
Høringsnotat
om utfyllende forskrift om skattlegging ved
uttak av eiendel eller forpliktelse fra norsk
beskatningsområde

1. INNLEDNING

Ved lov 12. desember 2008 nr. 99 ble det, med virkning fra og med 7. oktober 2008, vedtatt generelle lovbestemmelser om skattlegging av latente gevinster ved uttak av eiendeler og forpliktelser fra norsk beskatningsområde. Det vises til bestemmelsene i skatteloven § 9-14, jf. § 14-27 og Ot.prp. nr. 1 (2008–2009) kapittel 8. Reglene om skattlegging ved uttak fra norsk beskatningsområde skal hindre omgåelse av norsk gevinstbeskatning ved at eiendeler tas ut av beskatningsområdet til et beskatningsområde med lavere gevinstbeskatning forut for et planlagt salg. Reglene skal også mer generelt bidra til å sikre at gevinster som er opparbeidet i Norge skattlegges her.

I forarbeidene til reglene om uttaksbeskatning, jf. Ot.prp. nr. 1 (2008–2009) kapittel 8, er det uttalt at enkelte forhold vil bli regulert nærmere i forskrift. Skatteloven § 9-14 trettende ledd gir Finansdepartementet hjemmel til å gi regler til utfylling og gjennomføring av bestemmelsene. I dette høringsnotatet foreslås forskriftsbestemmelser om terskelbeløp for skattepliktig gevinst og om unntak fra uttaksbeskatning for gevinst på fysiske driftsmidler med en tidsbegrenset tilknytning til norsk beskatningsområde. Det foreslås også bestemmelser om skattyternes oppgaveplikt ved og etter uttak fra norsk beskatningsområde, og nærmere bestemmelser om krav til sikkerhetsstillelse som vilkår for utsettelse med innbetaling av skatt.

2. DEPARTEMENTETS VURDERINGER OG FORSLAG

2.1 Unntak fra uttaksskatteplikt for fysiske driftsmidler med tilknytning til norsk beskatningsområde i kortere perioder

Skatteloven § 9-14 tredje ledd definerer hvilke objekter som skal omfattes av reglene om skatteplikt ved uttak fra norsk beskatningsområde. Det stilles ikke krav til at objektene må ha hatt tilknytning til norsk beskatningsområde i en viss periode før uttaket. Forskriftshjemmelen i skatteloven § 9-14 trettende ledd gir imidlertid departementet adgang til å gi regler til utfylling og gjennomføring av skatteloven § 9-14. I Ot.prp. nr. 1 (2008-2009) punkt 8.5.4.8 antas det at det bør gjøres unntak fra uttaksskatteplikten for fysiske driftsmidler som har tilknytning til norsk beskatningsområde i en kortere periode.

Begrunnelsen for å unnta visse eiendeler fra uttaksbeskatning i tilfeller som nevnt er at det i begrenset grad opparbeides latente gevinster mens eiendelene har tilknytning til norsk beskatningsområde. I tillegg kan praktiske og administrative hensyn tilsi unntak fra uttaksbeskatning i slike tilfeller, blant annet fordi det ved uttak må foretas en verdsettelse av eiendelen. Dette gjelder for så vidt for alle typer eiendeler og forpliktelser, men det antas at behovet for unntak særlig vil gjelde for fysiske driftsmidler fordi disse i større grad enn andre eiendeler (og forpliktelser) er

egnet til, og i praksis er gjenstand for, flytting inn i og ut av norsk beskatningsområde. For slike driftsmidler kan hyppig inn- og utflytting være en del av den normale driften. Ett eksempel er flyttbare innretninger med midlertidige oppdrag knyttet til petroleumsvirksomheten på norsk kontinentalsokkel.

Departementet foreslår på denne bakgrunn at det inntas en bestemmelse i FSFIN § 9-14 om unntak fra uttaksskatteplikten for fysiske driftsmidler som bare har hatt tilknytning til norsk beskatningsområde i en begrenset periode.

Ved vurderingen av minsteperiodens lengde skal være må det legges vekt på hensynene bak hovedregelen om skattlegging ved uttak fra norsk beskatningsområde, særlig ønsket om riktig tilordning av skattegrunnlag i form av at gevinster som er opparbeidet mens en eiendel har hatt tilknytning til norsk beskatningsområde skattlegges her. Departementet mener at minsteperioden bør være 12 måneder. Utgangspunkt for beregningen vil være det tidspunktet driftsmidlet for første gang får tilknytning til norsk beskatningsområde. Det stilles ikke krav om en sammenhengende 12-måneders periode. Flere tilknytningsperioder som legges sammen kan dermed innebære at 12-månederskravet oppfylles.

Som nevnt ovenfor skal uttaksskattereglene bidra til riktig tilordning av skattegrunnlag, og sikre at gevinster som er opparbeidet på norsk beskatningsområde, kommer til beskatning her. For driftsmidler som har mange kortvarige tilknytningsperioder til norsk beskatningsområde vil andelen av latent gevinst som er opparbeidet på norsk beskatningsområde normalt være mindre jo lenger den samlede vurderingsperioden er. Etter departementets oppfatning tilsier dette at perioden for vurdering av samlet tilknytning bør begrenses. Det legges også vekt på at en ubegrenset eller lang vurderingsperiode vil kunne by på administrative utfordringer. Departementet foreslår derfor at vurderingsperioden for samlet tilknytning til norsk beskatningsområde ikke skal overstige 6 år, regnet bakover fra det tidspunktet driftsmidlet i det aktuelle tilfellet mister sin tilknytning til norsk beskatningsområde (innvinningstidspunktet). Dette innebærer at driftsmidlet må ha hatt tilknytning til norsk beskatningsområde i til sammen 12 måneder i løpet av de siste seks årene før uttaket.

I samsvar med det som er antydnet i Ot.prp. nr. 1 (2008–2009) under punkt 8.5.4.8, foreslås det at 12-månedersunntaket fra uttaksbeskatning ikke skal gjelde i tilfeller der et fysisk driftsmiddel er anskaffet kort tid før uttaket fra norsk beskatningsområde. Dette fordi en større del av latent gevinst på eiendelen da normalt vil ha en tilknytning til Norge. Det foreslås en minsteperiode på to år, det vil si at dersom et driftsmiddel tas ut mindre enn to år etter anskaffelsen, skal det illegges uttaksskatt selv om samlet tilknytning til norsk beskatningsområde er mindre enn 12 måneder.

Unntaket for fysiske driftsmidler med kortvarig tilknytning til norsk beskatningsområde skal etter forslaget gjelde tilsvarende for retten til fradrag for eventuelt tap ved uttak av fysiske eiendeler fra norsk beskatningsområde.

I tilfeller der en eiendel ved uttak fra norsk beskatningsområde omfattes av unntaket for fysiske driftsmidler med kortvarig tilknytning til norsk beskatningsområde, skal den aktuelle gevinsten eller tapet ikke regnes med ved vurderingen av om samlet gevinst/tap overstiger terskelbeløpet for skatteplikt/fradragsrett, jf. punkt 2.2 nedenfor.

Følgende eksempler, som også er inntatt i Ot.prp. nr. 1 (2008–2009) under punkt 8.5.4.8, illustrerer reglene:

Eksempel 1:

Det forutsettes at det i forskrift er fastsatt minsteperioder som nevnt ovenfor, på henholdsvis ett og to år. En skattyter har anskaffet et driftsmiddel 1. mars 2009, som gis tilknytning til norsk beskatningsområde 1. oktober 2009. Driftsmidlet tas ut av beskatningsområdet 1. september 2010. Driftsmidlet har hatt tilknytning til norsk beskatningsområde i 11 måneder, det vil si mindre enn ett år, men ettersom det tas ut ett og et halvt år etter anskaffelsen, det vil si mindre enn to år, vil det likevel ilegges uttaksskatt.

Eksempel 2:

Som i eksempel 1 forutsettes det at det i forskrift er fastsatt minsteperioder som nevnt ovenfor, på henholdsvis ett og to år. En skattyter har anskaffet et driftsmiddel 1. november 2008, som gis tilknytning til norsk beskatningsområde 1. januar 2010. Driftsmidlet tas ut av beskatningsområdet 1. desember 2010. Driftsmidlet har hatt tilknytning til norsk beskatningsområde i 11 måneder (mindre enn ett år), og uttaket skjer 2 år og en måned etter anskaffelsen (mer enn to år). Det vil derfor ikke ilegges uttaksskatt.

Eksempel 3:

Som i eksempel 1 og 2 forutsettes det at det i forskrift er fastsatt minsteperioder som nevnt ovenfor, på henholdsvis ett og to år. Et driftsmiddel som er anskaffet i 2005, tas inn i og ut av norsk beskatningsområde alle årene fra 2009 til 2012. Tilknytningsperioden til Norge for hvert av de fire årene er tre måneder. Ettårskravet er ikke oppfylt ved noen av uttakene, ettersom samlet tilknytning til beskatningsområdet ikke overstiger ett år. Ved et nytt inntak og uttak i 2013 vil imidlertid ettårskravet være oppfylt, og uttaksskatt skal ilegges.

Det vises til forslag til nye bestemmelser om ovennevnte i skattelovforskriften (FSFIN) § 9-14-1.

2.2 Terskelbeløp for skattepliktig gevinst og fradragsberettiget tap

Uttaksbeskatningen omfatter i utgangspunktet den skattepliktige gevinsten ved uttaket, jf. skatteloven § 9-14 første ledd, jf. åttende ledd. Departementet er imidlertid gitt hjemmel til å fastsette nærmere regler i forskrift til utfylling og gjennomføring av skatteloven § 9-14. I Ot.prp. nr. 1 (2008–2009) antas det under punkt 8.5.5.2 at det bør gis bestemmelser i forskrift om terskelbeløp for gevinstbeskatning ved uttak av eiendeler og forpliktelser fra norsk beskatningsområde. Tilsvarende er det antatt at det bør gis bestemmelser om terskelbeløp for tapsfradrag. Dette fordi terskelbeløp kan begrense de administrative byrdene knyttet til gevinst- og tapsberegningen for så vel skattytere som skattemyndigheter. I tillegg antas det at behovet for å hindre skattemotiverte uttak ikke vil gjøre seg gjeldende i like stor grad for mindre gevinster og tap.

I Ot.prp. nr. 1 (2008–2009) er det vist til at det i bestemmelsene om utflyttingsskatt på aksjer mv for personlige skattytere etter skatteloven § 10-70 er gjort unntak fra gevinstskatteplikt i tilfeller der samlet gevinst ikke overstiger 500 000 kroner. Samtidig er det pekt på at de generelle reglene om uttaksskatt etter skatteloven § 9-14 vil omfatte disposisjoner som er (relativt sett) lettere å gjennomføre enn emigrasjon fra Norge, og at reglene har et videre formål enn å hindre skattemotiverte uttak. Det er imidlertid også pekt på at det gjør seg gjeldende administrative hensyn som kan tilsi et høyere terskelbeløp enn i bestemmelsene om utflyttingsskatt på aksjer mv for personlige skattytere, fordi de førstnevnte reglene vil omfatte flere tilfeller og vil innebære vanskeligere verdsettelse.

Departementet har vurdert om det er hensyn som kan tilsi at det skal være ulike terskelbeløp for ulike typer av eiendeler og forpliktelser som omfattes av reglene i skatteloven § 9-14. Reglene om uttaksbeskatning favner vidt ettersom samtlige objekter med tilknytning til skattepliktig virksomhet er omfattet. De ulike objektenes egenart og ulike skattemessige livsløp kan tilsi at det gis bestemmelser om ulike terskelbeløp for objektene. I den grad det gjør seg gjeldende ulike administrative og praktiske utfordringer knyttet til de ulike objektene, er også dette hensyn som kan tilsi ulike terskelbeløp.

De administrative utfordringene for skatteetaten og skattyterne knyttet til å gjennomføre uttaksbeskatningen vil særlig gjøre seg gjeldende for fysiske driftsmidler, som i stor grad er egnet til, og i praksis gjenstand for, flytting inn i og ut av norsk beskatningsområde. Dette kan tilsi et høyere terskelbeløp for fysiske driftsmidler enn for andre objekter. Også hensynet til å sikre riktig tilordning av skattegrunnlag og å unngå skattemotiverte uttak kan gjøre seg gjeldende i ulik grad for de ulike typene av objekter som omfattes av reglene om skattlegging ved uttak fra norsk beskatningsområde. Som omtalt i Ot.prp. nr. 1 (2008–2009) under punkt 8.5.7.6 gjør særlige hensyn seg gjeldende for immaterielle eiendeler. Hvis et immaterielt driftsmiddel er utviklet i Norge, og deretter tas ut, synes behovet for at

Norge tilordnes urealisert gevinst særlig sterkt. For finansielle eiendeler må terskelbeløpet ses i sammenheng med terskelbeløpet etter bestemmelsene i skatteloven § 10-70 om utflyttingsskatt for personlige aksjonærer mv, som er satt til 500 000 kroner.

Departementet har kommet til at det bør settes et terskelbeløp for uttaksbeskatning på 5 millioner kroner for fysiske driftsmidler. For øvrige objekter som omfattes av reglene (finansielle eiendeler, forpliktelser, omsetningsgjenstander og immaterielle eiendeler) foreslås et terskelbeløp på 1 million kroner. Tilsvarende terskelbeløp foreslås å gjelde i tapssituasjonene.

I Ot.prp. nr. 1 (2008–2009) punkt 8.5.5.2 har departementet antydnet at terskelbeløpet for finansielle eiendeler og omsetningsgjenstander kan knyttes til samlet gevinst eller tap i løpet av et inntektsår, mens terskelbeløpet for andre typer eiendeler og forpliktelser kan gjelde pr. objekt. Etter en nærmere vurdering har departementet kommet til at terskelbeløpet bør knyttes til samlet gevinst for alle typer objekter. Dette blant annet fordi det i noen tilfeller ville by på problemer å avgjøre om eiendeler som tas ut av norsk beskatningsområde utgjør ett og samme objekt, eller flere objekter. Departementet foreslår derfor at terskelbeløpet skal knyttes til samlet gevinst for alle typer eiendeler og forpliktelser innenfor hver av objektgruppene som er nevnt i skatteloven § 9-14 tredje ledd bokstav a til e. En tilsvarende løsning foreslås for tapstilfellene. I tilfeller der en skattyter innenfor samme inntektsår har både skattepliktig gevinst og fradragsberettiget tap innenfor samme objektgruppe, skal nettogevinsten eller nettotapet være avgjørende.

Bestemmelser om terskelbeløp innebærer at uttaksbeskatning (og fradragsføring) bare skal gjennomføres for gevinster og tap som overstiger den fastsatte beløpsgrensen. Terskelbeløpet er ikke et bunnbeløp, og nettogevinster og -tap som overstiger beløpet vil derfor være skattepliktige eller fradragsberettigede i sin helhet.

Etter skatteloven § 9-14 åttende ledd fjerde punktum skal det skje en samordning mellom uttaksbeskatning etter skatteloven § 9-14 og tilbakeføring av meravskrivninger etter skatteloven § 14-64, ved at utgangsverdien ved gevinst-/tapsberegningen ved uttak skal reduseres med eventuell inntektsføring etter skatteloven § 14-64 ved uttaket fra norsk beskatningsområde. Det foreslås at det skal tas hensyn til reduksjonen i utgangsverdien for tilbakeføringsbeløp etter skatteloven § 14-64 ved vurderingen av om gevinst eller tap ved uttak er høyere enn terskelbeløp for skattlegging ved uttak. Det vil si at beløpet som skal sammenholdes med terskelbeløpet beregnes etter reduksjon i utgangsverdien.

Etterfølgende begivenheter som nevnt i skatteloven § 9-14 ellefte ledd skal ikke ha betydning for beregningen av gevinsten/tapet som skal sammenholdes med terskelbeløpet.

Det vises til forslag til FSFIN § 9-14-2.

2.3 Oppgaveplikten i forbindelse med uttaket og i årene etter uttaket mv

Ved uttak av eiendeler og forpliktelser fra norsk beskatningsområde må det i forbindelse med ligningen for innvinningsåret leveres en særskilt ligningsoppgave med angivelse hvilke eiendeler og forpliktelser som er tatt ut. Det må også leveres en beregning og dokumentasjon av den latente gevinsten eller det latente tapet. Departementet viser i denne forbindelse til Ot.prp. nr. 1 (2008–2009) punkt 8.5.6 der det antas at denne oppgaveplikten bør fastsettes av departementet i forskrift.

Kontrollhensyn tilsier at skatteetaten mottar opplysninger om uttak av eiendeler og forpliktelser også i tilfeller der skattyters verdsettelse viser at den latente gevinsten ikke skal omfattes av de generelle reglene om uttaksbeskatning. Departementet foreslår derfor en ubetinget oppgaveplikt, som også skal gjelde i de tilfellene der nettogevinsten eller -tapet ikke overstiger terskelbeløpet som er omtalt under punkt 2.1.2 ovenfor. I tilfeller der det synes klart at terskelbeløpet ikke er overskredet, vil imidlertid dokumentasjonskravet ikke være særlig strengt. Det vises til omtalen i Ot.prp. nr. 1 (2008–2009) under punkt 8.5.6.

Ved uttak av fysiske driftsmidler, finansielle eiendeler og forpliktelser følger det av skatteloven § 9-14 niende ledd at skattyter på visse vilkår kan gis utsettelse med innbetaling av utlignet skatt ved uttak av eiendeler og forpliktelser som nevnt i skatteloven § 9-14 tredje ledd bokstav a til c. Også i disse tilfellene skal skatten beregnes i forbindelse med ligningen for året for innvinning av gevinst eller pådragelse av tap, men skatten forfaller til betaling (eller tapet tas med i skatteavregningen) først når objektet realiseres (innen en periode på fem år). For disse tilfellene er det i Ot.prp. nr. 1 (2008–2009) punkt 8.5.8.7 lagt til grunn at skattyter i gevinstsituasjonene hvert år innen en angitt frist må gi skattekontoret informasjon om at det aktuelle objektet ikke er realisert, og informasjon om sitt skattemessige hjemsted. Det er videre lagt til grunn at skattyter må informere skattekontoret om faktisk realisasjon eller annen betalingsutløsende begivenhet innen en viss frist.

Departementet foreslår at bestemmelser som nevnt om oppgaveplikten ved uttaket og for senere år fastsettes i forskrift. Fristen for å inngi opplysninger og dokumentasjon om at objektet er i behold og om skattyterens bosted settes til 31. mai. Brudd på disse informasjonspliktene vil medføre at utsettelsen med betalingen av uttaksskatten faller bort, selv om objektet ikke er realisert. Det foreslås at skattyter må orientere skattekontoret om eventuell realisasjon eller

annen begivenhet som medfører bortfall av vilkår for utsettelse med skattebetalingen innen to måneder.

Det foreslås også utfyllende bestemmelser om krav til sikkerhet som vilkår for utsettelse med innbetaling av skatt.

Det vises til utkast til FSFIN § 9-14-3.

3. FORSLAG TIL ENDRING I FORSKRIFT 19. NOVEMBER 1999 NR. 1158 TIL UTFYLLING OG GJENNOMFØRING AV LOV 26. MARS 1999 NR. 14 OM SKATT AV INNTEKT OG FORMUE (SKATTELOVEN)

I forskrift 19. november 1999 nr. 1158 til utfylling og gjennomføring av lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av inntekt og formue (skatteloven) gjøres følgende endringer:

I

Ny § 9-14 med overskrift skal lyde:

§ 9-14. Skatteplikt for gevinst på eiendeler mv. som tas ut av norsk beskatningsområde

§ 9-14-1. Unntak for eiendeler mv. med kortvarig tilknytning til norsk beskatningsområde

(1) Gevinst på eiendel eller forpliktelse som ikke har hatt tilknytning til norsk beskatningsområde i til sammen minst 12 måneder i løpet av de seks siste årene forut for tidspunktet som nevnt i skatteloven § 9-14 første ledd første punktum, omfattes ikke av skatteplikten etter § 9-14 første ledd.

(2) Tap på eiendel eller forpliktelse som ikke har hatt tilknytning til norsk beskatningsområde i til sammen minst 12 måneder i løpet av de seks siste årene forut for tidspunktet som nevnt i skatteloven § 9-14 første ledd første punktum, gir ikke rett til fradrag etter skatteloven § 9-14 sjuende ledd.

(3) Bestemmelsene i første og annet ledd gjelder ikke i tilfeller der eiendelen er anskaffet eller forpliktelsen oppstått senere enn to år forut for tidspunktet som nevnt i skatteloven § 9-14 første ledd første punktum.

§ 9-14-2. Terskelbeløp

(1) Samlet gevinst for alle eiendeler som nevnt i skatteloven § 9-14 tredje ledd a som fratrasket fradragberettiget tap ikke overstiger 5 millioner kroner i løpet av inntektsåret, omfattes ikke av skatteplikten etter skatteloven § 9-14 første ledd. Samlet tap for alle eiendeler som nevnt i skatteloven § 9-14 tredje ledd a som tillagt skattepliktig gevinst ikke overstiger 5 millioner kroner i løpet av inntektsåret, gir ikke rett til fradrag etter skatteloven § 9-14 sjuende ledd.

(2) Samlet gevinst for alle eiendeler eller forpliktelser innenfor hver av objektgruppene som nevnt i skatteloven § 9-14 tredje ledd b til e som fratrasket fradragberettiget tap ikke overstiger 1 million kroner i løpet av inntektsåret, omfattes ikke av skatteplikten etter skatteloven § 9-14 første ledd. Samlet tap for alle eiendeler eller forpliktelser innenfor hver av objektgruppene som nevnt i skatteloven § 9-14 tredje ledd b til e som tillagt skattepliktig gevinst ikke overstiger

1 million kroner i løpet av inntektsåret, gir ikke rett til fradrag etter skatteloven § 9-14 sjuende ledd.

(3) Ved beregning av gevinst og tap etter første ledd som skal sammenholdes med terskelbeløp, skal det tas hensyn til reduksjon av utgangsverdi etter skatteloven § 9-14 åttende ledd fjerde punktum.

(4) Beregning av gevinst og tap etter første og annet ledd påvirkes ikke av etterfølgende begivenheter som nevnt i skatteloven § 9-14 ellefte ledd.

§ 9-14-3. Utsettelse med innbetaling av utlignet skatt

(1) Utsettelse med innbetaling av utlignet skatt etter skatteloven § 9-14 niende ledd er betinget av at det leveres oppgave over eiendeler og forpliktelser som nevnt i skatteloven § 9-14 tredje ledd a til c, med dokumentasjon av beregnet gevinst, sammen med selvangivelsen for det år gevinsten er innvunnet, jf. skatteloven § 9-14 første ledd første punktum.

(2) Fortsatt utsettelse med innbetaling av skatten er betinget av at det innen 31. mai i hvert av de påfølgende år etter ligningsåret dokumenteres at eiendel eller forpliktelse som nevnt er i behold, og hvor skattyteren har sitt skattemessige bosted.

(3) Hvis skattyteren innen fem år etter det år eiendelen eller forpliktelsen er realisert blir skattemessig hjemmehørende i en stat hvor rett til utsettelse med innbetaling av skatten er betinget av at det stilles betryggende sikkerhet, må det stilles slik sikkerhet for at det fortsatt kan gis utsettelse med innbetaling av skatten.

(4) Sikkerhetsstillelsen skal svare til skatteforpliktelsen, og kan skje i form av bankgaranti, pant i verdipapirer eller annen betryggende sikkerhet. Kravet til sikkerhetsstillelse og dens varighet fastsettes av skattekontoret.

(5) Når rett til utsettelse med innbetaling av skatten ikke lenger foreligger, skal skattyteren innen to måneder informere skattekontoret om den betalingsutløsende hendelsen.

II

Endringene under I trer i kraft straks med virkning for inntektsåret 2008.