

## **Høringsuttalelse Finansdepartementets notat 15. mai 2014 om enklere skatteregler for deltakelignede selskaper – høringsfrist 15. juli 2014**

### 1 Uheldig vinkling – mangelfull utredning

Handelshøyskolen BI vil med dette oversende en kort høringsuttalelse om Finansdepartementets notat av 15. mai 2014 om enklere skatteregler for deltakerlignede selskaper.

Handelshøyskolen BI finner det vanskelig å uttale seg mer i dybden om sakens realitet fordi denne ikke er tilstrekkelig utredet fra Finansdepartementets side.

Det sentrale i forslaget dreier seg ikke om forenklinger, men om en radikal omlegging av skattereglene der kommandittister ikke lenger skal kunne trekke fra en andel av selskapets underskudd eller negative formue. I dag er dette et avgjørende skille mellom aksjeselskaper og kommandittselskaper. Finansdepartementet vil fjerne poenget med å bruke en selskapsform som ellers er mer komplisert, kostbar og risikopreget enn aksjeselskapet.

Det er misvisende for publikum at notatet er gitt overskriften «Enklere skatteregler for deltakelignede selskaper». En hypotetisk parallell ville være et forslag om fjerne fradragsreglene i skatteloven. Fradragsreglene i skatteloven volder mye bryderi. Men å foreslå dem opphevet under stikkordet «forenklinger», ville være tildekkende.

Så vidt vi kan se, kan denne misvisende tittelen for Finansdepartementets notat ha resultert i at kravet til utredning av administrative og økonomiske konsekvenser av lovforslag ikke er tilfredsstillt. Notatets kapittel 13 utreder ikke spørsmålet om man i Norge vil være tjent med at kommandittselskapsformen for en stor del avvikles.

### 2 Trenger Norge kommandittselskapsformen?

Skattereformene 1992 og 2004-2006 innførte sterke skatteincentiver for å bruke aksjeselskapsformen, som i dagens Norge er absolutt dominerende. Finansdepartementet diskuterer i liten grad om Norge er tjent med å gjøre aksjeselskapsformen enda mer enerådende. Umiddelbart kunne man tro at Norge, som vanlig i andre land, burde kunne tilby næringsdrivende flere selskapsformer. Samtidig synes det i praksis klart at kommandittselskapsformen i Norge har blitt valgt ut fra skattehensyn. Tidligere ble formen mye benyttet av personlige skattytere som deltakere der. I dag fremhever Finansdepartementet at kommandittselskapsformen kan benyttes til skatteplanlegging der man kan utnytte avskrivningsregler sammen med fritaksmetoden. Høringsnotatet henter eksempler fra shipping og buy-out fond.

Tidligere har Finansdepartementet lagt vekt på at avskrivningsreglene skal være i samsvar med bedriftsøkonomiske realiteter. Nå synes man i noen grad å akseptere at dette ikke uten videre vil være mulig og at avskrivninger dermed kan resultere i gevinster ved salg som igjen kan bli foreløpig skattefrie ved salg av andeler i et KS fremfor salg av selve driftsmiddelet – som vil være skip i de opplegg Finansdepartementet gjennomgår.

Handelshøyskolen BI ser de utfordringene Finansdepartementet skisserer. Men vi synes departementet i for liten grad legger frem data om omfanget. Til tross for at Finansdepartementet

har usedvanlig lett tilgang på data om skattytere, presenterer høringsnotatet lite datamateriale som bakgrunn for forslagene. Dette gjør det som allerede påpekt vanskelig å ta stilling til essensen i forslaget.

Ut fra det Handelshøyskolen BI er kjent med, benyttes kommandittselskapsformen i dag i liten grad som et alternativ til den enklere aksjeselskapsformen ut fra rent selskapsrettslige eller bedriftsøkonomiske hensyn. Skattehensyn er de sentrale. For å kunne ha en begrunnet vurdering av om dette er uheldig, ville man trenge data om hvilke typer næringsvirksomhet kommandittselskaper ivaretar. Dette fremgår bare i liten grad av Finansdepartementets notat.

Ut fra det mer tilfeldige erfaringsmaterialet Handelshøyskolen BI er kjent med, brukes kommandittselskapsformen i liten grad til å tiltrekke seg utlendingers investeringer til norsk næringsvirksomhet. Hvis dette er riktig, og her ville man igjen trenge empiriske data, er det mindre grunn til å frykte konsekvenser av at kommandittselskapsformen ikke lenger skulle anees som et praktisk alternativ.

### 3 Marginalisering av selskapsformen

Allerede i dag er særlig kommandittselskapsformen så begrenset i bruk at det for en høyere undervisningsinstitusjon har vært naturlig å skalere noe ned den tid studenter forventes å bruke på disse reglene. Med Finansdepartementets forslag vil denne utviklingen virkelig forsterkes. Reglene blir enklere, men fortsatt vil det være mange spesialordninger tilbake sammenlignet med f eks aksjeselskaper. Det kan ikke forventes at disse spesialbestemmelser skal få mye oppmerksomhet i undervisningen. Dermed vil de bli mindre kjent, noe som igjen bidrar til mindre bruk. Man må gå ut fra at særlig kommandittselskapsformen vil bli marginalisert. Men det samme må antas å gjelde de øvrige deltakerlignede selskaper. Som allerede nevnt, brukes nok ansvarlige selskaper ikke så meget i større forhold. Med et så omfattende område som selskaps- og næringsbeskatning vil det være naturlig å prioritere regler som i praksis er særlig viktige for skattytere og Skatteetaten.

### 4 "Subsidiære" endringer

Finansdepartementets øvrige endringsforslag i notatet fremstår som nokså "subsidiære" i en praktisk forstand. Dette gjelder særlig utformingen av fradragsrammen. Fjernes retten til underskuddsfradrag, er det heller ikke lenger behov for fradragsramme, slik Finansdepartementet selv bemerker. Vi går derfor ikke nærmere inn på detaljene rundt utformingen av en fradragsramme.

Oppheves kommandittisters adgang til underskuddsfradrag og rett til fradrag for andel i negativ formue, vil selskapsformen trolig bli så lite bruk at mange spørsmål ikke vil ha praktisk betydning for kommandittselskaper. Imidlertid vil formen ansvarlige selskaper fortsatt bli benyttet i mindre forhold. Men dette vil trolig i mange tilfeller være fordi deltakerne ikke forstår at det de mener er et sameie eller et annet samarbeidsforhold, materiellrettslig er et ansvarlig selskap og dermed et deltakerlignet selskap. Når et slikt samarbeid når ut over en viss minstegrense, vil det ut fra skatteregler og selskapsrettslige ansvarsregler være naturlig å videreføre samarbeidet som et aksjeselskap.

Endringene Finansdepartementet foreslår, vil også ha betydning for indre selskaper.

Finansdepartementet har god tilgang til data om denne selskapsformen, men lite slikt er presentert i notatet. Siden også relativt lite er kjent om bruken av denne selskapsformen gjennom åpne kilder, er

det vanskelig å ha begrunnede meninger om de faktiske konsekvenser av forslagene. Ut fra det begrensede kjennskap Handelshøyskolen BI har til bruken av indre selskaper, synes motivene for å benytte denne selskapsformen nokså mangfoldige. Til dels kan det dreie seg om nokså "hard" skatteplanlegging, der lønn og høy lønnsbeskatning forsøkes konvertert til inntekt som skjermes gjennom fritaksmetoden der en fysisk person bruker et heleiet aksjeselskap som stille deltaker. Men det kan også være tale om samarbeidsforhold der deltakerne ut fra legitime grunner kan ha ønske om å holde graden av samarbeid internt. For disse siste tilfelle er det vanskelig å se at det å fjerne adgangen til underskuddsfradrag vil ha stor betydning for omfanget.

## 5 Forsinkede forenklinger

Mange av de forenklinger Finansdepartementet foreslår, fremstår som betimelige endringer på overtid. Spørsmålet er mer hvorfor dette har ventet så lenge siden forslagene for en stor del fremstår som lite kontroversielle, og til dels nærmest selvfølgelige.

Det er ønskelig at skattleggingen knyttes til deltakerens bosted og at bestemmelsene om stedbunden skattlegging oppheves.

Forenkling av gjennomsnittsligning for skogbruk og reindrift er ønskelig.

Kvartalsvis innskuddsmåling ved beregning av skjerming har komplisert uten å ivareta noen kjente behov i praksis, bare teoretiske forestillinger om mulige skattetilpasninger som har fremstått nokså livsfjerne, og som ved mer outrerte tilpasninger kunne vært ivaretatt gjennom omgåelsestandarden.

Endringene og klargjøringen av reglene om ektefeller som deltakere synes ønskelig ut fra mange hensyn. Det er ønskelig med samsvar mellom skatterett og selskapsrett, der dette ut fra andre hensyn også er mulig. Det virker også til dels gammelmodig at ektefeller ikke har vært behandlet som selvstendige deltakere i deltakerlignede selskaper.

Handelshøyskolen BI finner det litt vanskeligere å ta stilling til en del enkeltheter i Finansdepartementets forslag om skattemessig oppløsning av deltakerlignet selskap. En praktisk viktig grunn til at selskaper beholdes selv om det ikke foregår aktivitet, kan være hensynet til dokumentavgift. Vi går ut fra at denne bruk av hjemmelselskaper der man i praksis nok i høyere grad benytter aksjeselskaper, ikke vil bli berørt av forslag, men hadde gjerne sett det kommentert av Finansdepartementet.

Handelshøyskolen BI vil vise til at man i praksis, til tross for anvisninger i Lignings-ABC mv skal ha godtatt nokså liberale frister for å skaffe en ny deltaker der alle andeler i et deltakerlignet selskap er blitt samlet på en hånd. Etter vårt skjønn vil fire måneder som foreslått kunne være nokså snaut, og vi tror man kan lovfeste en åtte måneders frist eller en ett års frist som mer realistisk. Det er ønskelig å unngå søknader om utsettelse. Der det er lett å finne en løsning, vil nok skattytere uansett være interessert i få dette på plass innen rimelig tid.

Reglene om tilleggsskatt ved opplysningssvikt fra deltakere der riktige opplysninger fremgår av selskapsoppgaven, har vært for strenge. Handelshøyskolen BI mener nok at reglene selv etter Finansdepartementets forslag kan bli urimelige overfor skattytere som selv kan værere uten innsikt i reglene. Det er atskillige mange tilfeller urealistisk, om enn formelt riktig, når høringsnotatet s 77 sier: "Som deltaker i deltakerlignet selskap vil man i ligningslovens forstand som utgangspunkt anses

som en profesjonell næringsdrivende." Fremfor slike formelle og teoretiske betraktninger hadde det vært ønskelig at Finansdepartementet dokumenterte hvem som er de typiske deltakere, og dermed hva man kan forvente av innsikt om selskaps- og skatterettslige forhold. Handelshøyskolen BI har vanskelig for å forstå tilleggsskatt vil være adekvat der selskapets oppgaver er riktige, og deltakerens feil mer skyldes forvirring enn forsøk på å oppnå skattefordeler.

Man må kunne spørre hvorfor Finansdepartementet ikke tidligere har foreslått deltakerinntekt presenteres på en annen måte i skattelistede. Så lenge skattelistede er tilgjengelig for mediene, er det ønskelig at de ikke virker misvisende. Inntekter til f eks mange forretningsadvokater har vært blåst opp med opp til 67 % på grunn av at inntekt fra deltakerlignet selskap rapporteres både som overskuddsandel og utdeling.

Det synes naturlig at tilsvarende endringer gjennomføres i svalbardskatteloven.

6 Urealistisk forslag om ny frist for ligningsoppgaver fra selskapet til 1. mars året etter skatteåret

Handelshøyskolen BI tillater seg avslutningsvis å bemerke at forslaget om å fremskynde fristen for selskapets ligningsoppgaver til 1. mars i ligningsåret virker helt urealistisk og fremmedgjort i forhold til hvordan årsregnskapene nå avvikles. Et deltakerlignet selskap kan være eier i andre selskaper, til dels med kontrollerende eierandeler, og kan være helt avhengig av tall fra disse øvrige selskapers årsoppgjør. Også i andre sammenhenger kan det være nødvendig med avstemming og samordning av tall fra forskjellige selskaper. Etter vår vurdering er forslaget ganske enkelt ikke virkelighetsforankret.

Vi håper synspunktene kan være til nytte for Finansdepartementets videre arbeid med saken.

Med vennlig hilsen  
Tom Colbjørnsen



Rektor  
Handelshøyskolen BI