

Kontrollfokus i Skatt øst:

Uttak fra norsk beskatningsområde

Skatt øst har erfart at mange selskaper feilaktig krysser av for at det er foretatt uttak etter skatteloven § 9-14 på selvangivelsen side 1 eller selskapsoppgaven side 1. Det er få som leverer skjema RF-1109, som er pliktig vedlegg til selvangivelsen hvis det foreligger uttak fra norsk beskatningsområde.

Artikkelen er forfattet av:



Jurist
Camilla Vold
Underdirektør internasjonal
seksjon, Skatteetaten



Rådgiver
Line Holand
Fungerende underdirektør seksjon
Utland og selskap, Skatteetaten



Registrert revisor/siviløkonom
Hilde H. Stensby
Spesialrevisor Internasjonal
seksjon, Skatteetaten

Ved presisering i lovteksten fra 2012 er det klart at bestemmelsen omfatter uttak av eiendeler og forpliktelser eid indirekte gjennom deltakerlignede selskaper. Det antas at bestemmelsen kan få økt aktualitet fremover.

Opplysninger i ligningspapirene

Skatt øst har fokus på uttak av eiendeler mv. fra norsk beskatningsområde. Det gjelder også uttak av underliggende eiendeler og forpliktelser eid gjennom deltakerlignet selskap. Selskaper og revisor anmodes om å ha fokus på å opplyse om slike uttak ved innsendelse av ligningspapirene. Ved utflytting av eiendel eller forpliktelse benyttes skjemaet RF-1109 «Uttak fra norsk område for skattlegging».

Utflytting av eiendeler og forpliktelser eid gjennom deltakerlignet selskap

Formål og anvendelsesområde

Skatteloven § 9-14 har som formål å beskytte det norske skattefundamentet, slik at gevinster som er opparbeidet i Norge, skattelegges her.¹ Bestemmelsen ble innført i 2008.² Norsk beskatningsområde er ikke et fysisk eller geografisk begrep, men en rettslig betegnelse på at inntekter/gevinster er skattepliktige og tap fradragsberettigede.³ Eiendeler og forpliktelser som er eid av person eller selskap med alminnelig skatteplikt⁴ til Norge, er innenfor norsk beskatningsområde når Norge ikke har fraskrevet seg

beskatningsretten ved skatteavtale basert på unntaksmetoden.⁵ Videre er personer/selskaper som ikke er bosatt/hjemmehørende i Norge, skattepliktige hit for inntekt av virksomhet som vedkommende utøver eller deltar i og som drives i eller bestyres herfra.⁶ Det gjelder i tilfeller der skatteavtalen ikke begrenser slik skatteplikt. Ved uttak fra norsk beskatningsområde har skattyter som er bosatt/hjemmehørende i Norge eller EØS, fradragsrett for tap, men det gis ikke fradrag for tap som har kommet til fradrag i en annen stat.⁷ For nærmere beskrivelse av reglene vises det til rettleddningen RF-1110 og opplysninger i Lignings-ABC.

Det ble i 2012⁸ presisert at utflytting av eiendel og forpliktelse eid indirekte gjennom deltakerlignet selskap⁹ omfattes av skatteloven § 9-14.¹⁰ Omsetning av aksjer i et aksjeselskap har ingen betydning for om Norge har beskatningretten for selskapets inntekter mv. I stedet er norsk beskatningsrett knyttet til om selskapet har alminnelig¹¹ eller begrenset skatteplikt¹² til Norge. Et deltakerlignet selskap er ikke et eget skattesubjekt.¹³ Deltakerne lignedes for sin andel av selskapets formue og inntekt.¹⁴ Om Norge har beskatningsrett for inntektene som eiendelene mv. i det deltakerlignede selskapet genererer, er knyttet til deltakernes skattepliktige status. I motsetning til salg av aksjer i et aksjeselskap, kan norsk beskatningsrett for underliggende eiendeler og forpliktelser eid gjennom deltakerlignet selskap opphøre ved salg av andel i selskapet. Når en deltaker med alminnelig skatteplikt til Norge¹⁵ selger eller på annen måte overfører sin andel til en utenlandsk deltaker som ikke er skattepliktig hit, anses underliggende eiendeler/forpliktelser i det deltakerlignede selskapet tatt ut forholdsmessig tilsvarende den overførte andelen.¹⁶ Alternativt kan eiendelen/forpliktelsen miste sin tilknytning til norsk beskatningsområde «på annen måte».¹⁷

5 Ot.prp. nr. 1 (2008–2009) pkt. 8.2.2.

6 Jf. skatteloven § 2-3 første ledd bokstav b.

7 Jf. skatteloven § 9-14 sjette ledd.

8 Lov av 22. juni 2012 nr. 40. Forarbeider er Prop 112 L (2011–2012) og Innst. 370 S (2011–2012).

9 Jf. skatteloven §§ 10-40 flg.

10 Nytt fjerde til sjette pkt. i skatteloven § 9-14 andre ledd.

11 Jf. skatteloven §§ 2-1 eller 2-2.

12 Jf. skatteloven § 2-3.

13 Jf. skatteloven § 2-2 andre ledd.

14 Jf. skatteloven § 2-2 tredje ledd jf. skatteloven §§ 4-40 og 10-40 til 10-45.

15 Jf. skatteloven § 2-1/§ 2-2.

16 Jf. skatteloven § 9-14 andre ledd fjerde pkt. bokstav a jf. femte og sjette pkt.

17 Jf. bokstav b.

1 Ot.prp. nr. 1 (2008–2009) pkt. 8.1.

2 Lov av 12. desember 2008 nr. 99. Forarbeider er Ot.prp. nr. 1 (2008–2009) og innst. O. nr. 1 (2008–2009).

3 Ot.prp. nr. 1 (2008–2009) pkt. 8.2.2.

4 Jf. skatteloven § 2-1 og 2-2.



EIENDELER: Skatt øst har fokus på uttak av eiendeler mv. fra norsk beskatningsområde.

Eksempler på uttak

I forarbeidene¹⁸ er det nevnt tre eksempler på uttak fra deltakerlignet selskap som alle gjelder virksomhet i utlandet:¹⁹

- Salg av andel fra norsk hjemmehørende deltaker til deltaker som er hjemmehørende i utlandet.
- Deltaker som flytter ut.
- Utflytting av eiendel fra deltakerlignet selskap til land der skatteavtalen angir

18 Prop. 112 L (2011–2012) pkt. 2.3.2.

19 Prop. 112 L (2011–2012) pkt. 2.3.2.

unntaksmetoden for å unngå dobbeltbeskatning.

Ved salg av andel i det første eksempelet mister eiendelen som brukes i virksomhet i utlandet sin tilknytning til norsk beskatningsområde. Årsaken er at den utenlandske deltakeren ikke er skattepliktig til Norge for inntekt av virksomhet utført i utlandet. Det utløser beskatning av en forholdsmessig andel av urealisert gevinst knyttet til eiendelen.

Ordlyden²⁰ er vid, og eksemplene i forarbeidene på hva som kan utløse uttak, er ikke uttømmende.²¹ Skattepliktig uttak kan derfor oppstå i andre situasjoner enn de som er nevnt foran. Eksempelvis kan utenlandske deltakere være fritatt for skatteplikt til Norge innenfor internasjonal skipsfart, enten fordi vilkåret for skatteplikt²² ikke er oppfylt, eller hvis det foreligger spesielle skattefritak for utenlandske deltakere.²³ Slikt fritak er blant annet aktuelt ved drift av eget eller innleid skip i internasjonal fart.²⁴ Når en deltaker som er bosatt/hjemmehørende i Norge, selger sin andel til en utenlandsk deltaker som ikke er skattepliktig til Norge, opphører beskatningsretten for underliggende eiendeler mv., i det deltakerlignede selskapet

20 Skatteloven § 9-14 andre ledd fjerde pkt.

21 Prop. 112 L (2011–2012) pkt. 2.3.1.

22 Jf. skatteloven § 2-3.

23 Enten fritak etter intern rett eller i skatteavtale.

24 Jf. skatteloven § 2-34 første ledd bokstav a.

forholdsmessig tilsvarende den overførte andelen. Urealisert gevinst knyttet til eiendelene/forpliktelsene beskattes, eller det gis fradrag for urealisert tap hvis vilkårene er oppfylt.²⁵

Utenlandske deltakere i Private Equity fond som er organisert som deltakerlignet selskap, er i praksis sjelden skattepliktige til Norge, fordi det ikke utøves skattepliktig virksomhet her.²⁶ Også i slike tilfeller kan salg av andel fra norsk til utenlandsk deltaker i utgangspunktet utløse uttak etter skatteloven § 9-14.

Hele uttaksgevinsten (/tapet) tilordnes den norske deltakeren som selger sin andel, uten fordeling av gevinsten mellom kjøper og selger.²⁷

Oppsummering

Eksemplene på uttak som er nevnt i artikkelen, er ikke uttømmende. Utflytting av eiendeler og forpliktelser eid gjennom deltakerlignede selskaper kan også oppstå i andre situasjoner. Skattyter oppfordres derfor til å gi informasjon i vedlegg der det er tvil om forståelsen av regelverket. Videre kan skattekontoret kontaktes for veiledning.

25 Jf. skatteloven § 9-14 andre ledd fjerde pkt.

26 Jf. skatteloven § 2-3. Se artikkel av Liv Haneberg Lundqvist "Beskatning av norske investorer i utenlandske Private Equity fond" Skatterett 2012 (3) s. 221–246.

27 Jf. skatteloven § 9-14 andre ledd sjette pkt.

Forholdet til EØS-avtalen:

Skattefri overføring av eiendeler og konsernbidrag

Skatteklagenemnda ved Sentralskattekontoret for storbedrifter behandlet i november 2013 to saker som gjaldt spørsmål om norske skatteregler var i strid med Norges forpliktelser etter EØS-avtalen.

Den ene saken gjaldt reglene om skattefri overføring av eiendeler mellom selskaper i sktl. § 11-21 flg. og den andre saken gjaldt reglene om konsernbidrag, jf. sktl. § 10-2 flg.

Selv om direkte beskatning som sådan ikke omfattes av EØS-avtalen, må beskatningsmyndigheten utøves slik at den ikke strider

mot forpliktelsene etter EØS-avtalen, jf. bl.a. sak C-446/03 *Marks & Spencer* avsnitt 29. Dersom det kan konstateres at de norske skattereglene er i strid med EØS-avtalen, må disse bestemmelsene vike slik at motstrid ikke oppstår, jf. EØS-loven § 2.

Hvis en intern skatteregel skal rammes av en av EØS-avtalens fire friheter, må det

foreligge en ugunstigere behandling av en grenseoverskridende situasjon sammenlignet med en intern situasjon (restriksjon). I denne vurderingen er det vesentlig å avgjøre hva som skal anses som sammenlignbare situasjoner, jf. Frederik Zimmer: *Internasjonal inntektskatterett*, 4. utg. Oslo 2009 s. 98.