

Forsterket dialog – også med de små?

I Revisjon og regnskap nr. 2/2012 beskriver representanter fra skatteetaten den norske varianten av Enhanced Relationship, Forsterket dialog. Prosjektet reiser en del spørsmål både for dem som er ment å være omfattet av dette – de store selskapene – og for dem som ikke vil bli invitert til en forsterket dialog – den store SMB-gruppen.

Artikkelen er forfattet av:



Skattejurist
Ellen Mulstad
NHO



Skattejurist
Siv Merethe Øveraasen
NHO

De senere årenes kritikk av skatteetaten har vist at det åpenbart kan være behov for bedre dialog. Prosjektet omtales som «en strategi som baserer seg på at en forbedret relasjon mellom skatteetaten og virksomheter vil gi økt etterlevelse».

Ligningsbehandlingen før og nå

Utviklingen av ligningsbehandlingen de senere årene har på mange måter gått i riktig retning, til tross for den nevnte kritikken. De av oss som har opplevd ligningsbehandlingen noen tiår tilbake, ser at kontrollen er rettet mer mot fremtidig etterlevelse enn ti år gamle etterligninger, selv om det fortsatt finnes unntak. Lønnstakergruppen har opplevd en revolusjon med ferdigutfylt selvangivelse og nå ikke engang innlevering. Slik vi forstår saksbehandlingen for eksempel ved Sentralskattekontoret for Storbedrifter, har man faste kontaktpersoner, i hovedsak god dialog og tilstrekkelig med ressurser. Det skjer med andre ord en målrettet differensiering i skatteetatens saksbehandling. Spørsmålet er om én gruppe faller mellom to stoler og hadde fortjent etasens oppmerksomhet mer enn de aller største selskapene. Det er den store gruppen av selskaper og selvstendig næringsdrivende, SMB-gruppen.

Likhet og ulikhet

Vi forstår at Forsterket dialog i første omgang er et pilotprosjekt, med sju inviterte konsern. Men vi har også oppfattet dette slik at neste ledd i prosessen fortsatt vil dreie seg om de store selskapene. Vi er enige i at ligningsbehandlingen bør være målrettet. Det vil si at ulike skattytere bør behandles ulikt. Men for at slik systematisk forskjellsbehandling ikke skal stride mot det helt grunnleggende likhetsprinsippet i forvaltningen, stilles det store krav til klarhet i retningslinjene og gode begrunnelser. Vi er i tvil om klarheten og begrunnelsene er tilstrekkelig til stede her.

Uklart hva Forsterket dialog egentlig er

Det er uklart hva som ligger i den forsterkede dialogen mer enn god saksbehandling, for eksempel slik den praktiseres ved SFS i dag. Og dersom det skulle være noe mer, reiser det prinsipielle spørsmål om myndighetsutøvelse og rollefordeling, spørsmål som er viktige for rettsikkerheten. Og rettsikkerheten utfordres både overfor de som ikke vil få tilbud om forsterket dialog, og de som vil få det. For de som ikke får tilbudet, er likhetsprinsippet som gjelder i hele forvaltningen, allerede nevnt. For de som får tilbud om å delta i en forsterket dialog, er det nærliggende å spørre hva det ligger av plikter for henholdsvis selskap og skatteetat i dette utover dagens system? Og hva vil i så fall konsekvensene av brudd på pliktene være, for henholdsvis selskap og etat?

Det fremgår for eksempel av artikkelen at skatteetaten forventer at selskapene presenterer rettslige problemstillinger og fakta så tidlig som mulig, og utreder og presenterer sine egne rettslige vurderinger av disse. Mange vil nok mene at ligningsloven forutsetter at skatteetaten er ansvarlig for de juridiske vurderingene, ikke bare de

direkte skatterettslige, men også de underliggende juridiske spørsmålene. På den annen side er intensjonen at skatteetaten skal komme med sine juridiske vurderinger så raskt som mulig. Men etaten kan ikke gi bindende uttalelser utover reglene for bindende forhåndsuttalelser. Spørsmålet er om dette vil gi større forutsigbarhet når det ikke er mer enn intensjoner. Eller vil det tvert i mot gi dårligere forutsigbarhet?

OECDs initiativ

Det er henvist til OECDs initiativ om Enhanced Relationship. Skattesystemene i OECD-landene er imidlertid forskjellige, både når det gjelder materielle og formelle regler. Noen land har selvdeklarerer. Det vil si at skattyterne selv gjør hele skatteberegningen. I Norge har vi fortsatt ligningsbehandling. Det er skatteetaten som foretar skatteberegningen. Skattyterne skal fremlegge korrekt og fullstendig faktum, men skal ikke gjøre de skattemessige vurderingene, selve ligningen. I noen land lukker man tidligere års ligning når man inngår en avtale om fordypende dialog. Det vil si at skatteetaten forplikter seg til ikke å endre tidligere års ligninger.

Så vidt vi forstår er selvdeklarerer og lukking av tidligere års ligninger blant forutsetningene i de landene hvor våre kontakter melder om vellykkede Enhanced Relationship-ordninger. Det har ikke vært nevnt som et alternativ for den norske modellen.

Forsterket dialog må føre til bedre, ikke dårligere rettsikkerhet

Forsterket dialog er bra, men vi må ikke risikere mer uklarhet og ubegrunnet ulikhet i ligningsforvaltningen. Det kan gi en svakere og ikke den sterkere rettsikkerheten skattyterne trenger.

Skatteetaten bør etter vårt syn klargjøre hva som er forskjellen på god saksbehandling innenfor dagens system og i den nye strategien. Etaten bør utrede utfordringene

knyttet til rollefordeling og myndighetsutøvelse. Samtidig med en enda bedre dialog for de store selskapene, bør saksbehandlingsstrategien for SMB-gruppen også

synliggjøres. Det er ingen grunn til at denne gruppen skal falle enda dypere ned mellom de to stolene som lønnskaterne og de store selskapene sitter på.

Investeringer i utenlandske deltakerlignede selskaper:

En skatterettslig hengemyr!

Artikkelen er forfattet av:



Advokat
Thor Leegaard
Partner KPMG Law Advokatfirma



Advokatfullmektig
Daniel L. Høgtun
Manager KPMG Law Advokatfirma

Vi vil i denne artikkelen gi en oversikt over de mest vanlige problemstillingene knyttet til investeringer i utenlandske deltakerlignede selskaper (DLS), og de kravene skattemyndighetene stiller.¹

Problemstillingene

De skatterettslige problemstillingene som er skissert i denne artikkelen, vil gjelde i større og mindre grad, alt ettersom hvordan DLSet er satt opp og hva slags virksomhet det driver.

I de tilfellene hvor deltageren har «kontroll» over selskapet, vil deltageren raskt kunne få tilgang til all den informasjonen som er nødvendig for skatteformål.

Dette er ikke tilfelle for alle investeringer. En rekke utenlandske fond (spesielt innenfor private equity) er satt opp som DLS,

og noen av disse er såkalte «fund of funds» (et fond som investerer i fond). Ved slike investeringer kan det være vanskelig å få full oversikt over hvordan norsk skattemessig behandling skal gjennomføres. Av de registrerte utenlandske DLSene hos SFS i 2010 var ca. 80 % slike fond.² De fleste av disse er, basert på vår erfaring, satt opp som selskap som ligner på norske kommandittselskaper.

Problemstillingene knyttet til investeringer i utenlandske DLS kan gjerne deles opp i tre hovedkategorier, 1) skatterettslig klassifisering av fondet, 2) skattemessig behandling av fondets investeringer og 3) gjennomføring av norsk ligningsbehandling.

En tilnærming til problemstillingene

Vår erfaring er at det kan være fornuftig å foreta en skatterettslig due diligence før man investerer i utenlandske DLSer, slik at man ikke får noen overraskelser i ettertid. Etter vår erfaring gjør dette seg særlig gjeldende ved investeringer i fondsandeler, der man ikke selv har satt opp selskapsavtalen eller bestemmer hvilke investeringer som kommer til å bli gjort. Det kan for eksempel vise seg å være fordelaktig å sette opp et «investment vehicle»/«tax blocker» i et annet land hvis det er risiko for at investeringen anses som et hybrid selskap for norske formål, eller i de tilfellene et mellomliggende, ikke-transparent selskap vil gi en gunstigere skattemessig behandling. I slike tilfeller kan dog andre problemstillinger oppstå, som substanskrav etter fritaksmetoden eller NOKUS-ligning.

Skatterettslig klassifisering av investeringsobjektet

Norske deltakerlignede selskaper er transparente for skatteformål. De finnes i flere former; ansvarlig selskap, kommandittselskap, indre selskap, partrederi etc.

Etter norsk rett må man foreta en sammenligningsøvelse for å klassifisere utenlandske selskaper. Man må finne hvilken norsk selskapsform som er mest lik selskapsformen til det utenlandske selskapet. For klassifiseringen av investeringer i utenlandske deltakerlignede selskaper må man se hen til selskapsloven. Det er selskapsformer som ligner på norske kommandittselskaper som skaper flest utfordringer ved denne vurderingen.

For at det selskapsrettslig skal være snakk om et kommandittselskap, må minst én deltaker (komplementaren) ha ubegrenset ansvar for kommandittselskapets gjeld og andre forpliktelser. De andre deltakernes forpliktelser kan være begrenset til deres innskudd. Videre må en komplementar etter norsk rett ha en eierinteresse på minst 10 %.

Hvorvidt et utenlandsk selskap kan klassifiseres som et norsk kommandittselskap for norske skatteformål, beror på en konkret vurdering av om komplementaren har ubegrenset ansvar og om han kan regnes som deltaker. Hvorvidt komplementaren bedømmes som en deltaker, vil bl.a. bero på om han har eierinteresse eller andel i resultatet.

I praksis har skattemyndighetene akseptert at overskuddsdisponering i form av for

¹ Artikkelen står for forfatternes egen regning og representerer ikke nødvendigvis synspunktene til KPMG. Artikkelforfatterne er ikke involvert i noen av de omtalte sakene.

² Ca. 350 fond med 1500 deltagere.