



Handelshøyskolen BI - campus Oslo

MAN 29141

Skatteprosess - prosjektoppgave

Prosjektoppgave

Opplysningsplikt og illeggelse av tvangsmulkt for utenlandske selskaper med deltakerfastsetting

Navn: Malin Engerdahl

Utlevering: 29.01.2020 09.00

Innlevering: 31.08.2020 12.00

Innholdsfortegnelse

INNHALDSFORTEGNELSE	I
SAMMENDRAG.....	II
1. INNLEDNING.....	1
2. PROBLEMSTILLING	3
3. OM UTENLANDSKE SELSKAPER MED DELTAKERFASTSETTING	3
4. OPPLYSNINGSPLIKT OG TVANGSMULKT FOR USDF	4
4.1 INNLEDNING.....	4
4.1 HVEM SKAL ILEGGES TVANGSMULKT?	5
4.2 HVOR MYE TVANGSMULKT SKAL ILEGGES?.....	9
4.3 HVORDAN SKAL TVANGSMULKTEIEN ILEGGES?	11
5. FORSLAG TIL LØSNING	11
5.1 MULIGE LØSNINGER	11
5.2 DEN SOM HAR PÅTATT SEG ANSVARET FOR INNLEVERINGEN ILEGGES TVANGSMULKT.....	12
5.3 ALLE DELTAKERNE ILEGGES HVER SIN TVANGSMULKT	14
5.4 ALLE DELTAKERNE ILEGGES TVANGSMULKT, VED Å FORDELE TVANGSMULKTEIEN LIKT PÅ DELTAKERNE.....	15
5.5 TVANGSMULKTEIEN FORDELES PÅ DELTAKERNE ETTER DERES FORHOLDMESSIGE EIERANDEL.....	16
5.6 UNNTA USDF FRA BESTEMMELSENE OM TVANGSMULKT FOR MANGLENDE INNLEVERING AV SELSKAPSMELDINGEN	17
5.7 UTSETTE LEVERINGSFRISTEN	17
7. KONKLUSJON.....	18

Sammendrag

Denne oppgaven tar for seg hvordan opplysningsplikten skal forstås, og hvordan tvangsmulkt etter skatteforvaltningsloven (sktflv.) § 14-1 skal ilegges for utenlandske selskaper med deltakerfastsetting (USDF).

Etter innføring av ny skatteforvaltningslov, har det ikke lyktes skattemyndighetene å få på plass en løsning for tvangsmulkt for USDF, indre selskaper¹ og norsk-kontrollerte utenlandske selskaper (NOKUS)². Spesielt er dette en utfordring når det gjelder ileggelse av tvangsmulkt for manglende innlevering av selskapsmeldinger innen utløpet av meldingsfristen³ (fristen).

Utfordringene er av både juridisk og praktisk karakter, og er knyttet til hvilke opplysningspliktige betinget vedtak om tvangsmulkt skal rettes mot, og hvordan dette skal gjøres i praksis. Det er dette som er bakgrunnen for denne oppgaven, hvor fokuset ligger på ileggelse av tvangsmulkt for USDF.

Innledningsvis i oppgaven er det gitt et innblikk i prosessene som har pågått hos skattemyndighetene i forsøket på å finne en løsning for tvangsmulkt for USDF. Til dette er det brukt interne arbeidsdokumenter som bakgrunnsmateriale⁴.

Videre er det gitt en beskrivelse av hva et USDF er og hvilke bestemmelser som gjelder for denne typen selskaper, for at leser skal få en bedre forståelse av problemstillingen og de utfordringene som blir drøftet.

I oppgavens hoveddel drøftes bestemmelsene om tvangsmulkt og opplysningsplikt i skatteforvaltningsloven, med henblikk til rettsutviklingen fra ligningsloven (lignl.) til ny skatteforvaltningslov.

¹ Selskapsloven § 1-2 første ledd bokstav c

² Skatteloven § 10-61

³ Skatteforvaltningsforskriften § 8-2-3 første ledd bokstav a og tredje ledd

⁴ Forfatteren av denne oppgaven har deltatt i dette arbeidet

For å belyse omfanget av problemet med manglende innlevering av selskapsmeldinger i USDF-manntallet er det hentet ut statistikker fra Skatteetatens datavarehus⁵.

Avslutningsvis er det drøftet seks ulike løsninger for ileggelse av tvangsmulkt for USDF, hvor det i konklusjonen er foreslått følgende løsning:

- Betinget vedtak om tvangsmulkt skal rettes mot og inndrives hos samtlige deltakere i USDFet, ved at det beregnes én tvangsmulkt, og at denne fordeles likt på de norske deltakerne i USDFet.

⁵ Business Intelligence (OBI)

1. Innledning

Hovedproblemstillingen i denne prosjektoppgaven er hvem betinget vedtak om tvangsmulkt i et USDF skal rettes mot og inndrives hos, og hvordan dette skal gjøres i praksis⁶.

Da skatteforvaltningsloven trådte i kraft, var det ikke kommet på plass en løsning for ileggelse av tvangsmulkt for USDF. Det er flere årsaker til dette. USDF ble heller ikke ilagt forsinkelsesavgift etter de tidligere reglene i lignl. § 10-1, av samme årsak til at det ikke ilegges tvangsmulkt i dag⁷. Det forelå dermed ingen fungerende løsning som kunne overføres og tilpasses de nye reglene om tvangsmulkt.

Videre hadde ikke Skatteetatens systemer funksjonaliteter for ileggelse av tvangsmulkt for USDF. Det gamle skattefastsettingssystemet skulle snart skiftes ut, og det ble ansett lite hensiktsmessig å gjøre store investeringer i nye funksjonaliteter for relativt få opplysningspliktige.

Skattemyndighetene ønsket ikke å forsinke prosessen for ileggelse av tvangsmulkt for næringsdrivende generelt da man så utfordringer knyttet til enkelte selskapstyper⁸. I tillegg så skattekontoret utfordringer knyttet til likebehandling. Dette medførte at man ikke prioriterte å løse disse utfordringene før ny skatteforvaltningslov kunne innføres.

Etter at skatteforvaltningsloven trådte i kraft, forsøkte Skattedirektoratet og skattekontoret å løse utfordringene, uten at man fikk landet på en konkret løsning. Arbeidet ble etterhvert til dels nedprioritert.

Det foreligger et reelt behov for å kunne ilegge USDF tvangsmulkt, da denne skattytergruppen i stor grad ikke overholder rapporteringsfristen for innlevering

⁶ Problemstillingen er nærmere redegjort for i punkt 2 nedenfor

⁷ Siden de fleste USDFene gikk med skattemessig underskudd, ville en eventuell forsinkelsesavgift jf. lignl. § 10-2 annet ledd, stort sett beløpt seg til 200 kroner, uavhengig av hvor sent selskapsoppgaven var innkommet.

⁸ USDF, NOKUS og indre selskaper

av selskapsmeldingen. Et stort omfang av selskapsmeldinger for USDF innkommer svært sent, gjerne opptil tre måneder etter utgangen av ordinær leveringsfrist.

Tabellen under viser antall selskapsmeldinger i USDF-manntallet, med status "manglende innlevering" etter henholdsvis ordinær frist 31.5, utsatt frist⁹ 30.6, og pr. 31.7 og 31.8 for de tre foregående inntektsårene.

	Ikke levert innen			
	31.5	30.6	31.7	31.8
2016	521	145	84	2
2017	539	95	60	-
2018	456	76	33	1

Som det fremgår av tabellen over, er det mange selskapsmeldinger i et manntall som består av rett i underkant av 600 USDF, som ikke leveres innen ordinær frist. Etter utsatt leveringsfrist 30.6 er det fortsatt mange selskapsmeldinger som ikke er levert.

Skattekontoret følger i dag opp de manglende selskapsmeldingene manuelt, ved å ta direkte kontakt med den som leverte selskapsmeldingen foregående år.

Oppgaven er avgrenset til kun å omhandle ileggelse av tvangsmulkt for USDF for brudd på sktfvl. § 8-9. Når det gjelder andre henvendelser med forespørsler om opplysninger i tilknytning til USDFet, vil henvendelsene som regel være rettet direkte mot deltakerne. Uteblir svar på skattekontorets henvendelse i slike tilfeller, ilegges deltakeren tvangsmulkt for brudd på opplysningsplikten etter skatteforvaltningslovens kapittel 10.

⁹ Skatteforvaltningsforskriften § 8-2-5

2. Problemstilling

Pr. i dag har ikke skattemyndighetene fått på plass en løsning for å ilegge tvangsmulkt for USDF. Hjemmel til å ilegge tvangsmulkt foreligger, men det er ikke klargjort hvordan dette skal løses i praksis.

Følgende problemstilling er valgt for denne oppgaven:

Hvem skal betinget vedtak om tvangsmulkt for USDF rettes mot og inndrives hos, og hvordan skal dette gjøres i praksis?

Dette reiser flere underproblemstillinger som må løses underveis i drøftelsen, som blant annet hvordan opplysningsplikten for USDF skal tolkes, hva som ligger i begrepet "felles innlevering" i skatteforvaltningsforskriften (sktfvf.) § 8-9-2 og hvordan tvangsmulkten skal beregnes.

I neste kapittel gis det en kort beskrivelse av hva et USDF er, og hva som kjennetegner disse selskapene. Dette for at leseren skal få en bedre forståelse av problemstillingen, drøftingen av utfordringene knyttet til ileggelse av tvangsmulkt for USDF og de forskjellige alternativene til løsning som er presentert.

3. Om utenlandske selskaper med deltakerfastsetting

USDF er utenlandske selskaper som ikke er egne skattesubjekter¹⁰. For norske skatteformål klassifiseres selskapene som selskaper etter selskapsloven¹¹, og de norske deltakerne beskattes etter reglene i skatteloven §§ 10-40 – 10-48¹².

USDF-mantallet består av rett i underkant av 600 USDF, med totalt ca. 1700 norske deltakere. I all hovedsak dreier dette seg om utenlandske Private equity-

¹⁰ Skatteloven § 2-2 annet ledd

¹¹ Selskapsloven § 1

¹² Beskatningen faller på de norske deltakere fordelt etter deres prosentvise eierandeler.

fond¹³, hvor ansvarsforholdet har likhetstrekk med norske kommandittselskaper¹⁴. De norske deltakerne har nesten uten unntak et begrenset ansvar for USDFets forpliktelser, tilsvarende som for kommandittister¹⁵.

Private equity-fondene opprettes som regel i såkalte "skatteparadis" og investerer i omfattende og kompliserte investeringsstrukturer. I strukturene kan det ligge både transparente enheter og egne skattesubjekter¹⁶, i forskjellige skattejurisdiksjoner. De norske deltakerne har ofte ikke full oversikt fondenes underliggende eierstrukturer.

USDFenes årsregnskap føres i fremmed valuta, følger utenlandske regnskapsregler og må omarbeides til norske skatteregnskap ved utfylling av selskapsmeldingen¹⁷. Denne prosessen krever inngående kunnskap om blant annet deltakerfastsetting, fritaksmetoden og Private equity-bransjen, i tillegg til oversikt over hvordan underliggende investeringsstruktur i det enkelte fondet ser ut.

Svært få norske deltakere har kompetanse til å utarbeide selskapsmeldingen for USDF på egenhånd. Av den grunn brukes derfor stort sett revisor til dette, som da leverer selskapsmelding på vegne av samtlige deltakere i USDFet.

Skattemyndighetene er kjent med at det kan være utfordrende å innhente tilstrekkelig med informasjon fra de utenlandske fondene, og bearbeide denne informasjonen innen fristen for levering av selskapsmeldingen.

4. Opplysningsplikt og tvangsmulkt for USDF

4.1 Innledning

Tvangsmulkt er en administrativ reaksjon som kan benyttes som virkemiddel overfor opplysningspliktige, for å fremtvinge levering av pliktige opplysninger. Hvem som skal anses som opplysningspliktige i relasjon til tvangsmulkt for

¹³ Samlebegrep på en spesiell type fond og selskaper som investerer i bedrifter som ikke er notert på børs.

¹⁴ Selskapsloven § 1-2 første ledd bokstav e

¹⁵ Selskapsloven § 1-2 første ledd bokstav g

¹⁶ Skatteloven § 2-2 første ledd

¹⁷ Skatteforvaltningsloven § 8-9

USDF, og hvordan tvangsmulkten skal ilegges ved brudd på opplysningsplikten, er ikke klargjort.

Skattedirektoratet har kommentert tvangsmulkt for USDF i Skatteforvaltningshåndboken¹⁸. Der fremgår det med henvisning til sktfvf. § 8-9-2, at opplysningsplikten påhviler de norske deltakerne, og at disse blir ansvarlige for tvangsmulkten. Dette løser imidlertid ikke spørsmålet i de tilfeller der det er flere norske deltakere i samme USDF, da det ikke er angitt hvem tvangsmulkten skal rettes mot, og hvordan dette skal løses i praksis. Dette drøftes nærmere i det følgende.

4.1 Hvem skal ilegges tvangsmulkt?

I forarbeidene til ny skatteforvaltningslov ble ikke tvangsmulkt for USDF kommentert særskilt, men det fremgikk at Finansdepartementets vurdering var at subjektet for kravet på tvangsmulkt skulle være den som opplysningsplikten påligger.

Deltakerne i et USDF plikter jf. sktfvf. § 8-9-2 å levere selskapsmeldingen "i fellesskap". Opplysningsplikten påhviler således ikke selve USDFet, men deltakerne.

Når selskapsmeldingen ikke leveres innen fristen, medfører dette at samtlige deltakere har brutt opplysningsplikten. En kan kanskje tenke at dette betyr at samtlige deltakere kan ilegges tvangsmulkt, men dette går ikke klart frem av bestemmelsen eller forarbeidene. Dette kan imidlertid utledes hvis ordlyden i sktfvf. § 8-9-2 og bestemmelsen om tvangsmulkt i sktfvl. § 14-1 leses i sammenheng. I sktfvl. § 14-1 fremgår det at:

"For å fremtvinge levering av pliktige opplysninger kan skattemyndighetene ilegge den som har plikt til å gi opplysninger etter kapittel 7 og 8 [...] en daglig løpende tvangsmulkt når opplysningene ikke gis innen fastsatte frister."

¹⁸ Skatteforvaltningshåndboken 2020 side 574

I sktffv. § 8-9-2 første ledd siste punktum fremgår det at:

"[H]vis mer enn en deltaker skal beskattes i Norge for andel i det utenlandske selskapet, skal meldingene leveres av deltakerne i fellesskap".

(understreket her)

Den som har plikt til å gi opplysninger kan ilegges tvangsmulkt, og i et USDF har samtlige deltakere en felles opplysningsplikt.

Hva som ligger i begrepet "felles innlevering"¹⁹ er ikke presisert av lovgiver. Men i dette innfortolkes at det i utgangspunktet ikke skal leveres flere enn én selskapsmelding pr USDF. Det kan således utledes et slags solidaransvar for innlevering av selskapsmeldingen, hvor plikten påhviler hver og en av deltakerne, og i like stor grad uavhengig av deltakernes respektive eierandeler. En deltaker med svært lav eierandel har brutt opplysningsplikten like fullt som en deltaker med en større eierandel, dersom selskapsmeldingen ikke leveres innen fristen.

I enkelte USDF leveres imidlertid ikke selskapsmeldingen "felles". Slik situasjonen er i dag, er det 39 USDF der deltakerne i USDFet ikke klarer å levere felles selskapsmelding. Årsaken er at de ikke er enige om hvordan de ulike postene i årsregnskapene skal omarbeides ved skatterapporteringen. Noen av deltakerne ønsker å legge seg på en forsiktig linje, andre ikke. I disse tilfellene har skattemyndighetene åpnet for at det kan utstedes flere identifikasjonsnumre (ID-numre) for skatterapportering på ett og samme USDF²⁰.

Dersom det er registrert flere ID-numre på et USDF, og selskapsmeldingen kun er levert innen fristen for ett av ID-numrene, kan en spørre seg om dette medfører at det ikke kan ilegges tvangsmulkt for det andre ID-nummeret som ikke har levert. Selskapsmelding for USDFet er per definisjon levert, men i innleveringen

¹⁹ Bestemmelsen om felles innlevering fremgikk tidligere i forskrift til ligningsloven § 4-9 syvende ledd

²⁰ Jf. Informasjonsbrev nr. 7 om regelverket ved investering i utenlandske selskap med deltakerfastsetting (USDF) pkt. 1.3, kontrollerer skattemyndighetene ulike innleveringer på samme USDF

mangler deltakermeldinger for de deltakerne som skal rapportere på det andre ID-nummeret. I disse tilfellene vil skattemyndighetene antakelig ønske en løsning der man ser på ID-numrene som selvstendige enheter, slik at det foreligger mulighet for å ilegge tvangsmulkt for manglende innlevering på et ID-nummer selv om det rent objektivt sett er levert en selskapsmelding for USDFet.

Som det fremgår av beskrivelsen under kapittel 3, har de norske deltakerne i all hovedsak begrenset ansvar for USDFets forpliktelser. Dog er eierandelene varierende i størrelse, slik at deltakere med store eierandeler har et større "begrenset ansvar" for USDFets forpliktelser enn deltakere med mindre eierandeler. Imidlertid er det ingen holdepunkter i sktfvf. § 8-9-2 som tilsier at noen av deltakerne formelt sett har et større ansvar utad for levering av selskapsmeldingen. Samtlige deltakere i USDFet antas like ansvarlige for at selskapsmelding leveres innen fristen, uavhengig av størrelsen på eierandel, i hvert fall såfremt ingen av deltakerne innehar en komplementarrolle i USDFet.

I et USDF med svært mange deltakere, vil det kunne bli omfattende å ilegge samtlige deltakere tvangsmulkt når selskapsmeldingen ikke leveres innen fristen. Men siden det kun skal leveres én selskapsmelding pr. USDF, og alle deltakerne formelt har like stort ansvar for innlevering av selskapsmeldingen, betyr dette at skattemyndighetene kan velge hvilken deltaker de eventuelt vil ilegge tvangsmulkt?

Jf. sktfvl. § 8-14 tredje ledd kan deltakerne utpeke en representant blant seg som skal levere selskapsmeldingen:

"For selskap og innretning skal meldinger etter dette kapitlet leveres av den som etter alminnelige selskapsrettslige regler kan forplikte selskapet, eller andre som er registrert hos skattemyndighetene med signaturfullmakt."

Bestemmelsen er utdypet noe i Skatteforvaltningshåndboken 2020 på side 339:

"I selskap med deltakerfastsetting skal styre eller daglig leder levere selskapsoppgave og andre pliktige oppgaver. Har selskapet ikke styre eller daglig leder, påhviler plikten deltakerne i fellesskap eller en utpekt representant blant disse." (understreket her)

Slik det fremgår av sktfvl. §8-14 3. ledd og Skattedirektoratets tolkning i Skatteforvaltningshåndboken, kan deltakerne utpeke en representant blant seg som skal levere selskapsmelding på vegne av samtlige deltakere i USDFet. Ved tolkning av lovens ordlyd kan det se ut til at dette kan omfatte enhver med signaturfullmakt, også tredjepart. Men av passusen i Skatteforvaltningshåndboken, ser det ut til at Skattedirektoratet tolker bestemmelsen slik at dette begrenser seg til deltakerne i USDFet.

Det finnes ingen forskrift til sktfvl. § 8-14, og av lovspeilet i lovforslaget²¹ fremgår det at bestemmelsen er ny. Således er ikke dette en videreføring av bestemmelser fra andre lover som gjaldt forut for skatteforvaltningsloven. Rettstilstanden synes litt uklar på dette punktet, og ansvarsforholdet for oppgaveplikten mellom deltakerne bør muligens reguleres nærmere.

Norske SDF og USDF har opplysningsplikt med utspring i samme bestemmelser i skatteforvaltningsloven²². Men til forskjell fra USDFene, hvor opplysningsplikten ligger hos deltakerne, påhviler opplysningsplikten de norske selskapene direkte. Av sammenlikningshensyn er det hensiktsmessig med en kort gjennomgang av hvordan tvangsmulkten løses norske selskaper med deltakerfastsetting.

I indre selskaper, blir den som utad er ansvarlig for selskapet (hovedmannen), etter Skattedirektoratets vurdering²³ også ansvarlig for tvangsmulkten²⁴.

Når det gjelder kommandittselskaper skal tvangsmulkten som hovedregel rettes til selskapet. Komplementaren i et kommandittselskap har alltid ubegrenset ansvar,

²¹ Prop. 38 L (2015-2016)

²² Skatteforvaltningsloven § 8-9

²³ Skatteforvaltningshåndboken 2020 s. 574

²⁴ Pr. i dag har det ikke kommet på plass en fungerende løsning for ileggelse av tvangsmulkt for indre selskaper, grunnet manglende funksjonaliteter i skatteetatens IT-systemer.

slik at tvangsmulkten også kan rettes til komplementaren. Komplementaren i et USDF er som regel utenlandsk, og dermed kan ikke denne løsningen for ileggelse av tvangsmulkt overføres til USDF-manntallet.

For ansvarlige selskaper²⁵ skal tvangsmulkten rettes til selskapet. Ved manglende respons eller dekning har deltakerne fullt solidaransvar utad, slik at tvangsmulkten også kan rettes mot deltakerne. Av sktfvf. § 8-9-2 kan det utledes et slikt solidaransvar for innlevering av selskapsmelding for norske deltakere i USDF. Noen må levere selskapsmeldingen, og formelt har ingen deltakere større plikt enn noen annen.

4.2 Hvor mye tvangsmulkt skal ilegges?

Overgangen til tvangsmulkt i ny skatteforvaltningslov medførte store materielle endringer når det gjelder utmålingen av tvangsmulkten, i forhold til de tidligere reglene om forsinkelsesavgift²⁶. I lovforslaget uttalte Finansdepartementet at tvangsmulktens størrelse ikke lenger burde knyttes til omfanget av de manglende opplysningene. Tvangsmulkten skulle "kunne ilegges raskt uten kompliserte beregninger²⁷", og være av en slik størrelse at den var egnet til å fremme oppfyllelse av opplysningsplikten.

Regler for utmåling av tvangsmulkt for (U)SDF er gitt i sktfvf. § 14-1-1 første ledd bokstav b, hvor det fremgår at tvangsmulkt for manglende oppfyllelse av opplysningsplikten etter skatteforvaltningsloven kapittel 8 skal utgjøre et halvt rettsgebyr²⁸ pr. dag.

Tvangsmulkt etter sktfvl. § 14-1 som er ilagt for å fremtvinge levering av pliktige opplysninger kan maksimalt utgjøre 50 ganger rettsgebyret²⁹, til forskjell fra forsinkelsesavgiften etter ligningsloven som maksimalt kunne utgjøre 15 000 kroner.

²⁵ Selskapsloven § 1-2 første ledd bokstav b

²⁶ Ligningsloven § 10-1 nr. 1

²⁷ Prop. 38 L (2015-2016) s. 211

²⁸ Rettsgebyret er fastsatt i lov om rettsgebyr § 1. Rettsgebyrets størrelse fastsettes av departementet i forskrift, og er satt til 1 172 kroner pr. 1. januar 2020.

²⁹ Skatteforvaltningsloven § 14-1 annet ledd

Hva som skal være utgangspunkt for beregning av tvangsmulkten for USDF er ikke avklart i lov, forskrift, for- eller etterarbeider. Hver og en deltaker har opplysningsplikt, og bryter denne når selskapsmeldingen ikke leveres innen fristen. Hvorvidt tvangsmulkten skal beregnes pr. deltaker (pr. brutte opplysningsplikt), eller med utgangspunkt i den manglende selskapsmeldingen, er ikke avklart. Dette har stor betydning for hvor mye tvangsmulkt som kan ilegges et USDF.

Hvis deltakerne ilegges hver sin hele tvangsmulkt for manglende innlevering, vil samlet ilagt tvangsmulkt pr. USDF variere veldig, og kan for enkelte USDF samlet sett bli svært høy. På den annen side, vil tvangsmulkten kunne bli svært lav hvis det kun beregnes én tvangsmulkt pr. USDF, og denne fordeles på de norske deltakerne i USDFet.

For begge tilfeller har lovgiver imidlertid gitt skattemyndighetene muligheter til å justere beløpet for tvangsmulkt³⁰. Som det fremgår av sktfvf. § 14-1-1 (3) kan skattemyndighetene i "særlige tilfeller" sette tvangsmulkten lavere eller høyere, men begrenset oppad til tre rettsgebyr pr. dag for opplysningspliktige etter sktfvl. kapittel 8. Det er ikke gitt noen videre anvisning på hvilke "særlige tilfeller" dette er snakk om, annet enn at tvangsmulkten skal virke etter sin hensikt.

Hvor lavt det beregnede beløpet for tvangsmulkt må være før skattemyndighetene kan justere opp beregningsgrunnlaget, blir således en skjønnsmessig vurdering. Terskelen bør brukes konsekvent. Av hensyn til forutberegnelighet for alle parter kan det argumenteres for at terskelen bør være lik for alle opplysningspliktige. Aller helst bør dette reguleres i forskrift. Fokuset bør ligge på effekten av å anvende tvangsmulkt som virkemiddel for oppfyllelse av opplysningsplikten.

Tvangsmulkt etter sktfvl. §14-1 er en "kan-bestemmelse". Dette medfører at skattekontoret ikke plikter å ilegge opplysningspliktig tvangsmulkt ved brudd på opplysningsplikten. Men å la en hel gruppe opplysningspliktige slippe tvangsmulkt bør imidlertid skattemyndighetene være forsiktige med, spesielt

³⁰ Skatteforvaltningsloven § 14-1 tredje ledd og Skatteforvaltningsforskriften 14-1-1 tredje ledd

siden denne skattytergruppen har store likhetstrekk med norske investeringsforeninger.

4.3 Hvordan skal tvangsmulkten ilegges?

Hvordan tvangsmulkten skal ilegges, er et praktisk spørsmål som må avklares når spørsmålene om hvem og hvor mye tvangsmulkt som skal ilegges er avklart.

Skatteetaten har i dag ikke noe system for helautomatisk ileggelse av tvangsmulkt for USDF, men det finnes muligheter i dagens programvare til å generere og sende ut varsler automatisk. I tillegg kan dette gjøres manuelt av saksbehandler. Selve effektueringen av tvangsmulkten kan gjøres manuelt i systemene, men krever at skattekontoret selv foretar nødvendige beregninger.

Når Skatteetatens nye fastsettingssystem er i drift, vil forhåpentligvis den praktiske siden ved ileggelse av tvangsmulkt være hensyntatt for alle typer opplysningspliktige. Dette fordrer imidlertid at de rettslige utfordringene er avklart, slik at de nye systemene er rigget for valgt løsning for ileggelse av tvangsmulkt for USDF.

5. Forslag til løsning

5.1 Mulige løsninger

I det følgende kapitlet drøftes seks alternative løsninger for ileggelse av tvangsmulkt for USDF:

1. Den som har påtatt seg ansvaret for innleveringen ilegges tvangsmulkt
2. Alle deltakerne ilegges hver sin tvangsmulkt
3. Alle deltakerne ilegges tvangsmulkt, ved å fordele én tvangsmulkt på antall deltakere i selskapet
4. Tvangsmulkten fordeles på deltakerne etter deres forholdsmessige eierandel
5. Unnta USDF fra bestemmelsene om tvangsmulkt for manglende innlevering av selskapsmeldingen
6. Utsette leveringsfristen for USDF

For å belyse virkninger, fordeler og ulemper ved de ulike løsningene er det laget et tenkt eksempel:

Selskap A, B, C og privatperson D eier andeler i samme USDF.

Selskapsmeldingen ble levert 30 dager etter den angitte fristen som fremgikk av det betingede vedtaket om tvangsmulkt. B AS har påtatt seg ansvaret for å levere selskapsmelding på vegne av de norske deltakerne. Tvangsmulkten pr. dag er satt til 586 kroner, tilsvarende et halvt rettsgebyr.

5.2 Den som har påtatt seg ansvaret for innleveringen ilegges tvangsmulkt

Det første alternativet er at den som har påtatt seg ansvaret for innlevering av selskapsmeldingen, ilegges tvangsmulkt.

B AS har mottatt betinget vedtak om tvangsmulkt, og leverer selskapsmeldingen 30 dager for sent. Fakturaen beløper seg til 17 580 kroner totalt for USDFet.

	Eierandel	Forh. messig	Mulkt pr. deltaker
A AS	0,73 %	24,33 %	0
B AS	1,27 %	42,33 %	17 580
C AS	0,54 %	18,00 %	0
D Person	0,46 %	15,33 %	0
Sum	3,00 %	100,00 %	17 580

Dette likner måten tvangsmulkt fungerer for norske kommandittselskaper og ansvarlige selskaper, og hvordan Skattedirektoratet har løst spørsmålet for indre selskaper i Skatteforvaltningshåndboken.

Hvorvidt betaling av tvangsmulkten skal fordeles deltakerne imellom, må eventuelt følge av avtalte mellom deltakerne.

Det kan tenkes at deltaker, eventuelt revisor, vil vegre seg mot å påta seg ansvar for innlevering av selskapsmeldingen hvis han risikerer å bli ilagt tvangsmulkt hvis selskapsmeldingen ikke leveres innen fristen. Det kan også synes noe urettferdig, at kun én av deltakerne blir ansvarlig for tvangsmulkten når

opplysningsplikten påhviler samtlige deltakere. I Ot. prp. nr. 16 (1991-1992) side 87 skriver Finansdepartementet følgende:

" En deltaker kan ikke ilegges tilleggsrett eller straffes på annen måte for det forhold at en annen deltaker ikke vil medvirke til at oppgaveplikten oppfylles".

Da tvangsmulkt ikke har noe pønalt element³¹, kan det utledes at dette ikke gjelder dersom tvangsmulkten kun ilegges én av deltakerne i et USDF.

Jf. sktfvl. § 8-14 tredje ledd kan deltakerne utpeke en representant blant seg som skal levere selskapsmeldingen for USDFet. Hvorvidt bestemmelsen kun regulerer de praktiske sidene ved oppgaveplikten, eller om det kan innfortolkes at de øvrige deltakerne i så måte overfører opplysningsplikten til denne representanten, er noe uklart. Men siden bestemmelsen er regulert i kapitlet om opplysningsplikt, kan det utledes at den som har påtatt seg ansvaret med å levere selskapsmelding på vegne av deltakerne i USDFet, overtar opplysningsplikten når det kommer til innlevering av selskapsmeldingen.

I så måte har B AS i dette eksempelet påtatt seg ansvaret med å levere selskapsmelding på vegne av USDFet. Da er B AS ansvarlig for å overholde de rapporteringsfrister som gjelder, og de øvrige deltakerne skal ikke klandres i den grad B AS ikke overholder gjeldende frister.

En utfordring knyttet til dette alternativet, er at skattekontoret i forkant av skattemeldingsperioden ikke vet hvem det er som har påtatt seg ansvaret for innlevering av selskapsmeldingen. Ofte er det en revisor eller rådgiver som utarbeider og leverer selskapsmelding på vegne av deltakerne. Det er ikke hjemmel for å ilegge tredjepart tvangsmulkt for manglende innlevering av selskapsmelding pr. i dag, og det kan bli vanskelig å åpne opp for dette ved lovendring. I så tilfelle måtte det avgrenses til kun å gjelde de selskapene som har internt ID-nummer, der opplysningsplikten påhviler eierne direkte³².

³¹ Prop. 38 L (2015-2016) s. 209

³² Slik som for USDF og NOKUS

Slik USDF-manntallet og systemet er lagt opp i dag har skattemyndighetene antakeligvis ikke mulighet til denne løsningen. Det blir eventuelt behov for et årlig brev til deltakerne i USDF-manntallet, der skattekontoret etterspør opplysninger om hvem som har påtatt seg ansvaret med å besørge innlevering av selskapsmelding for de ulike USDFene i forkant av hver fastsettingsperiode. Siden samtlige USDF i skattemanntallet, og alle norske andeler i USDF behandles samme sted i Skatteetaten³³, lar dette seg gjøre på en enkel og ryddig måte.

Oppsummeringsvis vil denne løsningen for ileggelse av tvangsmulkt være den klart minst ressurskrevende for skattemyndighetene.

5.3 Alle deltakerne ilegges hver sin tvangsmulkt

Det neste alternativet, er å tolke sktfvf. § 8-9-2 slik at hver og en deltaker bryter opplysningsplikten, og at dette medfører at manglende innlevering av selskapsmeldingen fører til administrative reaksjoner for samtlige deltakere.

Tvangsmulkten beregnes pr. deltaker, slik at alle deltakerne i USDFet ilegges hver sin hele tvangsmulkt:

	Eierandel	Forh. messig	Mulkt pr. deltaker
A AS	0,73 %	24,33 %	17 580
B AS	1,27 %	42,33 %	17 580
C AS	0,54 %	18,00 %	17 580
D Person	0,46 %	15,33 %	17 580
Sum	3,00 %	100,00 %	70 320

Tvangsmulkt pr. deltaker i dette eksempelet blir 17580 kroner, totalt 70 320 kroner for USDFet. Dette beløpet er langt høyere enn 50 ganger rettsgebyret som er maksgrensen for ileggelse av tvangsmulkt jf. sktfvl. § 14-1, annet ledd. Således er det noe usikkert om denne løsningen kan forsvares ut ifra de hjemlene som foreligger. Videre vil en slik løsning i et USDF med svært mange deltakere kunne bli veldig høy. I USDF-manntallet finnes det enkelte USDF med opptil 60 norske deltakere.

³³ Ot.prp. nr. 16 (1992-1992) s. 89

Denne løsningen krever at skattekontoret må varsle alle deltakerne manuelt, og eventuelt effekteure tvangsmulkten for alle manuelt. Samtlige deltakere må eventuelt påklage vedtaket om tvangsmulkt til Skattedirektoratet³⁴ hvis de ikke er enig, hvilket vil bebyrde klageinstansen.

Dette er en mer ressurskrevende løsning for skattemyndighetene, og kan anses urimelig fra skattyters side siden løsningen skiller seg fra hvordan norske SDFer blir behandlet for samme type forhold.

USDF-manntallet er godt nok oppdatert til at denne løsningen skal kunne benyttes. I den grad noen av deltakerne har realisert hele eller deler av sine andeler i løpet av inntektsåret, vil ikke dette være fanget opp før fastsettingsperioden med mindre skattekontoret oppretter en ordning med årlige manntallsbrev for USDF-manntallet. Et slikt manntallsbrev hvor skattekontoret etterspør opplysninger om deltakere og deres eierandeler kan være hensiktsmessig, men nytten av et slikt manntallsbrev sett imot ressursbruken som kreves kan antakeligvis ikke forsvares.

5.4 Alle deltakerne ilegges tvangsmulkt, ved å fordele tvangsmulkten likt på deltakerne

Neste alternativ er å ilegge samtlige deltakere tvangsmulkt, ved å fordele én beregnet tvangsmulkt likt på deltakerne i USDFet:

	Eierandel	Forh. messig	Mulkt pr. deltaker
A AS	0,73 %	24,33 %	4 395
B AS	1,27 %	42,33 %	4 395
C AS	0,54 %	18,00 %	4 395
D Person	0,46 %	15,33 %	4 395
Sum	3,00 %	100,00 %	17 580

Tvangsmulkt per deltaker i dette eksempelet blir 4395 kroner, 17580 kroner totalt for USDFet.

³⁴ Skatteforvaltningsloven § 13-3 første ledd

Denne løsningen gir et resultat som beløpsmessig tilsvarer tvangsmulkten et norsk SDF ville blitt ilagt for samme forsinkelse. Av hensyn til likebehandling kan denne løsningen argumenteres for.

Det kan tenkes at deltakerne vil synes denne løsningen er urettferdig, med tanke på at de i forkant av fastsettingsperioden engasjerer en representant blant seg, eller en tredjepart, til å levere selskapsmeldingen. Imidlertid er det denne løsningen som ligger tettest opptil ordlyd i bestemmelsene om tvangsmulkt og oppgaveplikt.

Som i eksempelet over må skattekontoret varsle alle deltakerne manuelt, og eventuelt effektivere tvangsmulkten for alle deltakerne manuelt. Samtlige deltakere må eventuelt klage over tvangsmulkten hvis de ikke er enig. Dette alternativet er like ressurskrevende for skattemyndighetene som forrige eksempel.

USDF-manntallet antas å være like godt oppdatert som i forrige eksempel.

5.5 Tvangsmulkten fordeles på deltakerne etter deres forholdsmessige eierandel

Neste alternativ er å ilegge samtlige deltakere tvangsmulkt, ved å fordele tvangsmulkten etter deres forholdsmessige eierandel i USDFet:

	Eierandel	Forh. messig	Mulkt pr. deltaker
A AS	0,73 %	24,33 %	4 278
B AS	1,27 %	42,33 %	7 442
C AS	0,54 %	18,00 %	3 164
D Person	0,46 %	15,33 %	2 696
Sum	3,00 %	100,00 %	17 580

Tvangsmulkt pr. deltaker i dette eksempelet varierer mellom 2 696 kroner for deltakeren med lavest eierandel, til 7 442 kroner for deltakeren med høyest eierandel. Til sammen utgjør tvangsmulkten 17580 kroner for USDFet, beløpsmessig likt som for norske SDF med samme forsinkelse.

Et moment for denne løsningen er at tvangsmulkten fordeles på samme måte som inntekt og formue i USDFet.

Dette er det mest ressurskrevende alternativet for skattemyndighetene. Skattekontoret må varsle alle deltakerne manuelt, og foreta individuelle beregninger av tvangsmulktens størrelse for samtlige deltakere og effektivere tvangsmulkten manuelt.

Samtlige deltakere må eventuelt klage over tvangsmulkten hvis de ikke er enig, noe som vil bebyrde klageinstansen.

Som i eksempelet over antas manntallet å være godt nok oppdatert, men det kan være hensiktsmessig med et årlig manntallsbrev for å ha et fullstendig oppdatert manntall før fastsettingsperioden starter.

5.6 Unnta USDF fra bestemmelsene om tvangsmulkt for manglende innlevering av selskapsmeldingen

Det femte alternativet, er å unnta USDF fra bestemmelsene om tvangsmulkt når det gjelder manglende innlevering av selskapsmeldingen. Siden sktfvl. § 14-1 er en "kan-bestemmelse" er ikke skattekontoret pålagt å ilegge tvangsmulkt.

Et slikt alternativ vil ha motsatt effekt av de andre foreslåtte løsningene, da dette antakeligvis vil medføre at flere selskapsmeldinger vil kunne innkomme svært sent. I tillegg uttalte Finansdepartementet på side 209 i lovforslaget at "[D]et er heller ingen gode grunner for å videreføre dagens system med ulike eller ingen reaksjonsformer ved forsinket oppfyllelse av opplysningsplikter."

Dette vil være en aktuell løsning i enkelttilfeller der tvangsmulkt ikke anses for å være et effektivt virkemiddel, men bør ikke være en gjennomgående løsning for hele USDF-manntallet.

Dette alternativet vil kreve endring i sktfvl. § 14-1.

5.7 Utsette leveringsfristen

Det sjette og siste alternativet, er å utsette leveringsfristen for selskapsmeldinger for USDF. Dette alternativet vil kreve endring i sktfvf. § 8-2-3.

Som nevnt under kapittel 3, opplever mange av deltakerne og deres rådgivere at tiden til å utarbeide selskapsmeldinger av god kvalitet innen utløpet av fristen kan bli noe knapp. Hvis selskapsmeldingene skal leveres innen fristen, vil dette kunne medføre lavere kvalitet på innsendte skattepapirer.

Tidligere ga Sentralskattekontoret for storbedrifter utsatt frist til 31.7 på forespørsel fra deltakerne, men denne praksisen ble endret da skatteforvaltningsloven ble innført.

Å gi fristutsettelse til 31.7 vil kanskje medføre at behovet for å ilegge tvangsmulkt reduseres, og oppgavekvaliteten vil også kunne bli bedre. Oppgavegiverne opplyser iblant at informasjonen selskapsmeldingen bygger på til dels er ufullstendig, og at det vil leveres ny selskapsmelding dersom mer informasjon mottas fra USDFet. Siden skatteforvaltningsloven åpner for å levere ny egenfastsetting³⁵, er dette en mulighet de opplysningspliktige har.

Dersom oppgavegiverne leverer ufullstendige selskapsmeldinger for å holde seg innenfor frister, og deretter benytter seg av muligheten med ny egenfastsetting senere, medfører dette økt ressursbruk og merarbeid for alle parter. Det blir også kostbart for de deltakerne som benytter revisor til utarbeidelse av selskapsmeldingen.

Videre vil ikke en løsning som innebærer å innrømme enda lenger leveringsfrist løse problemet med at selskapsmeldingene leveres sent, og at skattekontoret får mindre tid å behandle selskapsmeldingene på før skattekontorets fastsettingssystemer stenges for produksjon av skatteoppgjøret.

7. Konklusjon

Skattekontoret bruker en god del ressurser på å følge opp manglende innleveringer av selskapsmeldinger i USDF-manntallet. At denne selskapstypen behandles lempeligere enn andre skattytere for brudd på opplysningsplikten er uheldig.

³⁵ Skatteforvaltningsloven § 9-4

Skatteetaten synes å ha gode muligheter til å få på plass en løsning for ileggelse av tvangsmulkt for USDF.

Valg av løsning bør tas med utgangspunkt i flere ulike avveininger. Først og fremst bør løsningen anses hensiktsmessig fra skattemyndighetenes side, både med tanke på ressurshensyn og tvangsmulktens funksjon som virkemiddel. Arbeidet knyttet til å varsle og ilegge tvangsmulkten bør heller ikke være for omfattende og komplisert.

Videre må det være en løsning som oppleves rimelig fra skattyters ståsted. Forskjellen mellom løsningen for USDF og norske SDF bør av likebehandlingshensyn ikke være for stor. I tillegg bør ikke deltakere i samme USDF behandles ulikt for den samme forsinkelsen.

Løsningen foreslått i alternativ 5.4 utpeker seg som mest aktuell, da denne løsningen ivaretar ovenstående best. Tvangsmulkten per deltaker vil variere i størrelse ut ifra hvor sen selskapsmeldingen er, og hvor mange deltakere det er i USDFet. I et USDF med få deltakere vil tvangsmulkten for samme forsinkelse bli høyere pr. deltaker enn i et USDF med mange deltakere, men dette er også tilfelle for norske SDF. På slik måte vil ikke USDFene beløpsmessig ilegges mere tvangsmulkt enn norske SDF for samme forsinkelse.

Som nevnt under punkt 5.3 finnes det USDF i manntallet med svært mange deltakere. For disse selskapene vil ikke tvangsmulkt i henhold til foreslåtte løsning være et effektivt virkemiddel for å fremme oppfyllelse av opplysningsplikten, da ilagt tvangsmulkt pr. deltaker kan bli svært lav. for slike tilfeller vil dialog med oppgavegiver, slik praksis er i dag, være mer hensiktsmessig.

Vissheten om at tvangsmulkt vil kunne løpe hvis selskapsmeldingen leveres for sent, vil antakeligvis medføre at flere selskapsmeldinger leveres innen fristens utløp.

Referanseliste

8.1 Litteratur/Juridisk teori

Skattedirektoratet *Skatteforvaltningshåndboken 2020*, 5. utgave, Oslo 2019

8.2 Lover og forarbeider

1980 Lov 13. juni 1980 nr. 24 Lov om ligningsforvaltning (ligningsloven)

1982 Lov 17. desember 1982 nr. 86 lov om rettsgebyr (rettsgebyrloven)

1983 Forskrift 15 februar 1983 nr. 86 forskrift etter rettsgebyrloven

(Rettsgebyrforskriften)

1985 Lov 21. juni 1985 nr. 83 om ansvarlige selskaper og kommandittselskaper
(selskapsloven)

Ot. prp. nr. 16 (1991-1992) Oppfølging av skattereformen 1992

1999 Lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)

Prop. 38 L (2015-2016) Lov om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven)

2016 Lov 27. mai 2016 nr. 14 om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven)

2016 Forskrift 23. november 2016 nr. 1360 til skatteforvaltningsloven
(skatteforvaltningsforskriften)

8.3 Annet

Skatteetatsinterne arbeidsdokumenter og e-poster i perioden 2015-2019

Informasjon nr. 7 av 24. januar 2020 ([Informasjonsbrev om regelverket ved investeringer i USDF](#))