

Forord

Bilag 1 Skattemessige forhold er utarbeidet av advokatene Tore Paulshus, Finn Eide og Finn Hanssen i Deloitte Advokatfirma AS, og står for deres regning.

Redegjørelsen er basert på skattereglene slik de er for 2014. Det er viktig å være oppmerksom på at eventuelle endringer i skattereglene etter 2014 kan ha betydning for hvorledes forholdet mellom advokater i samarbeid bør reguleres, enten det er i et kontorfellesskap eller i et selskap.

Det er også viktig å være oppmerksom på at skatt er et vanskelig tema, og at skatteretten utvikler seg i praksis, også uten regelendringer. Dersom de skattemessige konsekvenser av en virksomhetsorganisering er av stor betydning, kan det derfor være fornuftig å få disse kvalitetssikret.

Elisabeth Wille

Bilag 1 Skattemessige forhold

Innhold

Forord.....	1
Bilag 1 Skattemessige forhold	2
1 Innledning.....	3
2 Enkeltpersonforetak.....	3
2.1 Inntektsskatt	3
2.2 Formuesskatt	3
2.3 Eierendringer / Omstrukturering	3
3 Ansvarlig selskap (ANS/DA)	4
3.1 Inntektsskatt	4
3.2 Formuesbeskatning.....	5
3.3 Eierendringer / Omstrukturering	5
4 Aksjeselskap	5
4.1 Inntektsskatt	5
4.3 Eierendringer / Omstrukturering	6
5 Indre selskap	6
5.1 Inntektsskatt	6
5.2 Formuesbeskatning.....	7
5.3 Eierendringer / Omstrukturering	7

1 Innledning

Nedenfor er kort beskrevet hovedlinjene ved beskatning av de forskjellige virksomhetsformer for advokatvirksomhet. Både skattesatser og skattereglene endres regelmessig så det påpekes at nedennevnte er basert på reglene for 2014. Videre påpekes at fremstillingen er begrenset til hovedlinjer, det overordnede. I den grad skattemessige forhold er av betydning for valg av virksomhetsform anbefales det å foreta separate vurderinger.

2 Enkeltpersonforetak

2.1 *Inntektsskatt*

Hvis advokatvirksomhet organiseres gjennom et enkeltpersonforetak, vil eieren bli beskattet gjennom to skattegrunnlag:

Skatt på alminnelig inntekt
Skatt på personinntekt.

Den alminnelige inntekt (selskapets skattemessige overskudd) beskattes med 27 % i 2014.

Personinntekten beregnes ut fra virksomhetens alminnelige inntekt, men det gjøres tillegg og fradrag for en rekke kapitalkostnader og kapitalinntekter som ikke kan henføres til arbeidsinnsatsen. I tillegg gis det et såkalt skjermingsfradrag som utgjør skjermingsgrunnlaget multiplisert med en skjermingsrente. I skjermingsgrunnlaget inngår en rekke av virksomhetens eiendeler. Dette følger av skatteloven § 12-12.

Personinntekt skattlegges med trygdeavgift og toppskatt. For inntektsåret 2014 er trygdeavgiften fastsatt til 11,4 %. Toppskatten er fastsatt til 9 % for inntekt som overstiger kr 527.400 og 12 % for inntekt som overstiger kr 857.300. Disse skattesatsene og beløpsgrensene fastsettes årlig.

Litt forenklet kan man si at den maksimale (marginale) skattesatsen for eiere av enkeltpersonforetak er 50,4 % for 2014. Man må imidlertid i denne sammenheng være klar over at grunnlaget for alminnelig inntekt og personinntekt som regel ikke vil være det samme.

2.2 *Formuesskatt*

Eieren av et enkelt personforetak betaler formuesskatt av alle eiendelene i foretaket. Det gis fradrag for forpliktelsene. Formuesskattesatsen er for 2014 maksimalt 1,0 %.

2.3 *Eierendringer / Omstrukturering*

Det er adgang til uten skattemessige konsekvenser å omdanne et enkeltpersonforetak til et deltakerlignet selskap (mer enn en deltaker) eller til et aksjeselskap. Det er imidlertid viktig å påse at vilkårene for skattefri omdannelse oppfylles. Ellers kan slik omstrukturering anses som realisasjon og medføre skatteplikt.

Eieren av et enkeltpersonforetak kan velge å selge virksomheten fra enkeltpersonforetaket eller enkeltpersonforetaket kan avvikles. Ved salg eller avvikling gjennomføres det et

gevinstoppgjør for hver enkelt av virksomhetens eiendeler. Det beregnes personinntekt av eventuell gevinst ved salg av eiendelene.

3 Ansvarlig selskap (ANS/DA)

3.1 *Inntektsskatt*

Ansvarlige selskap beskattes ikke som selskap. Det er den enkelte deltaker (medeier) som beskattes etter reglene om deltakerligning. Når selskapet driver virksomhet beskattes deltakerne etter nettometoden.

Deltakere i ansvarlige selskap kan bli beskattet etter tre skattegrunnlag:

Mottatt arbeidsgodtgjørelse
Andel av selskapets overskudd
Uttak av overskudd

Arbeidsgodtgjørelse (godtgjørelse for arbeid). Det er vanlig at det i advokatvirksomheter beregnes en «arbeidsgodtgjørelse» (lønn) til deltakerne i selskapet. Denne godtgjørelsen behandles regnskapsmessig som en kostnad og tilordnes partneren/deltakeren selv om dette medfører underskudd. Arbeidsgodtgjørelsen er pensjonsgivende inntekt. Det medfører høyere beskatning, men eierne opparbeider pensjonspoeng. Dette gjør at mange selskaper foretrekker utbetaling av arbeidsgodtgjørelse for å sikre deltakeren pensjonspoeng. Arbeidsgodtgjørelsen beskattes med toppskatt og trygdeavgift i tillegg til skatt av alminnelig inntekt. Marginale skattesatser er $12 + 11,4 + 27 = 50,4\%$ for 2014.

Overskuddsandel fra selskapet beskattes som alminnelig inntekt. Skattesatsen er 27 % for 2014.

Utdeling til deltaker fra selskapet, medfører ytterligere beskatning. Slike utdelinger kan være kontantoverføringer, overføring av alle typer eiendeler tilhørende selskapet, tjenester fra selskapet eller fri bruk av selskapets eiendeler. Tilbakebetaling av innbetalt kapital anses ikke som utdeling. Utdelinger beskattes som tillegg til alminnelig inntekt, men det gis en rekke fradrag. Dette illustreres i eksempelet nedenfor som er hentet fra Lignings ABC 2012/13.

Deltakernes andel av overskudd	kr	300.000
Utdeling	kr	200.000
Ubenyttet skjerming fra tidligere år	kr	20.000

Skjermingsgrunnlag	kr	1.000.000
Inkluderer kr 20.000 i ubenyttet skjerming fra tidligere år		
Skjermingsrenten antas å være 1,5 %		

Utdeling	kr	200.000		kr	200.000
Beregnet skatt på overskudd	kr	300.000	x 27 % = -	kr	81.000
Årets skjermingsfradrag	kr	1.000.000	x 1,5 % = -	kr	15.000
Ubenyttet skjerming fra tidligere år	kr	20.000	-	kr	20.000
= Inntektstillegg				kr.	84.000
					=====

Dette innebærer at deltakeren i det ansvarlige selskapet i dette eksemplet får alminnelig inntekt på kr 300.000 (andel overskudd) + kr 84.000 (inntekt av utdeling), totalt kr 384.000 i inntekt fra selskapet. I tillegg blir deltakeren beskattet for mulig arbeidsgodtgjørelse.

Det forekommer at deltakerne i ansvarlige selskaper (advokatvirksomheten) eier sin andel gjennom et aksjeselskap. Da kommer andre regler til anvendelse.

3.2 Formuesbeskatning

Som grunnlag for formuesbeskatning av deltakerne fastsettes det en netto formue hos selskapet, selv om selskapet ikke er et eget skattesubjekt. Den beregnede formue fordeles på deltakerne i samsvar med selskapsavtalen og selskapslovens regler. Fordelingen foretas normalt etter eierandel ved utgangen av inntektsåret. Hvis deltakerne har ulik egenkapital i forhold til sine eierandeler i selskapet må det tas hensyn til dette ved fordelingen av nettoformuen mellom deltakerne. Hvis formuen er negativ, kommer den negative formuen til fradrag i deltakernes øvrige formue.

3.3 Eierendringer / Omstrukturering

Opptak eller uttreden av deltakere/partnere anses ikke som realisasjon eller kjøp av andeler for de øvrige deltakere. Når advokatvirksomhet organiseres gjennom et deltakerlignet selskap, er det mest vanlig at det ikke betales vederlag ved inntreden eller uttreden. Dette medfører at det normalt ikke blir noen gevinstberegning når en deltaker trer ut av selskapet. Hvis det derimot betales et vederlag, kommer vederlaget til beskatning som alminnelig inntekt.

Et ansvarlig selskap kan omdannes til et aksjeselskap. Slik omdanning kan gjøres uten skattemessige konsekvenser hvis omdanningen følger vilkårene for skattefri omdanning.

Ved salg av selskapets eiendeler vil gevinsten inngå i selskapets alminnelige inntekt. Ved avvikling av et deltakerlignet selskap, vil det skje et gevinstoppgjør. Gevinsten vil være skattepliktig som alminnelig inntekt.

4 Aksjeselskap

4.1 Inntektsskatt

Hvis advokatvirksomhet organiseres i et aksjeselskap, kan det bli tre skattegrunnlag;

Selskapsskatt for aksjeselskapet
Skatt av lønn for ansatte
Skatt på utbytte for aksjonærene

Selskapsskatten utgjør i 2014 27 % av selskapets skattemessige overskudd.

Skatt på lønn for ansatte advokater og andre ansatte utgjør maksimalt 47,2 %. Dette er summen av 27 % skatt av alminnelig inntekt pluss 8,2 % trygdeavgift og inntil 12 % toppskatt. I tillegg påløper det arbeidsgiveravgift (varierer av hvor i Norge, i fra 14,1 til 0 % i 2014).

Skatt på utbytte utgjør i 2014 27 % av det utbyttet aksjonærene mottar.

Ved beregningen av skatt på utbyttet gis det ett skjermingsfradrag som utgjør kostprisen på aksjene multiplisert med en årlig fastsatt skjermingsrente. Denne skjermingsrenten vil sannsynligvis utgjøre ca. 1,5 % for hele 2014. Denne blir først fastsatt i januar 2015.

4.2 Formuesbeskatning

Ved ligningen av aksjeselskapet, beregnes det en formuesverdi på aksjene. Verdien av aksjene vil inngå i aksjonærenes øvrige formue. Hvis verdien av aksjene er negativ, settes formuesverdien til 0.

4.3 Eierendringer / Omstrukturering

Hvis opptak av nye aksjonærer/partnere skjer ved tegning av nye aksjer, får dette ingen direkte skattemessig betydning for øvrige aksjonærer.

Tilsvarende gjelder hvis uttreden av aksjonærer / partnere skjer ved innløsning av aksjer.

Dette har ingen virkning for øvrige aksjonærer. For den uttredende aksjonær skjer det imidlertid et gevinstoppgjør tilsvarende salg av aksjer. Hvis opptak skjer ved at nye aksjonærer/partnere kjøper aksjer fra eksisterende aksjonærer, vil det måtte foretas en gevinstberegning på de aksjene som selges. Tilsvarende skjer hvis en aksjonær avvikler sin advokatvirksomhet og selger sine aksjer eller får disse innløst mot vederlag. Da må det skje et gevinstoppgjør hvor gevinsten kommer til beskatning som alminnelig inntekt.

Et aksjeselskap kan fusjonere med et annet aksjeselskap uten beskatning hvis reglene om skattefri fusjon følges. Tilsvarende kan et aksjeselskap fisjonere uten skattemessig konsekvenser hvis reglene om skattefri fisjon følges.

Et aksjeselskap kan også avvikles. Dette behandles på samme måte som salg av aksjene for aksjonærene.

5 Indre selskap

Det hender at advokatvirksomhet er organisert gjennom et indre selskap. Denne selskapsformen er beskrevet i Kapittel 8. I de fleste tilfelle vil advokaten være personlig deltaker i det indre selskap, samt at noen (alle kan være men ikke nødvendig) også er aksjonær i aksjeselskapet som er hovedmann i det indre selskap.

5.1 *Inntektsskatt*

Deltakerne i et indre selskap beskattes etter de samme regler som gjelder for deltakelse i ansvarlige selskap.

Hvis deltakere også er aksjonærer i aksjeselskapet som er hovedmannen i det indre selskapet, kan deltakere også få inntekter fra aksjeselskapet, i hovedregelen utbytte fra selskapet. Beskatning av utbytte fra aksjeselskap er beskrevet ovenfor i pkt. 4. Aksjeselskapet skattlegges etter satsene i 2014 med 27 % av sin resultatandel fra det indre selskapet, mens aksjonæren skattlegges med 27 % av utdelt utbytte (korrigert med skjermingsfradraget).

Avslutningsvis vil vi, selv om det kanskje ikke er særlig praktisk for advokatvirksomheter, kort nevne at Finansdepartementet 15.05.2013 har sendt ut et høringsnotat hvor det foreslås at kommandittister og stille deltakere i Indre Selskap ikke lenger skal ha adgang til å føre underskudd fra slike selskap mot inntekt fra andre kilder. Det foreslås at slikt underskudd skal fremføres til fradrag i fremtidig inntekt fra selskapet eller gevinst ved realisasjon av andel i selskapet.

5.2 *Formuesbeskatning*

For deltakere i et indre selskap skjer formuesbeskatningen på samme måte som for deltakerne i et ansvarlig selskap. I tillegg vil deltakere som har aksjer i hovedmannen få verdier av disse aksjene som formue.

5.3 *Eierendringer / Omstrukturering*

Et indre selskap kan omstruktureres på samme måte som et annet ansvarlig selskap.