



Finansdepartementet  
[postmottak@fin.dep.no](mailto:postmottak@fin.dep.no)

Vår dato 04.07.2014  
Deres dato 15.05.2014  
Vår referanse 237-26729  
Deres referanse 14/2128 SL TV/HKT

## Høring - enklere regler for deltakerlignede selskaper

NHO viser til Finansdepartementets høringsnotat av 15. mai 2014 med forslag til enklere regler for deltakerlignede selskaper.

Det er positivt at departementet gjennomgår de ulike regelverk med tanke på forenklinger. Det kan være særlig utfordrende å gjøre forenklinger på skatteområdet fordi enkelhet kan være vanskelig å forene med andre viktige hensyn.

En del av forslagene vil etter NHOs syn innebære reelle og gode forenklinger, mens ett av forslagene – opphevelse av reglene om fradragssramme for samordning av underskudd med annen inntekt - i realiteten er en skatteskjerpelse.

Det fremlegges ni forslag i høringsnotatet. NHO er positive til mange av dem:

- Stedbunden skattlegging skal ikke lenger gjelde. Personlige deltakere skal skattlegges til sin hjemkommune for deres andel av inntekt og formue.
- Innskuddsmålingen forenkles ved at måling skal skje en gang per år i stedet for hvert kvartal.
- Ektefeller skal behandles som selvstendige deltakere.
- Egne regler om skattemessig oppløsning.
- Endring i reglene om offentliggjøring av skattelister slik at det ikke fremstår som om inntekten er høyere enn den er.

Noen av forslagene har både positive og negative sider:

- Reglene om gjennomsnittsligning av skogbruk og reindrift oppheves for deltakerlignede selskaper men beholdes for selvstendig næringsdrivende.
- Det skal benyttes lavere tilleggsskattesats – 10 prosent - i de tilfeller der det foreligger opplysningssvikt fra deltaker men korrekte opplysninger fra selskapet.
- Kortere frist for levering av ligningsoppgave men bedre samordning. Det fremmes ikke konkrete forslag men høringsinstansene inviteres til å komme med innspill.
- Kommandittisters og stille deltakers adgang til å føre andel av underskudd fra selskapet til fradrag i annen alminnelig inntekt oppheves.

De fire sistnevnte forslagene skal kommenteres nærmere.

### **Gjennomsnittsligning av skogbruk**

Gjennomsnittsligning av skog er en godt innarbeidet ligningsmåte, og har god effekt for skogeiere som ikke avvirker jevnt. Ordningen kan imidlertid ikke begrunnes like godt hvor inntektene tilfaller deltakerlignede selskaper, hvor deltakernes personinntekt (med progressiv beskatning) ikke påvirkes.

Skognæringen har tidligere tatt til orde for å gjøre gjennomsnittsligningen valgfri. NHO mener det bør vurderes nå, selv om det er en administrativt krevende ordning.

Det er også viktig å påpeke at med gjennomsnittsligningen forsvinner muligheten for avbruddsligning. Avbruddsligningen bidrar ofte til økt avvirkning idet den legger til rette for gunstig beskatning siste år for selger, og en skattekreditt for ny eier. Denne effekten blir borte med gjennomsnittsligningen. Den økonomiske betydningen for deltakerne – dersom gjennomsnittsligningen for disse oppheves – er at de mister skattekreditt (og likviditet).

Hvis gjennomsnittsligningen for deltagerlignede selskaper likevel blir opphevet mener NHO det er uheldig om det gjennomføres allerede fra 2015, slik forslaget går ut på. Mange skogeiere legger planer for avvirkning flere år i forveien, og især forut for et generasjonsskifte/salg. De som nå er inne i en slik plan bør ikke rammes av plutselige endringer. En subsidiær løsning ville være om det fra 2015 ble iverksatt en frivillig ordning hvor man kunne velge å gå ut av gjennomsnittsligning eller forbli i ordningen i opptil fem år.

### **Lavere tilleggsskatt ved korrekte opplysninger fra selskapet**

Det er positivt at det foreslås lavere tilleggsskattesats for deltaker når selskapet har gitt korrekte opplysninger. Både selskapet og deltakerne skal levere ligningsoppgaver. Forslaget om lavere sats forutsetter at selskapets opplysninger er levert før skatteoppgjøret sendes deltaker. NHO mener det ikke burde være adgang til å ilegge tilleggsskatt på deltakers hånd når de korrekte opplysningene fra selskapet er innsendt til skatteetaten. Det må forutsettes at skatteetaten benytter selskapsoppgaven som grunnlag, ikke bare for kontroll av deltakernes oppgaver. Ti prosent tilleggsskatt kan være en stor økonomisk byrde som fremstår som urimelig i en situasjon hvor skatteetaten faktisk har de korrekte opplysningene.

### **Frist for levering av oppgaver – bedre samordning**

Det er positivt med bedre samordning av selskapets og deltakernes oppgaveplikt. Det vil gjøre at korrekte opplysninger fra selskapet vil kunne legges til grunn for ligningen og forutsetningene for å ilegge deltakerne tilleggsskatt vil bortfalle, jf punktet ovenfor. Forutsatt en slik kobling, er dette etter NHOs oppfatning en positiv endring, men det burde være mulig å sette fristen noe senere. Den 1. mars er en tidlig frist som det antagelig ikke vil være praktisk mulig å gjennomføre.

### **Fradragsramme for kommandittister og stille deltakere**

Kommandittister og stille deltakere har begrenset ansvar. Derfor er det nødvendig med en fradragsramme for å forhindre at de får større fradrag enn det de risikerer å tape i selskapet. Systemet med en fradragsramme for disse deltakernes adgang til å føre underskudd til fradrag i annen alminnelig inntekt er relativt komplisert. NHO er derfor enig i at det er en forenkling å oppheve disse reglene.

Men først og fremst innebærer forslaget etter vår oppfatning en skatteskjerpelse. Det man opphever er retten til samordning med annen inntekt, det vil si adgangen til å føre underskudd fra kommandittselskapet eller det stille selskapet til fradrag i annen inntekt og negativ formue til fradrag i annen positiv formue. Det skal riktignok være adgang til å



fremføre slike underskudd til fradrag i fremtidig overskudd eller gevinst fra samme kilde. Men dersom andelen realiseres uten at underskuddet kommer fullt ut til fradrag vil gjenværende underskudd bli avskåret.

NHO mener at det fortsatt bør være mulig for kommandittister og stille deltakere å samordne resultatet og andel negativ formue fra selskapet med annen inntekt og formue.

Departementet angir tre hensyn bak forslaget. For det første vil dette føre til likebehandling av kommandittister, stille deltakere og andre selskapsdeltakere med begrenset ansvar (aksjonærer). For det andre vil det være en forenkling, både for skattyterne og skatteetaten (ligningsadministrative hensyn). For det tredje er det vist til omgåelsesrisiko, senere i høringsnotatet beskrevet som at forslaget "vil redusere mulighetene for uheldig skatteplanlegging".

Etter NHOs oppfatning er det forskjeller mellom aksjonærer på den ene siden og kommandittister og stille deltakere på den andre side, forskjeller som nettopp begrunner at det også er forskjeller med hensyn til skattemessig behandling. Fradragsrammen har forhindret at kommandittister og stille deltakere har fått fradrag for mer enn ansvaret tilsier.

I høringsnotatet er det gitt to eksempler på skatteplanlegging ved bruk av kommandittselskap. Det ene eksemplet knytter seg til rederiskatteregimet. Fordi det er full skattefrihet innenfor regimet, benyttes kommandittselskapsformen som investeringsverktøy for å få utnyttet den fordel det innebærer at avskrivninger på skip ofte overstiger faktisk verdifall de første årene. Kombinasjonen av rederiskattereglene, fritaksmetoden og kommandittisters adgang til å fradragsføre underskudd i annen inntekt gir mulighet for det departementet anser som uheldig skatteplanlegging. Det er imidlertid den underliggende feilen - adgangen til meravskrivninger på skip - og ikke samordningsadgangen som burde vært endret dersom man skal følge departementets argumentasjon.

Det andre eksempelet knytter seg til at utviklingskostnader fradragsføres hos de som er eiere i en tidlig fase, mens gevinsten tilfaller de som er eiere i en senere fase. De skattemessige effektene i dette eksemplet er en direkte og villet konsekvens av fritaksmetoden. Dersom gevinsten til syvende og sist skal tilfalle den fysiske personen som er eier i siste ledd, vil det bli beskatning ved aksjonærmodellen. Det er vanskelig å se at dette er noe som bør korrigeres ved å oppheve samordningsadgangen.

Deltakelse som kommandittist med adgang til å samordne underskudd med annen inntekt og negativ formue med annen formue bør etter NHOs mening fortsatt være en mulighet. Høringsnotatet bærer også preg av at saken ikke er tilstrekkelig utredet med hensyn til konsekvensene av å oppheve samordningsadgangen.

Vennlig hilsen  
NÆRINGSLIVETS HOVEDORGANISASJON  
Avdeling for samfunnsøkonomi og skatt

  
Dag Arnes  
avdelingsdirektør

  
Ellen Mulstad  
advokat