

Høringsnotat -

**Skatt ved uttak fra norsk
beskatningsområde – reduksjon
av gevinst for fysiske
driftsmidler som tidligere er tatt
inn i beskatningsområdet**

1. Innledning og bakgrunn

I 2008 ble det, med virkning fra og med 7. oktober 2008, vedtatt generelle bestemmelser i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) § 9-14, jf. § 14-26, om beskatning av latente gevinster ved uttak av eiendeler og forpliktelser fra norsk beskatningsområde, jf. Ot.prp. nr. 1 (2008–2009) kapittel 8 og lov 12. desember 2008 nr. 99.

Reglene skiller mellom på den ene siden fysiske driftsmidler, finansielle eiendeler og forpliktelser, og på den andre siden immaterielle eiendeler og omsetningsgjenstander. Ved uttak av fysiske driftsmidler, finansielle eiendeler og forpliktelser kan skattyter kreve at skattebetalingen blir utsatt fram til tidspunktet for realisasjon. Etter de opprinnelige bestemmelsene fra 2008 skulle det ved uttak ikke betales renter av det utsatte skattebeløpet, men i visse tilfeller måtte skattyteren stille sikkerhet for beløpet. Videre ville skatten falle bort dersom objektet ikke var realisert innen fem år etter uttaksåret. Verdifall i tiden fram til realisasjon ville redusere skatten tilsvarende.

For immaterielle eiendeler og omsetningsgjenstander måtte skatten betales med en gang, uten adgang til utsettelse, og skatten ville ikke bli redusert ved eventuell senere verdireduksjon for eiendelen. Skatten for disse eiendelene ville heller ikke falle bort dersom objektet ikke var realisert innen fem år etter uttaksåret.

Ved lov 22. juni 2012 nr. 40 ble det vedtatt flere endringer i bestemmelsene i skatteloven § 9-14, jf. Prop. 112 L (2011–2012) kapittel 2. Endringene hadde til dels sammenheng med utviklingen i EU- og EØS-retten, blant annet EU-domstolens dom av 29. november 2011 i sak C-371/10 *National Grid Indus*, og gjaldt i hovedsak reglene om utsatt skattebetaling ved uttak av fysiske driftsmidler, finansielle eiendeler og forpliktelser. Etter endringene skal det skal påløpe renter på skattebeløpet for tiden fram til betaling. Skattyterne må også uten unntak stille sikkerhet for skattebeløpet. Tidsfristen for realisasjon (femårsfristen) er falt bort, slik at betalingsutsettelsen, med krav om renter og sikkerhet, nå vil vare ved fram til tidspunktet for realisasjon, uten hensyn til når dette skjer. Skattytere som er hjemmehørende utenfor EØS, har ikke lenger rett til utsatt skattebetaling i noe tilfelle. I sammenheng med innstrammingene ble det også gjort enkelte tilpasninger i reglene om fradrag i uttaksskatten for tap, fradrag for eventuell gevinstskatt til utlandet, samordning med fritaksmetoden for beskatning av aksjeinntekter mv. og inntaksverdi for objekter som tas inn i norsk beskatningsområde på nytt.

For immaterielle eiendeler og omsetningsgjenstander må skatten fortsatt betales med en gang, uten adgang til utsettelse.

Skatteloven § 9-14 trettende ledd gir departementet adgang til å gi regler til utfylling og gjennomføring av paragrafen. Forskriftshjemmelen er brukt til å gi bestemmelser i om unntak fra uttaksbeskatning for fysiske driftsmidler med kortvarig tilknytning til norsk beskatningsområde, terskelverdier og oppgaveplikt mv., jf. forskrift 19. november 1999 nr. 1158 til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14 (fsfin.) §§ 9-14-1 til 9-14-3. Plasseringen av bestemmelsene i forskriften, framfor i skatteloven, gjør det lettere å tilpasse reglene dersom praktisk erfaring tilsier det.

Departementet foreslår i dette høringsnotatet at gevinst (eller tap) på fysiske driftsmidler som tidligere er tatt inn i beskatningsområdet skal reduseres forholdsmessig for den del av skattyterens eiertid som driftsmidlet ikke har hatt tilknytning til norsk beskatningsområde. Bakgrunnen er endringene i skatteloven § 9-14 ved lov 22. juni 2012 nr. 40, som medfører et behov for å lempe på uttaksskattereglene for fysiske driftsmidler som tidligere er tatt inn i norsk beskatningsområde.

2. Departementets vurderinger og forslag

Som omtalt ovenfor, ble det gjort omfattende endringer i skatteloven § 9-14 ved lov 22. juni 2012 nr. 40. De nye uttaksskattereglene reiser særlige problemstillinger knyttet til fysiske driftsmidler som hyppig tas inn i og ut av norsk beskatningsområde. Ved inntak av et fysisk driftsmiddel til norsk beskatningsområde (typisk en flyttbar innretning til bruk på kontinentalsokkelen) for en kortere periode, vil markedsskapt verdistigning komme til beskatning i sin helhet ved et senere uttak fra norsk beskatningsområde. Dette gjelder selv om verdistigningen reelt sett har liten tilknytning til Norge, fordi det fysiske driftsmidlet bare i en mindre del av skattyterens eiertid har vært tilknyttet beskatningsområdet.

I forarbeidene til innføringen av bestemmelsene om beskatning ved uttak fra norsk beskatningsområde heter det blant annet (jf. Ot.prp. nr. 1 (2008-2009) under punkt 8.5.4.8):

”Ettersom terskelen for å etablere fast driftssted i Norge etter skatteavtalene (og dermed norsk skatteplikt) ofte er relativt lav, kan forslaget om uttaksbeskatning få stor betydning for eiendeler som for korte tidsperioder tas inn i og ut av norsk beskatningsområde (for eksempel norsk kontinentalsokkel). Begrunnelsen for uttaksbeskatning kan i slike tilfeller være svakere enn når virksomheten er mer fast etablert i Norge fordi opparbeidelsen av latente gevinster kan være mer begrenset ved helt kortvarige oppdrag. Videre kan praktiske og administrative hensyn tilsa at det gjøres et unntak for fysiske driftsmidler som bare i en

kort periode har tilknytning til norsk beskatningsområde. Dette henger blant annet sammen med at det ved beregning av gevinst eller tap ved uttak av eiendel fra norsk beskatningsområde må foretas en verdsettelse av eiendelen.”

Dette er bakgrunnen for at det i fsfin. § 9-14-1 første ledd er gitt bestemmelser om at fysiske driftsmidler som ikke har hatt tilknytning til norsk beskatningsområde i til sammen minst 12 måneder i løpet av de seks siste årene forut for uttaket, ikke er omfattet av uttaksskattereglene.

Effekten av uttaksskattereglene ved slike hyppige inn- og uttak kan forsterkes som følge av endringene ved lov 22. juni 2012 nr. 40. Etter de tidligere reglene i skatteloven § 9-14 gjorde problemstillingen knyttet til hyppige inn- og uttak seg gjeldende i mindre grad, ettersom uttaksskatten falt bort både etter fem år uten realisasjon og ved inntak på nytt i norsk beskatningsområde. Videre løp det ikke renter på skattebeløpet, og det gjaldt ikke ubetinget krav om sikkerhetsstillelse. De nye reglene, med krav om renter og sikkerhetsstillelse og uten bortfall etter fem år eller inntak på nytt i beskatningsområdet, kan gjøre det mer lønnsomt å betale skatten med en gang, framfor å velge ordningen med utsatt skattebetaling, jf. Prop. 112 L (2011–2012) punkt 2.2.4.

Skatteloven § 9-14 tolvte ledd bestemmer at dersom gevinst ved inntak i norsk beskatningsområde av eiendel eller forpliktelse som er omfattet av skatteloven § 9-14 er skattepliktig til annen stat, gis det fradrag (kredit) i uttaksskatten. Denne bestemmelsen får imidlertid bare anvendelse i tilfeller der det faktisk er pålagt skatt til den andre staten ved inntaket til norsk beskatningsområde.

På bakgrunn av det ovennevnte har departementet kommet til at endringene i skatteloven § 9-14 ved lov 22. juni 2012 nr. 40 medfører et behov for å lempe på uttaksskattereglene for fysiske driftsmidler som tidligere er tatt inn i norsk beskatningsområde. Det foreslås en reduksjonsregel for fysiske driftsmidler som tidligere er tatt inn i beskatningsområdet (i tillegg til unntaket i fsfin. § 9-14-1 første ledd), slik at dersom driftsmidlet tidligere er tatt inn i norsk beskatningsområde, skal uttaksgevinsten (eller tapet) reduseres forholdsmessig for den del av skattyterens eiertid som driftsmidlet ikke har hatt tilknytning til norsk beskatningsområde.

Denne regelen skal bare gjelde ved første gangs uttak fra beskatningsområdet som medfører skatteplikt eller fradragsrett etter skatteloven § 9-14. Ved eventuelle nye uttak vil skattyteren, der skatteloven § 9-14 har fått anvendelse, ha fått ny inngangsverdi ved det forutgående inntaket i norsk beskatningsområde, jf. skatteloven § 9-14 ellefte ledd, og det er derfor ikke behov for å redusere gevinsten som blir beregnet ved det nye

uttaket. I tilfeller der flere perioder må telles med for at 12-månederskravet i fsfin. § 9-14-1 første ledd skal være oppfylt, vil “første gangs uttak” være det uttaket hvor 12-måneders-kravet for første gang er oppfylt.

Forslaget innebærer at det skal foretas en fordeling ut fra det faktiske antall dager driftsmidlet er under norsk skattejurisdiksjon i perioden mellom anskaffelse og førstegangsuttak. Ved beregningen av antall dager, tas det bare hensyn til antall dager i norsk beskatningsområde og antall dager utenfor norsk beskatningsområde i nevnte periode. Det foretas ingen ytterligere oppdeling av dager hvor det tas hensyn til hva driftsmiddelet benyttes til. Det avgjørende er antall dager i norsk beskatningsområde sammenlignet med det totale antall dager som driftsmiddelet har vært eid av skattyter.

Beregningen kan uttrykkes med følgende formel:

$$\frac{\text{I norsk beskatningsområde (dager)}}{\text{Total eiertid (dager)}} = \frac{\text{Gevinst tilordnet ved første uttak}}{\text{Total gevinst ved første uttak}}$$

Formelen kan snus for å løse spørsmålet om størrelsen på gevinsten eller tapet som skal tas til inntekt etter reduksjonen:

$$\text{Gevinst tilordnet ved første uttak} = \frac{(\text{I norsk beskatningsområde (dager)}) * (\text{Total gevinst ved første uttak})}{\text{Total eiertid (dager)}}$$

Eksempel 1 nedenfor kan illustrere forslaget.

Eksempel 1:

En skattyter har anskaffet et fysisk driftsmiddel 1. mars 2013, som for første gang gis tilknytning til norsk beskatningsområde 1. oktober 2014. Driftsmidlet tas ut av beskatningsområdet 7. november 2015 med en gevinst på 100. Driftsmidlet har hatt tilknytning til norsk beskatningsområde i 1 år og 1 måned, det vil si at 12-månedersfristen i fsfin. § 9-14-1 første ledd er overskredet, og det skal ilegges uttaksskatt.

Samlet eiertid for driftsmidlet fram til første gangs uttak er 975 dager. Driftsmidlet har hatt tilknytning til norsk beskatningsområde 585 dager. Gevinsten som skal tas til inntekt ved første gangs uttak blir dermed lik:

$$\frac{(585 \text{ (dager)}) * (100)}{975 \text{ (dager)}}$$

Det vil si at skattepliktig gevinst blir 60.

Driftsmidlet tas inn i norsk beskatningsområde på nytt 1. juni 2016. Inngangsverdien skal nå settes til markedsverdien på tidspunktet for det nye inntaket. Ved et eventuelt senere uttak skal det ikke foretas reduksjon etter den foreslåtte nye bestemmelsen i fsfin. § 9-14-1 nytt fjerde ledd siste punktum.

Eventuelt fradrag i skatt etter skatteloven § 9-14 tolvte ledd må samordnes med den foreslåtte reduksjonsregelen, slik at det ikke samtidig gis fradrag for uttaksskatt betalt ved inntak og reduksjon for periode der driftsmidlet ikke har hatt tilknytning til norsk beskatningsområde. Det foreslås at den særlige kreditregelen i § 9-14 tolvte ledd skal gå foran reduksjonsregelen i forskriften. Det vil si at i tilfeller der skattyter har mulighet til å kreve fradrag etter tolvte ledd, kan skattyter ikke samtidig få reduksjon etter forskriften.

Reduksjonsregelen vil ikke gjelde i tilfeller der fysiske driftsmidler ikke har hatt tilknytning til norsk beskatningsområde i til sammen minst 12 måneder i løpet av de seks siste årene forut for uttaket, jf. fsfin. § 9-14-1 første og annet ledd. Bestemmelsene i fsfin. § 9-14-1 første og annet ledd begrenser skatteplikten/fradragsretten etter skatteloven § 9-14, slik at driftsmidler som er eldre enn 2 år ved inntaket ikke skattlegges med mindre de har hatt tilknytning til norsk beskatningsområde i tilsammen 12 måneder i løpet av de siste 6 år forut for dagen før uttaket. Det vil derfor ikke være mulig å velge den nye reduksjonsregelen i fjerde ledd framfor unntaksreglene i første og annet ledd.

Den nye reduksjonsregelen skal heller ikke anvendes i tilfeller hvor driftsmidlet er anskaffet senere enn to år forut for førstegangsinntaket til Norge, jf. fsfin. § 9-14-1 fjerde ledd. I slike tilfeller vil en betydelig mindre andel av gevinsten eller tapet normalt være opparbeidet før inntaket til Norge. Gevinsten eller tapet vil i større grad være tilknyttet de markedsmessige forholdene i den perioden driftsmidlet har hatt tilknytning til norsk beskatningsområde.

Etter fsfin. § 9-14-2 første ledd omfattes gevinst og tap på fysisk driftsmiddel som ikke overstiger 5 millioner kroner, ikke av skatteplikten eller fradragsretten etter skatteloven § 9-14. Reduksjon av gevinst og tap etter den foreslåtte, nye forskriftsbestemmelsen skal ikke påvirke skatteplikten, det vil si at dersom gevinsten eller tapet før reduksjon overstiger 5 millioner kroner, vil det foreligge skatteplikt.

Det vises til forslag til fsfin. § 9-14-1 nytt fjerde ledd.

3. Ikrafttredelse

Nye regler for gevinstbeskatning vil ofte tre i kraft med virkning for gevinst og tap som er innvunnet eller pådratt fra og med datoen for framleggelsen av forslaget.

Departementet foreslår likevel at forslaget til forskriftsendring i dette høringsnotatet får virkning for gevinster ved uttak fra samme tidspunkt som de nevnte endringene i skatteloven § 9-14 ved lov 22. juni 2012 nr. 40. Det vil si at forskriftsendringen får

virkning for gevinst uttak fra norsk beskatningsområde fra og med 15. mai 2012. Dermed unngås det at eventuelle uhensiktsmessige utslag av endringene i skatteloven § 9-14 som ble vedtatt i juni 2012 får virkning for skattytere som har gjennomført uttak fra norsk beskatningsområde i perioden fra og med 15. mai 2012 til 24. april 2013. For tap foreslås det at endringen får virkning fra og med datoen for dette høringsnotatet, det vil si for uttak fra norsk beskatningsområde fra og med 24. april 2013.

4. Økonomiske og administrative konsekvenser

Forslaget vil ikke føre til merarbeid av betydning for Skatteetaten eller skattyterne.

Ved endringene i skatteloven § 9-14 ved lov 22. juni 2012 nr. 40 uttalte departementet om de økonomiske virkningene:

“Forslaget dreier seg i hovudsak om utflytting av større driftsmiddel av mobil karakter, som til dømes riggar og immaterielle egedelar som patent o.a. Omfanget av slike transaksjonar er relativt avgrensa, men enkelte transaksjonar kan vere store. Omfanget varierer mykje frå år til år. På denne bakgrunnen er dei økonomiske verknadene av endringsforslaget knapt mogeleg å rekne ut. Reglane skal forhindre tap av skattegrunnlag ved uttak til andre skattejurisdiksjonar, og provenyverknaden på kort sikt vil derfor truleg ikkje vere nemnande stor.”

Tilsvarende er virkningen av forslaget i dette høringsnotatet neppe mulig å anslå, men det antas at provenyvirkningene på kort sikt ikke vil være nevneverdig stor.

5. Forskriftsutkast

Forskrift om endring av forskrift 19. november 1999 nr. 1158 til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14

Fastsatt av Finansdepartementet xx. xx.2013 med hjemmel i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) § 9-14 trettende ledd.

I

I forskrift 26. mars 1999 nr. 14 til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14 gjøres følgende endringer:

§ 9-14-1 nytt fjerde ledd skal lyde:

(4) Gevinst og tap på eiendel som nevnt i skatteloven § 9-14 tredje ledd a som tidligere er tatt inn i norsk beskatningsområde, reduseres forholdsmessig for den del av skattyters eiertid som driftsmidlet ikke har hatt tilknytning til norsk beskatningsområde. Dersom skattyter kan kreve fradrag i skatt etter skatteloven § 9-14 tolvte ledd, skal det ikke foretas reduksjon av gevinst etter dette ledd for den tidsperioden som gevinstskatten til den andre staten knytter seg til. Bestemmelsen i dette ledd gjelder ikke for tilfeller som nevnt i tredje ledd. Bestemmelsen gjelder heller ikke i tilfeller der eiendelen har fått ny inngangsverdi etter skatteloven § 9-14 tiende ledd.

II

Endringen under I trer i kraft straks med virkning for gevinst ved uttak fra norsk beskatningsområde fra og med 15. mai 2012, og med virkning for tap ved uttak fra norsk beskatningsområde fra og med 24. april 2013.