

# **NOKUS-BESKATNING**

## **Inntektsfastsettelse og opphør av NOKUS- beskatning**



Universitetet i Oslo  
Det juridiske fakultet

Kandidatnummer: 578

Leveringsfrist: 26. april 2011

( \* regelverk for masteroppgave på:

[www.uio.no/studier/emner/jus/jus/JUR5030/reglement/vedlegg\\_emnebeskrivelse\\_masteroppgaver\\_JUR5030\\_5060.html](http://www.uio.no/studier/emner/jus/jus/JUR5030/reglement/vedlegg_emnebeskrivelse_masteroppgaver_JUR5030_5060.html) )

Til sammen 16.359 ord

25.04.2011

# Innholdsfortegnelse

<b>1</b>	<b><u>INNLEDNING</u></b>	<b>1</b>
1.1	Hva er NOKUS-beskatning?	1
1.2	Oppgavens problemstilling	3
1.3	Terminologi	3
1.4	Avgrensninger	3
1.5	Den videre fremstilling	4
<b>2</b>	<b><u>RETTSKILDER</u></b>	<b>6</b>
2.1.1	Innledning	6
2.1.2	Ligningspraksis, administrative uttalelser og lignings-ABC som rettskildefaktor	7
2.1.3	EØS-avtalen	8
2.1.4	Skatteavtaler	9
<b>3</b>	<b><u>VILKÅR FOR NOKUS-BESKATNING</u></b>	<b>10</b>
3.1	Innledning	10
3.2	Selskapsformer / innretninger som er omfattet av reglene	10
3.2.1	Selskapsformer	10
3.2.2	Innretninger og formuesmasser. Særlig om truster	11
3.3	Vilkåret om norsk kontroll	11
3.3.1	Hvem er “norske skattytere”?	12
3.3.2	Når må kontrollen av selskapet/innretningen foreligge?	13
3.3.3	Direkte/indirekte eie eller kontroll	14
3.3.4	Kravet om eierandel/kontrollandel i selskaper	15
3.3.5	For selvstendige innretninger og formuesmasser: Kontroll og ha fordel av innretningen eller formuesmassen	17
3.4	Hjemmehørende i lavskatteland	20

3.4.1	Selskapet/innretningen hjemmehørende i lavskattelandet	20
3.4.2	Sammenligningen av skattenivåene	21
3.4.3	Særregler eller ordninger for spesielle næringer	22
3.4.3.1	Særregler eller ordninger for visse næringer	22
3.4.3.2	NOKUS-selskapet inngår i en rederistruktur	22
3.4.3.3	Inntekter omfattet av fritaksmetoden	23
3.4.4	Lister over lavskatteland og ikke-lavskatteland	25
<b>3.5</b>	<b>Begrensninger i NOKUS-reglenes anvendelsesområde</b>	<b>27</b>
3.5.1	Skatteavtaleland	27
3.5.2	EØS-land	28
<b>3.6</b>	<b>Oppsummering</b>	<b>29</b>
<b>4</b>	<b><u>SKATTLEGGINGEN AV DELTAKERNE I NOKUS-SELSKAPET</u></b>	<b>30</b>
<b>4.1</b>	<b>Etablering av NOKUS</b>	<b>30</b>
<b>4.2</b>	<b>Fastsettelse av deltakernes inntekt</b>	<b>31</b>
4.2.1	Nettometode	31
4.2.2	Grunnlaget for inntektsfastsettelsen	31
4.2.3	Inntekter omfattet av fritaksmetoden	32
4.2.4	Tilordning av inntekt	33
4.2.5	Underskudd	34
<b>4.3</b>	<b>Skatt betalt i utlandet</b>	<b>34</b>
<b>4.4</b>	<b>Formuesbeskatning av deltakerne</b>	<b>35</b>
<b>4.5</b>	<b>Utdelinger fra selskap eller innretning til deltaker</b>	<b>35</b>
4.5.1	“Vanlig” utbyttebeskatning etter norsk intern rett	35
4.5.2	Utdelinger fra NOKUS-selskaper til deltakere	36
<b>5</b>	<b><u>OPPHØR AV NOKUS-BESKATNING</u></b>	<b>37</b>
<b>5.1</b>	<b>Måter beskatningen kan opphøre på</b>	<b>37</b>
<b>5.2</b>	<b>Fra hvilket tidspunkt opphører beskatningen?</b>	<b>37</b>
<b>5.3</b>	<b>Skattemessige konsekvenser av opphør av NOKUS-beskatning</b>	<b>37</b>

5.3.1	Inntekts- og gevinstoppgjør	38
5.3.1.1	Hva regnes som “uttak fra norsk beskatningsområde” ved opphør av NOKUS-beskatning? <sup>38</sup>	
5.3.1.2	Opphør av norsk kontroll	41
5.3.2	NOKUS-selskapet ulovlig eiendel	42
<b>5.4</b>	<b>Skattemessige konsekvenser for deltaker som ikke lenger kan NOKUS-beskattes</b>	<b>42</b>
<b>6</b>	<b><u>HVORDAN INNTEKTS- OG GEVINSTOPPGJØR SKAL GJENNOMFØRES VED OPPHØR AV NOKUS-BESKATNING</u></b>	<b>44</b>
<b>6.1</b>	<b>Behovet for regler om inntekts- og gevinstoppgjør</b>	<b>44</b>
6.1.1	Inntektsoppgjør etter sktl. § 14-64	44
6.1.2	Gevinstoppgjør etter sktl. § 9-14	45
<b>6.2</b>	<b>Fastsettelse av den skattepliktige inntekt ved inntekts- og gevinstoppgjør</b>	<b>46</b>
6.2.1	“Inntak” av driftsmiddel i norsk beskatningsområde	46
6.2.2	Beregning av gevinst/tap/inntekt ved uttak fra norsk beskatningsområde	47
<b>6.3</b>	<b>Utsatt innbetaling av skattebeløp ved gevinstoppgjør</b>	<b>48</b>
6.3.1	Vilkår for utsatt innbetaling	48
6.3.2	Bortfall av retten til utsatt beskatning	49
6.3.3	Bortfall eller reduksjon av beregnet skatt og fradrag for tap	49
<b>7</b>	<b><u>VURDERING AV ANVENDELSESOMRÅDET FOR REGLENE OM INNTEKTS- OG GEVINSTOPPGJØR DE LEGE FERENDA</u></b>	<b>50</b>
<b>7.1</b>	<b>Foreslåtte endringer i NOKUS-reglene</b>	<b>50</b>
<b>7.2</b>	<b>Bør sktl. §§ 14-64 og 9-14 gis et utvidet anvendelsesområde ved opphør av NOKUS-beskatning?</b>	<b>51</b>
<b>7.3</b>	<b>Kort vurdering av måtene NOKUS-beskatning kan opphøre på</b>	<b>54</b>
7.3.1	NOKUS-selskapet blir hjemmehørende i Norge	54
7.3.2	NOKUS-selskapet ikke lenger hjemmehørende i lavskatteland	55
7.3.3	Skatteavtaleland	56
7.3.4	EØS-land	56
<b>7.4</b>	<b>Oppsummering</b>	<b>58</b>



## 1 Innledning

### 1.1 Hva er NOKUS-beskatning?

NOKUS-beskatning er beskatning av norske skattytere som eier eller kontrollerer andeler i selskap etablert i land med ingen eller lav beskatning. Reglene om NOKUS-beskatning får også anvendelse på skattytere som eier eller kontrollerer og har fordeler av en selvstendig innretning eller formuesmasse. Skattytere som eier eller kontrollerer selskap omfattet av reglene beskattes løpende for sin andel av selskapets overskudd, uavhengig av om det er foretatt utdelinger fra selskapet eller ikke, jf. sktl. § 10-61. En rekke andre land har tilsvarende regler, og fellesbetegnelsen på regelsettene er CFC<sup>1</sup>-regler.

“Retten til å pålegge skatter er en av de sentrale myndighetsarter i staten”.<sup>2</sup> Denne retten er i utgangspunktet eksklusiv. Globalisering av økonomien har ført til en økende mengde investeringer på tvers av landegrensene. Enkelte stater forsøker å lokke kapital og industri til landet ved å ha gunstige skatteordninger og skattesatser for selskaper. Dermed oppstår et spenningsforhold mellom åpen økonomi og nasjonale skattefundamenter. Det norske skattenivå for bedrifter ligger noe over gjennomsnittet på verdensbasis<sup>3</sup>, og investorer kan dermed fristes til å investere kapital i land med lavere beskatning. Konsekvensen av skattemotivert kapitalflukt fra et land med “høyere” beskatning beskrives av OECD (Organisasjonen for økonomisk samarbeid og utvikling)<sup>4</sup> slik:

*“Countries face public spending obligations and constraints because they have to finance outlays on, for example, national defence, education, social security, and other public services. Investors in tax havens, imposing zero or nominal taxation, who are*

---

<sup>1</sup> CFC står for Controlled Foreign Company.

<sup>2</sup> Andenæs (2006) s. 255.

<sup>3</sup> Basteviken (2010), KPMG’s Corporate and Indirect Tax Survey 2010.

<sup>4</sup> Organisation for Economic Co-operation and Development.

*residents of non-haven countries may be able to utilise in various ways those tax haven jurisdictions to reduce their domestic tax liability. Such taxpayers are in effect “free riders” who benefit from public spending in their home country and yet avoid contributing to its financing.”*<sup>5</sup>

OECD anbefaler derfor sine medlemsstater å ha CFC-regler. Reglene er ment som et virkemiddel for å verne interne skattefundamenter ved å redusere den økonomiske fordelene ved investeringer i lavskatteland.

Hensikten med NOKUS-reglene er også å hindre skattemotivert kapitalflukt til selskaper etablert i land med ingen eller lav beskatning, og dermed sikre det norske skattefundamentet. Reglene bygger på et kapitaleksportnøytralitetssynspunkt, som i korthet går ut på at norskeid kapital bør være underlagt den samme effektive skattlegging uavhengig av om den er plassert i utlandet eller Norge.<sup>6</sup>

I Norge anvendes globalinntektsprinsippet. Prinsippet innebærer at skattytere bosatt eller hjemmehørende i riket er skattepliktig her for all inntekt og formue i inn- og utland, jf. sktl. §§ 2-1 niende ledd og § 2-2 sjette ledd. Reglene om NOKUS-beskatning dekker et område der globalinntektsprinsippet ikke strekker til, nemlig når skattyter kanalisere inntekter til en enhet i utlandet. Enheten i utlandet er ikke hjemmehørende i Norge, og inntekter denne oppbærer kan dermed ikke skattlegges her. Først dersom inntektene videreføres til skattyter hjemmehørende i Norge ved at det foretas utdelinger fra utenlandsenheten, vil de kunne skattlegges i Norge. Ved å beskatte deltakeren løpende for andel av overskudd i selskapet unngås det at det oppstår store skattekreditter i påvente av en eventuell utdeling fra selskapet eller innretningen til deltaker. Det unngås også at norske skattytere bruker utenlandske selskap eller innretninger som sparebøsse.

---

<sup>5</sup> OECD: HARMFUL TAX COMPETITION, An Emerging Global Issue

<sup>6</sup> Ot.prp. nr. 16 (1991-1992) s. 75.

## 1.2 Oppgavens problemstilling

Tema for oppgaven er NOKUS-beskatning. Problemstillinger som knytter seg til dette temaet er blant annet fastsettelse av deltakernes inntekt når vilkårene for NOKUS-beskatning er oppfylt, hvordan NOKUS-beskatning opphører, samt skattemessige konsekvenser av opphør av NOKUS-beskatning. Det er disse problemstillingene jeg tar sikte på å belyse i det følgende.

## 1.3 Terminologi

“NOKUS” står for NOorsk Kontrollert Utenlandsk Selskap. I fremstillingen vil jeg bruke “NOKUS-selskap(et)” som fellesbetegnelse på de selskapene, selvstendige innretningene og formuesmassene som er omfattet av reglene. Der det er forskjeller i behandlingen av selskaper og innretninger vil jeg behandle innretninger separat.

“Deltaker” har ikke den samme betydningen som ellers i bedriftsskatteretten, der “deltaker” brukes om en person eller et selskap som eier andel(er) i et ansvarlig selskap, jf. sktl. § 10-41. Deltakerne i slike selskap har ubegrenset ansvar for selskapets forpliktelser. Når det gjelder NOKUS-beskatning er “deltaker” en fellesbetegnelse på norske skattytere som eier eller kontrollerer andel(er) eller kapital i utenlandsk selskap, innretning eller formuesmasse.

Overskriftene i både sktl. §§ 9-14 og 10-60 henviser til beskatning ved *uttak* fra norsk beskatningsområde. Det presiseres derfor innledningsvis at ordet “*uttak*” i forbindelse med inntekts- og gevinstoppgjør ikke har samme betydning som “*uttak*” i sktl. § 5-2. Det nærmere innholdet i “uttak fra norsk beskatningsområde” vil bli behandlet senere i fremstillingen.

## 1.4 Avgrensninger

Vilkårene for NOKUS-beskatning behandles innledningsvis, men behandlingen er kortet ned av hensyn til oppgavens omfang. Tilsvarende gjelder forholdet mellom NOKUS-reglene og skatteavtaler eller EØS-avtaler.

NOKUS-beskatning kan tenkes ilagt på grunnlag av skattlegging etter tilsvarende prinsipper som den ulovfestede omgåelsesnormen. Eventuelle vilkår for, eller konkrete



eksempler på tilfeller der beskatning på ulovfestet grunnlag kan være aktuelt vil ikke behandles.

Det avgrenses mot uttak av eiendeler fra norsk beskatningsområde av andre grunner enn opphør av NOKUS-beskatning, jf. §§ 9-14 annet ledd bokstav a og b og 14-60 tredje ledd bokstav a og b.

I behandlingen av inntekts- og gevinstoppgjør ved opphør av NOKUS-beskatningen vil det også antydes noen tilfeller der deltakerne muligens kan påvirke om vilkårene for NOKUS-beskatning er oppfylt, hovedsakelig gjennom aksjonæravtaler. Eventuelle vilkår for at en slik avtale skal være gyldig eller krav til det nærmere innhold i avtalen vil ikke bli behandlet. Ettersom NOKUS-selskapet er stiftet i en annen stat vil denne statens selskapsrett være avgjørende for adgangen til å inngå slike avtaler.

Det avgrenses også mot problemstillinger knyttet til skattlegging ved likvidasjon av NOKUS-selskaper.

## 1.5 Den videre fremstilling

Det vil først gjøres rede for rettskildebildet i kapittel 2.

Deretter vil det i kapittel 3 gjøres rede for vilkårene for NOKUS-beskatning for å gi leseren en innføring i reglene. Vilkårene har også nær sammenheng med hvordan beskatningen kan opphøre.

I kapittel 4 behandles skattleggingen av deltakerne i NOKUS-selskapet når vilkårene for beskatning er oppfylt. Her vil jeg først behandle etablering av NOKUS-beskatning. Deretter vil jeg behandle hvordan deltakerens skattepliktige inntekt fastsettes med grunnlag i NOKUS-selskapets overskudd eller underskudd, samt hvor stor andel av overskudd eller underskudd den enkelte deltaker skal tilordnes. Videre vil jeg kort behandle hvordan skatt betalt i utlandet behandles i forbindelse med inntektsfastsettelsen, samt hvordan eventuelle utdelinger fra NOKUS-selskapet til deltaker beskattes.

I kapittel 5 behandler jeg hvordan NOKUS-beskatningen kan opphøre, og skattemessige konsekvenser av opphør av NOKUS-beskatning, med hovedvekt på om/når det skal foretas inntekts- og gevinstoppgjør etter sktl. §§ 14-64 og 9-14. Ettersom reglene om inntekts- og gevinstoppgjør gis en samlet fremstilling vil jeg fokusere på de eiendelene som er omfattet av begge bestemmelsene, nemlig driftsmidler. Videre vil jeg kort behandle skattemessige konsekvenser av at en deltaker trer ut av ordningen ved realisasjon av andel eller utflytting.

I kapittel 6 behandles de skattemessige verdiene som ligger til grunn for beregningen av den skattepliktige inntekt etter reglene i §§ 9-14 og 14-64, samt hvordan inntekten skal fastsettes.

I kapittel 7 vil jeg først gjøre rede for foreslåtte endringer i regelverket i fremtiden. Til slutt vil jeg i lys av kapittel 5 og 6 vurdere om reglene om inntekts- og gevinstoppgjør bør endres, så slike oppgjør skal gjennomføres også ved opphør av NOKUS-beskatning av andre grunner enn at vilkåret av norsk kontroll. Jeg vil først vurdere om hvilke hensyn som taler for en slik generell utvidelse, og deretter se om det er noen av opphørsmåtene hvor behovet for inntekts- og gevinstoppgjør.

## 2 Rettskilder

### 2.1.1 Innledning

NOKUS-beskatning er regulert i sktl. §§ 10-60 til 10-68. Den subjektive skatteplikten for norske skattytere for inntekter fra NOKUS-selskapet følger av sktl. § 2-4.

Skatteloven av 1999 var hovedsakelig en teknisk revisjon, og bestemmelsene om NOKUS-beskatning viderefører de tidligere bestemmelser i selskapsskatteloven av 1991.<sup>7</sup> Rettspraksis og uttalelser i tilknytning til den opphevede loven vil derfor også være relevant.

Bestemmelsenes formål reglene har blitt tillagt relativt stor vekt ved tvilsspørsmål i retts- og ligningspraksis.<sup>8</sup>

Det foreligger svært lite rettspraksis om NOKUS-beskatning. Det foreligger kun én Høyesterettsdom, og det er også lite underrettspraksis. Derimot foreligger en del ligningspraksis og uttalelser fra ligningsmyndighetene, som også til en viss grad kan begrunne mangelen på rettspraksis.

Det er i hovedsak ett ligningskontor som forvalter NOKUS-reglene. Deltakerne i NOKUS-selskaper ligned i utgangspunktet ved sine lokale kontorer, men får fastsatt inntekten fra NOKUS-selskapet ved Sentralskattekontoret for storbedrifter (SFS). Ligningsvedtak fra SFS som påklages vil først bli behandlet ved kontoret på nytt. Dersom vedtaket påklages videre vil saken behandles ved Skatteklagenemda (SKN), som er en særskilt fagkyndig nemnd oppnevnt av Finansdepartementet særskilt for kontoret.<sup>9</sup> En konkret sak blir dermed behandlet i flere instanser i ligningsforvaltningen før den eventuelt når domstolene.

Et av målene til SFS er å ligge i forkant,<sup>10</sup> og de benytter seg derfor ofte av bindende forhåndsuttalelser. Dette bidrar nok til at mange problemstillinger ikke kommer opp for domstolene, fordi skattyterne vil velge å innrette seg annerledes dersom en foreslått

---

<sup>7</sup> Ot.prp. nr. 86 (1997-1998) s. 72.

<sup>8</sup> For eksempel i Rt. 2002 s. 747 Ptarmigan Trust og Utv. 1996 s.1159.

<sup>9</sup> Informasjonsbrosjyre for Sentralskattekontoret for storbedrifter.

<sup>10</sup> Informasjonsbrosjyre for Sentralskattekontoret for storbedrifter.

løsning eller struktur ikke gir tilfredsstillende skattlegging, sett fra skattyters ståsted. Forhåndsuttalelser og praksis blir publisert i Ligningsutvalget, noe som kan bidra til at også andre skattytere innretter seg i tråd med dem.

Reglene om NOKUS-beskatning omhandler skattemessig behandling av selskaper i utlandet eid av nordmenn, og reglene om inntekts- og gevinstoppgjør regulerer beskatning når et selskap ikke lenger er skattemessig tilknyttet til Norge. Begge regelsettene omhandler grenseoverskridende forhold, og dermed vil de internasjonale avtalene Norge har tilsluttet seg også ha betydning for hvordan reglene kan utformes og praktiseres.

### 2.1.2 Ligningspraksis, administrative uttalelser og lignings-ABC som rettskildefaktor

Ligningsforvaltningen består av skattekontorene, Skattedirektoratet og Finansdepartementet. Praksis fra ligningskontorene kan være avgjørelser i konkrete saker eller bindende forhåndsuttalelser. Skattedirektoratet, og ved spesielle problemstillinger Finansdepartementet, kan også gi bindende forhåndsuttalelser. Forhåndsuttalelsene er bindende i den forstand at den skattyter uttalelsen er adressert kan kreve at den legges til grunn ved ligningen.<sup>11</sup>

Ligningspraksis er tillagt vekt i en del Høyesterettsdommer, særlig når det er snakk om presiserende tolkning av en bestemmelse eller der andre rettskilder kan trekke i samme retning.<sup>12</sup> Vekten avhenger av varighet, frekvens og konsistens.<sup>13</sup>

Videre utgis Lignings-ABC av Skattedirektoratet årlig. Denne gir uttrykk for Skattedirektoratets tolkninger av de foreliggende rettskilder. Skattekontorene har instruks om å følge løsningene som skisseres her, og den gir dermed inntrykk av antatt ligningspraksis. Der det er tvil om en løsning fremgår dette ikke av Lignings-ABC, og

---

<sup>11</sup> Forskrift om bindende forhåndsuttalelser i skatte- og avgiftssaker § 13.

<sup>12</sup> F.eks Rt. 2001 s. 1444 NEBB.

<sup>13</sup> Zimmer (2009)a s. 53-54.

utenfor skatteetaten kan den normalt ikke tillegges mer vekt enn administrative uttalelser.<sup>14</sup>

### 2.1.3 EØS-avtalen

EØS-avtalen har ingen bestemmelser som direkte regulerer skattlegging i medlemsstatene, og statene står i utgangspunktet fritt til å utarbeide sine internrettslige skatteregler. Norge er ikke omfattet av EU-direktivene på skatteområdet, unntatt direktiver som gjelder trygdeavgift.

Gjennom praksis fra EF-domstolen<sup>15</sup> og EFTA-domstolen har det likevel funnet sted en rettsutvikling som medfører at de fire friheter<sup>16</sup> i EF-traktaten/EØS-avtalen har stor indirekte betydning for hva slags skatteregler den enkelte medlemsstat kan ha.<sup>17</sup> EFTA-domstolen beskriver det slik i sak E-1/04 Fokus Bank<sup>18</sup>:

*“Som en hovedregel er skattesystemet til en EFTA-stat som er part i EØS-avtalen, ikke omfattet av EØS-avtalen. EØS/EFTA-statene må imidlertid utøve sin beskatningskompetanse i overensstemmelse med EØS-retten...”*

De internrettslige regler må dermed ikke anses som restriksjoner på utøvelsen av de fire friheter.

Internrettslige regler som har blitt ansett som en restriksjon for de fire friheter, har av EF- og EFTA-domstolen i visse tilfeller blitt akseptert der restriksjonen kan tenkes rettfærdiggjort av tungtveiende allmenne hensyn. Eksempler på slike hensyn kan være

---

<sup>14</sup> Bedrift, selskap og skatt (2010) s. 49.

<sup>15</sup> Ettersom EF-traktaten og EØS-avtalen har tilsvarende bestemmelser vil tolkningen av bestemmelsene også som regel være tilsvarende. EF-domstolens praksis om de fire friheter i EF-traktaten vil dermed også få betydning for tolkningen av EØS-avtalen.

<sup>16</sup> “De fire friheter” brukes som en fellesbetegnelse på prinsippene i EØS-retten om fri bevegelse av varer, tjenester, personer og kapital.

<sup>17</sup> Zimmer (2009)b s. 93.

<sup>18</sup> Referert side 6.

hensynet til sammenheng i skattesystemet eller å forebygge omgåelser og skatteunndragelser. Det har imidlertid blitt stilt strenge krav for at slike hensyn anses å rettferdiggjøre restriksjoner for de fire friheter.<sup>19</sup>

#### 2.1.4 Skatteavtaler

Skatteavtaler er statsrettslig og folkerettslig ansett som traktater.<sup>20</sup> De fleste norske skatteavtalene bygger på OECDs mønsteravtale eller FNs mønsteravtale. Skatteavtalene er forhåndsinkorporert ved lov av 28. juli 1949 nr. 15 § 1. Av bestemmelsen følger det at skatteavtalene bare kan lempe beskatning for skattyterne, ikke påføre ytterligere skattebyrder. Skatteavtaler er normalt bilaterale avtaler mellom to stater som skal forhindre juridisk dobbeltbeskatning. Dobbeltbeskatning hindres ved at statene fordeler beskatningsretten for ulike inntekter i avtalens bestemmelser. Fordelingen kan skje etter unntaksmetoden eller kreditmetoden. Ved unntaksmetoden avstår den ene staten fra å skattlegge inntektsposten. Ved kreditmetoden regner staten inntektsposten med i skattyters inntekt, men gir fradrag i beregnet skatt for skatt betalt for inntektsposten i den andre staten.<sup>2122</sup> Norge anvender som regel kreditmetoden i skatteavtalene.<sup>23</sup>

---

<sup>19</sup> For en gjennomgang av ulike hensyn anført av medlemsstater som begrunnelse for skatteregler som hindrer de fire friheter og EF-domstolens vurdering av disse, se Zimmer (2009)b s. 105-112.

<sup>20</sup> Bedrift, selskap og skatt (2010) s. 59.

<sup>21</sup> Zimmer (2009)b s. 32.

<sup>22</sup> Den internrettslige norske regelen for kredit er sktl. § 16-20.

<sup>23</sup> Zimmer (2009)a s. 168.

### 3 Vilkår for NOKUS-beskatning

#### 3.1 Innledning

Sktl. § 10-60 angir anvendelsesområdet for NOKUS-reglene. Det siteres:

*“Bestemmelsene i §§ 10-61 til 10-68 gjelder for deltaker i norsk-kontrollert aksjeselskap og likestilt selskap eller sammenslutning, jf. § 10-1, som er hjemmehørende i lavskattland. Reglene gjelder videre for skattyter som alene eller sammen med andre direkte eller indirekte kontrollerer annen selvstendig innretning eller formuesmasse hjemmehørende i lavskattland, 2 og som skattyteren direkte eller indirekte har fordeler av.”*

I tillegg til reglene i skatteloven er det i ligningspraksis antatt at det ikke kan utelukkes at NOKUS-beskatning kan skje basert på anvendelse av den ulovfestede gjennomskjæringsregelen i konkrete tilfeller.<sup>24</sup> Denne problemstillingen vil, som nevnt i punkt 1.4, ikke behandles.

I det følgende vil det redegjøres for de enkelte vilkårene for NOKUS-beskatning.

#### 3.2 Selskapsformer / innretninger som er omfattet av reglene

##### 3.2.1 Selskapsformer

Bestemmelsene om NOKUS-beskatning kommer etter sktl. § 10-60 til anvendelse når det foreligger et norsk-kontrollert aksjeselskap, likestilt selskap eller sammenslutning. Ettersom selskapet er hjemmehørende i et annet land kan det ha en annen selskapsform enn de den norske selskapsretten behandler. I disse tilfellene henviser sktl. § 10-60 til sktl. § 10-1, som utdyper hva slags selskaper som er omfattet av regelverket. Termen “aksjeselskap” er sammenfallende med definisjonen av aksjeselskap og allmennaksjeselskap i aksjeloven og allmennaksjeloven.<sup>25</sup> Med “likestilt sammenslutning” menes sammenslutning som noen eier formuesandeler i eller mottar inntektsandeler av, og der ingen har ubegrenset ansvar for selskapets forpliktelser.

---

<sup>24</sup> Sak 2010-602SFS, referert i Revisjon og Regnskap 6/2010.

<sup>25</sup> Asl./asal. §§ 1-1 annet ledd.

Selskapstyper som regnes som likestilt med aksjeselskap etter sktl. § 10-1 er de som er nevnt i sktl. § 2-2 første ledd bokstav b til e, samt bokstav f og g så langt de passer.

Deltakerlignede selskaper faller utenfor reglens anvendelsesområde. Norske deltakere i deltakerlignede selskaper kan normalt lignedes for sin nettoinntekt fra selskapet uansett hvor det er hjemmehørende etter globalinntektsprinsippet i sktl. §§ 2-1 niende ledd og 2-2 sjette ledd, jf. § 10-41. Dersom det er tvil om et selskap skal anses som et deltakerlignet selskap eller et selskap som er omfattet av NOKUS-reglene, er det i ligningspraksis lagt til grunn at klassifiseringen skal skje i henhold til intern norsk rett.<sup>26</sup>

### 3.2.2 Innretninger og formuesmasser. Særlig om truster

NOKUS-reglene kommer også til anvendelse på selvstendig innretning eller formuesmasse som norsk skattyter direkte eller indirekte har fordeler av, for eksempel truster. Det har så vidt meg bekjent til nå kun vært truster som har blitt undergitt NOKUS-beskatning etter de særlige reglene for innretninger eller formuesmasser.<sup>27</sup>

Trust-konseptet er utviklet i såkalte common law-rettssystemer. En trust er ikke det samme som et selskap. Det er tre typer parter med ulike roller i forhold til trusten. Stifteren (“the settlor”) tar initiativ til opprettelse av trusten og satt opprinnelig med verdiene som inngår i trusten. Videre vil det være en eller flere forvalter(e) (“the trustee”), som har i oppgave å forvalte verdiene stifteren har satt i trusten. Den siste typen part er den/de begunstigede (“the beneficiaries”), som er tilgodesett når det gjelder utdelinger fra trusten. Det nærmere innhold i trusten og partenes rettigheter og plikter styres av trustavtalen opprettet ved stiftelsen. Trusten vil ofte ikke anses som et eget skattesubjekt i stiftelseslandet.<sup>28</sup>

Jeg vil i det følgende behandle vilkårene for NOKUS-beskatning felles for både selskap og innretninger, og kun skille mellom organisasjonsformene der det er forskjeller i vilkårene.

### 3.3 Vilåret om norsk kontroll

Hva som regnes som “norsk kontroll” er utdypet i sktl. § 10-62 første ledd:

---

<sup>26</sup> Almvik og Kristiansen (2006) s. 354.

<sup>27</sup> Almvik og Kristiansen (2006) s. 455.

<sup>28</sup> Norsk internasjonal skatterett (2011) s. 168.



*“Norsk kontroll av utenlandsk selskap eller innretning anses å foreligge hvor minst halvparten av selskapets eller innretningens andeler eller kapital direkte eller indirekte eies eller kontrolleres av norske skattytere både ved inntektsårets begynnelse og utgang.”*

I tillegg til å forklare nærmere hva som regnes som tilstrekkelig eie- eller kontrollandel, vil det i det følgende utdypes hvem som regnes som “norske skattytere” i forhold til NOKUS-reglene, og når kontrollen av NOKUS-selskapet må foreligge for at NOKUS-beskatning skal skje. For innretninger gis det en egen behandling i punkt 3.3.5.

### 3.3.1 Hvem er “norske skattytere”?

Med “norske skattytere” menes skattytere med alminnelig skatteplikt til Norge. Fysiske personer bosatt i riket er skattepliktige etter sktl. § 2-1, mens selskaper hjemmehørende i riket er skattepliktige etter sktl. § 2-2. NOKUS-reglene kommer til anvendelse for både personlige deltakere og selskapsdeltakere, men det vil være forskjeller i hvordan beskatningen gjennomføres, for eksempel i forbindelse med utdelinger fra selskap til deltakere eller ved realisasjon av aksjer. Dette behandles nærmere i punkt 4.5 og 5.4.

Reglene vil også komme til anvendelse for skattytere med begrenset skatteplikt etter sktl. § 2-3 første ledd bokstav b, som eier eller kontrollerer selskaper eller innretninger i lavskatteland. Det er imidlertid en forutsetning at det foreligger en sammenheng mellom den virksomhet skattyter er begrenset skattepliktig for, og aksjene i selskapet som potensielt kan anses som et NOKUS-selskap, jf. sktl. § 2-3 første ledd bokstav b.

Dersom en personlig skattyter flytter til et annet land vil vedkommende fortsatt anses som “bosatt i riket” etter intern rett en periode etter utflyttingen, jf. sktl. § 2-1 tredje ledd. Vedkommende vil dermed fortsatt anses som en norsk skattyter etter intern rett. I den forbindelse kan det oppstå spørsmål om det at personen fortsatt anses som “bosatt i riket” etter intern rett, medfører at eventuelle andeler han eier i selskap i lavskatteland kan regnes med ved vurderingen av om norsk kontroll av selskapet foreligger.

Det ble stilt spørsmål om “norske skattytere” i sktl. § 10-62 skal omfatte den samme kretsen personer som “bosatt i riket” i sktl. § 2-1 i sak 2004-610SFS (BFU). SFS kom til at personkretsen omfattet av “bosatt i riket” måtte legges til grunn, og at dermed også skattytere som i utgangspunktet har flyttet, men fortsatt anses som bosatt i riket tre år etter kan NOKUS-beskattes.

Det ble presisert at uttalelsen ikke omfattet tilfeller der det kunne være konflikt mellom internrettslig bosted og bosted i henhold til skatteavtale. Dermed kan det fremstå som noe usikkert om deltakeren i slike tilfeller kan NOKUS-beskattes, og løsningen vil bero på en tolkning av skatteavtalen.<sup>29</sup>

### 3.3.2 Når må kontrollen av selskapet/innretningen foreligge?

For at det skal være adgang til å skattlegge deltakerne etter NOKUS-reglene må norsk kontroll foreligge både ved inntektsårets inngang og utgang. Denne løsningen ble valgt fordi den ble ansett som enklest å praktisere, ettersom eierandeler i selskaper og innretninger kan endres i løpet av et år.<sup>30</sup>

For å sikre en viss kontinuitet i et selskaps status som NOKUS-lignet selskap fra inntektsår til inntektsår, er det i sktl. § 10-62 andre og tredje ledd gitt særskilte regler for de tilfeller der norsk kontroll av andelen eller kapitalen har endret seg i løpet av inntektsåret.

Norsk kontroll anses alltid å foreligge dersom mer enn 60 % av andelene eller kapitalen eies ved inntektsårets utgang, uavhengig av status foregående år og inntektsårets inngang, jf. sktl. § 10-62 tredje ledd. Dersom et oppkjøpt selskap som anses som et NOKUS-selskap likvideres før utløpet av kjøpsåret er det i ligningspraksis gjort unntak, slik at deltakerne ikke NOKUS-beskattes det inntektsåret.<sup>31</sup> Norsk kontroll anses også å foreligge dersom den forelå foregående inntektsår, forutsatt at norsk kontroll også

---

<sup>29</sup> Bedrift, selskap og skatt (2010) s. 397-398.

<sup>30</sup> Ot.prp. nr. 16 (1991-1992) s. 77

<sup>31</sup> Sak 2000-629SFS.

foreligger enten ved inntektsårets inngang eller inntektsårets utgang, jf. sktl. § 10-62 andre ledd.

Norsk kontroll anses ikke å foreligge dersom norske skattytere eier eller kontrollerer mindre enn 40 % av andelene eller kapitalen ved årets utgang, uavhengig av eierandel ved inntektsårets inngang.

### 3.3.3 Direkte/indirekte eie eller kontroll

Bestemmelsene om NOKUS-beskatning får anvendelse både når skattyter direkte eier eller kontrollerer selskapet, og når skattyter indirekte eier eller kontrollerer selskapet. En annen løsning ville vært rimelig enkel å omgå ved å etablere mellomliggende selskaper.

Hvor mange selskaper som er mellom NOKUS-selskapet og den norske skattyteren er uten betydning, men det stilles krav til en viss eierandel i de mellomliggende selskaper. I Ot.prp. nr. 16 (1991-1992) side 76 er det lagt til grunn at det mellomliggende selskap må være norsk-kontrollert. Finansdepartementet har i en uttalelse tilsvarende gitt uttrykk for at det er tilstrekkelig at hvert ledd i selskapsrekken eier minst 50 % av det neste for at kontroll anses å foreligge.<sup>32</sup>

Indirekte eie kan illustreres ved følgende eksempel: Norsk selskap A eier 50 % i utenlandsk selskap B, som igjen eier 50 % av lavskattelandselskap C. I forhold til NOKUS-reglene legges det til grunn at selskap A eier 50% av selskap C. Dermed NOKUS-beskattes selskap A som deltaker i selskap C, selv om den reelle eierandelen ikke er mer enn 25%. Dette medfører likevel ikke at deltakeren nødvendigvis skal tilordnes tilsvarende andel av overskuddet fra NOKUS-selskapet som vedkommende anses å eie eller kontrollere ved inntektsfastsettelsen. Dette kommer jeg tilbake til i punkt 4.2.

Indirekte eie gjennom et selskap som løpende beskattes i Norge fører ikke til NOKUS-beskatning, da det mellomliggende selskapet anses som direkte eiende deltaker.<sup>33</sup>

---

<sup>32</sup> Utv. 1993 s. 1338.

<sup>33</sup> Gjems-Onstad (2008) s. 1023, Utv. 1998 s. 222.

### 3.3.4 Kravet om eierandel/kontrollandel i selskaper

Norske skattytere må eie eller kontrollere *minst halvparten* av andelene eller kapitalen i den utenlandske enheten. Det kreves med andre ord ikke bestemmende innflytelse. Dette kravet ble valgt fordi departementet anså det som tilstrekkelig innflytelse til at skattyter hadde mulighet til å fremskaffe alle opplysninger som er nødvendig for å fastsette og kontrollere den skattepliktige inntekt.<sup>34</sup>

Dersom selskapet eller innretningen *eies* av flere norske skattytere, legges deres eierandeler sammen ved vurderingen av om det foreligger norsk kontroll, uavhengig av om skattyterne er tilknyttet eller samarbeider. Alle eierandeler eller andeler av kontroll skal legges sammen uavhengig av størrelse.<sup>35</sup>

Ved vurderingen av om et selskap skal anses som et NOKUS-selskap på bakgrunn av norsk *kontroll* er utgangspunktet at norske skattytere ikke formelt eier halvparten av selskapets kapital. Det avgjørende vil da være om norske skattytere kan kontrollere minst halvparten av selskapets kapital

I forarbeidene nevnes som eksempel på tilfelle hvor det foreligger norsk kontroll aksjonæravtaler som sikrer norske skattytere avgjørende innflytelse over andeler som formelt tilhører utenlandske skattytere som et tilfelle der norsk kontroll vil foreligge.<sup>36</sup> Som eksempel på slike tilfeller nevnes at norske skattytere gis rett på utbytte eller stemmerett som tillegger andelen.

I Finansdepartementets uttalelse gjengitt i Utv. 1995 s. 465 var spørsmålet om et selskap var norsk-kontrollert dersom de norske deltakerne, som i utgangspunktet eide mindre enn halvparten av andelene, hadde rett til å peke ut flertallet av styremedlemmene. Selskapet hadde de samme selskapsorganer som norske selskap, og disse hadde i all hovedsak samme kompetanseforhold mellom seg som tilsvarende organer i norske selskap har. Det ble antatt at det *ikke* forelå norsk kontroll.

---

<sup>34</sup> Ot.prp. nr. 16 (1991-1992) s. 76.

<sup>35</sup> Ot.prp. nr. 16 (1991-1992) s. 76.

<sup>36</sup> Ot.prp. nr. 16 (1991-1992) s. 76.

Videre har SFS behandlet om norsk kontroll foreligger dersom selskapsdeltakerne gjennom aksjonæravtale får innflytelse ut over sin eierandel i prosent. I I sak 2002-623SFS eide et norsk skattesubjekt 34 % av aksjene i et selskap i USA, hvorav 32 % var B-aksjer og 68 % A-aksjer. Mellom aksjeklassene var det vedtektsfestede forskjeller med hensyn til antall stemmer og ved valg av styre, og styret hadde igjen videre fullmakter enn det styrer i norske selskaper normalt har. I realiteten medførte dette at de norske aksjonærene hadde flertallet av stemmene i generalforsamlingen og valgte flertallet av styremedlemmene. Dette, pluss det faktum at styret hadde vid fullmakt gjorde at det dannet seg et bilde av at de norske deltakerne hadde betydelig større innflytelse over selskapet enn det eierandelen tilsa, og SFS antok dermed at selskapet var norsk-kontrollert.

I følge finansdepartementets uttalelse gjengitt i Utv. 1994 s. 1428 kan det ved vurderingen av om det foreligger norsk kontroll tas hensyn til opsjon på kjøp av aksjer.

Det kan videre oppstå spørsmål om vetorett eller negativ kontroll kan medføre at selskapet anses som norsk-kontrollert, for eksempel gjennom bestemmelser i selskapsavtaler som medfører at viktige beslutninger krever enstemmighet. Om negativ kontroll uttalte finanskomiteen:

*“Flertallet vil vise til at interesser som har minst 50 % av andelene eller kapitalen vil kunne hindre beslutningen de er uenige i. Med en slik innflytelse må en kunne si at de norske deltakerne har kontroll over selskapet dersom de har en eierandel på minst 50 %.”<sup>37</sup>*

Negativ kontroll ble også vurdert i SFS' uttalelse gjengitt i Utv. 1998 s. 221. I saken eide et norsk selskap 40 % av kapitalen i et industriprosjekt i et lavskatteland. Gjennom selskapsavtale var det sikret at minst 70 % av overskuddet skulle deles ut årlig, samt at andre viktige beslutninger måtte fattes med enstemmighet blant aksjonærene. SFS vurderte det som at det forelå en blokkeringsadgang for de norske deltakerne i forhold

---

<sup>37</sup> Innst.O. nr. 47 (1991-1992) s. 41.

til de øvrige eierne i selskapet, og at den reelle kontrollen dermed var større enn den formelle. Selskapet ble derfor ansett som norsk-kontrollert.<sup>38</sup>

### 3.3.5 For selvstendige innretninger og formuesmasser: Kontroll og ha fordel av innretningen eller formuesmassen

For at selvstendige innretninger eller formuesmasser skal kunne NOKUS-beskattes må de være eid eller kontrollert av norske skattytere, og i tillegg må disse ha fordel av innretningen eller formuesmassen, jf. sktl. § 10-60 annet punktum. Begge vilkårene ble drøftet i Ptarmigan Trust-dommen.<sup>39</sup> Ptarmigan var en diskresjonær trust etablert i Liechtenstein. Mer enn 50 % av trustens begunstigede var skattemessig hjemmehørende i Norge. Inntektsåret saken gjaldt forelå det underskudd i Ptarmigan Trust, og spørsmålet var følgelig om de begunstigede skulle gis fradrag i inntekt det konkrete året, men avgjørelsen hadde dermed også betydning for om de begunstigede i senere år kunne beskattes for eventuelt overskudd.

Dersom deltaker eller person/innretning vedkommende har interessefellesskap med mottar utdeling eller annen fordel fra innretningen anses vilkårene for skatteplikt for å være oppfylt.<sup>40</sup> I andre tilfeller vil det bero på en helhetsvurdering om skattyter anses å ha fordel av innretningen. I Rt. 2002 s. 747 Ptarmigan Trust hadde de begunstigede ikke mottatt noen utdelinger fra trusten før eller i det inntektsår saken gjaldt. Førstvoterende uttalte følgende om de begunstigede kunne anses å ha fordel av trusten:

*“Ut fra mitt syn på formålet med og forvaltningen av trusten har begunstigede norske skattytere fordeler av at trustens netto formue øker eller når forvaltningen av trustformuen gir andre indirekte økonomiske fordeler selv om utdeling av verdier ikke finner sted. Utsiktene til utdeling, rentefrie lån og garantier og krav på andel av trustformuen ved oppløsning og avvikling, må være tilstrekkelig til at begunstigede norske skattyteres andel i hvert års overskudd, kan løpende beskattes etter NOKUS-reglene.”<sup>41</sup>*

---

<sup>38</sup> Almvik og Kristiansen (2006) s.366.

<sup>39</sup> Rt. 2002 s. 747.

<sup>40</sup> Ot.prp. nr. 16 (1991-1992) s. 74.

<sup>41</sup> Sitert s. 760.

Det er flere grupper av personer som kan utøve relevant kontroll i forhold til NOKUS-reglene over innretningen.<sup>42</sup> Om vurderingen av om det foreligger norsk kontroll sier forarbeidene:

*“Det kan synes noe mer uklart når en skal anse en utenlandsk innretning eller formuesmasse for å være norsk-kontrollert. Det riktige må være å ta utgangspunkt i de vedtekter eller den avtalen som regulerer disposisjonsretten over innretningen eller formuesmassen. Dersom halvparten av de som har innflytelse over hvordan innretningens kapital skal anvendes er skattepliktige til Norge, må innretningen anses som norsk-kontrollert. Det samme gjelder dersom minst halvparten av de som har fordeler av innretningen er skattepliktige til Norge.”*<sup>43</sup>

I Ptarmigan Trust-dommen tok Høyesterett som anvist i forarbeidene utgangspunkt i trustens vedtekter i vurderingen av om det forelå norsk kontroll. I utgangspunktet hadde ikke trusten eiere i samme forstand som det tradisjonelle norske eierbegrep. Trusten og dens formue ble forvaltet av et styre. Kompetansen til å utpeke nye forvaltere til styret lå hos forvalterne. I henhold til trustens vedtekter var det kun styret som kunne beslutte utdeling, og utdelingene kunne gå til de begunstigede eller veldedige formål. De begunstigede hadde dermed ingen direkte kontroll over forvaltningen av formuesmassen.

Det ble deretter drøftet om trusten kunne anses som norsk-kontrollert basert på en helhetsvurdering. I dommen heter det:

*“Etter § 7-3 foreligger norsk kontroll av slik innretning eller formuesmasse når minst en halvpart av selskapets eller innretningens andeler eller kapital direkte eller indirekte eies eller kontrolleres av norske skattytere. Loven anvender i § 7-1 et vidt kontrollbegrep, som etter § 7-3 kan omfatte både eie og kontroll i snevrere forstand. Dette taler etter min mening for at det ved avgjørelse av om en formuesmasse er under*

---

<sup>42</sup> Bedrift, selskap og skatt (2010) s. 404.

<sup>43</sup> Ot.prp. nr. 16 (1991-1992) s. 77.

*norsk kontroll, slik overligningsnemnda har lagt til grunn, ikke bør skilles skarpt mellom kriteriene « eier » og « kontrollerer ». Som tidligere nevnt var et av hovedformålene med NOKUS-reglene at norsk kapital skulle skattlegges på samme måte enten den er plassert i Norge eller i utlandet. Dette formål underbygger at skattlegging i Norge må kunne finne sted når norsk skattyter alene eller sammen med andre norske skattytere ut fra en samlet vurdering av utøvelse av eierfunksjoner og rettslig eller faktisk kontroll har avgjørende eller vesentlig innflytelse på disponeringen av overskudd og fordeling av formuesmassen ved oppløsning, og de øvrige vilkår etter NOKUS-reglene er til stede.*<sup>44</sup>

Førstvoterende drøftet deretter om de norske skattyterne ut fra en samlet vurdering måtte anses som reelle eiere.

*“Hvorvidt norske skattytere « eier » en formuesmasse opprettet i andre land etter engelske regler om truster, kan imidlertid være vanskelig å bedømme ut fra slike kriterier. Ved anvendelse av NOKUS-reglene på en slik formuesmasse, må man etter min mening kunne stille seg noe friere i forhold til det tradisjonelle privatrettslige eierbegrep. Det må kunne legges vekt på om norske skattytere har slike interesser i innretningen eller formuesmassen at det ligner eiendomsrett, jf. Gjems-Onstad: Norsk Bedriftsskatterett 2001 side 1194. Etter norsk rett er eier og eiendomsrett i noen relasjoner relative begreper og må vurderes ut fra hver enkelt rettsvirkning. Ved anvendelse av NOKUS-reglene vil formålet, som er å skattlegge norske skattyteres kapital på samme måte enten den er plassert i Norge eller i utlandet, være av vesentlig betydning. Dette må få betydning for forståelsen av selskapsskatteloven § 7-1 annet punktum jf. § 7-3 og for hvem som etter disse bestemmelser er eiere av formuesmassen i Ptarmigan Trust. Etter min mening kan det da ikke være avgjørende at den eller de begunstigede etter trustavtalen ikke kan utøve ordinære eierbeføyelser.*<sup>45</sup>

---

<sup>44</sup> Sitert s. 755.

<sup>45</sup> Sitert s. 756.



Førstvoterende fant dermed at trusten måtte anses som eid av de begunstigede på grunnlag av en helhetsvurdering, til tross for at de begunstigede ikke kunne kreve eller styre hvorvidt det skulle foretas utdelinger fra trusten.

### 3.4 Hjemmehørende i lavskatteland

Selskapet, innretningen eller formuesmassen kontrollert av norske skattytere må være hjemmehørende i et lavskatteland, jf. sktl. §§ 10-60 og 10-63. Hvilke land som skal regnes som lavskatteland er utdypet i sktl. § 10-64:

*“Som lavskattland regnes land hvor den alminnelige inntektsskatt på selskapets eller innretningens samlede overskudd utgjør mindre enn to tredjedeler av den skatten selskapet eller innretningen ville blitt ilignet dersom det/den hadde vært hjemmehørende i Norge”*

Det skal her drøftes når et selskap anses som *hjemmehørende* i lavskattelandet, og hva som anses som et *lavskatteland*.

#### 3.4.1 Selskapet/innretningen hjemmehørende i lavskattelandet

Det er ikke tilstrekkelig at selskapet eller innretningen er etablert i et lavskatteland, det må også være *skattemessig hjemmehørende* der. I utgangspunktet er det avgjørende om det aktuelle selskapet anses å være hjemmehørende i lavskattelandet etter statens interne rett.

Det kan tenkes at vurderingen av hvor selskapet er hjemmehørende i mange tilfeller vil bli tilsvarende den som foretas etter norske regler, da de norske og mange andre lands bestemmelser om skattemessig bosted bygger på internasjonale prinsipper.<sup>46</sup> Dermed vil “hjemmehørende” i sktl. § 10-60 vurderes omtrent likt som i sktl. § 2-2, det vil si at et selskap anses som hjemmehørende der den sentrale ledelse (på styrenivå) finner sted. Imidlertid er det også en del land som ikke anvender prinsippet om at selskapet er

---

<sup>46</sup> Mange land har inngått skatteavtaler som bygger på OECDs mønsteravtale, og tilpasset regelverket sitt disse avtalene. Dermed vil de internrettslige reglene om skattemessig bosted tilsvare artikkel 4 i OECD-avtalen.

hjemmehørende der bestyrelsen skjer. Av Finansdepartementets uttalelse i Utv. 1996 s. 1159 følger det at stedet for selskapets bestyrelse ikke er avgjørende for om NOKUS-selskap skal anses å være hjemmehørende der. Formålet med NOKUS-beskatning tilsier at det avgjørende må være om selskapet faktisk beskattes med en skattesats som tilsier at det er hjemmehørende i et lavskatteland.<sup>47</sup>

Dersom NOKUS-selskapet har virksomhet som drives i eller bestyres fra Norge, vil selskapet bli begrenset skattepliktig til Norge etter sktl. § 2-3 første ledd bokstav b. Dermed er inntektene virksomheten oppebærer i Norge skattepliktige her og selskapet kan ikke anses som skattemessig hjemmehørende i utlandet.

### 3.4.2 Sammenligningen av skattenivåene

Av forarbeidene til NOKUS-reglene følger det at sammenligningsgrunnlaget for vurderingen av om skattenivået er lavere enn to tredjedeler av norsk skattenivå er den effektive skattesatsen.<sup>48</sup> I utgangspunktet er det inntektsskattesatsen som skal sammenlignes. Det tas dermed ikke hensyn til eiendomsskatt, formuesskatt, avgifter eller kildeskatt ilagt selskapets inntekter i tredjeland. Det skal imidlertid ved beregningen av skattenivået tas hensyn til hvor store skattekreditter som eventuelt kan oppstå i det andre landet.<sup>49</sup> Dette kan være relevant dersom skattelovgivningen i et av landene åpner for høye avskrivningssatser og avsetningsmuligheter.

Sammenligningen av skattenivåene utføres basert på en generell sammenligning mellom den alminnelige inntektsskatt for den konkrete selskapstypen i Norge og det andre landet. SFS har lagt til grunn at forholdene må vurderes over en periode på 2-3 år.<sup>50</sup> At selskapet et enkelt år ender opp med å betale et skattebeløp som er mindre enn to tredjedeler av det beløp det ville blitt ilignet i Norge utløser ikke i seg selv NOKUS-beskatning. Tilsvarende vil det at selskapet et enkelt år betaler et skattebeløp større enn to tredjedeler av det tilsvarende beløp det ville blitt ilignet i Norge ikke medføre at deltakerne ikke lenger skal NOKUS-beskattes.

---

<sup>47</sup> Utv. 1996 s. 1159.

<sup>48</sup> Ot.prp. nr. 16 (1991-1992) s. 79.

<sup>49</sup> Ot.prp. nr. 16 (1991-1992) s. 79.

<sup>50</sup> Almvik og Kristiansen (2006) s. 373.

### 3.4.3 Særregler eller ordninger for spesielle næringer

#### 3.4.3.1 Særregler eller ordninger for visse næringer

En rekke land har spesielle skatteregler eller ordninger for enkelte virksomheter, inntekter eller industrier. Om slike regler sier forarbeidene<sup>51</sup>:

*“I en del land er det gitt særregler for bestemte typer selskaper, virksomheter eller inntekter. Da må det foretas en sammenligning med de inntektsskatter som gjelder for disse typer innretninger eller inntekter i Norge.”*

Spørsmål om hvordan slike skatteordninger skal behandles ved sammenligningen var også oppe i lagmannsrettens dom gjengitt Utv.2006 s. 1151 Cermaq. Cermaq ASA drev fiskefôr- og fiskeoppdrettvirksomhet i Chile. Lagmannsretten la til grunn at det måtte foretas en generell sammenligning av forskjellen i skattenivå på alminnelig inntektsskatt i Norge og Chile, men at vurderingen måtte tilpasses noe til den aktuelle selskapstype eller bransje. Dermed skal det skje en sammenligning basert på det som antas å ville være en normal situasjon for selskaper i samme bransje. Forhold som kan ha betydning for den effektive skattesats, men som må tilskrives individuelle forhold for det konkrete selskapet skal det i utgangspunktet ikke legges vekt på.

#### 3.4.3.2 NOKUS-selskapet inngår i en rederistruktur

Dersom NOKUS-selskapet har skip som eiendeler, og for øvrig oppfyller vilkårene i rederiskatteordningen, vil aksjene i et slikt selskap være lovlig eiendel etter § 8-11 første ledd bokstav f, og aksjonæren vil få utsatt beskatning på driftsinntekt. Innenfor rederibeskatningsordningen er det ellers ikke tillatt å eie aksjer i utenlandske selskaper. Skattytere innen rederiskatteordningen vil dermed ofte argumentere for at selskapet i utlandet er et NOKUS-selskap. Dersom deltakeren i NOKUS-selskapet kvalifiserer for rederibeskatningsordningen<sup>52</sup> oppstår særskilte problemstillinger.

---

<sup>51</sup> Ot.prp. nr. 16 (1991-1992) s. 79.

<sup>52</sup> Reglene i sktl. §§ 8-10 - 8-20.

Innenfor rederiskatteordningen er inntekter fra skipsfart fritatt for beskatning, rederiene betaler isteden en tonnasjeskatt basert på skipenes nettotonn. Beskatningen er dermed knyttet til et skatteobjekt, ikke til inntekt. I sak 2007-615SFS gjengitt i Utv. 2008 side 245 uttalte SFS at tonnasjeskatten ikke skal regnes med som norsk skatt ved sammenligningen av skattenivåene.

Dersom det utenlandske selskapet har eiendeler som er ulovlige etter den norske rederiskatteordningen, har finansdepartementet i en uttalelse lagt til grunn at skal skattenivået for inntekter fra skipsfart likevel legges til grunn som den norske skatt ved sammenligningen av skattenivået for disse inntektene.<sup>53</sup> Ved vurderingen av skattleggingen av inntekter fra de ulovlige eiendelene, skal det utenlandske skattenivå sammenlignes med den beskatningen som følger av de alminnelige norske reglene. Dersom inntekten fra eiendeler som ikke er omfattet av den norske rederiskatteordningen er en omfattet av en tilsvarende utenlandsk skatteordning (og dermed fritatt for beskatning), kan relativt små beløp medføre at selskapet skal anses som hjemmehørende i et lavskatteland.<sup>54</sup>

### 3.4.3.3 Inntekter omfattet av fritaksmetoden

I Norge beskattes selskapsaksjonærer<sup>55</sup> etter fritaksmetoden i sktl. § 2-38 for utdeling av utbytte fra selskaper, samt for gevinst ved realisasjon av aksjer. Fritaksmetoden skal hindre kjedebeskatning av aksjeinntekter.<sup>56</sup> Av totale inntekter i form av utbytte eller gevinst ved realisasjon fra aksjeselskap til norsk selskap legges 3% til selskapets skattepliktige inntekt, inntektene skattlegges dermed med en reell sats på 0,84 %, jf. sktl. § 2-38 sjette ledd.<sup>57</sup> For utenlandske selskap omfattet av fritaksmetoden vil beskatningen bli tilnærmet lik null.

---

<sup>53</sup> Utv. 2009 s. 605.

<sup>54</sup> Norsk internasjonal skatterett (2011) s. 606.

<sup>55</sup> Aksjeeiere som selv er selskaper.

<sup>56</sup> Ot.prp. nr. 1 (2004-2005) s. 52.

<sup>57</sup> 3 % av utbyttet eller gevinsten legges til skattegrunnlaget, og skattlegges med en sats på 28% (0,03\*0,28 = 0,0084).

Det vil hovedsakelig være to problemstillinger som kan oppstå i forhold til fritaksmetoden ved sammenligningen av skattenivåene i landene. Den første er om skattesatsen under fritaksmetoden skal legges til grunn som den norske skattesats for selskaper som hovedsakelig har inntekter omfattet av fritaksmetoden, for eksempel et holdingselskap. Den andre er om det ved vurderingen av skattesatsen til utenlandsselskap som hovedsakelig har inntekter omfattet av fritaksmetoden i Norge kan tas hensyn til skattlegging i underliggende selskaper. Problemstillingene skal belyses kort i det følgende.

Ved innføringen av fritaksmetoden ble lavskattelandsvurderingen i sktl. § 10-63 også behandlet i forarbeidene til sktl. § 2-38 (Ot.prp. nr. 1 (2004-2005) s. 65)). Det siteres:

*“Ved vurderingen etter skatteloven § 10-63 må fritaksmetoden anses som en fremgangsmåte for å unngå økonomisk dobbeltbeskatning. Det innebærer at den norske effektive beskatningen av fritatte aksjeinntekter som innvinnes av selskaper ikke kan settes lik null, når beskatningen i det underliggende selskapet og eventuelle selskap lenger ned i eierkjeden tas i betraktning.”<sup>58</sup>*

Finansdepartementet har i brev av 5. juli 2010 lagt til grunn at satsen selskapene skattlegges med etter fritaksmetoden ikke skal legges til grunn som den norske skattesats.<sup>59</sup> Uttalelsen gjelder i utgangspunktet definisjonen av lavskatteland i sktl. § 2-38 tredje ledd, men denne bygger på definisjonen i sktl. § 10-63. Av uttalelsen følger at det ved vurderingen av det norske skattenivået skal anvendes et transparensprinsipp. Dette innebærer at selskaper omfattet av fritaksmetoden “sees gjennom”, og den norske skattesatsen anses som 28 %, da de underliggende inntektene normalt er skattlagt med en sats på 28 %.

Når det gjelder spørsmål om det tilsvarende er relevant å se hen til den konkrete sammensetningen av et utenlandsk holdingselskaps aksjeportefølje, er utgangspunktet at det kun er den alminnelige skatt på selskapets overskudd som skal vurderes. SFS har i

---

<sup>58</sup> Opprinnelig ble inntekter omfattet av fritaksmetoden ikke skattlagt, treprosentregelen kom til senere.

<sup>59</sup> Utv. 2010 s. 1240.

sin praksis lagt til grunn at det ikke skal tas hensyn til underliggende beskatning dersom holdingselskapet er hjemmehørende i et lavskatteland.

Finansdepartementets uttalelse av 5. juli 2010<sup>60</sup> må modifisere SFS' praksis noe. Det ble uttalt:

*“... Ved selskapsstrukturer og investeringer av mer stabil og langsiktig karakter, og hvor samtlige av selskapets aksjeinntekter er av en slik art at de ville falt inn under den norske fritaksmetoden dersom selskapet hadde vært norsk skattyter, kan det være mer nærliggende å la disse omstendighetene få betydning ved lavskattelandvurderingen. Slik langsiktighet/stabilitet i porteføljen kan for eksempel foreligge i konsernstrukturer med holdingselskap.*

*Etter departementets oppfatning bør den konkrete sammensetningen av et selskaps aksjeportefølje i slike tilfeller anses relevant når man fastlegger hva den effektive beskatningen av selskapet ville ha blitt i henholdsvis Norge og utlandet. Dette kan i et gitt tilfelle medføre at et selskap ikke blir ansett for å være hjemmehørende i et lavskatteland fordi dets aksjeportefølje over tid utelukkende består av aksjer som ville kvalifisert under den norske fritaksmetoden.”*

Finansdepartementet mener dermed at for holdingselskaper kan det være relevant å se hen til om de underliggende inntektene i datterselskapene er skattlagt med en sats på under to tredjedeler av 28 %. Forutsetningen er at det selskapet har investeringer av stabil og langvarig karakter, og vurderingen av porteføljen bør skje over en periode på to til tre år. Dersom det utenlandske selskapet ikke oppfyller kravet om langsiktige investeringer skal det foretas en mer generell vurdering av aksjebeskatningen.<sup>61</sup>

#### 3.4.4 Lister over lavskatteland og ikke-lavskatteland

Opprinnelig ble det ikke utarbeidet lister over lavskatteland, fordi dette ble ansett som komplisert.<sup>62</sup> I dag foreligger to lister, også kjent som den “hvite liste” (land som ikke

---

<sup>60</sup> Utv 2010 s. 1240.

<sup>61</sup> Utv. 2010 s. 1240.

<sup>62</sup> Ot.prp. nr. 16 (1991-1992) s. 79.

anses som lavskatteland) og den “sorte liste” (land som anses som lavskatteland).<sup>63</sup> Innføringen av listene forenkler saksbehandlingen ved SFS noe, samt at det til en viss grad gir skattyterne en pekepinn om hvordan skattemyndighetene vurderer skattenivåene i enkelte land. Listene er ikke uttømmende, og for en rekke land som ikke er oppført på noen av listene vil det være nødvendig å foreta en konkret vurdering etter sktl. § 10-63 for å avgjøre om landet skal anses som et lavskatteland.

Oppføring på en av listene skal i utgangspunktet legges til grunn ved vurderingen av om landet skal anses som et lavskatteland, uten nærmere vurdering av sktl. § 10-63, jf., fssd. § 10-63-1 første ledd. Det er 23 oppførte land på den sorte liste, jf. fssd. § 10-63-2.<sup>64</sup> Den hvite liste har 10 oppføringer, jfr § 10-63-3.<sup>65</sup> Oppføring den hvite liste kan ikke uten videre legges til grunn for selskaper og innretninger omfattet av unntakene i forskriften. Det første unntaket gjelder dersom selskapet som vurderes NOKUS-beskattet er en selskapstype som beskattes med en lavere skattesats enn den alminnelige, eller er fritatt for beskatning etter spesielle incentivordninger, jf. fssd. § 10-63-1 første ledd. Det andre unntaket gjelder “*hvis selskapets inntekt i dette landet hovedsakelig er inntekt som nevnt i skatteloven § 2-38 annet ledd som er skattefri, og inntekten skriver seg fra investering i lavskattland*”, jf. fssd. § 10-63-1 annet ledd. I bestemmelsens tredje ledd gjøres det også unntak for selvstendig innretninger eller formuesmasse. For den sorte liste er det ikke gjort tilsvarende unntak for selvstendige innretninger og formuesmasser, og listen skal dermed legges til grunn.

I forarbeidene er det uttalt at nye oppføringer på listene for påfølgende år må kunngjøres innen 1.oktober året før inntektsåret oppføringen skal gjelde. Det er ikke oppgitt noen tilsvarende frist for fjerning av oppføring på liste, og det dermed skje til enhver tid dersom forutsetningene for oppføringen ikke lenger er til stede.<sup>66</sup> Om en

---

<sup>63</sup> Listene er inntatt i Forskrift fastsatt av Skattedirektoratet til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14 (fssd.) §§ 10-63-1 til 10-63-3.

<sup>64</sup> Pr. 23. april 2011.

<sup>65</sup> Pr 23. april 2011.

<sup>66</sup> Ot.prp. nr. 1 (2004-2005).

fjerning fra liste kan få virkning allerede det inntektsåret oppføringen fjernes er usikkert.<sup>67</sup>

### 3.5 Begrensninger i NOKUS-reglens anvendelsesområde

#### 3.5.1 Skatteavtaleland

Ettersom hensikten med skatteavtalene er å forhindre dobbeltbeskatning kan det spørres om Norge kan beskatte deltakere i et selskap, innretning eller formuesmasse hjemmehørende i et land Norge har skatteavtale med. Normalt vil selskapet eller innretningen ha alminnelig skatteplikt for inntekter som oppebæres til den stat det er hjemmehørende.

NOKUS-beskatning er ikke juridisk dobbeltbeskatning, da det ikke er samme subjekt som pålegges skatteplikt for inntekten. Derimot er det økonomisk dobbeltbeskatning, ved at samme inntekt blir skattlagt to ganger. Skatteavtalene er kun ment å hindre juridisk dobbeltbeskatning, og CFC-regler er dermed som hovedregel i samsvar med skatteavtalene. I OECDs kommentarer til OECD-avtalen legges det til grunn at CFC-lovgivning er i samsvar med reglene i skatteavtalene.<sup>68</sup> Forholdet mellom CFC-regler og skatteavtaler kom inn i kommentaren i 2003. Enkelte stater har reservert seg mot denne forståelsen av skatteavtalen, og det er usikkert om Norge kan gjennomføre NOKUS-beskatning av selskaper hjemmehørende i disse landene.<sup>69</sup> Videre er det usikkert om uttalelsen i kommentaren kan legges til grunn for skatteavtaler inngått før 2003.<sup>70</sup>

Dersom NOKUS-selskapet er hjemmehørende i et skatteavtaleland, og selskapstypen omfattes av skatteavtalen, blir deltakerne kun skattepliktige her dersom selskapet hovedsakelig har inntekter av en passiv karakter.

---

<sup>67</sup> Bedrift, selskap og skatt (2010).

<sup>68</sup> OECD-kommentaren, art. 1 pkt. 23.

<sup>69</sup> Norsk internasjonal skatterett (2011) s. 626.

<sup>70</sup> Aigner, Scheurle og Stefaner (2004) punkt III 1, gjengitt i Lang (2004).



Hva som ligger i “hovedsakelig passiv karakter” er noe usikkert. Om vurderingen av om et selskap skal anses å hovedsakelig ha passiv inntekt sies følgende i forarbeidene<sup>71</sup>:

*“Avgjørelsen av spørsmålet om virksomhetens inntekter hovedsaklig er av passiv eller finansiell karakter, må tas på grunnlag av en konkret vurdering. Det vil være lite hensiktsmessig å oppstille eksakte kriterier for hvor stor del av virksomheten som må være passiv, for at denne utgjør en hovedsaklig del av virksomheten. Dette vil bl.a bero på omfanget og karakteren av virksomheten og dens inntekter.”*

I utgangspunktet er det kun selskapets egne inntekter som skal medregnes. I Utv.2009. 488 SKN var spørsmålet om det var av betydning at holdingselskap As datterselskaper, som genererte hoveddelen av inntektene til holdingselskap A, hadde aktive inntekter. Skatteklagenemda påpekte at det er det enkelte selskap som er gjenstand for vurderingen av inntektene, samt at det i skatteloven er et grunnprinsipp at selskap er egne skattesubjekter. Dermed var det ikke generelt adgang til å ta inntekter fra datterselskapene i betraktning ved vurderingen av morselskapet. I den konkrete sak fant nemda at holdingselskapet hadde en nødvendig funksjon for at datterselskapene skulle kunne utføre den aktuelle virksomhet, og saken bør sees på som et eksempel på unntaket som kan følge av forarbeidene.<sup>72</sup>

### 3.5.2 EØS-land

For å ikke overtre de fire friheter under EØS-avtalen er det i sktl. § 10-64 bokstav b gjort unntak for selskaper som er reelt etablert og driver reell virksomhet i EØS-land. Det er særlig den frie etableringsretten og retten til fri flyt av kapital CFC-regler anses å utgjøre hindringer for.

Sktl. § 10-64 bokstav b var gjenstand for revisjon i 2007, etter at EF-domstolen i Cadbury Schweppes-saken (C-196/04) vurderte de britiske CFC-reglene i forhold til etableringsfriheten. Etter dommen er hovedtemaet om selskapet eller innretningen er reelt etablert i en EØS-stat og driver reell virksomhet der. I så tilfelle kan selskapet ikke

---

<sup>71</sup> Ot.prp. nr. 16 (1991-1992) s. 83.

<sup>72</sup> Sentralskattekontoret for storbedrifter (2009) i Revisjon og Regnskap nr. 1/2009.

NOKUS-beskattes. Departementets nærmere tolkning av dommens innhold følger av Ot.prp. nr. 1(2007-2008) s. 59. Det siteres:

*“Det må foretas en konkret vurdering, hvor relevante momenter er om selskapet disponerer over lokaler, inventar og utstyr i etableringsstaten, om selskapet har fast ansatt ledelse og øvrige ansatte i etableringsstaten som driver selve virksomheten der og om de nevnte ansatte har tilstrekkelige kvalifikasjoner, kompetanse og fullmakt til å drive selskapets virksomhet, samt faktisk treffer relevante beslutninger. Videre må det vurderes om selskapets aktivitet har økonomisk substans, blant annet ved påviselige inntekter fra egen virksomhet. Dersom selskapet hovedsakelig deltar i konserninterne transaksjoner må det påvises at selskapets tjenester er nødvendige og skaper faktiske merverdier for andre selskaper i konsernet.”*

Departementet har utdypet dette videre i uttalelsen i Utv. 2009 s. 1280. Av denne følger at den konkrete vurderingen av om det foreligger reell drift og reell etablering skal baseres på en sammenligning med drifting og organisering av tilsvarende selskapstyper i Norge. Det er noe usikkert om alle momentene og vilkårene som trekkes frem i forarbeidene kan kreves oppfylt, da enkelte av dem mangler direkte forankring i premissene i Cadbury Schweppes-dommen.<sup>73</sup>

Unntaket i sktl. § 10-64 bokstav b forutsetter at Norge i medhold av skatteavtale eller annen folkerettslig overenskomst kan kreve opplysninger utlevert fra etableringsstaten. Dersom slik avtale ikke foreligger kan skattyter fremlegge erklæring fra skattemyndighetene i etableringslandet som bekrefter at den fremlagte dokumentasjon er riktig.

### 3.6 Oppsummering

Jeg har nå gått gjennom vilkårene for NOKUS-beskatning. I korthet går de ut på at det må foreligge et aksjeselskap, likestilt selskap, sammenslutning eller innretning som er hjemmehørende i et land som anses som et lavskattelend. Selskapet eller innretningen må være eid eller kontrollert av norske skattytere. For selskaper og innretninger

---

<sup>73</sup> Bedrift, selskap og skatt (2010) s. 419.

hjemmehørende i EØS-land eller land Norge har skatteavtale med har NOKUS-reglene et mer begrenset anvendelsesområde.

Jeg går nå over til å se på hvordan deltakerne beskattes når vilkårene er oppfylt. Jeg vil i likhet med dette kapittelet gi selskap og innretninger en samlet fremstilling, og hovedsakelig bruke ordet “selskap” som fellesord på NOKUS-selskapet eller – innretningen.

#### **4 Skattleggingen av deltakerne i NOKUS-selskapet**

Deltakere i NOKUS-selskaper er skattepliktige for sin forholdsmessige andel av selskapets eller innretningens løpende overskudd, jf. sktl. § 10-61. Tilsvarende kan de få fradrag for sin forholdsmessige andel av selskapets underskudd. Skatteplikten eller fradragsretten foreligger uten hensyn til om deltakerne mottar utdelinger av verdier fra selskapet eller innretningen. Fastsettelsen av inntekten eller tapet skjer etter reglene i sktl. § 10-65. Jeg vil i det følgende behandle hvordan deltakernes inntekt eller tap fastsettes med grunnlag i selskapets over- eller underskudd, men for å forenkle behandlingen noe vil jeg hovedsakelig bruke ordet “inntekt”.

##### **4.1 Etablering av NOKUS**

Dersom et selskap blir norsk-kontrollert i løpet av et inntektsår skal deltakerne tilordnes hele årets inntekt, selv om de ikke har kontrollert selskapet hele perioden, jf. Ot.prp. nr. 16 (1991-1992) s. 84. Det er dermed uten betydning hvilken tid på året selskapet kommer under norsk kontroll. Forutsetningen for at skattlegging kan skje allerede for det inntektsåret selskapet kommer under norsk kontroll, er at det må være eid eller kontrollert av norske deltakere med andel på minst 60 %, jf. sktl. § 10-62. I annet tilfelle inntreer skattlegging det påfølgende inntektsår.

Det første året selskapet er norsk-kontrollert må det fastsettes skattemessige inngangsverdier, som utgjør grunnlaget for postene i de senere selskaps- og deltakeroppgavene. Inngangsverdiene skal som regel fastsettes etter samme prinsipper

som når et utenlandsk AS tas inn i norsk beskatningsområde.<sup>74</sup> Det antas at inngangsverdiene skal fastsettes etter sktl. § 14-61, som blir behandlet i kapittel 6.2.1. Dersom selskapet ikke er nystiftet, regnes etableringen av NOKUS-beskatning også som inntak i norsk beskatningsområde etter sktl. § 14-60 tredje ledd.

## 4.2 Fastsettelse av deltakernes inntekt

### 4.2.1 Nettometode

Sktl. § 10-65 første ledd gir anvisning på at selve inntektsfastsettelsen skal skje etter en nettometode:

*“Eiers inntekt settes til vedkommendes andel av selskapets eller innretningens overskudd eller underskudd fastsatt etter reglene i norsk skattelovgivning som om selskapet eller innretningen var skattyter”*

Nettometoden innebærer at inntektsberegning skjer på selskapsnivå, og skatteposisjonene knytter seg til selskapet.<sup>75</sup> Først fastsettes selskapets overskudd eller underskudd etter norsk skattelovgivning, deretter fordeles selskapets overskudd eller tap på deltakerne. Metoden som anvendes er tilsvarende den som etter sktl. § 10-41 skal benyttes ved ligning av deltakere i for eksempel ansvarlige selskap og kommandittselskaper.

### 4.2.2 Grunnlaget for inntektsfastsettelsen

NOKUS-selskapet er hjemmehørende i en annen stat og i utgangspunktet underlagt regnskapsrettslige regler og standarder som kan avvike fra de norske. Det ble ansett som noe problematisk å utarbeide et eget løpende regnskap for selskapet i Norge etter norske regler og standarder. Det var hovedsakelig to grunner til dette. For det første, fordi selskapet ikke kan pålegges regnskapsplikt til Norge når det ikke er underlagt norsk jurisdiksjon. For det annet, kunne deltakerne ha problemer med å få tilgang til

---

<sup>74</sup> Ot.prp. nr. 16 (1991-1992) s. 84.

<sup>75</sup> Zimmer (2009)a s. 390.

alle relevante data. På grunn av forskjeller i periodiseringsregler og avsetningsordninger anså departementet det heller ikke som hensiktsmessig å legge det utenlandske regnskapet til grunn ved inntektsfastsettelsen i Norge. Derfor ble en mellomløsning valgt, hvilket innebærer at de norske deltakerne må omarbeide det utenlandske regnskapet til et norsk skatteregnskap.<sup>76</sup> Regnskapet vil normalt være ført i en annen valuta, og ved omregningen til norske kroner skal kursen ved utgangen av inntektsåret legges til grunn.<sup>77</sup>

Tallene fra det norske skatteregnskapet rapporteres inn ved selskaps- og deltakeroppgaver. Deltakernes plikt til å utarbeide oppgavene følger av forskrift av 15. mars 1993 nr. 199 i § 2. Plikten til å utarbeide oppgavene påligger deltakerne i fellesskap, men det mest praktiske er at en av deltakerne, eller en felles valgt person, utarbeider oppgavene.<sup>78</sup> Dersom deltakerne er uenige om hvilke valg de skal ta med hensyn til for eksempel avskrivingssatser, må deltakernes andel av selskapets inntekt isteden fastsettes av ligningsmyndighetene.<sup>79</sup>

#### 4.2.3 Inntekter omfattet av fritaksmetoden

Ettersom inntekten fra NOKUS-selskapet skal fastsettes “som om selskapet var norsk skattyter”, kan det oppstå spørsmål om selskapets aksjeinntekter skal være omfattet av fritaksmetoden. Ettersom det er deltakerne som er skattesubjekt for inntekten er det i utgangspunktet uaktuelt, men for deltakere i NOKUS-selskaper som også selv er omfattet av fritaksmetoden kan det stille seg annerledes. I brev av 5. juli 2007 uttalte Finansdepartementet seg om forholdet mellom fritaksmetoden og deltakere i NOKUS-selskaper. Det siteres fra brevet:

*“Der NOKUS-deltakeren utgjør et kvalifiserende subjekt under fritaksmetoden, tilsier formålet om å unngå kjedebeskatning av selskaper, at fritaksmetoden anvendes direkte på kvalifiserende aksjeinntekter innvunnet av NOKUS’et (objektsiden). Det anvendes*

---

<sup>76</sup> Ot.prp. nr. 16 (1991-1992) s. 80.

<sup>77</sup> Ot.prp. nr. 16 (1991-1992) s. 80.

<sup>78</sup> Rettleddning til RF-1245 og RF-1246 s. 1.

<sup>79</sup> Ot.prp. nr. 16 (1991-1992) s. 155.

*således et transparensprinsipp, ved at man "ser igjennom" NOKUS'et ved ligningen av den norske aksjonæren. Dette innebærer i praksis at aksjeinntekter som tilflyter NOKUS'et og som stammer fra kvalifiserende objekter (aksjeinvesteringer mv. i EØS-land/direkteinvesteringer i høyskattland utenfor EØS), skal holdes utenfor ved den løpende NOKUS-beskatningen av selskapsaksjonærene, jf. § 2-38 annet ledd, jf. tredje ledd. Dette gjelder uavhengig av om NOKUS'et er hjemmehørende i eller utenfor EØS (jf. transparensprinsippet)."*

I uttalelsen er det ikke behandlet om et tilsvarende transparensprinsipp skal legges til grunn for personlige skattytere, så inntekten dermed skal skattlegges etter aksjonærmodellen. I Norsk internasjonal skatterett (2011) s. 641 er det antydnet at den beste løsning vil være at kvalifiserende inntekter gjøres skattefrie ved NOKUS-ligningen uavhengig av om deltaker er en fysisk person eller et selskap.

#### 4.2.4 Tilordning av inntekt

De norske deltakerne tilordnes i utgangspunktet en andel av selskapets inntekter tilsvarende sin reelle eierandel.<sup>80</sup> Dette medfører at deltakeren ved indirekte eie, i motsetning til hva som gjelder ved vurderingen av om det foreligger norsk kontroll, skal tilordnes eierandel i henhold til matematiske regler, hvilket vil si at eierandelene multipliseres. Kun deltakere som eier andeler ved utgangen av inntektsåret kan tilordnes andel av selskapets overskudd. Dersom deltakernes innbyrdes rett til utbytte har en annen fordeling enn eierandelen, skal istedet utbytteandelen legges til grunn ved tilordning av inntekten, jf. sktl. § 10-65 annet ledd.<sup>81</sup>

For NOKUS-innretninger må fordelingen av inntekten skje basert på deltakers andel av kontroll eller innflytelse over innretningen. Som regel vil det ikke foreligge konkrete tall som angir hvor mye hver enkelt deltaker kontrollerer av innretningen. Dersom det er flere norske deltakere som må anses likestilte er det antatt at inntekten skal fordeles likt på deltakerne.<sup>82</sup>

---

<sup>80</sup> Ot.prp. nr. 16 (1991-1992) s. 78.

<sup>81</sup> Bedrift, selskap og skatt (2010) s. 420.

<sup>82</sup> Ot.prp. nr. 16 (1991-1992) s. 155.

#### 4.2.5 Underskudd

Tidligere kunne deltakere i NOKUS-selskap samordne både andel av overskudd og tap i selskapet med sin alminnelige inntekt, med alternativ fremføringsadgang.<sup>83</sup> De norske reglene var på dette punktet mer liberale enn de fleste andre lands CFC-regler. Derfor ble det i 2003 innført begrensning i retten til fradrag etter sktl. § 10-66. Begrensningen innebærer at deltakeren ved underskudd i NOKUS-selskapet ikke kan trekke fra sin andel av underskuddet i overskudd i andre inntektskilder.<sup>84</sup>

Underskudd kan nå kun fremføres til fradrag i senere års overskudd i selskapet. Det er i juridisk teori antatt at fremførbart underskudd også kan fradras i et eventuelt inntekt- og gevinstoppgjør ved opphør av NOKUS-beskatning.<sup>85</sup> Fremføring av underskudd forutsetter en uttrykkelig erklæring fra skattyter om at alt underlagsmateriale til selskapets regnskap vil bli fremlagt dersom ligningsmyndighetene begjærer det.

#### 4.3 Skatt betalt i utlandet

*NOKUS-selskapet* kan ha svart skatt i hjemstat eller i tredjeland for det samme overskuddet som er gjenstand for beskatning i Norge. Deltakeren kan i slike tilfeller kreve fradrag i norsk skatt for en forholdsmessig del av den skatten selskapet har betalt i utlandet. Andelen som tilordnes den enkelte deltaker er tilsvarende den andel av overskudd eller tap vedkommende tilordnes ved inntektsfastsettelsen etter sktl. § 10-65. Sktl. § 16-21 deler utenlandsinntektene inn i tre grupper: inntekt ved virksomhet i lavskattland jf. § 10-63 og inntekt skattlagt etter NOKUS-reglene (bokstav a), inntekt ved utvinning av petroleum i utlandet (bokstav b) og annen utenlandsinntekt (bokstav c). Det kan kun kreves fradrag for betalt skatt innenfor samme inntektsgruppe, og det kan heller ikke kreves fradrag for et større beløp enn det som ville vært fradragsberettiget etter skatteavtale mellom Norge og tredjestaten dersom virksomheten var drevet direkte fra Norge, jf. § 16-20 annet ledd.

---

<sup>83</sup> Ot.prp. nr. 16 (1991-1992) s. 81.

<sup>84</sup> Ot.prp. nr. 93 (2002-2003) s. 2-4.

<sup>85</sup> Norsk internasjonal skatterett s. 643.

Dersom NOKUS-selskapet eies gjennom et *mellomliggende selskap* som også er gjenstand for CFC-beskatning for andelen i NOKUS-selskapet i sin hjemstat, kan det oppstå økonomisk trippelbeskatning. Den norske deltakeren vil ikke ha rett til kredit for skatt svart av det mellomliggende selskap etter reglene i § 16-20, da denne kun gir rett til kredit for skatt betalt av NOKUS-selskapet eller kildeskatt betalt av deltaker selv.

Eksempel som illustrerer trippelbeskatningen. Norsk AS eier 50% av utenlandsk AS som igjen eier 50% av et selskap hjemmehørende i lavskatteland. Gitt at hjemstaten til det utenlandske AS har CFC-regler tilsvarende de norske NOKUS-reglene, vil det utenlandske selskapet få tilordnet 50% av overskuddet i NOKUS-selskapet i skattepliktig inntekt. Det norske selskapet vil få tilordnet for 25% av NOKUS-selskapets overskudd som skattepliktig inntekt. I tillegg kan NOKUS-selskapet bli skattlagt for overskudd i hjemstat, og 25% av overskuddet kan dermed bli skattlagt i tre forskjellige stater.

#### 4.4 Formuesbeskatning av deltakerne

Ettersom reglene i sktl. § 10-60 ikke behandler formuesbeskatning nærmere, er utgangspunktet at deltakerne formuesbeskattes etter skattelovens alminnelige regler. Det vil si at dersom det er et selskap deltakerne eier skal aksjen(es) kursverdi, antatt salgsverdi eller andel av selskapets skattemessige formuesverdi legges til deltakernes formue, jf. sktl. § 4-12 første til tredje ledd.<sup>86</sup>

Når det gjelder utenlandske innretninger eller formuesmasser, er det i sak 2005-035SFS LN gjengitt i Utv. 2008 s. 218 lagt til grunn at deltaker kan formuesbeskattes for innretningens eiendeler dersom vedkommende reelt sett anses å eie andeler i innretningen.

#### 4.5 Utdelinger fra selskap eller innretning til deltaker

##### 4.5.1 "Vanlig" utbyttebeskatning etter norsk intern rett

Ved utdeling av utbytte fra norsk selskap til norske aksjonærer, er utbyttet skattepliktig for aksjonærene. Personlige aksjonærer skattlegges etter aksjonærmodellen i sktl. § 10-11 med en sats på 28 %, og har rett til skjerming av normalavkastning etter sktl. § 10-12. Selskapsaksjonærer skattlegges etter fritaksmetoden i sktl. § 2-38. I utgangspunktet

---

<sup>86</sup> Norsk internasjonal skatterett (2011) s. 78.



er utbytte skattefritt for selskapsaksjonærer, men 3 % av utbytte legges til deltakers alminnelige inntekt, jf. sjette ledd. Satsen på 3% er en sjablongmessig tilbakeføring av fradragsberettigede kostnader ved erverv av aksjer etter sktl. § 6-24.

#### 4.5.2 Utdelinger fra NOKUS-selskaper til deltakere

Sktl. § 10-67 gjelder utdelinger til deltakere i NOKUS-selskaper. Det skilles også her mellom personlige deltakere og selskapsdeltakere, jf. sktl. § 10-67 første og annet ledd.

For utdelinger til personlige deltakere skal 72 % av det mottatte utbytte, pluss eventuelt andel av fradrag etter sktl. § 16-20 som vedrører utbytte, legges til grunn som utbytte ved beskatningen, jf. sktl. § 10-67 annet ledd. Ettersom deltakerne har blitt nettolignet for selskapets inntekt trekkes først 28% av utdelingsbeløpet fra. Dette beløpet representerer skattlagte midler. Deretter legges eventuelle fradrag deltaker har fått for skatt betalt av NOKUS-selskapet i utlandet til, jf. § 16-20, fordi et slikt fradrag vil ha redusert det norske skattebeløpet. Videre gis det skjerming i utbyttet etter sktl. § 10-12. Dersom deltakeren har betalt kildeskatt for utdeling i utlandet kan beløpet kreves kreditert etter sktl. § 16-20 tredje ledd.

For utdelinger fra innretninger er det i sak 2005-608SFS<sup>87</sup> lagt til grunn at utdeling fra en trust til personlig deltaker også er omfattet av sktl. § 10-67, så 72 % av utbyttet skal regnes som skattepliktig inntekt. SFS tok ikke stilling til om deltakerne skal gis skjerming i utbyttet etter sktl. § 10-12.

For selskapsdeltakere henvises det til fritaksmetoden i sktl. § 2-38. Dermed er utdelinger fra selskapet eller innretningen ikke skattepliktig i den utstrekning utdelingen er innenfor den samlede inntekt som er skattlagt hos deltakeren i medhold av sktl. § 10-65. Dersom utdelingsbeløpet relaterer seg til inntekter unntatt fra beskatning etter sktl. § 2-38 annet ledd, foreligger heller ikke skatteplikt.

---

<sup>87</sup> Sitert fra Norsk internasjonal skatterett s. 645.

## 5 Opphør av NOKUS-beskatning

Problemstillingen i dette kapitlet er om, og i så fall hvilke, skattemessige konsekvenser det får for deltakerne at vilkårene for NOKUS-beskatning ikke lenger er til stede. Ettersom det ikke er selve selskapet som beskattes i Norge har opphør av NOKUS-beskatning ingen direkte virkning for selskapet.

Avslutningsvis vil det nevnes hvilke skattemessige konsekvenser det får for deltaker å tre ut av NOKUS-beskatningen, ved realisasjon av andeler i selskapet eller ved utflytting fra Norge.

### 5.1 Måter beskatningen kan opphøre på

NOKUS-beskatningen vil opphøre dersom vilkårene i sktl. §§ 10-60 til 10-68 ikke lenger er til stede, samt hvis NOKUS-selskapet likvideres. Dermed kan beskatningen opphøre fordi selskapet ikke lenger anses norsk-kontrollert eller dersom selskapet ikke lenger anses hjemmehørende i et lavskatteland. Videre kan selskap hjemmehørende i skatteavtaleland gå fra å ha passiv inntekt til aktiv inntekt, eller NOKUS-beskatning kan opphøre som følge av at Norge inngår ny skatteavtale med land der et selskap med aktiv inntekt er hjemmehørende. Det kan også tenkes at selskapet/innretningen som følge av endringer i driften skal anses å være reelt etablert og drive reell virksomhet i et EØS-land, eller at selskapet er hjemmehørende i et land som blir EØS-medlem.

### 5.2 Fra hvilket tidspunkt opphører beskatningen?

NOKUS-beskatningen opphører for hele inntektsåret når vilkårene for beskatning ikke lenger er oppfylt. Ved reduksjon i andel norsk kontroll, vil det videre være av betydning hvor stor eierandel deltakerne hadde før reduksjonen eierandelen/kontrollen, og om, og eventuelt hvor stor andel av selskapet som fortsatt er eid av norske skattytere. I visse tilfeller vil deltakerne anses å fortsatt kontrollere selskapet ut inntektsåret, for eksempel dersom gjenværende deltakere tilsammen eier eller kontrollerer minst 40 % av andelene i NOKUS-selskapet. Da opphører NOKUS-beskatningen først inntektsåret etter, jf. sktl. § 14-62 tredje ledd.

### 5.3 Skattemessige konsekvenser av opphør av NOKUS-beskatning

Når NOKUS-beskatningen opphører vil deltakerne ikke lenger ha plikt til å innhente tall fra selskapet og levere selskaps- og deltakeroppgaver. Videre vil de unnslippe den

belastning det kan være å skattlegges løpende for inntekter man som skattesubjekt ikke selv oppebærer.

Dersom NOKUS-beskatningen opphører, og selskapet ikke på annen måte fortsatt er undergitt norsk beskatningsmyndighet, utløses det ingen generell uttaksbeskatning for opphør av beskatningen av selskapsoverskuddet eller selskapsformuen som helhet.

Derimot kan det utløses gevinstoppgjør på eiendeler etter sktl. § 9-14 og inntektsoppgjør for avskrivninger på driftsmidler etter § 14-64, jf. § 14-60 tredje ledd. Opphør av NOKUS-beskatning av selskap eller innretning kan også medføre at deltakere innenfor rederiskatteordningen må realisere sine andeler i selskapet.

### 5.3.1 Inntekts- og gevinstoppgjør

Det skal her drøftes *når* inntekts- og gevinstoppgjør skal skje ved opphør av NOKUS-beskatning. Hvordan inntekten skal fastsettes ved eventuelt oppgjør, vil bli behandlet i kapittel 6. I utgangspunktet kan det foretas gevinstoppgjør etter sktl. § 9-14 for en rekke typer eiendeler, som driftsmidler, finansielle eiendeler, forpliktelser, omsetningsgjenstander og immaterielle eiendeler. Ettersom det foretas en samlet behandling av inntekts- og gevinstoppgjør knyttes drøftelsene til de eiendeler som er omfattet av begge reglene, nemlig varige, fysiske driftsmidler.<sup>88</sup>

Reglene om inntekts- og tapsoppgjør i sktl. §§ 14-64 og 9-14 er nært knyttet til hverandre. Begge reglene skal sikre at latente gevinster på driftsmidler blir beskattet. Plikt til å foreta inntekts- og gevinstoppgjør etter sktl. §§ 14-64 og 9-14 utløses av uttak fra norsk beskatningsområde.

#### 5.3.1.1 Hva regnes som "uttak fra norsk beskatningsområde" ved opphør av NOKUS-beskatning?

Skattelovens alminnelige regler om skatteplikt i kapittel 2 henviser til tilknytning eller skattemessig bosted i "riket", jf. for eksempel sktl. §§ 2-1 og 2-2. "Riket" omfatter

---

<sup>88</sup> Varige, fysiske driftsmidler er skatteobjekt omfattet av begge bestemmelsene, jf. sktl. §§ 14-60 fjerde ledd og 14-40 første ledd, samt § 9-14 tredje ledd bokstav a, jf. § 14-41 bokstav a og c til j.

norsk territorium, og er dermed geografisk avgrenset. Sktl. §§ 9-14 og 14-64, jf. 14-60, kommer til anvendelse når driftsmidler eller eiendeler tas ut av *norsk beskatningsområde*. “Norsk beskatningsområde” er ikke et geografisk avgrenset område, men heller en rettslig karakteristikk av de tilfeller hvor inntekter er skattepliktig og kostnader og tap fradragsberettiget etter norsk skattelovgivning.<sup>89</sup>

Utgangspunktet for når opphør av NOKUS-beskatning skal anses som uttak av driftsmiddel fra norsk beskatningsområde følger av ordlyden i sktl. §§ 9-14 annet ledd bokstav c og 14-60 tredje ledd bokstav c. Bestemmelsene omfatter noe forskjellige objekter, men har felles definisjon av hva som regnes som at objektet “tas ut av norsk beskatningsområde” når det gjelder NOKUS-selskap. I forarbeidene til sktl. § 9-14 henvises det til definisjonen av “uttak” fra norsk beskatningsområde i sktl. § 14-60.<sup>90</sup> Dermed antas det at anvendelsesområdet til bestemmelsene er relativt like. Opphør av NOKUS-beskatning fører til at inntekts- og gevinststoppgjør skal foretas dersom eiendelen eller driftsmiddelet tilhører eller forpliktelsen påhviler “...utenlandsk selskap eller innretning hvor deltakerne skattlegges etter § 10-61, når norsk kontroll av selskapet eller innretningen opphører”. Ordlyden i bestemmelsene tilsier at opphør som følge av at vilkåret om norsk kontroll ikke lenger er oppfylt skal anses som uttak fra norsk beskatningsområde.

Forarbeidene til sktl. § 9-14 lister opp noen eksempler på tilfeller der det vil foreligge uttak, uten at listen er uttømmende.<sup>91</sup> Når det gjelder NOKUS-beskatning nevnes kun ett eksempel på hva som regnes som “uttak” fra norsk beskatningsområde i forarbeidene til sktl. § 9-14 som også gjelder vilkåret om norsk kontroll:

*“Som uttak anses videre bortfall av skatteplikt etter bestemmelsene i skatteloven §§ 2-4 og 10-60 flg. (skattlegging av norsk-kontrollerte selskaper mv. hjemmehørende i*

---

<sup>89</sup> Ot.prp. nr. 1 (2008-2009) s. 39, Lignings-ABC 2010/2011 s. 345.

<sup>90</sup> Ot.prp. nr. 1 (2008-2009) s. 49.

<sup>91</sup> Ot.prp. nr. 1 (2008-2009) s. 51-52.

*lavskattland) når vilkårene for NOKUS-beskatning opphører fordi selskapet ikke lenger anses norsk-kontrollert.”<sup>92</sup>*

Bestemmelsenes formål taler i utgangspunktet for at beskatning ved uttak av driftsmidler fra norsk beskatningsområde skal skje uansett hvilket av vilkårene for NOKUS-beskatning som ikke lenger er oppfylt.

Det foreligger meg bekjent ingen rettspraksis om beskatning etter sktl. §§ 9-14 eller 14-64 ved opphør av NOKUS-beskatning. Av ligningspraksis foreligger det en uttalelse fra SFS i sak 2005-620SFS.<sup>93</sup> Saken gjaldt et NOKUS-selskap som flyttet sin ledelse fra Isle of Man til Storbritannia, og ble gitt under forutsetning at selskapet dermed ble skattemessig hjemmehørende i Storbritannia. Om de tilfeller inntektsoppgjør foretas ved opphør av NOKUS-beskatning, siteres fra uttalelsen:

*”For så vidt angår driftsmiddel som tilhører NOKUS-beskattet selskap, vil det etter bestemmelsens ordlyd foreligge uttreden når norsk kontroll av selskapet opphører, dvs. hvor norske skattytere ikke lenger eier minst halvparten av selskapets aksjer. Muligens kan det også være tilfeller der bestemmelsene i § 14-60 flg. kommer til anvendelse selv om norsk kontroll over selskapet opprettholdes, men at NOKUS-beskatning opphører av andre årsaker. Ser man skatteloven § 14-60 i sammenheng med § 14-64 og formålet med denne, kan det være tvil om oppramsingen i § 14-60 tredje ledd er uttømmende.”<sup>94</sup>*

I den konkrete saken forelå det ikke noen differanse mellom foretatte avskrivninger og beregnede lineære avskrivninger, og et utvidet anvendelsesområde for reglene om inntektsoppgjør ble dermed ikke nærmere vurdert. Uttalelsen er eldre enn bestemmelsen om gevinstoppgjør i sktl. § 9-14, men har ikke blitt kommentert i forarbeidene. Også bestemmelsene om inntektsoppgjør har vært gjenstand for revisjon i ettertid.

Anvendelsesområdet for bestemmelsen ble i den forbindelse endret for skattytere

---

<sup>92</sup> Ot.prp. nr. 1 (2008-2009) s. 52.

<sup>93</sup> Referert i Almvik og Kristiansen (2006) s. 356 flg.

<sup>94</sup> Sitert fra Almvik og Kristiansen (2006) s. 358.

hjemmehørende i EØS-stater, uten at ligningsuttalelsen ble kommentert eller en nærmere vurdering av den foretatt.<sup>95</sup> Det ville vært naturlig med en presisering av bestemmelsenes tolkning eller revisjon av ordlyden dersom departementet mente beskatning skulle skje også ved opphør av NOKUS-beskatning ved andre opphørsgrunner.

Juridisk litteratur heller også retning av å legge lovens ordlyd til grunn. I Selskap, bedrift og skatt (2010) legges det til grunn at reglene om gevinst- og inntektsoppgjør ved uttak av driftsmidler ikke kommer til anvendelse ved opphør av andre grunner enn opphør av norsk kontroll.<sup>96</sup> Norsk internasjonal skatterett (2011) er av samme oppfatning.<sup>97</sup> Almvik og Kristiansen refererer til deler av uttalelsen fra SFS, men forfatterne selv tar ikke standpunkt til hva de mener er den riktige løsningen.

Dermed vil det kun foretas inntekts- og gevinstoppgjør ved opphør av NOKUS-beskatning dersom opphøret skyldes at det ikke lenger foreligger norsk kontroll. Om reglene på dette punkt bør endres, behandles i kapittel 7. Det vil nå redegjøres kort for hvordan NOKUS-beskatning kan opphøre ved at vilkåret om norsk kontroll ikke lenger er oppfylt.

#### 5.3.1.2 Opphør av norsk kontroll

Opphør av norsk kontroll kan skje på flere måter. Kontrollen kan opphøre ved at en deltaker realiserer eierandelene sine, så selskapets andeler eller kapital ikke lenger anses norsk-kontrollert. Norsk kontroll kan også opphøre ved emisjon dersom eierforholdet mellom de norske og andre deltakere forrykkes. Videre kan den norske kontrollen opphøre dersom en eller flere av deltakerne flytter, og skatteplikten til Norge opphører.

Dersom kontroll-vilkåret er oppfylt på annet grunnlag enn direkte eie kan det også opphøre dersom forutsetningen for kontroll bortfaller, f eks ved at aksjonæravtale som

---

<sup>95</sup> Ot.prp. nr. 1 (2007-2008) s. 97 flg.

<sup>96</sup> Bedrift, selskap og skatt (2010) s. 425.

<sup>97</sup> Norsk internasjonal skatterett s. 652.

gir de norske deltakerne høyere andel av utbytte eller andre fordeler bortfaller eller endres.

I juridisk litteratur er det antatt at deltakerne kan beskytte seg mot uønsket opphør av norsk kontroll gjennom regulering av omsetning av aksjer i selskapets vedtekter eller aksjonæravtale, gitt at etableringslandets selskapsrett åpner for det.<sup>98</sup>

### 5.3.2 NOKUS-selskapet ulovlig eiendel

Dersom NOKUS-selskapet har inngått i en rederistruktur, og vilkårene for NOKUS-beskatning ikke lenger er oppfylt, vil aksjeposten i det tidligere NOKUS-selskapet bli en ulovlig eiendel innenfor rederiskatteordningen. Opphøret av NOKUS-beskatningen anses som et “brudd” på rederiskatteordningen uavhengig av hvilket vilkår for NOKUS-beskatning som ikke lenger er oppfylt. Eier med eventuell gjenværende aksjepost må dermed selge denne innen to måneder fra vedkommende burde ha oppdaget bruddet, jf. sktl § 8-17 tredje ledd.<sup>99</sup>

## 5.4 Skattemessige konsekvenser for deltaker som ikke lenger kan NOKUS-beskattes

Dersom en deltaker realiserer sine andeler i NOKUS-selskapet eller trer ut av ordningen som følge av utflytting fra Norge, kan det medføre skattemessige konsekvenser for vedkommende. Disse vil inntre uansett om realisasjonen eller utflyttingen medfører opphør av NOKUS-beskatningen som helhet, og skal kort belyses i det følgende.

Dersom en deltaker i et NOKUS-selskap blir skattemessig bosatt i utlandet etter intern rett eller skatteavtale kan det være grunnlag for utflyttingsskatt på deltakers eiendeler etter reglene i sktl. §§ 10-70 eller 10-71. Eierandelene i NOKUS-selskapet vil inngå i beregningen av verdien av skattyterens eiendeler. Av hensyn til oppgavens omfang vil jeg ikke gå nærmere inn på eventuelle vilkår for slik beskatning.

---

<sup>98</sup> Bedrift, selskap og skatt (2010) s. 425-426.

<sup>99</sup> Woldbeck (2010) s. 147-148.

Ved realisasjon av andeler i NOKUS-selskap blir eventuell gevinst eller tap ved realisasjonen behandlet forskjellig avhengig av hva slags skattyter deltaker er.

For deltakere som selv er selskaper, foretas et gevinst- og tapsoppgjør etter sktl. § 10-68, som beregnes etter en RISK<sup>100</sup>-metode. Reglene skal hindre dobbeltbeskatning av overskuddet fra NOKUS-selskapet. Regulering av inngangsverdi skal kun foretas i inntektsår deltakeren blir NOKUS-beskattet for de samme aksjene. Om fremgangsmåten siteres det fra forarbeidene<sup>101</sup> til bestemmelsen:

*“Metoden gjennomføres på følgende måte: For hvert inntektsår beregnes hvor stor del av selskapets overskudd som er skattlagt løpende i Norge i inntektsåret, og som er tilbakeholdt i selskapet. Tilbakeholdt, skattlagt overskudd består av årets skattepliktige inntekt til Norge redusert med årets utbytte til de norske deltakerne. Skatt på de norske deltakernes andel av overskuddet betalt i det land selskapet er hjemmehørende, vil redusere tilbakeholdt overskudd. Skatt betalt på overskuddet i Norge vil ikke redusere skattlagt tilbakeholdt overskudd, da skatten er betalt av deltakerne og ikke av selskapet. Beløpet fordeles så på de norske deltakerne etter andelenes pålydende. En kommer dermed frem til endring i skattlagt kapital for hver andel. Dette RISK beløpet tillegges aksjens inngangsverdi med virkning for senere gevinst-/tapsoppgjør ved realisasjon av aksjene.”*

Hvordan inngangsverdien skal opp- eller nedreguleres er nærmere regulert i fsfin. § 10-68-1 til 10-68-6.

For fysiske personer, samt døds- og administrasjonsbo for fysiske personer, som er deltakere i NOKUS-selskap skal eventuell gevinst beregnes som for aksjonærer i aksjeselskaper, det vil si etter aksjonærmodellen i sktl. §§ 10-30 flg.

---

<sup>100</sup> RISK står for Regulering av inngangsverdi med skattlagt kapital.

<sup>101</sup> Ot.prp. nr. 16 (1991-1992) s. 85.



## **6 Hvordan inntekts- og gevinstoppgjør skal gjennomføres ved opphør av NOKUS-beskatning**

Problemstillingen i dette kapitlet er hvordan deltaker(ne)s skattepliktige inntekt skal fastsettes dersom det skal gjennomføres inntekts- og gevinstoppgjør etter sktl. §§ 14-64 og 9-14.

Det vil i det følgende først gis en innføring i behovet for og hensynene bak reglene i sktl. §§ 14-64 og 9-14. Deretter ser jeg på hvordan den skattepliktige inntekten skal fastsettes, når den kan bortfalle, og hvilke muligheter deltakerne har til å få utsatt beskatning. Fremstillingen vil være noe begrenset av hensyn til oppgavens omfang.

### **6.1 Behovet for regler om inntekts- og gevinstoppgjør**

#### **6.1.1 Inntektsoppgjør etter sktl. § 14-64**

Sktl. § 14-64 gir regler om inntektsoppgjør ved uttak fra norsk beskatningsområde av driftsmidler som har blitt saldoavskrevet. En eventuell positiv differanse mellom foretatte saldoavskrivninger og beregnede lineære avskrivninger skal tilbakeføres. Dersom driftsmidler tas ut av norsk beskatningsområde innen 4 år etter at driftsmidlene ble påbegynt avskrevet etter saldoreglene skal differansen tilbakeføres. For skip, fartøyer og rigger gjelder en frist på 8 år.

Avskrivninger skal i utgangspunktet representere skattyters oppofrelse ved at driftsmidler forbrukes eller foreldes. Varige driftsmidler avskrives normalt etter et saldosystem i sktl. §§ 14-40 til 14-48. De ulike typene driftsmidler er delt inn i saldogrupper i sktl. § 14-41 første ledd. Driftsmidler i gruppe a-d avskrives under ett, mens driftsmidler i gruppe e-i føres opp med egen saldo per driftsmiddel. Driftsmidler i gruppe j avskrives under ett for hver enkelt bygning, jf. sktl. § 14-61 fjerde ledd. Hver saldo kan avskrives med inntil den sats som er angitt for gruppen i sktl. § 14-43. Normalt velges den maksimale sats hvert år.

Eksempel som illustrerer fremgangsmåten; I år 1 kjøpes et skip, det vil si et driftsmiddel som tilhører gruppe e, med kostpris 800 millioner. Maksimal avskrivningssats for saldogruppe e er 14 %, jf. sktl. § 14-

43. Avskrivninger år 1 vil dermed bli 112 millioner, år 2 ca. 96,32 millioner, år 3 ca 82,84 millioner, osv. Avskrivningene får dermed en degressiv profil.

For driftsmidler oppført i saldogruppe e til i, vil avskrivningene redusere inngangsverdien, som også er grunnlaget for gevinstberegning ved eventuell realisasjon. Dermed sikres at eventuelt for høye avskrivninger blir kompensert ved realisasjonen. For driftsmidler som avskrives under ett nedskrives vederlaget på saldoen med gevinstbeløpet, jf. sktl. § 14-44. Gevinsten kommer dermed til beskatning i form av lavere avskrivninger i etterfølgende år. I begge tilfeller reduserer avskrivningene skattemessig inngangsverdi og avskrivningsgrunnlag, som fører til lavere avskrivninger og høyere gevinst ved salg.

Reglene om inntektsoppgjør i sktl. § 14-64 skal hindre at latente skatteforpliktelser bortfaller ved at driftsmidlene tas ut av norsk skattejurisdiksjon. Formålet er dermed å sikre det norske skatteproveny ved å hindre at det norske avskrivningssystemet utnyttes. Synspunktet er at dersom man utnytter saldosystemet og foretar høye avskrivninger skal eventuelle forskjeller mellom foretatte avskrivninger og reell verdireduksjon kompenseres også dersom driftsmidlet uttatt fra norsk beskatningsområde.<sup>102</sup>

### 6.1.2 Gevinstoppgjør etter sktl. § 9-14

For at en inntekt i form av gevinst på en formuesgjenstand skal komme til beskatning må formuesgjenstanden som hovedregel være realisert for at gevinsten skal anses innvunnet. Tidligere forutsatte gevinstbeskatning eller tapsfradrag normalt at eiendomsretten til eiendelen ble overført eller at eiendomsretten opphørte, jf. sktl. § 9-2.<sup>103</sup> Dersom en eiendel mistet sin tilknytning til norsk beskatningsområde var det kun i begrenset grad hjemmel til å skattlegge urealiserte verdistigninger på eiendelen, noe som kunne være et incentiv til å ta eiendeler ut av norsk beskatningsområde før et salg.

---

<sup>102</sup> Ot.prp. nr. 16 (1991-1992) s. 55.

<sup>103</sup> Ot.prp. nr. 1 (2008-2009) s. 38.

Innføringen av sktl. § 9-14 medførte at uttak av eiendeler fra norsk beskatningsområde også skal anses som et innvinningskriterium for kapitalgevinst knyttet til den aktuelle eiendelen. Ved uttak fra norsk beskatningsområde fingeres dermed realisasjon.

Dersom driftsmiddelet tas ut fra norsk beskatningsområde med tap, kan enkelte skattytere kreve fradrag for et beløp tilsvarende tapet etter sktl. § 9-17 syvende ledd. Kun skattytere som er skattepliktige til riket etter sktl. §§ 2-1 eller 2-2, eller er skattemessig hjemmehørende i en annen EØS-stat kan kreve slikt fradrag.

I forskrift er det fastsatt et terskelbeløp på gevinst på 5 millioner for at gevinster ved uttak av driftsmidler fra norsk beskatningsområde skal komme til beskatning eller tap til fradrag.<sup>104</sup> Terskelbeløpet skal til en viss grad redusere den administrative byrden skjønnsmessig fastsettelse av utgangsverdi medfører for skattyter og ligningsmyndighetene.<sup>105</sup> Ved beregningen av om terskelbeløpet er oversteget skal det tas hensyn til eventuell reduksjon av utgangsverdien etter sktl. § 9-14 åttende ledd fjerde punktum (som følge av eventuell inntektsføring etter § 14-64), jf. fsfin. § 9-14-2 tredje ledd.

## 6.2 Fastsettelse av den skattepliktige inntekt ved inntekts- og gevinstoppgjør

### 6.2.1 “Inntak” av driftsmiddel i norsk beskatningsområde

Inntektsoppgjør etter sktl. § 14-64 forutsetter at driftsmiddelet har blitt inntatt i norsk beskatningsområde. Som “inntak i norsk beskatningsområde” regnes det at et driftsmiddel gis en slik tilknytning til Norge at norsk skattelovgivning får virkning for inntekter og utgifter knyttet til det, jf. sktl. § 14-60 annet ledd. Som inntak regnes også når deltakerne får skatteplikt til Norge etter NOKUS-reglene, jf. sktl. §§ 10-60 – 10-68. Gevinstoppgjør etter sktl. § 9-14 forutsetter ikke at driftsmiddelet er inntatt, men for alternativet ved opphør av NOKUS-beskatning vil realiteten være at det er foretatt inntak til norsk beskatningsområde på et eller annet tidspunkt. Enten ved at NOKUS-selskapet etableres i utlandet med tilstrekkelig andel norske deltakere eller ved at vilkårene for NOKUS-beskatning på et senere tidspunkt blir oppfylt.

---

<sup>104</sup> Fsfin. § 9-14-2 første ledd.

<sup>105</sup> Ot.prp. nr. 1 (2008-2009) s. 56-57.

Inntakstidspunktet er den tid driftsmiddelet får tilknytning til Norge, jf. § 14-60 annet ledd. For NOKUS-beskattede selskaper vil inntakstidspunktet tilsvarende det tidspunktet NOKUS-beskatningen etableres.

Inngangsverdien (inntaksverdien) for driftsmiddel som tas inn kunne i utgangspunktet blitt beregnet ut fra skattemessig utgangsverdi i staten der eventuelle gevinster ved driftsmiddelet tidligere har blitt skattlagt, og på denne måten skape skattemessig kontinuitet mellom norsk og utenlandsk beskatning. På grunn av forskjeller mellom ulike lands skatteregler med hensyn til verdsettelse av eiendeler ble det likevel ikke ansett som en heldig løsning å videreføre verdier fra andre stater.<sup>106</sup> I henhold til sktl. § 14-61 skal derfor historisk kostpris, redusert med beregnede lineære avskrivninger for eiertiden frem til inntakstidspunktet benyttes som inntaksverdi. Kostprisen skal omregnes etter valutakursen på anskaffelsestidspunktet, jf. sktl. §14-61.

**6.2.2 Beregning av gevinst/tap/inntekt ved uttak fra norsk beskatningsområde**  
Gevinst og tapsberegning etter sktl. § 9-14 skal foretas i forbindelse med ligningen for det inntektsår driftsmiddelet ble tatt ut fra norsk beskatningsområde, jf. bestemmelsens første ledd. Ved uttak av driftsmiddel fra norsk beskatningsområde vil skattyter som regel levere oppgave med beregning av gevinst for driftsmiddelet som er tatt ut fra norsk beskatningsområde etter fsfin. § 9-14-3 første ledd. Oppgaven danner grunnlaget for skatteberegningen.<sup>107</sup>

Ved beregning av gevinst på driftsmiddel etter sktl. § 9-14 tas det utgangspunkt i driftsmiddelets inngangsverdi og utgangsverdi. Utgangsverdien skal etter sktl. § 9-14 åttende ledd fastsettes til markedsverdien på det tidspunkt realisasjon anses å ha funnet sted, det vil si det tidspunkt driftsmiddelet anses uttatt fra norsk beskatningsområde. Ved opphør av NOKUS-beskatning vil tidspunktet for uttak være sammenfallende med

---

<sup>106</sup> Ot.prp. nr. 16 (1991-1992) s. 57.

<sup>107</sup> Ot.prp. nr. 1 (2008-2009) s. 58.

tidspunktet for opphøret, se punkt 5.2. Som inngangsverdi legges driftsmiddelets inntaksverdi til grunn, fratrukket eventuelle avskrivninger foretatt i mellomtiden.<sup>108</sup>

Dersom uttaket fra norsk beskatningsområde også har medført inntektsføring etter sktl. § 14-64, skal utgangsverdien reduseres med beløpet inntektsført. Det unngås dermed at tilbakeføringsbeløpet kommer til beskatning også som latent gevinst. Dette er naturlig ettersom avskrivninger og driftsmiddelets inngangsverdi er i nær sammenheng og av betydning for gevinstberegningen.

Selve inntektsoppgjøret etter sktl. § 14-64 består i å beregne differansen mellom foretatte avskrivninger og beregnede avskrivninger etter § 14-62, jf. § 14-64 tredje ledd. Differansen utgjør skattepliktig inntekt og inntektsføres i uttaksåret. Dersom differansen er negativ gis det ikke rett til fradrag i inntekter.

### 6.3 Utsatt innbetaling av skattebeløp ved gevinstoppgjør

#### 6.3.1 Vilkår for utsatt innbetaling

Gevinst ved uttak av driftsmiddel fra norsk beskatningsområde tidfestes i utgangspunktet til dagen før driftsmiddelet ble tatt ut, jf. sktl. § 9-14 første ledd. Dersom eiendelen eller forpliktelsen er nevnt i sktl. § 9-14 tredje ledd bokstav a-c, og deltakeren stiller betryggende sikkerhet for utlignet skatt, kan deltakeren gis utsettelse med innbetalingen av beløpet etter § 9-14 niende ledd. For skattytere hjemmehørende i riket eller skattemessig hjemmehørende i en EØS-stat gis utsettelse uten sikkerhetsstillelse. Forutsetningen er at Norge har folkerettslig overenskomst med EØS-staten som gir rett til utlevering av opplysninger.

Utsettelsen medfører at den utlignede skatten eller det fradragsberettigede tapet ikke regnes med ved skatteavregningen inntektsåret driftsmiddelet ble tatt ut.<sup>109</sup>

---

<sup>108</sup> Lignings ABC 2010/2011 s. 1355.

<sup>109</sup> Lignings ABC 2010/2011 s. 1356.

For inntektsoppgjør for meravskrivninger alene gis ikke utsettelse en tilsvarende periode.

### 6.3.2 Bortfall av retten til utsatt beskatning

Dersom driftsmiddelet innen fem hele inntektsår fra uttaket fra norsk beskatningsområde realiseres, uttas til egen bruk eller overføres som gave, bortfaller retten til fortsatt utsettelse av beskatningen, jf. § 9-14 tiende ledd.

### 6.3.3 Bortfall eller reduksjon av beregnet skatt og fradrag for tap

For gevinstoppgjør vil den beregnede skatten eller fradraget for tap bortfalle dersom driftsmiddelet tas inn igjen i norsk beskatningsområde, jf. sktl § 9-14 ellefte ledd bokstav e.

Skatten eller fradraget faller videre bort dersom det har gått fem hele inntektsår fra uttaket og realisasjon ikke har funnet sted, jf. § 9-14 ellefte ledd bokstav d.

Ved realisasjon etter uttak fra norsk beskatningsområde til lavere verdi enn den lagt til grunn som uttaksverdi i gevinstoppgjøret kan skattyter kreve reduksjon i utlignet skatt etter sktl. § 9-14 ellefte ledd bokstav a.

Inntektsoppgjør vil ikke gjennomføres dersom driftsmiddelet tas tilbake i norsk beskatningsområde av samme eier innen et år fra uttakstidspunktet, jf. sktl. § 14-64 annet ledd.

## 7 Vurdering av anvendelsesområdet for reglene om inntekts- og gevinstoppgjør de lege ferenda

### 7.1 Foreslåtte endringer i NOKUS-reglene

Det er foreslått flere endringer i NOKUS-regelverket som vil medføre utvidelse av reglens anvendelsesområde dersom de tas til følge.<sup>110</sup> Foreslåtte endringer er blant annet at NOKUS-reglene også skal gjelde for utenlandske selskaper og innretninger som er skattemessig hjemmehørende i Norge, et utvidet anvendelsesområde for reglene i skatteavtaleland og lavere krav til eie eller kontroll av selskapet eller innretningen.

Finansdepartementet jobber med en gjennomgang av regelverket, men det har så langt ikke kommet klare indikasjoner om hvilke konkrete forslag de følger opp.

Departementet uttaler følgende om NOKUS-reglens betydning og fremtid i Meld. St. 11 (2010 - 2011) punkt 9.8.5:

*“Utenfor EØS, samt innenfor sitt avgrensede virkeområde i EØS, vil imidlertid NOKUS-reglene fremdeles være viktige for å motvirke skattemessige tilpasninger. NOKUS-reglene vil i disse tilfellene, sammen med begrensningene i fritaksmetoden redusere mulighetene for å ta hjem inntekter fra lavskatteland uten beskatning.*

*I Ot.prp. nr. 1 (2004 – 2005) er det varslet at departementet tar sikte på å gjennomgå NOKUS-reglene på mer generelt grunnlag. Departementet vil arbeide videre med en slik gjennomgang, med henblikk på eventuelle utvidelser av virkeområdet og gjennomføring av andre hensiktsmessige endringer.”<sup>111</sup>*

Om departementet også arbeider med å revidere reglene om inntekts- og gevinstoppgjør ved opphør av NOKUS-beskatning, er for meg ukjent.

Jeg vil i dette kapitlet kort vurdere om reglene om inntekts- og gevinstoppgjør i sktl. §§ 14-64 og 9-14 de lege ferenda bør endres og gis et utvidet anvendelsesområde, når

---

<sup>110</sup> Rederiskatteutvalget i NOU 2006:4, s. 102-112.

<sup>111</sup> Sitert s. 112.

det gjelder opphør av NOKUS-beskatning. Med et “utvidet anvendelsesområde” menes at det lovfestes at flere måtene NOKUS-beskatning kan opphøre på anses å utgjøre “uttak fra norsk beskatningsområde”. I forarbeidene til sktl. §§ 14-64 og 9-14 er det ikke direkte uttalt at reglene om inntekts- og gevinststoppgjør ikke kommer til anvendelse ved andre opphørsmåter enn at det ikke lenger foreligger norsk kontroll av NOKUS-selskapet. Dermed er det heller ikke gitt noen begrunnelse for hvorfor andre opphørsmåter i utgangspunktet ikke skal føre til beskatning etter §§ 14-64 og 9-14.

Jeg vil først vurdere hvilke hensyn som taler for og mot at reglene i sktl. §§ 14-64 og 9-14 bør gis et utvidet anvendelsesområde ved opphør av NOKUS-beskatning. Etersom de forskjellige opphørsmåtene i dag utløser ulike skattemessige konsekvenser, kan det være hensiktsmessig å foreta en egen vurdering for hver opphørsmåte av NOKUS-beskatning. Jeg vil derfor avslutningsvis vurdere om det er noen av opphørsmåtene hvor de relevante hensyn for utvidet anvendelsesområde i større grad tilsier at det skal foretas inntekts- og gevinststoppgjør.

Vurderingen i det følgende vil ta utgangspunkt i opphør av NOKUS-*selskaper*, ikke innretninger. Videre vil den, som i kapitlene over, være knyttet til driftsmidler. Et eventuelt videre anvendelsesområde for reglene om inntekts- og gevinststoppgjør ved opphør av NOKUS-beskatning vil også få betydning for andre eiendeler omfattet av gevinstbeskatningsregelen i sktl. § 9-14 tredje ledd.

## 7.2 Bør sktl. §§ 14-64 og 9-14 gis et utvidet anvendelsesområde ved opphør av NOKUS-beskatning?

Formålet med bestemmelsene i sktl. §§ 14-64 og 9-14 er, som nevnt, å reversere meravskrivninger og skattlegge urealisert gevinst, se punkt 6.1.1 og 6.1.2. I utgangspunktet tilsier dermed formålet med bestemmelsene at inntekts- og gevinststoppgjør alltid bør skje dersom driftsmiddel tas ut fra norsk beskatningsområde.

Skattlegging skal skape rom i økonomien for offentlig aktivitet og omfordele verdier fra de som tjener mye til de som tjener lite. Ved utforming av beregningsgrunnlag for



skattene og skattesatsene generelt er rettferdighet og effektivitet sentrale hensyn.<sup>112</sup> Når det gjelder bedriftsbeskatning står effektivitetshensyn sentralt, men også rettferdighetshensyn kan ha betydning for vurderingen. I tillegg vil hensynet til å unngå uthuling av det norske skattefundament stå sentralt.

Når det gjelder hensynet til *rettferdighet* er skatteevneprinsippet viktig. Prinsippet innebærer at skattesubjektene evne til å bære skattebelastningen skal tas hensyn til ved fordelingen av skattebelastningen. For de av deltakerne i NOKUS-selskapet som har eierinteresser i selskapet kan inntekts- og gevinstoppgjør ved opphør av NOKUS-beskatning medføre en relativt tung skattebyrde. Som tidligere nevnt plikter deltakerne å foreta inntekts- og gevinstoppgjør ved uttak fra norsk beskatningsområde uten at de nødvendigvis har fått utdelt midler fra NOKUS-selskapet. Tyngst vil nok byrden være for personlige skattytere, men også for deltakere som er selskaper kan skattebyrden være belastende. Når det gjelder gevinstoppgjør avhjelpest dette til en viss grad av muligheten til å få utsatt beskatning av gevinstoppgjøret, samt at skatteplikten i visse tilfeller bortfatter etter fem inntektsår, jf. punkt 6.3. Skatteevneprinsippet ble ikke vurdert eller tatt hensyn til ved innføringen av sktl §§ 14-64 og 9-14, så det antas at dette hensynet dermed ikke veier så tungt.

Ut fra hensynet til rettferdighet kan det også hevdes at når beskatningen opphører er den etterfølgende realiteten (at deltakeren ikke lenger NOKUS-beskattes) den samme, uavhengig av hvilket vilkår som ikke lenger er oppfylt. Dermed kan det hevdes at det er mer rettferdig at opphør av NOKUS-beskatning generelt vil utløse beskatning.

Hensynet til å *beskytte det norske skattefundament* står sentralt både for NOKUS-reglene og reglene om inntekts- og gevinstoppgjør. Regler om beskatning ved uttak av driftsmidler fra norsk beskatningsområde kan bidra til å sikre en riktig tilordning av skattegrunnlag mellom ulike land. Dette tilsier at reglene bør gis et vidt anvendelsesområde. Provenymessig er det noe usikkert hvor mye en utvidelse av anvendelsesområdet for gevinstregelen i § 9-14 vil generere, ettersom norske skattytere etter samme regel også kan få fradrag for tap på driftsmidler.

---

<sup>112</sup> Zimmer (2009)a s. 31.

Et annet relevant hensyn vil være om det vil medføre store *administrative kostnader eller vanskeligheter* ved å innføre et utvidet anvendelsesområde for inntekts- og gevinstoppgjør. Det antas at ordningen med terskelbeløp bør videreføres. Ettersom det i dag gjennomføres inntekts- og gevinstoppgjør ved opphør av NOKUS-beskatning grunnet at vilkåret om norsk kontroll ikke lenger er oppfylt, antar jeg at tilsvarende oppgjør ved andre opphørsmåter ikke vil medføre nevneverdige forskjeller i administrative kostnader.

Hensynet til *effektivitet* tilsier på nasjonalt plan at skattesystemet bør utformes på en så skattene påvirker skattyternes adferd på en måte som gir minst mulig samfunnsøkonomisk tap. Skattereglene bør utformes ut fra hensyn til nøytralitet, symmetri og kontinuitet, for å i minst mulig grad påvirke de enkelte skattytere på måter som leder til effektivitetstap.

En del av denne vurderingen vil være å se hen til om regelverket uten endringer vil gi skattyterne *incentiver til å gjennomføre skattemotiverte uttak* for å unngå norsk skatt, for eksempel om deltakerne kan sørge for at NOKUS-beskatningen opphører før en planlagt realisasjon av driftsmiddel eller eiendeler med gevinst.<sup>113</sup>

Muligheten til å gjennomføre skattemotiverte uttak vil være betinget av deltakernes mulighet til å påvirke at NOKUS-beskatningen opphører. NOKUS-beskatningen bygger på forutsetning om at deltakerne har en tilstrekkelig eier- eller kontrollandel til å kontrollere selskapets kapital. Det må antas at eier- eller kontrollandelen også er tilstrekkelig til å kunne påvirke opphør av beskatningen dersom deltakerne ønsker det. Ved enkelte av opphørsmåtene vil påvirkningsmulighetene være så å si ikke-eksisterende, mens andre opphørsmåter i større grad kan styres av deltakerne. Dette anser jeg som et viktig moment i vurderingen av om enkelte av opphørsmåtene av NOKUS-beskatning er bedre egnet enn andre for å utløse inntekts- og gevinstoppgjør.

---

<sup>113</sup> Ot.prp. nr. 1 (2008-2009) s. 50.

Jeg legger dermed til grunn at et utvidet anvendelsesområde for reglene om inntekts- og gevinstoppgjør ved opphør av NOKUS-beskatning særlig vil være aktuelt dersom deltakerne kan ha mulighet til å påvirke at opphør av beskatningen skjer, fordi faren for skattemotiverte uttak er til stede. I disse tilfellene kan deltakerne som regel også beskytte seg mot uønsket opphør gjennom aksjonæravtaler. Vurderingen i det følgende vil bestå i å vurdere om deltakerne har mulighet til å påvirke om og når opphør av NOKUS-beskatningen kan skje ved ulike opphørsmåter. I tillegg vil det kort nevnes om reelle hensyn eller andre rettskilder tilsier at beskatning ikke bør skje, der det er grunnlag for det.

### 7.3 Kort vurdering av måtene NOKUS-beskatning kan opphøre på

#### 7.3.1 NOKUS-selskapet blir hjemmehørende i Norge

NOKUS-beskatningen kan opphøre fordi selskapet blir hjemmehørende i Norge, for eksempel fordi selskapets ledelse på styrenivå flyttes hit, jf. sktl. § 2-2. I utgangspunktet medfører det uttak av driftsmidler fra norsk beskatningsområde for deltakerne, som ikke lenger NOKUS-beskattes, og inntak av driftsmidler for selskapet, som blir skattepliktig til riket.

Både bestemmelsene om inntekts- og gevinstoppgjør behandler denne opphørsmåten. Det siteres fra sktl. § 14-60 annet ledd annet avsnitt:

*“Selv om vilkårene i bokstav [...] c er oppfylt, anses et driftsmiddel ikke for tatt ut av norsk beskatningsområde dersom det samtidig gis slik tilknytning som nevnt i annet ledd.”*

Etter sktl. § 9-14 annet ledd annet avsnitt anses ikke en eiendel som uttatt fra norsk beskatningsområde *“dersom den samtidig får slik tilknytning til Norge at norsk skattelovgivning får virkning for inntekter og utgifter knyttet til eiendelen”*.

Begge bestemmelsenes ordlyd anses å dekke de tilfellene der NOKUS-beskatning opphører som følge av at selskapet blir skattemessig hjemmehørende i Norge. I slike

tilfeller utløses ikke inntekts- eller gevinststoppgjør, ettersom inntektene fortsatt kan skattlegges her.

I utgangspunktet vil deltakerne ha anledning til å påvirke hvor selskapets bestyrelse skal skje gjennom selskapets vedtekter. Likevel anser jeg det som relativt klart at opphør av NOKUS-beskatning grunnet at selskapet blir hjemmehørende i Norge ikke bør utløse inntekts- og gevinststoppgjør. Det er ikke en opphørsmåte som etter bestemmelsens formål bør være gjenstand for uttaksbeskatning, i og med at deltakernes skatteplikt etter sktl. § 2-4 erstattes med at selskapet blir skattepliktig til Norge etter sktl. § 2-2. Driftsmidlene vil få en enda nærmere tilknytning til norsk beskatningsområde.

### 7.3.2 NOKUS-selskapet ikke lenger hjemmehørende i lavskatteland

NOKUS-beskatningen kan opphøre som følge av endret skattenivå i det tidligere lavskattelandet eller Norge for den konkrete selskapstypen. En slik endring kan få virkning ganske raskt, for eksempel ved at landet blir oppført på den “hvite liste”, men det er mindre sannsynlig. Normalt vil det ta inntil to-tre år med et skattenivå som tilsier at det ikke lenger er et lavskatteland, for at staten ikke lenger skal anses som et lavskatteland for selskapstypen, se pkt. 3.4. Opphør av NOKUS-beskatning grunnet endret skattenivå i selskapets hjemstat eller i Norge er forhold som det anses at deltakerne ikke kan påvirke. Dermed er deltakernes mulighet til å påvirke opphør av NOKUS-beskatning liten. Videre kan deltakerne i disse tilfellene ikke kan beskytte seg mot opphør.

NOKUS-beskatningen også opphøre fordi selskapets bestyrelse flyttes til et annet land, og selskapet etter det anses hjemmehørende i et normalskatteland.<sup>114</sup> Opphøret av NOKUS-beskatning skyldes i disse tilfellene at selskapets bestyrelse flyttes, og hvor selskapet styres fra anses, som nevnt ovenfor, som et forhold deltakerne kan være med på å påvirke.

---

<sup>114</sup> Med “normalskatteland” menes her et normalskatteland som ikke er EØS-medlem.

### 7.3.3 Skatteavtaleland

I skatteavtaleland er det kun selskaper som hovedsakelig har inntekter av passiv karakter som NOKUS-beskattes. Der et selskaps virksomhet endres, slik at selskapet i større grad har aktive inntekter, og selskapets inntekt dermed blir av hovedsakelig aktiv karakter, vil vilkårene for NOKUS-beskatning ikke lenger være til stede. Det kan tenkes at deltakerne har mulighet til å påvirke selskapets inntektstype til å bli hovedsakelig av en aktiv karakter, for eksempel ved å endre selskapets vedtektsfestede formål. Ettersom opphøret i slike tilfeller skyldes forhold deltakerne kan påvirke, tilsier det at opphøret utløser inntekts- og gevinststoppgjør.

NOKUS-beskatning vil også opphøre dersom Norge inngår skatteavtale med lavskattelandet og det aktuelle selskapet har hovedsakelig aktive inntekter. Det må antas at inngåelse av skatteavtaler mellom Norge og staten NOKUS-selskapet er hjemmehørende i er forhold deltakerne ikke har mulighet til å påvirke eller beskytte seg mot.

### 7.3.4 EØS-land

Dersom et NOKUS-selskap er skattemessig hjemmehørende i et lavskatteland som blir medlem av EØS, vil NOKUS-beskatningen opphøre dersom selskapet også anses å være reelt etablert og drive reell virksomhet der. Hvilke land som velger å gå inn i EU eller EØS anses å være et forhold deltakerne i NOKUS-selskapet ikke kan påvirke.

Det tenkes at deltakerne kan påvirke opphør av NOKUS-beskatning ved at de sørger for at vilkåret om reell etablering og reell virksomhet i et EØS-land blir oppfylt for selskapet, jf. sktl. § 10-64 bokstav b. Når det gjelder muligheten for å foreta inntekts- og gevinststoppgjør i disse tilfellene, må det i tillegg vurderes om det kan være i strid med EØS-avtalen.

Forholdet mellom EØS-reglene og skatter ved utflytting eller uttak fra norsk beskatningsområde er noe omstridt. Beskatning ved uttak av driftsmidler fra en stat medfører en skattebyrde for person eller selskap som velger å flytte seg eller sin virksomhet ut av jurisdiksjonen. At en byrde pålegges ved flytting til en annen stat kan anses som en hindring av de fire friheter etter EF-traktaten/EØS-avtalen. Ved

innføringen av sktl. § 9-14 ble forholdet til EØS-avtalen vurdert, og departementets oppfatning var at de foreslåtte løsninger var i tråd med EØS-retten.<sup>115</sup>

Det kan være aktuelt å se hen til hvordan andre regler om beskatning ved utflytting behandler spørsmålet om EØS-avtalen er til hinder for slik beskatning. I Prop. 78 L (2010–2011) er skatteplikt ved utflytting av selskaper til EØS-stater foreslått opphevet. Bakgrunnen for proposisjonen er at ESA<sup>116</sup> i en grunnlagt uttalelse av 2. mars har konkludert med at de norske skattereglene ved utflytting av selskap og grenseoverskridende fisjoner og fusjoner er i tråd med EØS-avtalen.<sup>117</sup> Det siteres<sup>118</sup>:

*“Skatteplikten for gevinst på eiendeler (herunder rettigheter) og forpliktelser ved utflytting av selskaper foreslås avvirket ved flytting til normalskatteland innenfor EØS, og ved flytting til lavskatteland innenfor EØS der selskapet blir reelt etablert med reell økonomisk aktivitet i den andre EØS-staten. For eiendeler, rettigheter og forpliktelser som mister tilknytning til norsk beskatningsområde ved utflyttingen, vil reglene om beskatning ved uttak fra norsk beskatningsområde gjelde.”*

Med “reglene om beskatning ved uttak fra norsk beskatningsområde” siktes det til reglene om gevinststoppgjør i sktl. § 9-14. Det er også lagt til grunn at gevinststoppgjør skal foretas for eiendeler som mister tilknytningen til norsk beskatningsområde på grunn av grenseoverskridende fisjoner og fusjoner.<sup>119</sup> Departementet forutsetter dermed at reglene om beskatning ved uttak av driftsmidler fra norsk beskatningsområde opprettholdes også ved uttak av eiendeler til EØS-land. Et utvidet anvendelsesområde ved opphør av NOKUS-beskatning kan dermed være aktuelt, men løsningen er ikke sikker, ettersom det fortsatt må anses som usikkert om også beskatning ved uttak av driftsmidler strider mot EØS-avtalen.<sup>120</sup>

---

<sup>115</sup> Ot.prp. nr 1 (2008-2009) s. 70.

<sup>116</sup> ETFAs overvåkningsorgan.

<sup>117</sup> Prop. 78 L (2010-2011) s. 6.

<sup>118</sup> Sitert s. 36.

<sup>119</sup> Prop. 78 L (2010-2011) s. 70. Grenseoverskridende fisjoner og fusjoner er det også foreslått at kan gjennomføres uten beskatning med selskaper hjemmehørende innenfor EØS.

<sup>120</sup> Ba-hr (2011).

#### 7.4 Oppsummering

Gjennomgangen har vist at formålet med reglene om inntekts- og gevinstoppgjør tilsier at inntekts- og gevinstoppgjør bør skje uavhengig av grunnen til at NOKUS-beskatningen opphører. Et utvidet anvendelsesområde for reglene om inntekts- og gevinstoppgjør antas ikke medføre nevneverdig større administrative kostnader for ligningsmyndighetene. Skattesubjektene evne til å bære skattebelastningen anses som mindre relevant. Et viktig argumentet for et utvidet anvendelsesområde for inntekts- og gevinstoppgjør er å ytterligere sikre det norske skattefundamentet, og å hindre skattemotiverte uttak kan skje ved at deltakerne sørger for at NOKUS-beskatningen opphører.

Slik påvirkningsmulighet anses særlig å foreligge når det gjelder opphør som følge av at selskapets bestyrelse flyttes, eller at selskapet driver virksomhet som hovedsakelig genererer inntekter av aktiv karakter. Felles for disse opphørsmåtene er også at deltakerne har mulighet til å beskytte seg mot at slikt opphør kan skje gjennom aksjonæravtaler og selskapets vedtekter. Også at selskapet blir reelt etablert og driver reell virksomhet i en EØS-stat er forhold deltakerne anses å kunne påvirke, men det er noe usikkert om uttaksbeskatning i disse tilfellene vil være i strid med EØS-avtalen.

## **8 Litteraturliste**

### **Rettskilder**

#### **Lover**

Lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven) av 26.mars 1999 nr. 14.

Lov om allmennaksjeselskaper (allmennaksjeloven) av 13. juni 1997 nr. 45.

Lov om aksjeselskaper (aksjeloven) av 13. juni 1997 nr. 44.

Lov om ligningsforvaltning (ligningsloven) av 13. juni 1980 nr. 24.

Lov om adgang for Kongen til å inngå overenskomster med fremmede stater til forebygging av dobbeltbeskatning m.v. (dobbelbeskatningsavtaleloven) av 28. juli 1949.

#### **Forskrifter**

Forskrift om bindende forhåndsuttalelser i skatte- og avgiftssaker av 14. juni 2005 nr. 550.

Forskrift fastsatt av Skattedirektoratet til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14 (fssd).

Forskrift til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14 (fsfin.)

Forskrift om oppgaveplikt for norske deltakere i utenlandske ansvarlige selskaper mv og norske deltakere i norsk-kontrollerte selskaper i lavskatteland av 15.mars 1993 nr. 199.

#### **Forarbeider**

Meld. St. 11 (2010 - 2011)      Evaluering av skattereformen 2006.

Prop. 78 L (2010–2011)      Endringer i skatteloven (skattefri omorganisering mv.).

Ot.prp. nr. 1 (2008-2009)      Skatte- og avgiftsopplegget 2009 – lovendringer.

Ot.prp. nr. 1(2007-2008)      Skatte- og avgiftsopplegget 2008 – lovendringer.

NOU 2006: 4                      Rederiskatteutvalget.

Ot.prp. nr. 1 (2004-2005)      Skatte- og avgiftsopplegget 2005 – lovendringer.

Ot.prp. nr. 93 (2002-2003)      Skatte- og avgiftslovgivinga mv.

Ot.prp. nr. 86 (1997-1998)      Ny skattelov.



Innst.O. nr. 47 (1991-1992) Innstilling fra finanskomiteen om oppfølging av skattereformen 1992.

Ot.prp. nr. 16 (1991-1992) Oppfølging av skattereformen 1992.

### **Rettsavgjørelser**

#### Høyesterett

Rt. 2002 s. 747 Ptarmigan Trust

Rt. 2001 s. 1444 NEBB

#### Lagmannsretten

Utv.2006 s. 1151 Cermaq

### **Internasjonale rettskilder**

Avtale om Det europeiske økonomiske samarbeidsområde (EØS-avtalen).

Traktat om opprettelse av det europeiske fellesskap (EF-traktaten)

OECDs mønsteravtale, inntatt i Zimmer (2009b).

#### Avgjørelser fra EF-domstolen

EF-domstolen sak C-196/04 Cadbury Schweppes

### **Juridisk litteratur**

#### **Bøker**

Andenæs, Johs. og Fliflet, Arne, *Statsforfatningen i Norge*, 10. utgave, Oslo, 2006.

Almvik, Fred-Ove, Kristiansen, Vegard og Sentralskattekontoret for storbedrifter, *Bedriftsbeskatning i praksis*, 3. utgave, Bergen, 2006

Gjems-Onstad, Ole, *Norsk bedriftsskatterett*, 7. utgave, Oslo, 2008

Lang m.fl, *CFC taxation*, Wien, 2004.

*Lignings-ABC 2010/2011*, fra Gyldendal Rettsdata.

*Norsk internasjonal skatterett*, Henning Naas... (et.al) (Advokatfirmaet Thommessen AS), Oslo, 2011.

Sejersted, Fredrik m fl., *EØS-rett*, 2. utgave, Oslo, 2005

Zimmer, Frederik, *Lærebok i skatterett*, 6. utgave, Oslo, 2009 (henvisning i fotnotene (2009)a).

Zimmer, Frederik, *Internasjonal inntektsskatterett*, 4.utgave, Oslo, 2009 (henvisning i fotnotene (2009)b).

Zimmer, Frederik, Bugge, Arentz-Hansen & Rasmussen, *Bedrift, selskap og skatt*, 5. utgave, Oslo, 2010.

Woldbeck, *Rederibeskatning i praksis*, 2. utgave, Bergen, 2006

Woldbeck, *Rederibeskatning i praksis 2010*, 3. utgave, Bergen, 2010

### **Artikler**

Deloitte, *Endringer i reglene om skattefradrag for utenlandsk skatt*,

[http://www.deloitte.com/view/no\\_NO/no/8cb0c90b0d1fb110VgnVCM100000ba42f00aRCRD.htm](http://www.deloitte.com/view/no_NO/no/8cb0c90b0d1fb110VgnVCM100000ba42f00aRCRD.htm)

Sentralskattekontoret for storbedrifter, *Aktivitet i datterselskap og NOKUS-beskatning*, Revisjon og Regnskap nr. 1/2009 s. 35.

Sentralskattekontoret for storbedrifter, *Anvendelsesområdet for reglene om NOKUS-beskatning*, Revisjon og Regnskap 6/2010 s. 64.

OECD, *Harmful tax competition. An emerging global issue*. OECD PUBLICATIONS, Paris, 1998. <http://www.oecd.org/dataoecd/33/1/1904184.pdf> (sitert 18.04)

Walby, Lars Hallvard, *Grenseoverskridende beskatning i hvilken utstrekning kan CFC-regimer anvendes i skatteavtaletilfeller?*, Skatterett 2/2004 s. 176.

Zimmer, Frederik, *Exit taxes in Norway*, World Tax Journal, Volume 1, Issue 0, June 2009.

Zimmer, Frederik, *Høyesterettsdommer i skattesaker 2002*, Skatterett 4/2003 332, fra Lovdata.

### **Nettdokumenter**

Sentralskattekontoret for storbedrifter, *Informasjon om Sentralskattekontoret for storbedrifter*, Ajourholdsdato 3.3.2010.

[http://www.skatteetaten.no/Upload/PDFer/Informasjonsbrosjyre\\_SFS\\_09.pdf](http://www.skatteetaten.no/Upload/PDFer/Informasjonsbrosjyre_SFS_09.pdf) (sitert 19.04)

Basteviken, *Norge er ikke et høyskatteland*, kommentar på e24.no 9. november,

<http://e24.no/kommentarer/spaltister/norge-er-ikke-et-hoeyskatteland/3896313> (sitert 20.04.2011)

KPMG, KPMG's Corporate and Indirect Tax Survey 2010

<http://www.kpmg.com/Global/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Documents/Corp-and-Indirect-Tax-Oct12-2010.pdf> (sitert 20.04.2011)

### **Andre dokumenter**

Skatteetaten, *Rettledning til RF 1245 og RF 1256 for inntektsåret 2010*.

