om ett års tidsforskyvning allerede er fanget opp i gjeldende regelverk gjennom unntaket i skatteloven § 4-13 for aksjer i selskap som i inntektsåret har vært del i fusjon, fisjon, kapitalnedsettelse, kapitalforhøyelse mv. Fjerner man tidsforskyvningsregelen helt så fjerner man automatikken i forhåndsutfyllingen av

opplysningene om aksjenes formuesverdi hos de personlige aksjonærene, noe som medfører betydelig økt administrativ byrde både for den enkelte skattyter og for Skatteetaten.

Tilsvarende ser vi praktiske utfordringer ved forslaget om at immaterielle eiendeler, som forretningsverdi (goodwill), åndsretter, patenter, mv. heretter skal inngå i formuesberegningen. Prinsipielt er vi for brede skattegrunnlag. Videre innebærer særskilt unntatte formuesobjekter ofte at ikke-børsnoterte aksjer formuesverdsettes forholdsmessig lavere enn børsnoterte aksjer (som verdsettes til kursverdien 1.1. i skattefastsettingsåret). Verdsettelsesmetoden for ikke-børsnoterte aksjer kan imidlertid dels forsvares ved at det i de fleste tilfeller ikke eksisterer noe fungerende marked for kjøp og salg av aksjene, samtidig som formuesskatten uansett må hentes ut av selskapet. Videre er det viktige og praktiske årsaker til at visse formuesobjekter her spesifikt unntas formuesberegningen:

Årlige virkelig verdi-beregninger av rettigheter og goodwill er i realiteten tilnærmet ikke gjennomførbare, selv for selskapets ledelse og innehavere. Om mulig enda vanskeligere vil det være for en utenforstående å skulle mene noe mer fornuftig om verdsettelsen enn bedriften selv. For presist å fastsette verdien av f.eks. egenutviklet goodwill kreves inngående og løpende kjennskap til aktuell virksomhet og marked, og det må tas høyde for store verdisingninger fra år til år. Også for ervervet goodwill kan verdien endre seg raskt, og en virkelig verdi-fastsettelse blir i praksis krevende så snart det er gått noe tid fra det aktuelle ervervstidspunktet. Det kunne tenkes at man ved verdsettelsen tar utgangspunkt i saldoverdiene og knytter verdsettelsen opp mot prinsipper i skatteloven for saldoføring og avskrivning av rettigheter. Dette må i så fall vurderes nærmere, og er ikke nærmere drøftet i utvalgets utredning. Slik forslaget er presentert er vi ikke overbevist om at målet om en riktigere verdsettelse forsvarer foreslåtte endringer. Det må i så tilfelle komme klare og faktisk gjennomførbare regler om hvordan verdsettingen skal skje.

Vi støtter heller ikke de foreslåtte endringene i den såkalte treprosentregelen i fritaksmetoden. Utvalgets forslag er at satsen for inntektsføring økes fra 3 til 5 pst., og at også aksjegevinster skal omfattes. Etter vår vurdering er den foreslåtte endringen for gevinster først og fremst kompliserende. Ved å innføre en tre- eller femprosentregel også for gevinstene, så gjeninnfører man et behov for at selskapene må dokumentere skattemessige inngangsverdier og at det ved realisasjon av aksjer mv. må foretas skattemessige gevinst- og tapsberegninger. Dette går imot forenklingshensyn, og bør slik vi ser det ikke vedtas.

4. Formuesskatt og arveskatt – NOU kap. 10

Utvalgets forslag er at formuesskatten bør reduseres og delvis erstattes med innføring av en skatt på arv med lavt bunnfradrag og relativt høye satser. Til forskjell fra tidligere regler, foreslås grunnlaget for innslagspunktene i arveskatten å være summen av all arv og arveskattepliktige gaver som mottas i løpet av livet.

4.1 Formuesskatten

Vi kan ikke helt se at de foreslåtte endringene i formuesskatten innebærer lettelser i praksis. Slik vi ser det vil lettelsene i hovedsak gå ut på at en større andel skattytere skjermes helt fra formuesskatten som følge av et økt bunnfradrag. Skatteutvalget har på side 276 foretatt noen anslag om hvordan den endrede formuesskatten vil slå ut, men anslagene fremstår etter vår vurdering som usikre og vi savner bedre anslag over hvordan grepet med å fjerne alle verdsettelsesrabatter slår ut på formuesskatten. Selv om formuesskattesatsen foreslås redusert i kombinasjon med en økning av bunnfradraget, så vil fjerningen av alle verdsettelsesrabatter, endog for bolig og fritidsbolig, i seg selv være klart skatteskjerpene. Utvalget medgir da også på side 276 at «om lag 43 000 personer vil få økt formuesskatt» som følge av de foreslåtte endringene.

Med en betydelig økning av bunnfradraget er vi bekymret for at utvalget går for langt bort fra prinsippet om brede skattegrunnlag. Dette er et viktig prinsipp som også er med på å ivareta at lovgiver ikke kan vedta generelle skatter som de ikke rammes av selv, men som bare et lite mindretall blir berørt av.

Regnskap Norges primærstandpunkt er at all formuesskatt som rammer arbeidende, næringsrelatert kapital bør avskaffes. Utfordringene med formuesskatten er flere. En er at den fastsettes uavhengig av bedriftenes lønnsomhet og likviditet. Dermed kan skatten være med å forsterke en allerede vanskelig økonomisk situasjon for bedriften, hvilket i ytterste konsekvens handler om bedriftens evne til å overleve. En annen utfordring er at arbeidende kapital ikke er midler som benyttes til privat forbruk, boliger eller hytter, men til å omstille og utvikle virksomheten. Formuesskatt på den arbeidende kapitalen rammer særlig små og mellomstore bedrifter, og særlig bedrifter i distriktene, der kapitaltilgangen er svakere og bedriftene i stor grad er avhengige av eiernes egenkapital.

En tredje utfordring er at de private eierne er avhengige av å hente ut midler fra selskapet for å dekke formuesskatten, typisk i form av utbytteutdelinger. Skatten på utbyttet hos de personlige aksjonærene kommer dermed på toppen av dette. For inntektsåret 2021 måtte en personlig aksjonær ta ut kr 1,46 i utbytte for hver krone vedkommende skyldte i formuesskatt. For 2023 må det tilsvarende tas ut 1,61 kroner i utbytte for hver krone man skylder i formuesskatt. Samtidig er også formuesskatten som sådan økt, slik at beløpet man trenger å sitte igjen med etter skatt også er betydelig høyere enn i 2021.

Det er viktig å minne om at dette i stor grad handler om vanlige folk, ikke milliardærene. Midlene som går ut av selskapet til årlig dekning av formuesskatten og den tilhørende utbytteskatten, er penger som bare kan brukes en gang. Disse midlene kunne i stedet ha vært reinvestert og ynglet i virksomheten. Etter innbetalingen blir det også mindre igjen til midler som kunne ha vært benyttet til betalinger av tjenester og andre ytelser i det lokale næringslivet.

Et ytterligere moment er at de fleste av våre handelspartnere ikke har formuesskatt. I tillegg kommer det vesentlige forhold at utenlandske eiere av norske virksomheter ikke betaler formuesskatt til Norge. Formuesskatten blir dermed på alle måter en særnorsk skatt som rammer norske personlige eiere, og som følgelig favoriserer utenlandsk eierskap av norske virksomheter. Det at formuesskatten bare ilegges norske eiere hindrer at norske eiere kan konkurrere på like fot med utenlandske eiere, og utgjør trolig et viktig insentiv til trenden med utflytting/emigrering som vi har sett den senere tid og især det siste halvannet året.

I utredningen savner vi også en bredere utredning av mulige alternativer til dagens formuesskatteregler. Blant annet burde man ha utredet konsekvensene og effekten av at plikten til å betale formuesskatten eventuelt flyttes fra eierne til selskapet. Dette spørsmålet har blant annet vært drøftet av advokat Einar Harboe i innlegg 09.11.2021 i Dagens Næringsliv under tittelen «[La bedriftene betale formuesskatten](#)». Han viser blant annet til at fordelene med en slik løsning er at man unngår forskjellsbehandlingen av norske og utenlandske eiere, samt at formuesskatten kan betales uavhengig av hvorvidt det er mulig etter aksjelovens bestemmelser å dele ut utbytte.

Et vanlig argument for å beholde formuesskatten er at skatten ivaretar fordelingshensyn. Videre uttales det gjerne at skatten er eneste måten å ta de såkalte «nullskattyterne» på. Argumentet er at enkelte «rike» står i skattelistene med null kroner i inntekt, slik at formuesskatten er eneste måte å sikre at de faktisk betaler noe skatt personlig.

Vi mener utvalget i denne forbindelse burde ha drøftet virkningene av en mulig fjerning av skjermingsfradraget. Spørsmålet om å fjerne skjermingsfradraget er riktignok drøftet i utredningen, men ikke i tilknytning til kapittelet om formuesskatten. Regnskap Norge har i et forenklingperspektiv i mange år foreslått at skjermingsfradraget bør fjernes. En fjerning av skjermingsfradraget kunne imidlertid også ha bidratt til finansieringen av tiltaket med å fjerne formuesskatten. Herunder ville det sannsynligvis klart vanskeliggjøre «muligheten» for visse «rike» selskapseiere til fortsatt å stå oppført med kr null i skattepliktig inntekt på skattelistene. Slik reglene er i dag kan aksjonærer med høy inngangsverdi på sine aksjer ta ut et relativt høyt årlig utbytte som i sin helhet dekkes av det årlige opptjente skjermingsfradraget, slik at hele utbyttebeløpet potensielt kan unntas grunnlaget for inntektsbeskatning.

4.2 Arveskatten

Regnskap Norge støtter ikke den foreslåtte arveskatten.

Etter vår vurdering vil innføring av arveskatt forvanske gjennomføringen av generasjonsskifter i norske virksomheter. Vi frykter at man i særlig grad rammer eierne av de mindre foretakene og virksomhetene i distriktene. Når kapitalen og midlene er bundet opp i stål, betong, fiskeskøyter eller annet, så er det et likviditetsproblem å betale høy arveskatt for å overføre dette til neste generasjon.

I utredningen går utvalget i liten grad inn på utfordringene med arveskatten ved overdragelse av næringsvirksomhet fra en generasjon til den neste. På side 285 uttaler det seg imidlertid om situasjonen for de som med innføringen av arveskatten ikke vil ha en tilstrekkelig inntekt eller tilstrekkelig oppsamlede midler til å betale arveskatten, og som er tvunget til å selge eller ta opp lån for å beholde objektet:

«Samfunnsøkonomisk vil det være lønnsomt at objektet tas over av noen med betalingsvillighet og økonomisk evne til videre drift eller disposisjon, mens det for den enkelte kan oppleves som et tap å ikke kunne beholde hele arven (selv om de kommer bedre ut enn uten arv).»

Etter vår vurdering er dette en snever og altfor enkel økonomisk innfallsvinkel til problemstillingen. Utvalget synes heller ikke å ta innover seg den sterke person- og stedstilknytningen mange norske virksomheter har.

Det er ikke uten videre enkelt å overlate driften og eierskapet til en utenforstående tredjepart. Mange norske virksomheter er helt avhengige av familiekontinuiteten på eiersiden for å kunne videreføre driften. I realiteten vil det ofte ikke være andre reelle overtagere av virksomheten. En gjeninnført arveskatt kan dermed bli den direkte utløsende årsaken til at virksomheter må nedlegges, arbeidsplasser går tapt og lokalt eierskap forvitrer.

Alt dette lokale grunderskapet er fundamentet til velstanden i Norge. Konsekvensene er store når disse nedlegger virksomheten, nettopp fordi de er så mange.

5. Selskapsskatt – Fritaksmetoden – NOU kap. 7

Fritaksmetoden er avgjørende for å hindre at inntekt blir beskattet flere ganger i selskapskjeder. Sammen med aksjonærmodellen bidrar fritaksmetoden til at inntekt beskattes én gang i selskapssektoren, og at aksjeinntekt deretter først beskattes når den tas ut av selskapssektoren.

Regnskap Norge støtter Skatteutvalgets anbefaling om at fritaksmetoden opprettholdes tilnærmet uforandret.

Vi registrerer at et mindretall på tre utvalgsmedlemmer mener selskapsskattesatsen bør økes fra 22 til 24 pst. Argumentet er blant annet at handlingsrommet for å endre selskapsskatten er større enn det flertallet har lagt til grunn. Ved en økning av selskapsskatten på to prosentpoeng mener mindretallet det også er rom for at skatten på eierinntekter kan reduseres tilbake til 2021-nivå. Etter vår vurdering er dette argumenter regjeringen bør se nærmere på. Så lenge en viss økning av selskapsskattesatsen også er trenden i sammenlignbare land, så tror vi dette har mindre skadevirkninger enn de siste års økning av skatten på formue og utbytte. Selv om reduksjonene i selskapsskatten i årene 2013 til 2019 var velbegrunnet, så har dette også skapt uheldige spenninger i skattesystemet, og medvirket til at det lettere kan bygges opp store latente

ierskatter. En stadig økning av utbytteskatten som vi har sett de seneste år "straffer" de som har bygget soliditet istedenfor å ta ut utbytte.

En tradisjonell antakelse har vært at selskapene er mobile, mens kapitaleierne er mer stedbundne. Utflyttingstrenden de siste årene indikerer imidlertid at det er ressurssterke privatpersoner som velger bostedsland ut fra skattenivå, og i mindre grad selskapene de eier. Det store spennet i de ulike skattesatsene kan være en del av årsaken til dette, og med dagens skattesystem er det for privatinvestorenes egen utflytting den store skattebesparelsen ligger. Emigrasjonen blant formuende norske investorer er uansett en uheldig utvikling, som reduserer norske skatteinntekter og dessuten gir risiko for at fremtidige reinvesteringer i stedet gjøres i det nye bostedslandet.

Regnskap Norge er ikke kategorisk avvisende til å se på en eventuell mindre økning av selskapsskatten. Det viktige er ikke skattesatsen i seg selv, men at vi ligger på et nivå som gjør landet internasjonalt konkurransedyktig.

For øvrig støtter vi ikke utvalgets foreslåtte endringer i treprosentregelen. I gjeldende fritaksmetode skal aksjeutbytte (og utdeling fra selskap med deltakerfastsetting), inntektsføres med 3 pst., altså en effektiv beskatning på 0,66 pst. Utvalgets forslag er at satsen for inntektsføring økes fra 3 til 5 pst., hvilket vil gi en effektiv beskatning på 1,1 pst. Utvalget viser til at Frankrike, Tyskland, Italia og Spania har denne høyere satsen. I tillegg foreslås det at også aksjegevinster skal omfattes. Etter vår vurdering vil det å innføre en tre- eller femprosentregel også for gevinstene være uheldig, fordi dette blant annet betyr at selskapene må dokumentere skattemessige inngangsverdier, samt foreta skattemessige gevinst- og tapsberegninger ved enhver aksjerealisasjon. Forslaget er først og fremst kompliserende for selskapene, og vi fraråder departementet å gå videre med dette.

6. Skatt på eierinntekter og aksjonærmodellen – NOU kap. 8

Også aksjonærmodellen foreslås av Skatteutvalget opprettholdt tilnærmet uforandret, men med en viss satsreduksjon ned til 34 pst.

Regnskap Norge støtter at aksjonærmodellen opprettholdes. Vi er imidlertid enige med utvalgets mindretall i at den effektive skattesatsen bør tilbake til 2021-nivå, det vil si til en skattesats på 31,7 pst., jf. våre tidligere kommentarer under pkt. 2 mht. til samlet skattetrykk.

Systemet med fritaksmetoden og aksjonærmodellen sett i sammenheng, gir store kontraster i skattleggingen mellom skatt på aksjeinntekter for selskapsaksjonærer på den ene side og for personlige aksjonærer på den andre. Videre har vi de siste årene sett en klar tendens til at når man fra myndighetenes side ser behovet for skatteskjerpelser, så er det blitt vurdert som enklere å øke beskatningen på personlig aksjonærnivå enn å røre ved fritaksmetoden eller selskapsskattesatsen på 22 pst. Høsten 2021 ble skattesatsen for utbytteutdelinger til personlige

aksjonærer således satt opp fra 31,68 pst. til 35,2 pst., og fra 6. oktober 2022 ble den ytterligere oppjustert til 37,84 pst.

Foruten satsøkningene i aksjeeierinntektene kommer i tillegg den senere tids kraftige skjerpelser i formuesbeskatningen av arbeidende kapital. Med de vedtatte skatteskjerpelsene sist høst, er skattetrykket blitt svært høyt for norske personlige aksjonærer, og dette kommer da på toppen av den risikoen man for øvrig tar som eier ved å drive virksomhet.

De siste to års økninger i skattesatsen har videre skapt en ytterligere forsterket skjevhet mellom beskatningen av aksjeinntekter kontra kapitalbeskatningen av øvrige eierinntekter. Frem til 2013 var skattesatsen for disse inntektene lik, det vil si hver på 28 pst. I takt med den gradvise reduksjonen av selskapskatten fra 28 til 22 pst. i årene 2013 til 2019, så måtte det imidlertid justeres opp for beskatningen på eiernivå ved innføringen av et faktortall som grunnlaget for utbyttet eller aksjegevinsten skulle ganges med. Noen tilsvarende justering skjedde derimot ikke for øvrige kapitalinntekter eid på privat hånd. Per inntektsåret 2019 hadde dermed beskatningen av personlige aksjeeierinntekter steget til 31,68 pst. mens beskatningen av øvrige kapitalinntekter utenfor virksomhet var redusert til fra 28 til 22 pst. På bare seks år hadde en beskatning som opprinnelig var lik altså fått en satsforskjell på nær 10 prosentenheter. Deretter kommer de siste to års ytterligere økninger i aksjeeierbeskatningen, først til 35,2 pst. og dernest videre opp til 37,84 pst. fra 6. oktober 2022, som har forsterket spennet i skattesatsene ytterligere.

Den store skattesatsforskjellen gir mange vilkårlige og neppe tilsiktete utslag. En personlig andelseiers inntekter fra rentefond (renter/gevinst) blir for eksempel skattlagt med en sats på 22 pst., mens inntekter fra rene aksjefond (aksjefondsutbytte/gevinst) skattlegges med 37,84 pst. For utdelinger fra kombinasjonsfond vil i utgangspunktet fondets aksjeandel ved inntektsårets begynnelse avgjøre hvordan disse splittes i en del som skattlegges som aksjeutbytte og en del som skattlegges som renteinntekt. Men dersom aksjeandelen i fondet ved inntektsårets begynnelse er *mer enn* 80 pst. så skattlegges alle utdelinger fra fondet som aksjeutbytte, og dersom aksjeandelen er *mindre enn* 20 pst. skattlegges alle utdelinger som renteinntekt. De skattemessige utslagene er med andre ord betydelige basert på fondets nærmere eksponering.

Videre beskattes også inntekter fra utleie av eiendom med 22 prosent, så lenge man ikke oppfyller skatterettens vilkår for å drive næringsvirksomhet.

Med en gjeldende differanse i effektive skattesatser på over 15 prosentpoeng blir utslagene store, uten at vi ser den gode begrunnelsen for dette. Den særskilt høye beskatningen av aksjeinntekter motiverer etter vår vurdering til det motsatte av det man egentlig ønsker, nemlig å stimulere til investeringer i aksjemarkedet og å få ned temperaturen i eiendomsmarkedet. Skattesystemet spiller dermed ikke på lag med de bakenforliggende intensjonene.

Den betydelige satsforskjellen som nevnt er det åpenbart behov for å se på, men vi støtter ikke en utjevning som går ut på at skatten på øvrige eierinntekter settes opp til skattenivåer opp mot 34 pst. Det innebærer etter vår vurdering en urimelig høy skatteskjerpelse for disse investeringene.

7. Skatt på eierinntekter – Skjermingsfradraget – NOU kap. 8.5

Systemet med skjermingsfradrag skal beskytte fra beskatning en såkalt risikofri rente, det vil si den avkastningen som kan oppnås på sikre investeringer. Skjermingsfradraget er dermed forsøksvis satt lik risikofri rente, for slik å oppnå at staten gjennom utformingen av eierskatten påtar seg deler av investeringens risiko og mottar en tilsvarende andel av risikopremien. Etter dagens regler fastsettes skjermingsrenten på bakgrunn av gjennomsnittlig 3-måneders rente på statskasseveksler. Denne renten tillegges 0,5 prosentenheter for å fastsette beregningsgrunnlaget. Beregningsgrunnlaget nedjusteres deretter med skattesatsen for alminnelig inntekt, og avrundes til nærmeste tiendedels prosentpoeng. For inntektsåret 2021 ble skjermingsrenten for personlige aksjonærer og deltakere i ansvarlig selskap mv. beregnet til 0,5 pst. For inntektsåret 2022 er den beregnet til 1,7 pst.

Som følge av det årlige skjermingsfradraget vil avkastningen tilsvarende den risikofrie renten ikke være gjenstand for beskatning utover kapitalskattesatsen på 22 pst., dvs. den skatten som betales på selskapsnivå.

Et mindretall på tre medlemmer mener at skjermingsreglene bør fjernes. Flertallet av utvalgets medlemmer går imidlertid inn for at prinsippene heller bør styrkes. Dette foreslås ved at beregningen av risikofri rente skal ta utgangspunkt i gjennomsnittlig rente på statsobligasjoner med ti års løpetid, hvilket skal gi en viss økning i skjermingsrenten tross at prosenttillegget på 0,5 pst. fjernes.

Regnskap Norge har i et forenklingperspektiv lenge tatt til orde for å fjerne skjermingsfradraget. Fortsatt er det mange tilfeller hvor man ikke får automatisert hjelp til å beregne riktig skjerming. Dette gjelder blant annet de som eier aksjer i utenlandske selskaper som ikke er registrert på Oslo Børs, utenlandske aksjefond, andeler i selskap med deltakerfastsetting, samvirkeforetak, eller beregning av personinntekt i enkeltpersonforetak. Videre må dette sammenholdes med at skjermingsfradraget utgjør små beløp for de fleste. Skattedirektoratet har selv opplyst at dette medfører at mange personer faktisk avstår fra å kreve skjermingsfradrag, samt at mange av de som prøver å foreta korrekte beregninger, feiler.

På grunn av det langvarig lave rentenivået har dessuten skjermingsrenten i en årrekke vært svært lav. For mange aksjeeiere har skjermingsfradraget derfor hatt liten betydning for den effektive beskatningen av aksjeinntektene. Imidlertid viser utvalget til at styringsrenten nå er på vei opp, slik at skjermingsfradraget må ventes å få *«vesentlig større betydning fremover»*. På side 199 i utredningen uttales det at *«med den forventede renteutviklingen vil en avskaffelse av*

skjermingsfradraget altså medføre en økning i den effektive eierskattesatsen på nesten 12 prosentenheter, opp til nivået på den formelle eierskattesatsen på 35,2 pst. (35,2 pst. – 23,3 pst. = 11,9 pst.).»

Vi er enige i at skjermingsfradragets betydning vil øke med høyere rentenivå. Den faktiske reduksjonen i effektiv skattesats for den enkelte personlige aksjeeier vil imidlertid variere betydelig både avhengig av aksjenes inngangsverdi og av størrelsen på utbyttet. Selv aksjer eid av en og samme aksjonær kan få helt ulike skjermingsfradrag som følge av variasjoner i den enkelte aksjes inngangsverdi. Skjermingsreglenes betydning avhenger med andre ord av flere faktorer, som kompliserer og svekker verdien av en generaliserende beregning av hva den effektive beskatningen faktisk vil være.

Som følge av disse forholdene, i kombinasjon med kompleksiteten i reglene, så støtter vi derfor forslaget fra utvalgets mindretall om å vurdere skjermingsfradraget fjernet, og i så fall erstatte dette med tilsvarende reduksjoner i formuesskatten på aksjer. Som mindretallet også påpeker, har formuesskatt og skatt på kapitalavkastning langt på vei samme virkning.

8. Tilbakebetaling av innbetalt kapital – NOU kap. 8.7.4

Utvalget foreslår endringer i reglene om skattemessig innbetalt kapital. Blant annet foreslås det at skatteposisjonen innbetalt kapital ikke lenger knyttes til den enkelte aksje, men i stedet settes til aksjens forholdsmessige andel av innbetalt kapital i selskapet. Hvorvidt en utdeling skal klassifiseres som tilbakebetaling av innbetalt kapital eller aksjeutbytte skal vurderes ut fra hva som er innbetalt på selskapsnivå, og avgjøres av selskapets beslutning om utdeling. Samtidig skal skattefriheten hos den enkelte aksjonær begrenses til aksjonærens inngangsverdi på aksjen.

Etter vår vurdering vil forslaget gi høyst uheldige og urimelige innlåsningseffekter for de mange situasjoner der aksjene i et selskap har varierende størrelse på den innbetalte kapitalen. Forslaget kan også slå svært uheldig ut for enkeltaksjonærer i et selskap, for eksempel der de enkelte aksjonærer i et selskap har tegnet sine aksjer til ulike tidspunkter og til høyst varierende tegningskurser. For selskap som har vært del i fusjoner eller fisjoner kan også dette innvirke betydelig på variasjoner i størrelsen på den enkelte aksjes innbetalte kapital.

Aksjonærene i et selskap som sitter med aksjer med forholdsmessig høy innbetalt overkurs, vil med forslaget ikke lenger kunne ta ut denne overkursen i sin helhet som tilbakebetaling av innbetalt kapital. Isolert sett vil det skattemessige insentivet i regelverket således ligge i å realisere aksjene fremfor å beholde dem. I hvert fall gjelder dette for personlige aksjonærer, i den grad størrelsen på den innbetalte kapitalen på aksjene samsvarer med inngangsverdien.

I lys av dette mener vi dagens prinsipper for beregning av innbetalt kapital på den enkelte aksje er mer logiske, rimelige og rettferdige enn de utvalget foreslår.

9. Utflyttingsskatt for personer – Exitskatt – NOU kap. 8.7.2

Utvalgets anbefaling om at femårsbegrensningen i skatteloven § 10-70 niende ledd oppheves, er allerede gjennomført via budsjettavtalen mellom regjeringen og SV den 29. november 2022. Utover dette anmoder utvalget om at departementet nærmere utreder om EØS-avtalen tillater ytterligere regelinnstramminger, dvs. en beskatning etter «tysk modell» som utløses ved utflytting.

Regnskap Norge er enig med utvalgsmedlem Banoun i at en ordning som innebærer at de som emigrerer blir skattepliktig på utflyttingstidspunktet, er uheldig, selv om skatten vil kunne innbetales i rater over syv år. Løsningen kan blant annet gi investorer insentiv til å flytte ut fra Norge før de har opparbeidet seg en formue.

For øvrig mener vi det er viktig at man ikke mister fokus på årsakene til den siste tids utflyttinger blant norske formuende investorer. Det er hittil ikke tegn som tyder på at utflyttingene har stoppet opp eller avtatt som følge av regelendringen fra 29. november i fjor. Vår oppfatning er at det økte skattetrykket for norske virksomhetseiere, i kombinasjon med et mindre forutsigbart regelverk, forklarer utviklingen best. Målsettingen må være å ha et forutsigbart skattesystem med akseptabelt skattetrykk som bidrar til at investorer blir, istedenfor å lage regler som gjør utflytting vanskelig.

10. Privat konsum i selskap – «Monsterskatten» – NOU kap. 8.7.3

Når det gjelder aksjonærs private konsum knyttet til verdier som ligger i aksjeselskap, uttaler utvalget seg relativt kortfattet. Utvalget uttrykker at det støtter en skjerpelse av gjeldende beskatningsregler, og viser for øvrig til den pågående prosessen med vurdering av inngitte høringsinnspill til departementet.

Vi viser for vår del til vårt [høringssvar av 1.8.2022](#), hvor vi stiller oss positive til regler som bidrar til effektivt å beskatte privat konsum av selskapets eiendeler, men hvor vi påpeker at det fremlagte lovforslaget i høringsnotatet er altfor inngripende og grovkornet i sin utforming. Høringsforslaget burde etter vår vurdering ha vært undergitt en langt grundigere forutgående behandling og konsekvensutredning fra Finansdepartementets side.

11. Avskrivninger – NOU kap. 7.7

Utvalget foreslår visse justeringer i enkelte av avskrivningssatsene i skattelovens saldoregler. Endringene i avskrivningssatser er spørsmål om periodisering, som vi i utgangspunktet ikke finner det riktig å gå nærmere inn på i vårt høringssvar. Det er uansett viktig at satsene best mulig reflekteres i verdifallet på driftsmidlene.

I et forenklingperspektiv har Regnskap Norge imidlertid i lengre tid tatt til orde for å heve den såkalte 15 000-kronersgrensen i skatteloven § 14-40, dvs. grensen for hva som defineres som

betydelig driftsmiddel og derfor skal avskrives over skattelovens saldossystem. Denne beløpsgrensen ble hevet fra kr 10 000 til kr 15 000 i 1992. Siden har den stått stille.

Regnskap Norge mener grensen minst bør økes i samsvar med konsumprisen, og da tilsvarende fremover i tid.

12. Skatt på arbeidsinntekt, trygd og pensjon / Boligskatt – NOU kap. 6 og 11

For å stimulere til økt yrkesdeltakelse, foreslår utvalget i kapittel 6 at det innføres et eget arbeidsfradrag og at marginalskatten på lønns- og næringsinntekter reduseres. Utvalget foreslår at det nye arbeidsfradraget skal gis i lønns- og næringsinntekt, men ikke trygdeinntekter.

I kapittel 11 foreslår utvalget betydelige endringer på boligbeskatningsområdet.

I stor grad er det norske privatpersoner og deres privatøkonomi dette berører. Vi har av den grunn valgt ikke å gå inn på nærmere kommentarer til disse forslagene.

13. Merverdiavgift – NOU kap. 12

Skatteutvalget anbefaler at dagens satsstruktur endres, slik at det ikke lengre opereres med differensierte satser. Dette innebærer at det foreslås innført 25 pst. merverdiavgift for varer og tjenester som i dag avgiftsberegnes med redusert og lav sats.

Videre anbefaler utvalget at det vurderes enkelte grunnlagsutvidelser, eksempelvis at dagens unntak for utleie og omsetning av fast eiendom innskrenkes.

13.1 Satsstruktur – Overordnede prinsipper i merverdiavgiftsretten

Regnskap Norge støtter et overordnet prinsipp om bruk av én merverdiavgiftssats. I denne sammenhengen har vi vektlagt følgende:

13.1.1 Konkurransenøytralitet

Et grunnleggende prinsipp i merverdiavgiftsretten er at merverdiavgiften skal være nøytral og ikke virke konkurransevridende. Differensierte satser svekker nøytraliteten i systemet ved at enkelte varer og tjenester med lav sats eller fritak, favoriseres fremfor andre varer og tjenester med alminnelig sats. Dette kan vri forbruket av varer og tjenester med alminnelig sats over på varer og tjenester med lav sats, og vil favorisere enkelte næringer fremfor andre.

13.1.2 Proveny

Formålet med merverdiavgiften er å generere proveny til staten. Systemet bør derfor innrettes slik at dette formålet realiseres på best mulig måte.

Skatteutvalget viser til at provenytapet med redusert sats på næringsmidler alene var 16,5 mrd. i 2021. Formålet med lav sats på næringsmidler er å støtte familier med lav inntekt og å begrense

grensehandel. Vi er enige med Skatteutvalget i at det er andre måter å oppnå disse målene på, eksempelvis gjennom støtteordninger og lavere tollvern. Slike støtteordninger må imidlertid vurderes grundig med hensyn til måloppnåelse, treffsikkerhet og administrasjon.

13.1.3 Fordelingshensyn

Satsstrukturen benyttes i dag av fordelingshensyn, selv om ikke merverdiavgiften er ment som et politisk verktøy. Satsstrukturen slik den er utformet i dag, er blant annet begrunnet med å tilgodese enkelte grupper i samfunnet. Eksempelvis er den lave satsen på persontransport begrunnet med å tilgodese en konkurranseutsatt reiselivsnæring og befolkning i distriktene hvor det er lange reiseveier.

På dette området er vi enige med Skatteutvalget i at merverdiavgiftssystemet generelt, og satsstrukturen spesielt, egner seg dårlig for å ivareta fordelingshensyn. Lave satser på varer og tjenester treffer alle i samfunnet, også de med høye inntekter og næringsdrivende som ikke behøver å bli tilgodesett.

Det er også et faktum at ikke næringslivet overfører satsreduksjonen til forbrukeren i sin helhet, og i enkelte tilfeller ikke i det hele tatt. Under pandemien så vi eksempelvis at billettprisen på kollektivtransport i Oslo fortsatt var den samme etter at den lave satsen ble redusert til 6 pst. På den andre siden, å sette opp satsen, bidrar definitivt ikke til å hjelpe de med lav inntekt, selv om dette kan avhjelpes med andre støtteordninger som forutsettes å treffe bra.

13.1.4 Administrasjon

Virksomheter som har omsetning med flere satser, kan bli påført administrative byrder. Eksempelvis opererer reiselivsbransjen med flere satser, og det kan oppstå til dels krevende vurderinger av om det foreligger en sammensatt ytelse som avgiftsberegnes med én sats, eller om det er tale om levering av separate ytelser med forskjellige satser.

Differensierte satser for næringsdrivende med sammensatte ytelser gir også insentiver til å oppnå et avgiftsmessig gunstig utfall for den næringsdrivende. Samtidig kompliserer også satsstrukturen kontrollarbeidet til Skatteetaten.

Satsstrukturen blir også benyttet som et politisk virkemiddel. Dette mener Regnskap Norge er særlig uheldig, da det er forbundet med kostnader med endringene og det foreligger risiko for feil håndtering av merverdiavgift når satsen skal endres frem og tilbake.

For næringsdrivende som opererer med flere satser uten å levere sammensatte ytelser, eksempelvis dagligvarebransjen, er den administrative byrden imidlertid begrenset etter at satsene er implementert i regnskapssystemet. Videre er det også verdt å bemerke at differensierte satser sjelden er et tema i klagenemnda og i saker for domstolene.

Vår konklusjon på dette området er at de administrative byrdene for næringslivet reduseres dersom bruken av differensierte satser innskrenkes.

13.2 Forholdet til måloppnåelse og treffsikkerhet med lave og reduserte satser

De ulike varene og tjenestene som omfattes av den lave og reduserte satsen har ulike begrunnelser og formål. Disse vurderingene vil etter vårt syn være underordnet de overordnede prinsippene nevnt ovenfor, men bør likevel vurderes.

Alternativet til ikke å vurdere de enkelte tjenestene er å avvikle hele kapittel 5 i merverdiavgiftsloven, med unntak av § 5-1 første ledd om alminnelig sats. Det har ikke vært foreslått av Skatteutvalget og vi antar det er urealistisk å gjennomføre dette politisk.

Utgangspunktet må da være at departementet vurderer de enkelte varene og tjenestene med lav og redusert sats, og tar stilling til eventuelle avbøtende tiltak basert på måloppnåelse, treffsikkerhet og administrative byrder.

13.3 Grunnlagsutvidelser

Skatteutvalget drøfter ulike grunnlagsutvidelser innenfor eiendom, finansielle tjenester, kultur og idrett.

Regnskap Norge er enige med utvalget i at det innenfor eiendomssegmentet bør utredes nærmere en generell avgiftsplikt for omsetning av nye bygninger og byggegrunn, samt generell avgiftsplikt for utleie av fast eiendom til annet enn boligformål.

Vi stiller oss videre positive til en nærmere utredning av merverdiavgift på skadeforsikring og andre tjenester som ytes mot konkrete og identifiserbare vederlag.

13.4 Satsstrukturen og grunnlagsutvidelser kan bidra til forenklinger

Et eksempel på at både satsstrukturen og grunnlagsutvidelser kan bidra positivt til å forenkle merverdiavgiftsregelverket, er idrettssektoren.

Merverdiavgiftsregelverket innenfor idrettssektoren er sammensatt og komplekst. Mange er av den oppfatning av det finnes et generelt unntak for salg av inngangsbilletter til idrettsarrangementer. Det er imidlertid feil, da noen inngangsbilletter er avgiftspliktige med redusert sats og enkelte arrangementer er unntatt merverdiavgift.

Korrekt merverdiavgiftshåndtering i et idrettslag forutsetter at det holdes oversikt over hva slags sport som utøves, hvilken divisjon laget er i, om det er kvinner eller menn som spiller, om det foreligger alminnelig registreringsplikt, om idrettslaget er en veldedig/allmennyttig

organisasjon eller om beløpsgrensen på 3 millioner kroner kommer til anvendelse. I tillegg eksisterer det en rekke mva-spesialregler for det øvrige salget av varer og tjenester.

Det er utfordrende for idrettslagene å ha kunnskap om hvilke varer og tjenester det skal beregnes merverdiavgift på, og hvilken sats som skal benyttes på de avgiftspliktige transaksjonene.

Minst like komplisert er det å beregne hvor stor fradragrett idrettslaget har for inngående merverdiavgift. Fordelingsnøkler for inngående merverdiavgift må utarbeides årlig og kostnader må allokere til korrekt salgsaktivitet, hvilket det kan være flere av.

Regelverket fremstår som unødvendig komplisert, hvilket er særlig problematisk når brukerne ofte arbeider i frivillig sektor uten å inneha kompetanse på området.

Regnskap Norge støtter et forslag som sterkt bidrar til forenklinger på dette området og i liknende bransjer. Vår oppfatning er dette kan løses ved at de mange spesialreglene utgår og at avgiftsplikten i større grad tilnærmer seg de generelle utgangspunktene i merverdiavgiftsretten.

13.5 Oppsummering – Merverdiavgift

- Overordnet støtter vi et prinsipp om en flat satsstruktur.
- Lav sats på flere varer og tjenester har lav måloppnåelse og dårlig treffsikkerhet. Om ikke departementet foreslår å avvike mulighetene for å benytte lave og reduserte satser, bør lav sats på varer og tjenester med dårlig måloppnåelse og treffsikkerhet avvikes.
- Ved en eventuell økning av merverdiavgiftssatsen på enkelte varer og tjenester, skal andre støtteordninger vurderes der det eksisterer en tydelig begrunnelse for dette.
- Støtteordningene må vurderes grundig med hensyn til måloppnåelse, treffsikkerhet og administrasjon.

14. Grunnrenteskatter på havbruk, landbasert vindkraft, mv. – NOU kap. 13

Utvalget anbefaler blant annet grunnrenteskatter på havbruk, landbasert vindkraft og fiskeri, og at forslagene fra Kraftskatteutvalget (NOU 2019: 16) blir fulgt opp.

Regnskap Norge tar ikke stilling til om grunnrenteskatten for den enkelte næring bør innføres eller ikke. Imidlertid er vi opptatt av at selve beskatningen baserer seg på faktiske inntekter og ikke en teoretisk beregnet størrelse.

Gitt det grunnleggende prinsippet om brede skattegrunnlag, støtter vi utvalgets vurdering om at det ikke bør innføres noe bunnfradrag i ordningen, slik regjeringen har gått inn for senest i lovforslaget 28.03.2023 om grunnrenteskatt på havbruk i Prop. 78 LS (2022-2023). Ved innføring av et bunnfradrag får man nærmest en «delingsmodell»-øvelse, og det må dessuten forventes mye fokus på mulige skattetilpasninger.

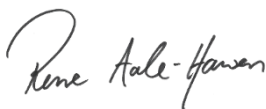
15. Virkemidler for å fremme en mer sirkulær økonomi – NOU kap. 14.9

Skatte- og avgiftssystemets rolle i klima- og miljøpolitikken er behandlet i utredningens kapittel 14. Den særskilte omtalen av sirkulær økonomi følger av punkt 14.9. Utvalgets behandling av virkemidler innenfor skatte- og avgiftssystemet fremstår i den forbindelse mest som en «omtalesak».

Det er i seg selv et spørsmål hvorvidt skattesystemet bør brukes til å fremme sirkulær økonomi. Aktuelle tiltak må under enhver omstendighet være regningssvarende.

Vi konstaterer at utvalget i denne utredningen ikke har gjort noen full utredning av mulige skatte- og avgiftsmessige tiltak for å fremme en mer sirkulær økonomi. På denne bakgrunn finner vi ikke grunnlag for å gå nærmere inn i detaljene her. Vi avventer en senere oppfølgende utredning om disse spørsmålene.

Med vennlig hilsen,
Regnskap Norge



Rune Aale-Hansen
Adm. dir.



Jørgen Strøm-Andresen
Advokat / Fagansvarlig skatt



Sebastian Brodtkorb
Advokat / Fagansvarlig mva.