

FIN

FINANSDEPARTEMENTET

Saksnr. 13/2642

06.06.2013

Høringsnotat

**Justering av NOKUS-reglene for å
unngå kjedebeskatning av personlige
eiere**

1 Innledning og sammendrag

Det foreslås justeringer i reglene om skattlegging av eiere av norsk-kontrollerte selskaper mv. hjemmehørende i lavskatteland (NOKUS). Formålet med endringene er å unngå kjedebeskatning av norske personlige eiere.

Ved skattereformen 2006 ble fritaksmetoden innført. Fritaksmetoden hindrer kjedebeskatning, slik at aksjeinntekter ikke blir skattlagt flere ganger i eierkjeder innenfor selskapssektoren. Fritaksmetoden er basert på at mellomliggende selskaper i slike eierstrukturer ikke skattlegges for utbytte mv. og realisasjonsgevinster på selskapsandeler.

Når norske *personlige* eiere i utenlandsk selskap skattlegges for inntekt i et NOKUS-selskap mv., får imidlertid ikke fritaksmetoden anvendelse. Det skyldes at verken NOKUS-selskapet eller personlige selskapsdeltakere kan være subjekt etter fritaksmetoden etter gjeldende regler, se nærmere om dette i punkt 2.

Departementet foreslår en lovendring som sikrer at fritaksmetoden får tilsvarende anvendelse når personlige eiere lignes for NOKUS-selskapets inntekt. Det vil da bli en mer prinsipielt riktig beskatning av selskapets inntekt, uavhengig av om deltakeren er et selskap eller en person.

Forslaget gjelder for deltakere i alle typer norsk-kontrollerte selskaper, sammenslutninger og innretninger mv. som omfattes av NOKUS-reglene. Av forenklingshensyn omtales disse selskapene, sammenslutningene og innretningene mv. i dette høringsnotatet flere steder som "NOKUS-selskaper", uten at dette er ment å innskrenke anvendelsesområdet.

En mer konsekvent bruk av prinsippene i fritaksmetoden i NOKUS-selskaper, gir også behov for å presisere hvordan den såkalte treprosentregelen skal anvendes i slike forhold. Etter treprosentregelen skal utbytte som i utgangspunktet er fritatt for skatt etter fritaksmetoden, likevel inntektsføres med 3 prosent. Inntektsføring etter treprosentregelen gir en sjablonmessig reversering av fradrag for kostnader knyttet til ervervet av den fritatte inntekten. Det foreslås en mindre justering av treprosentregelens anvendelse ved NOKUS-beskatning.

2 Gjeldende rett

Skatteloven §§ 10-60 flg. har særlige regler om beskatning av deltakere i norsk-kontrollerte utenlandske aksjeselskap og likestilte selskap eller sammenslutninger mv. som er hjemmehørende i lavskatteland (NOKUS-reglene). Foruten ønsket om å forhindre skattemotivert kapitalflukt til lavskatteland, er hovedformålet med NOKUS-reglene å likebehandle norske skattyteres investeringer i Norge og utlandet (kapitaleksportnøytralitet).

NOKUS-reglene innebærer at norske deltakere skattlegges løpende for deres forholdsmessige andel av inntekt opptjent i norsk-kontrollert selskap i lavskatteland. Det er NOKUS-deltakeren som gjennom en nettoligningsmetode er skattesubjekt, jf. skatteloven § 2-4 og §§ 10-60 til 10-68.

Norsk kontroll av utenlandsk selskap eller innretning anses som hovedregel å foreligge hvor minst halvparten av selskapets eller innretningens andeler eller kapital direkte eller indirekte eies eller kontrolleres av norske skattytere, jf. skatteloven § 10-62. Som lavskatteland regnes land hvor den alminnelige inntektsskatt på selskapets eller innretningens samlede overskudd utgjør mindre enn to tredjedeler av skatten som ville blitt ilignet i Norge, jf. skatteloven § 10-63.

Skatteloven § 10-65 gir anvisning på hvordan inntekten fastsettes ved den løpende beskatningen av norske deltakere. Deltakerens inntekt settes til vedkommendes andel av selskapets eller innretningens overskudd eller underskudd fastsatt etter reglene i norsk skattelovgivning som om selskapet eller innretningen var norsk skattyter. Andel av overskudd inngår i deltakerens alminnelige inntekt. Andel av underskudd må fremføres til fradrag i senere års inntekt fra selskapet, og kan ikke samordnes med deltakerens alminnelige inntekt fra andre kilder.

Selve NOKUS-selskapet er ikke skattesubjekt etter skatteloven¹, og er derfor heller ikke kvalifiserende subjekt etter fritaksmetoden. At et NOKUS-selskap ikke er kvalifiserende subjekt etter fritaksmetoden, er fremholdt i Finansdepartementets uttalelse av 5. juli 2007 (publisert i Utv. 2007 s. 1263). Personer er heller ikke kvalifiserende subjekt etter fritaksmetoden, jf. skatteloven § 2-38 første ledd.

Fordi verken personer eller NOKUS-selskaper er subjekt etter fritaksmetoden, får fritaksmetoden ikke anvendelse når en personlig deltaker i NOKUS-selskap skattlegges for sin andel av selskapets inntekt. Personlige deltakere kan derfor få fastsatt en høyere inntekt fra selskapet enn deltakere som er selskaper, når NOKUS-selskapet har aksjeinntekter som kan gå inn under fritaksmetoden.

Utdeling av utbytte fra NOKUS-selskapet til norske deltakere er regulert i skatteloven § 10-67. Utdeling av utbytte til deltaker som er selskap, er som utgangspunkt skattefritt, jf. skatteloven § 10-67 første ledd. Utdeling av utbytte til personlig deltaker er derimot skattepliktig, jf. skatteloven § 10-67 annet ledd. Denne forskjellen ved beskatningen av utbytte er tilsiktet, og et utslag av grunnleggende prinsipper og metoder i norsk selskapsbeskatning etter skattereformen 2006 (aksjonærmodellen og fritaksmetoden).

3 Departementets vurderinger og forslag

Etter departementets vurdering er det uheldig at noen fritaksmetode ikke får anvendelse når personlige deltakere i NOKUS-selskap skattlegges for sin del av selskapets inntekt. En fritaksmetode bør gjelde ved beskatning på selskapsnivå uavhengig av om deltakeren er en person eller et selskap.

Deltakermodellen og aksjonærmodellen bygger på at inntekter skattlegges en gang i selskapssektoren, og at det i tillegg skjer en beskatning hos personlige deltakere av utdelinger fra selskapet ut over et beregnet skjermingsbeløp. Fritaksmetoden tjener en viktig funksjon i denne sammenhengen, ved at den sikrer at aksjeinntekter ikke

¹ Men selskapet kan være skattesubjekt i Norge for inntekter som er begrenset skattepliktige hit.

skattlegges flere ganger i eierkjeder i selskapssektoren. Ved NOKUS-beskatning er norske deltakere i selskapet skattesubjekt. Fordi verken personer eller NOKUS-selskap er subjekt etter fritaksmetoden, får ikke fritaksmetoden anvendelse når personlig deltaker skattlegges for selskapets inntekt, jf. omtalen av gjeldende rett foran.

Dette innebærer at den ordinære løpende beskatningen av inntekt opptjent i selskapet kan bli høyere når en person eier andeler i NOKUS-selskapet direkte, enn når andelene eies gjennom et selskap. Inntekter fra aksjer og andre eierandeler NOKUS-selskapet har i andre selskap inngår i inntekten som skattlegges løpende på en norsk personlig eiers hånd. Hvis den norske eieren derimot er et selskap som omfattes av fritaksmetoden, vil slike inntekter ikke inngå ved den ordinære løpende beskatningen av NOKUS-selskapets inntekt (med unntak av inntektsføring etter treprosentregelen). Dette vil være tilfelle når de ordinære vilkårene for bruk av fritaksmetoden i skatteloven § 2-38 er oppfylt, ved at NOKUS-selskapet har eierandeler i et selskap i et normalskatteland. Jo større aksjeinntekter selskapet har i slike tilfeller, desto større vil forskjellene bli ved den ordinære løpende beskatningen av personlige deltakere og selskapsdeltakere.

Departementet foreslår derfor en egen bestemmelse som gir fritaksmetoden tilsvarende anvendelse for personlig deltaker i NOKUS-selskap, ved den løpende beskatningen. Det vises til utkast til slik bestemmelse i skatteloven § 10-65 annet ledd. Fritaket vil omfatte utbytte, inntekter og tap etter skatteloven § 2-38 annet ledd, og gjelde ved NOKUS-beskatningen av deltakere i alle typer NOKUS-beskattede enheter.

En tilsvarende problemstilling oppstår i deltakerlignede selskaper. For deltakerlignede selskaper er det vedtatt en egen bestemmelse som sikrer at prinsippet i fritaksmetoden får anvendelse når personlige deltakere i selskapet tilordnes sin andel av selskapets inntekt. Det vises til den gjeldende bestemmelsen i skatteloven § 10-41 annet ledd. Den bestemmelsen departementet foreslår for å gi prinsippet i fritaksmetoden anvendelse for personlige deltakere i NOKUS-selskap, innebærer en tilsvarende løsning som i skatteloven § 10-41 annet ledd.

Utbytte som i utgangspunktet er fritatt for skatt etter fritaksmetoden, skal likevel inntektsføres med 3 prosent. Denne inntektsføringen innebærer en sjablonmessig reversering av fradrag for kostnader knyttet til ervervet av den fritatte inntekten. Når fritaksmetoden skal få anvendelse også når personlig deltaker skattlegges for sin andel av selskapets inntekt, må det på tilsvarende måte legges opp til en reversering med 3 prosent inntektsføring. Også plikten til slik inntektsføring fremgår av utkastet til § 10-65 annet ledd i skatteloven.

Det må for øvrig tas hensyn til at personlig deltaker ikke blir skattepliktig for hele utbyttet ved utbytteutdelinger. Etter skatteloven § 10-67 annet ledd er kun 72 prosent av utdelt utbytte skattepliktig for personlig deltaker. At 28 prosent av utbytte er unntatt fra beskatning, må ses i sammenheng med at deltakeren har betalt skatt av inntekt etter § 10-65, og er ment å kompensere for dette. Denne forutsetningen slår imidlertid ikke til for inntekt som omfattes av forslaget om tilsvarende bruk av fritaksmetoden. For slik inntekt burde 100 prosent være skattepliktig ved utdeling. Det vil imidlertid kunne være vanskelig å ta stilling til hvilke inntektskilder i selskapet utdelt utbytte skriver seg fra, og det lite

ønskelig å innføre flere kategorier utbytte ved beskatningen. I stedet foreslås det at den generelle reduksjonen til 72 prosent videreføres for utbytte til personlig deltaker, og at dette kompenseres ved at en større del enn 3 prosent inntektsføres ved den løpende beskatningen. Det foreslås at den ordinære skattesatsen på alminnelig inntekt (28 prosent) inntektsføres i tillegg til 3 prosent for personlig deltaker. En slik løsning vil sikre at den totale beskatningen blir konsistent med det som gjelder i andre tilsvarende selskapsforhold. Det vises til utkast til § 10-65 annet ledd i skatteloven.

For deltakerlignede selskaper fremgår i dag plikten til 3 prosent inntektsføring av en henvisning fra skatteloven § 10-41 annet ledd til skatteloven § 2-38 sjette ledd. Det foreslås en mindre endring av skatteloven § 10-41 annet ledd slik at plikten til inntektsføring beskrives direkte i bestemmelsen, i stedet for gjennom en henvisning til § 2-38 sjette ledd. Det vil gjøre bestemmelsen mer brukervennlig, og utformingen mer konsistent med den foreslåtte bestemmelsen i § 10-65 annet ledd.

De lovendringene som er omtalt foran, gjør også at henvisningene fra skatteloven § 10-67 første ledd og § 10-68 til bestemmelsene om fritaksmetoden bør endres. I stedet for at det i disse bestemmelsene henvises til ”§ 2-38 annet ledd, jf. tredje og fjerde ledd”, bør det henvises til ”§ 10-65 annet ledd”.

Det vises til utkast til endringer i skatteloven § 10-41 annet ledd, § 10-65 annet ledd, § 10-67 første ledd og § 10-68 første ledd.

4 Økonomiske og administrative konsekvenser

Departementet legger til grunn at forslagene samlet sett ikke vil medføre administrative konsekvenser av vesentlig betydning for skattemyndighetene eller berørte skattytere.

Forslagene forventes heller ikke å få vesentlige provenymessige konsekvenser.

5 Ikrafttredelse

Departementet foreslår at endringene trer i kraft med virkning fra og med inntektsåret 2013.

6 Utkast til lov om endringer i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)

I

I lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) gjøres følgende endringer:

§ 10-41 annet ledd skal lyde:

Inntekter og tap som nevnt i § 2-38 annet ledd, inngår ikke i inntekten som fastsettes etter denne paragraf. *Bestemmelsene i § 2-38 tredje, fjerde og syvende ledd gjelder tilsvarende. Det skal likevel inntektsføres 3 prosent av utbytte som nevnt i § 2-38 annet ledd a.*

§ 10-65 annet ledd skal lyde:

(2) Inntekter og tap som nevnt i § 2-38 annet ledd, inngår ikke i inntekten som fastsettes etter denne paragraf. Bestemmelsene i § 2-38 tredje, fjerde og syvende ledd gjelder tilsvarende. Det skal likevel inntektsføres 3 prosent av utbytte som nevnt i § 2-38 annet ledd a. For deltaker som omfattes av § 10-67 annet ledd, inntektsføres i tillegg 28 prosent av slikt utbytte.

Nåværende annet ledd blir nytt tredje ledd.

§ 10-67 første ledd skal lyde:

(1) For deltaker som ikke omfattes av § 10-12 første og tredje ledd, er mottatt utbytte ikke skattepliktig i den utstrekning det samlede utbyttet ligger innenfor den samlede inntekten som er skattlagt i medhold av § 10-65 eller er unntatt beskatning etter § 10-65 annet ledd.

§ 10-68 første ledd skal lyde:

(1) Ved realisasjon av aksje skal aksjens inngangsverdi opp- eller nedreguleres med endring i selskapets beskattede inntekt gjennom deltakerens eiertid. Aksjens inngangsverdi skal også oppreguleres med inntekt som er unntatt beskatning etter § 10-65 annet ledd. Det skal kun foretas regulering i år deltakerne skattlegges etter reglene i dette kapittel.

II

Endringene under I trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2013.