



Finansdepartementet  
Postboks 8008 Dep.  
0030 Oslo

e-post: [postmottak@fin.dep.no](mailto:postmottak@fin.dep.no)

Deres ref.:  
14/2128 SL TV/HKT

Vår ref.:  
FS/14/36/HS

Dato:  
30. juni 2014

## Høringsvar: enklere skatteregler for deltakerlignede selskaper

Vi viser til Finansdepartementets høringsbrev av 15. mai 2014 med forslag om forenklinger i skattereglene for deltakerlignede selskaper.

Saken er behandlet i NARFs fagutvalg.

### NARFs kommentarer

#### *Generelt*

Høringsnotatet omhandler skattlegging av deltakerlignede selskaper og inneholder forslag om forenklinger/endringer på en rekke ulike områder. Høringsnotatet er gitt navnet «Enklere skatteregler for deltakerlignede selskaper». Dette er noe misvisende siden de foreslåtte endringene ikke bare innebærer forenklinger, men på enkelte områder vil medføre vesentlige skattemessige konsekvenser for de som vil rammes av de foreslåtte endringene. Dette gjelder først og fremst forslaget om at deltakere i kommandittselskaper og indre selskaper skal miste retten til å trekke fra selskapsunderskudd i alminnelig inntekt fra andre kilder.

En del av de foreslåtte endringene/forenklingene er gode forenklingstiltak, men begrensede. Både regelverket og utfylling av ligningsskjemaer er svært komplisert når det gjelder deltakerlignede selskaper, noe departementet også gir uttrykk for i høringsnotatet. De foreslåtte endringene/forenklingene er ikke særlig vidtrekkende når man tar dette i betraktning. Det er stort potensiale for forenklinger på området, både ligningsteknisk og når det gjelder skattereglene, slik at det blir lettere for både selskapene og ikke minst deltakerne å gi korrekte opplysninger.

En del av forslagene er gode forenklingstiltak som NARF slutter seg til uten videre kommentarer. Dette gjelder forslaget om *oppheving av reglene for stedbunden beskatning* for deltakerlignede selskaper, reduksjon fra kvartalsvis til årlig *innskuddsmåling*, de foreslåtte endringene som gjelder *ektefeller* som deltakere, kodifisering av praksis når det gjelder *skattemessig oppløsning* og endringene som medfører et riktigere bilde av *deltakerinntekt i skattelistede*.

Nedenfor fremgår våre kommentarer til de øvrige områdene hvor det er foreslått endringer.

#### *Fradragsrammen for kommandittister og stille deltakere*

Forslaget om å fjerne retten til å trekke fra selskapsunderskudd i alminnelig inntekt fra andre kilder for kommandittister og stille deltakere, vil medføre vesentlige skattemessige konsekvenser for de skattyterne dette gjelder. Endringsforslaget på dette punktet kan ikke anses som noen forenkling, men en vesentlig innstramming i regelverket.

Ved å fjerne retten til å føre underskudd mot annen inntekt for kommandittister og stille deltakere, tar man bort et vesentlig forhold som er særegent ved disse selskapsformene.

En hovedforskjell mellom selskapsformene AS og DLS er at selskapet lignes som skattesubjekt i aksjeselskap mens overskudd og underskudd overføres og lignes på deltakernes hånd i deltakerlignede selskaper. Å fjerne retten til å føre underskudd i annen inntekt er i praksis å fjerne en av hovedårsakene til å velge selskapsformen KS. Det blir flere likhetstrekk med AS og det kan stilles spørsmål om likhetene blir så store at det ikke lenger er noe poeng i å opprettholde selskapsformen KS.

Å ha flere forskjellige selskapsformer som hver har sine særtrekk, har sine fordeler ved at dette gir større fleksibilitet. Særpreg ved en enkelt selskapsform kan være avgjørende i forbindelse med vurderinger av ulike investeringer. Dersom valgmulighetene reduseres, vil dette kunne påvirke investeringsviljen og gjøre det vanskelig å innhente nødvendig risikokapital innen enkelte sektorer.

Dersom det er ønskelig å ha flere selskapsformer med ulike særtrekk, bør det også aksepteres at reglene for disse blir forskjellige, og kanskje mer komplisert for noen selskapsformer enn for andre, hvilket gjelder reglene om fradragsrammen for kommandittister og indre selskap.

#### *Gjennomsnittsligning av skogbruk og reindrift*

De foreslåtte endringene kan ramme hardt i en del tilfeller, for eksempel større skogbruk som hogger sjelden, men i stort kvantum. Særlig for disse vil endringsforslaget kunne ha store likviditetsmessige virkninger. Skattebelastningen vil være av betydning ved vurderingen av avvirkning av skog.

I høringsnotatet anføres det at gjennomsnittsligning i disse tilfellene er en administrativt og skjemamessig tung ordning og at en fjerning av regelverket vil medføre betydelige lettelser for skatteetaten. Dette gjør seg i liten grad gjeldende for skattyterne innenfor de aktuelle næringene. Sett fra skattyters ståsted kan forslaget derfor vanskelig anses som en forenkling, men nærmest utelukkende fjerning av et gode. Vi kan ikke se at det er tungtveiende grunner som taler for fjerning av gjennomsnittsligning for skogbruk og reindrift.

### *Tilleggsskattesats*

I høringen foreslås at det skal benyttes tilleggsskatt med sats på 10 % i de tilfellene hvor det foreligger opplysningssvikt fra deltaker i deltakerlignet selskap, men hvor selskapet har oppgitt korrekte opplysninger i sine ligningsoppgaver. I slike tilfeller er praksis per i dag at det ilegges 30 % tilleggsskatt.

Vi stiller oss positive til forslaget som innebærer redusert tilleggsskatt når vilkårene som fremgår av høringsnotatet er oppfylt, men presiserer at vi primært er av den oppfatning at tilleggsskatt ikke bør benyttes i det hele tatt i disse tilfellene.

Det fremgår av høringsnotatet at forutsetningene for at redusert sats skal benyttes, er at opplysningene tilleggsskattespørsmålet gjelder må fremgå korrekt og klart av selskapets deltakeroppgave og må oppgis ukrevet av selskapet før skatteoppgjøret sendes skattyter. Dette innebærer at skattemyndighetene er i besittelse av tilstrekkelige og riktige opplysninger for å gjennomføre korrekt ligning på deltaker i deltakerlignet selskap.

Tilleggsskatt er å anse som straff etter Den Europeiske Menneskerettskonvensjonen. Ileggelse av straff forutsetter at det er utført en straffverdig handling. I de tilfellene som kvalifiserer til redusert tilleggsskattesats etter forslaget, kan det vanskelig sies å foreligge noe straffverdig element. All den tid ligningsmyndighetene sitter på korrekte opplysninger inngitt av selskapet, har deltakeren ingenting å vinne på å oppgi uriktige eller ufullstendige opplysninger. At det foreligger feil i deltakerens oppgaver skyldes nok i stor grad at reglene på området og utfylling av ligningsoppgavene er svært komplisert på dette området.

Det foreligger derfor neppe noen vilje til å oppgi ufullstendige eller uriktige opplysninger fra deltakernes side i flertallet av denne typen saker. Deltakere i deltakerlignede selskaper vil i ligningslovens forstand anses som profesjonelle næringsdrivende, og blir gjennomgående også behandlet slik i praksis av skattemyndighetene. Det er imidlertid grunn til å tro at dette er langt fra det som er realiteten, og skattemyndighetene har nok for store forventninger til deltakernes kunnskaper om regelverket på området. Foranledningen for høringen og de enkelte forenklingforslagene er som departementet selv gir uttrykk for, at regelverket på området er svært komplisert. Tatt dette i betraktning er det svært urimelig å legge tilleggsskatt i de tilfeller en deltaker trår feil ved utfylling av sine oppgaver, men hvor skattemyndighetene allikevel har tilstrekkelig grunnlag for å foreta riktig ligning.

### *Fremskyndet leveringsfrist for selskapets oppgaver*

I høringen kalles dette punktet «bedre samordning av selskapets og deltakernes oppgaveplikt», mens det i realiteten vil innebære en vesentlig byrde for selskapene og deres medhjelpere.

Det er gode hensikter som ligger bak forslaget. Som departementet peker på gjøres det mye feil på dette området, og en fremskyndet frist for selskapet vil kunne gi et riktigere grunnlag for deltakernes utfylling av oppgavene og kvaliteten på oppgavene blir bedre. Dersom det legges til rette for at deltakerne kan overføre de forhånds viste dataene til sine oppgaver, eller aller helst at opplysningene er preutfylt i deltakernes selvangivelser, vil dette totalt sett innebære en redusert oppgavebyrde for deltakerlignede selskaper og deres medhjelpere.

På den annen side er det ikke tvil om at en eventuell fremskyndet frist vil medføre en byrde for selskapene og deres medhjelpere i en periode hvor bransjen allerede har en utfordring med tidspress. NARF mener at en så tidlig frist ikke er praktisk gjennomførbar.



Årsoppgjøret til det deltakerlignede selskapet må være klart innen denne fristen. Dette kan igjen være avhengig av at årsoppgjør er ferdig i andre foretak som det deltakerlignede selskapet har eierandeler i, eller tredjemannsopplysninger som må innhentes. Dette vil være forhold som de deltakerlignede selskaper ofte ikke vil ha full kontroll over. Innsamling av opplysninger som er nødvendige for å få ferdig årsoppgjøret kan også være tidkrevende. Det vises for eksempel til innsamling av tredjemannsopplysninger og måten dette er bygget opp på. På denne bakgrunn vil fristen være vanskelig å forholde seg til for en stor andel av deltakerlignede selskaper. Videre må det påregnes tid til revisjon i de tilfeller der dette er påkrevet. Dette skal også være utført innen fristen.

Departementet peker også på at de forenklingene som foreslås ellers i dette høringsnotatet, vil innebære skjemaforenklinger og gjøre det lettere å levere korrekte ligningsoppgaver. Dette gjelder først og fremst forslaget om at reglene om stedbunden skattlegging ikke lenger skal gjelde, og forslaget om å redusere innskuddsmåling til en gang i året. Departementet synes å tillegge disse momentene altfor stor vekt i denne sammenheng.

Det er urealistisk å innføre en slik fremskyndet innleveringsfrist som en plikt, spesielt for de selskapene som er del av kompliserte strukturer eller som har svært mange deltakere. Det er imidlertid ingenting i veien for at det legges til rette for at deltakerne kan overføre de forhåndsviste dataene til sine oppgaver, alternativt få opplysningene preutfylt i sine selvangivelser, for de som har anledning til og faktisk leverer oppgavene innen en tidligere fastsatt frist, uten at dette skal være en plikt.

I denne sammenheng bør det vurderes muligheten for andre tiltak skatteetaten kan gjennomføre og som også kan være effektiviserende. Det er et stort hinder i dag som forsinker prosessen med ferdigstilling av årsoppgjør, at preutfylte data som skrives seg fra tredjemannsopplysninger kommer skattyterne og deres medhjelpere i hende svært sent. Grunnlagsdata innrapporteres elektronisk i månedsskiftet januar/februar, men skattyter får tilgang til disse først i slutten av mars, nærmere to måneder etter innrapporteringen.

Det bør være mulig å finne teknologiske løsninger som gjør det mulig for skattyter å kunne hente tredjemannsopplysninger direkte når dette blir innrapportert, eller at opplysningene blir gjort tilgjengelige for skattyter fortløpende, i stedet for å måtte vente på at skattemyndighetene skal klargjøre og tilgjengeliggjøre alle opplysningene samtidig. Dette må anses som et unødvendig og sterkt forsinkende ledd prosessen.

Hensynene bak forslaget tilsier at det hadde vært en klar fordel å få til en bedre samordning mellom selskapets og deltakernes oppgaveplikt. Slik forslaget er utformet innebærer det imidlertid at det er skattyterne som pålegges den store byrden. Departementet bør i denne sammenheng også vurdere hvilke endringer skattemyndighetene kan bidra med i denne sammenheng.

Vennlig hilsen

**Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening**



Sandra Riise  
Adm.dir.

Peer Veiby (sign.)  
Leder fagutvalget