



Finansdepartementet
Postboks 8008 Dep.
0030 Oslo

13/2642-12

Også sendt pr. e-post: postmottak@fin.dep.no

Deres ref.:
13/2642 SL/kth

Dok. nr.: 161752

Saksbehandler: Trude Molvik
tm@advokatforeningen.no
T +47 22 03 50 46

23.08.2013

Høring — Forslag om justering av NOKUS-reglene for å unngå kjedebeskatning av personlige eiere

1. Innledning

Vi viser til departementets høringsbrev av 6.6.2013 vedrørende ovennevnte høring.

Det er en prioritert oppgave for Advokatforeningen å drive rettspolitisk arbeid gjennom høringsuttalelser. Advokatforeningen har derfor en rekke lovutvalg inndelt etter fagområder. I våre lovutvalg sitter advokater med særskilte kunnskaper innenfor det aktuelle fagfelt og hvert lovutvalg består av advokater med ulik erfaringsbakgrunn og kompetanse innenfor fagområdet. Arbeidet i lovutvalgene er frivillig og ulønnet.

Advokatforeningen ser det som sin oppgave å være en uavhengig høringsinstans med fokus på rettssikkerhet og på kvaliteten av den foreslåtte lovgivningen.

I saker som angår advokaters rammevilkår vil imidlertid regelendringen også bli vurdert opp mot advokatbransjens interesser. Det vil i disse tilfellene bli opplyst at vi uttaler oss som en berørt bransjeorganisasjon og ikke som et uavhengig ekspertorgan. Årsaken til at vi sondrer mellom disse rollene er at vi ønsker å opprettholde og videreutvikle den troverdighet Advokatforeningen har som et uavhengig og upolitisk ekspertorgan i lovgivningsprosessen.

I den foreliggende sak uttaler Advokatforeningen seg som ekspertorgan. Saken er forelagt lovutvalget for skatterett. Lovutvalget består av Bettina Banoun (leder), Finn Eide, Johan Kiær Engelschiøn, Thor Leegaard, Mons Alfred Paulsen og Ingvild Vartdal.

Advokatforeningen avgir følgende høringsuttalelse:

2. Sakens bakgrunn

6. juni d.å. kom Finansdepartementet med et høringsnotat med forslag til nye regler som skal hindre dobbeltbeskatning av utbytter og gevinster på aksjer i NOKUS som eies av personlige aksjonærer. De nye reglene skal få virkning fra 2013.

Etter forslaget skal 72 % av utbytter og gevinster (aksjeinntekter) unntas fra beskatning ved inntektsfastsettelsen, for så vidt de kvalifiserer for fritaksmetoden. 28 % av aksjeinntektene kommer derfor til beskatning som NOKUS-inntekt.

I tillegg til at 28 % av aksjeinntektene kommer til beskatning, skal 3 % av utbytte regnes som NOKUS-inntekt. Dette tilsvarer regelen for aksjeselskaper, men i forslaget gjøres det ikke noe unntak for utbytter som kommer fra konsernselskaper innenfor EØS-området, slik regelen ellers er for aksjeselskaper etter skatteloven § 2-38(6)(c).

Det foreslås ingen endringer i bestemmelsen om beskatning av utbytter, slik at 72 % av utdelinger fra NOKUS-selskaper fortsatt vil være skattepliktige.

Oppsummert blir beskatningen for aksjeinntektene isolert sett som følger:

Kun NOKUS-inntekt	Inntekt	Skattesats	Skatt	Etter skatt
Utbytte til NOKUS	100			
- 3 % inntektsføring	3	28 %	0,84	99,16
- Utbyttebeskatning	28	28 %	7,84	91,32
Beskatning ved utdeling	72	28 %	20,16	71,16
NOKUS - 100 i utbytte innenfor fritaksmetoden				
Skatt på NOKUS-inntekt	8,68			
Skatt på utdeling	20,16			
Samlet skatt	28,84			

Formålet med reglene er å unngå økonomisk dobbeltbeskatning.

3. Kommentarer til de enkelte forslagene

Advokatforeningen mener det er sterkt ønskelig å unngå økonomisk dobbeltbeskatning, og at det derfor er behov for den varslede lovfestingen. Etter Advokatforeningens syn kommer fritaksmetoden til anvendelse ved beregning av NOKUS-inntekten allerede etter dagens regler, slik at lovendringen bare innebærer en mindre gunstig skattemessig behandling av de begunstigede enn det som følger av eksisterende regler. Dette skyldes at 28 % av mottatte utbytter medtas ved beregning av NOKUS-inntekten for personlige deltagere, slik at det påløper en skatt på 7,84 % (eller 8,68 % inkludert ytterligere inntektsføring av 3 %), mens det etter dagens regler kun finner sted beskatning av 72 % av utdelinger til deltagere.

Advokatforeningen mener at det vil innebære et brudd på EØS-avtalen når det ikke gjøres noe konsernunntak ved beregning av 3 % -inntekt på utbytter, jf skatteloven § 2-38(6)(c). Et slikt unntak bør følgelig inkorporeres i forslaget.

Det foreslås ingen endringer i bestemmelsen om beskatning av utbytter, slik at 72 % av utdelinger fra NOKUS fortsatt vil være skattepliktige. I høringsbrevet vurderes det kort om aksjeinntekter kunne bli skattlagt først ved utdeling, og da med 100 %. Dette ble avvist fordi det anses for komplisert. Gitt en situasjon hvor deltagerne kan beskattes for utbytter som er opptjent i NOKUS, men hvor det ikke er gitt at disse på noe tidspunkt vil bli utdelt til deltageren, innebærer forslaget en betydelig ulempe. For aksjonærer kan dette bli oppveiet ved eventuell gevinst på aksjene, men

ikke for deltagere i andre typer av NOKUS. Det vil i betydelig utstrekning være slike skattytere som rammes av forslaget.

Etter vårt syn vil det ikke være spesielt komplisert å registrere slike inntekter i deltageroppgaven, og at aksjeinntektene anses for å være utdelt før annen inntekt. Det er ikke spesielt komplisert å følge utbyttene i NOKUS-skjemaene, og dette gjøres også langt på vei i dag. Det burde derfor legges opp til at aksjeinntekter som opptjenes i NOKUS, inngår i en særlig konto, som kommer til beskatning med 100 % ved utdeling. Inntektene i kontoen kan anses som utdelt før annen inntekt, slik at det blir enkelt å følge.

Det synes kun å være nødvendig med nye poster i deltageroppgaven RF-1234. RF-1245 kan beholdes uendret. Mulige nye poster i RF-1234 kan være som følger (inkludert et enkelt talleksempel):

X1: Ubeskattede inntekter fra fritaksmetoden fra tidligere år	X2: Årets inntekt som inngår i fritaksmetoden (Fra NO 0815)	X3: Mottatt utbytte/utdeling fra inntekter fra fritaksmetoden (maks sum av X1+X2)	X4: Ubeskattede inntekter fra fritaksmetoden til fremføring
100 000	100 000	200 000	0

Videre kan det skje en utvidelse av kap VI, som kun gjelder skattytere som ikke omfattes av fritaksmetoden.

623	Mottatt utbytte/utdeling	300 000	
624	Utbytte/utdeling fra fritaksmetoden (X3)	-200 000	200 000
625	Utbytte fra beskattet inntekt (lik dagens post)	=100 000	100 000

Så lenge det føres oversikt over inntekter innenfor fritaksmetoden og over utdelinger som reduserer fritaksmetodeinntekter først, kan man klare seg med noen få tilføyelser i skjemaet. Post 625 og den videre behandlingen skulle da bli som i dag.

Advokatforeningen har satt opp et forslag til endringer i lovforslaget.

3.1 Nåværende forslag til bestemmelser (aktuelle bestemmelser)

§ 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.

3.2 Forslag til endringer (aktuelle bestemmelser)

§ 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. Bestemmelsen i skatteloven § 2-38 sjette ledd bokstav c) gjelder tilsvarende. For deltaker som omfattes av § 10-67 annet ledd, inntektsføres i tillegg 28 prosent av slikt utbytte.

§ 10-65 tredje ledd skal lyde

(3) For deltaker som omfattes av § 10-67 annet ledd skal det føres en særskilt konto for inntekter som omfattes av annet ledd.

Nåværende tredje ledd blir nytt fjerde 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.

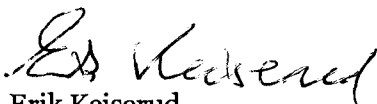
§ 10-67 annet ledd skal lyde:


(2) For deltaker som nevnt i § 10-12 første og tredje ledd, skal 72 prosent av mottatt utbytte, etter at utbyttet er økt med den andel av aksjonærens fradrag etter § 16-20 annet ledd som vedrører utbyttet, legges til grunn som utbytte ved beskatningen. Utbytte som skriver seg fra inntekter og tap som nevnt i § 10-65 annet ledd tas likevel til beskatning i sin helhet som alminnelig inntekt. Ved beskatningen anses utbytter for å skrive seg fra inntekter som nevnt i foregående punktum, så lenge konto som nevnt i § 10-65 tredje ledd er positiv, uavhengig av om det utdelende selskapet eller innretningen har positiv eller negativ inntekt.

4. Avslutning/oppsummering

Etter Advokatforeningens syn er det behov for en lovfesting av regler for å motvirke dobbeltbeskatning. Reglene bør likevel utformes slik at de ikke gir en urimelig skattebelastning for deltagere ved en oppdeling av utbytte til beskatning dels som NOKUS-inntekt og dels ved utdeling fra NOKUS.

Vennlig hilsen


Erik Keiserud
leder


Merete Smith
generalsekretær