

Skatt Rettsavdelingen i skattedirektoratet

er tilbakebetalt av den innbetalte overkursen.»

Nemnda la til grunn at situatene hadde karakter av å være etterarbeider og dermed begrenset rettskildemessig vekt. Det ble likevel bemerket at kommentarene gjaldt det som var sakens kjerne, nemlig at utdeling av verdier opptjent i selskapet skal skattlegges som utbytte på aksjonærens hånd.

På bakgrunn av ovennevnte måtte det etter nemndas oppfatning legges til grunn at det gjennom fast, langvarig og konsekvent ligningspraksis er etablert retningslinjer som medfører at merverdier som ikke tidligere har kommet til uttrykk i regnskapet, ikke kan anses som innbetalt kapital. En slik forståelse av reglene syntes også lagt til grunn i rettspraksis. Som et klart utgangspunkt kunne det derfor ikke være anledning til å klassifisere en utdeling som oversteg bokført verdi av tingsinnskuddet som skattefri tilbakebetaling av innbetalt kapital, når merverdien aldri hadde fremkommet i egenkapitalen.

Et slikt standpunkt hadde etter nemndas oppfatning også støtte i forarbeidene til reglene om korreksjonsinntekt. Fra Ot. prp. nr. 82 (1993–94) pkt. 5.3 ble følgende sitert:

Med utbytte menes i denne sammenheng det som skatterettslig anses som utbytte, jf. selskapsskatteloven § 3–2. I dette ligger at tilbakebetaling av innbetalt aksjekapital eller innbetalt overkurs, enten overkursen er ført til reservefond eller til disposisjonsfond, ikke kan lede til korreksjonsskatt. (...)

Som innbetalt aksjekapital regnes bare aksjekapital som er i behold i selskapet, dvs. at aksjekapital som senere er nedskrevet, eller overkurs som er lagt til reservefond eller disposisjonsfond, og som senere enten er anvendt til dekning av tap eller er tilbakebetalt til aksjonærene, ikke regnes med ved vurdering av om det foreligger underbalanse.

Nemnda bemerket at forarbeidene tok utgangspunkt i at tilbakebetalingen gjaldt innbetalt kapital som inngikk i selskapets egenkapital ved etablering. Videre tilsa sammenhengen i reglene at det beløp som forarbeidene omtalte som skattefri tilbakebetaling av innbetalt aksjekapital, også måtte være det beløp som samtidig skulle medtas ved beregningen av om selskapet hadde underdekning og dermed oppfylte vilkårene for korreksjonsinntekt. Også ordlyden i bestemmelsen kunne tas til inntekt for et slikt synspunkt, jf. sktl. § 10–5 annet ledd «... når selskapets egenkapital i henhold til balansen i årsoppgjø-

ret er lavere enn summen av innbetalt aksjekapital, herunder overkurs...».

Selskapet hadde anført at det var tilbakebetalingen av den innskutte kapitalen ved tingsinnskuddet som medførte fastsettelse av korreksjonsinntekt, og at dette innebar en utilsiktet dobbelbeskatning i strid med formålet bak reglene om korreksjonsinntekt. Nemnda var ikke enig i et slikt synspunkt, og viste til at det var de regnskapsmessige, opptjente overskuddene som de facto lå til grunn for utbytteavsetningen. Utbytteavsetningen kunne ikke for noen del knyttes til merverdien ved tingsinnskuddet når denne ikke fremkom i selskapets balanse/egenkapital. Underdekningen etter sktl. § 10–5 annet ledd, som skyldtes positive midlertidige forskjeller i selskapet, viste at selskapet hadde delt ut skattekreditter til aksjonæren, og fastsettelse av korreksjonsinntekt var således i tråd med formålet bak bestemmelsen.

Skatteklagenemnda konkluderte med at den selskapsrettslige utbytteavsetningen for inntektsåret 2007 ikke kunne klassifiseres som tilbakebetaling av innbetalt aksjekapital og overkurs. Utdelingen måtte i stedet anses som utbytte i henhold til reglene i sktl. § 10–5 tredje ledd, jf. sktl. § 10–11 annet ledd. Nemnda fastholdt etter dette at selskapet skulle beskattes for korreksjonsinntekt for inntektsåret 2007.

BFU 020/10, avgitt 27.8.2010:

NOKUS og hjemflytting av selskap

Saken gjaldt spørsmål om NOKUS-beskatning og **hjemflytting av selskap fra lavskattelend, samt tidspunktet for norsk inntektsbeskatning og spørsmål om beskatning av aksjonærene ved innflytting.**

Skattedirektoratet kom til at det ikke er hjemmel for å NOKUS-beskatte de norske

aksjonærene i 2010 når selskapet blir hjemmehørende her før 31.12.2010. Videre at det utenlandske selskapet som blir hjemmehørende her i 2010, blir globalskattepliktig til Norge for inntekter innvunnet fra og med det tidspunktet selskapet anses hjemmehørende her, med mindre lovtekst angir noe annet. Videre kom direktoratet til at det faktisk at det utenlandske selskapet blir hjemmehørende i Norge i 2010, ikke i seg selv vil utløse realisasjonsbeskatning av de norske aksjonærene.

Innsenders fremstilling av faktum og jus

Bakgrunn for søknaden

På bakgrunn av de opplysninger som er gitt i anmodningen, legges det til grunn at saken gjelder selskapene Utland Ltd og deres eiere.

Utland Ltd er registrert og hjemmehørende i lavskattelend. De norske aksjonærene kontrollerer mindre enn 50 prosent av aksjene i selskapet. Flertallet av aksjene

Skatt Rettsavdelingen i skattedirektoratet

eies og kontrolleres av aksjonærer bosatt i utlandet.

Aksjonærene har i lengre tid arbeidet med ulike modeller for reorganisering. En mulig modell medfører at Utland Ltd kommer under norsk kontroll. Videre vurderer man i så tilfelle å flytte bestyrelsen av Utland Ltd til Norge.

Problemstillinger som ønskes avklart

Innsender vil nedenfor angi de rettslige problemstillinger som ønskes avklart og de konklusjoner han mener er riktige.

Dersom ledelsesfunksjonen flyttes til Norge allerede i 2010, vil faktisk NOKUS-beskatning ikke være aktuell på noe tidspunkt, og det oppstår heller ikke i dette tilfelle noen form for beskatning knyttet til hjemflyttingen. I og med at selskapet ikke er NOKUS-selskap på det tidspunkt hjemflytting finner sted, antar innsender at selskapet først vil bli lignet som norsk skattesubjekt fra tidspunktet for hjemflytting, og at det følgelig vil bli skattlagt for inntekter som er oppebåret fra dette tidspunkt. Innsender bygger sin konklusjon på saken som er referert i «Bedriftsbeskatning i praksis», tredje utgave side 433 og i Utv. 1998 side 220 (Sak 1997–601 SFS).

Innsender ber om en uttalelse om de skattemessige problemstillinger som er angitt overfor og som følger av at aksjer overføres til norsk kontroll, og eventuelt at selskaps ledelse deretter flyttes til Norge i 2010.

Innsender presiserer at anmodningen ikke gjelder hvor selskapet vil være skattemessig hjemmehørende, og at det ved besvarelsen kan legges til grunn at vilkårene for henholdsvis NOKUS-beskatning i hht. skatteloven § 10–60 flg. og ordinær norsk selskapsbeskatning etter skatteloven § 2–2 vil være oppfylt på de tidspunkter innsender har forutsatt.

Basert på korrespondansen i saken er det nå følgende tre spørsmål som ønskes besvart:

1. Er det hjemmel for NOKUS-beskatning av de norske aksjonærene i 2010 (etter at de eier mer enn 60 %), dersom ledelsen i Utland Ltd flyttes til Norge i 2010 (blir hjemmehørende i Norge)?
2. Forutsatt at selskapet som nevnt ikke er NOKUS-selskap på det tidspunkt hjemflytting finner sted (2010), ønsker innsender bekreftet at selskapet først

vil bli lignet som norsk skattesubjekt fra tidspunktet for hjemflytting, og at de følgelig vil bli skattlagt for inntekter som er oppebåret fra dette tidspunkt.

3. Vil flytting av ledelsen i selskapet til Norge 2010 (hjemmehørende i Norge), utløse realisasjonsbeskatning av aksjonærene?

Skattedirektoratets vurderinger

Skattedirektoratet skal i det følgende ta stilling til om de norske aksjonærene i Utland Ltd kan NOKUS-besattes når de 31.12.2010 eier/kontrollerer mer enn 60 %, men selskapet på samme tidspunkt er hjemmehørende i Norge. Videre skal vi ta stilling til om selskapet først vil bli lignet som norsk skattesubjekt fra tidspunktet for hjemflytting, slik at det vil bli skattlagt for inntekter som er oppebåret fra dette tidspunkt, og avslutningsvis om flytting av ledelsen til Norge, slik at selskapet blir hjemmehørende i Norge, i seg selv utløser realisasjonsbeskatning av aksjonærene.

Det gjøres for ordens skyld oppmerksom på at det ikke tas stilling til eventuelle andre skattespørsmål eller problemstillinger som måtte oppstå ved den skisserte transaksjonen ut over de spørsmål som er drøftet i det følgende. Skattedirektoratet forutsetter at premisene som er tatt inn ovenfor er fullstendige og riktige i forhold til de spørsmål som drøftes. Vi legger derfor bl.a. til grunn at det aktuelle utenlandske selskapet tilsvarende et norsk aksjeselskap, at det ikke oppstår skatteavtale spørsmål eller særskatteregime spørsmål, og at selskapet Utland Ltd blir hjemmehørende i Norge i 2010.

Skattedirektoratet gjør i denne sammenheng oppmerksom på at vi i en bindende



IKKE BESKATNING: Skattedirektoratet kom til at det ikke var hjemmel for å NOKUS-beskatte de norske aksjonærene i 2010.

forhåndsuttalelse ikke kan si noe om «hvorvidt et selskap skal anses hjemmehørende i riket etter skatteloven § 2–2 første ledd», jf. forskrift om bindende forhåndsuttalelser av 14. juni 2005 nr. 550 § 5. Direktoratet minner likevel om at skattyter må sannsynliggjøre ovenfor skattekontoret at selskapet er hjemmehørende i Norge og fra hvilket tidspunkt. Dette vil ofte innebære at selskapet må dokumentere både når en slik beslutning om hjemflytting fant sted, innholdet i beslutningen, og hvilke faktiske virkninger som beslutningen har resultert i, og fra hvilket tidspunkt.

1 Er det hjemmel for NOKUS-beskatning av de norske aksjonærene i 2010 dersom ledelsen i Utland Ltd flyttes til Norge i 2010?

Utland Ltd vil i løpet av 2010 bli eid med mer enn 60 % fra Norge. Etter en slik endring i eiersitsen, er det planlagt å flytte ledelsen av selskapet til Norge slik at det blir hjemmehørende her i 2010. Spørsmålet er om det da er hjemmel for å NOKUS-beskatte de norske aksjonærene i 2010.

NOKUS-reglene i skatteloven § 10–60 og § 10–62 har følgende ordlyd: § 10–60. Anvendelsesområde for bestemmelsene om skattlegging av eiere av norskkontrollerte selskaper mv. hjemmehørende i lavskattland.

Bestemmelsene i §§ 10–61 til 10–68 gjelder for deltaker i norskkontrollert 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 selvstendig innretning eller formuesmasse hjemmehørende i lavskattland, og som skattyteren direkte eller indirekte har fordeler av.

§ 10–62. Norsk kontroll

(1) 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.

(2) Norsk kontroll foreligger også dersom selskapet eller innretningen ble ansett som norskkontrollert i året før inntektsåret, unntatt dersom mindre enn halvparten av andelene eller kapitalen direkte eller indirekte kontrolleres av norske skattytere både ved inntektsårets begynnelse og utgang.

Skatt Rettsavdelingen i skattedirektoratet

(3) Dersom norske skattytere eier eller kontrollerer mer enn 60 prosent av andelene eller kapitalen ved inntektsårets utgang, foreligger norsk kontroll uavhengig av bestemmelsene i første og annet ledd. Tilsvarende foreligger ikke norsk kontroll dersom norske skattytere eier eller kontrollerer mindre enn 40 prosent av andelene eller kapitalen ved inntektsårets utgang.

Lovens ordlyd tilsier at det utenlandske selskapet må være hjemmehørende i et lavskatteland på det tidspunkt norske interesser har avgjørende kontroll.

I vår sak vil det ikke foreligge norsk kontroll pr. 1.1.2010, siden selskapet da eies med mindre enn 50 % fra Norge. Selskapet var heller ikke under norsk kontroll året før. I løpet av 2010 økes den norske eiersitten slik at selskapene eies med mer enn 60 % fra Norge. Deretter flyttes selskapets faktiske ledelse til Norge i 2010 slik at selskapet, ut fra det opplyste, blir hjemmehørende i Norge før årsskiftet. Det vil den 31.12.2010 foreligge norsk kontroll (over 60 %), men selskapet er da flyttet hjem til Norge og er derfor, på dette tidspunktet, ikke lenger hjemmehørende i et lavskatteland, men hjemmehørende i Norge.

Ett av vilkårene for NOKUS-beskatning i 2010 er således ikke oppfylt. Det vil derfor ikke være grunnlag for NOKUS-beskatning av aksjonærene for noen del av året.

2 Basert på at selskapet ikke er NOKUS-selskap i 2010, ønsker innsender bekreftet at selskapet først vil bli lignet som norsk skattesubjekt fra tidspunktet for hjemflytting, og at det følgelig vil bli skattlagt for inntekter som er oppebåret fra dette tidspunkt. Zimmer skriver på side 23 i boken Internasjonal inntektsskatterett, 4. utgave, at skatteloven «bygger på en sontring mellom begrenset og alminnelig skatteplikt. De som har alminnelig skatteplikt, er som utgangspunkt skattepliktige til Norge for all sin inntekt, uansett hvor i verden den er opptjent (globalinntektsprinsippet). De som har begrenset skatteplikt, er bare skattepliktige til Norge for visse nærmere beskrevne inntekter, typisk inntekter som har en viss nærmere tilknytning til Norge.»

Utland Ltd blir hjemmehørende i Norge i løpet av 2010 og får alminnelig skatteplikt til Norge. Det følger av skatteloven § 2–2 første ledd og sjette ledd at selskapet da blir globalskattepliktig til Norge. Det forutsettes i denne saken at det ikke er grunn-

lag for begrenset skatteplikt for selskapet. Før selskapet blir hjemmehørende, er det derfor ikke skattesubjekt etter skatteloven.

SFS har i tidligere uttalelser også lagt til grunn at inntekt frem til selskapet er hjemmehørende i Norge ikke kan beskattes i Norge, jf. uttalelse 1998–639 SFS, se BIP 2006 s. 433–434. Her ble et holdingselskap kjøpt av et norsk skattesubjekt, og samtidig ble bestyrelsen av holdingselskapet overført til Norge. SFS kom til at holdingselskapet var et norsk skattesubjekt fra og med kjøpet av aksjene (hvorfra bestyrelsen skjedde fra Norge), og selskapet kunne ikke beskattes for resultat før dette tidspunkt.

I Skattelovkommentaren 2003/04 side 252 sies videre bl.a. følgende:

... Mangler hjemmel for skattlegging på innvinningstidspunktet, blir en fordel skattefri, med mindre lovteksten angir et annet tidspunkt for skattepliktsvurderingen. Innvinning er også avgjørende for hvem skatteplikten skal tilordnes. En skattyter kan for eksempel ikke fri seg fra skatteplikt ved å overdra en innvunnet fordel til andre ved salg, gave eller arv.

I Skattelovkommentaren 2003/04 side 1081 vedr. tidfesting sies:

... Først når en fordel (noe som har pen- gers verdi, jf. § 5–1) er innvunnet av skatt- yteren, kan den inntektsbeskattes. Først da er fordelten skattemoden, sies det også av og til. En inntektsmulighet er altså ikke tilstrekkelig. På den annen side er innvin- ning (realisasjon) tilstrekkelig. Det kreves ikke at fordelten er oppebåret av (utbetalt til) den skattepliktige, jf. Rt. 1999 s. 1663 (Utv. 2000 s. 1 HRD).

Konsekvensen av at selskapet anses hjem- mehørende i Norge er at det anses som norsk skattesubjekt, og blir skattepliktig for all formue og inntekt i Norge og utlan- det. Det er derfor fra og med dette tid- punktet det blir underlagt norske skatte- regler.

Når selskapet er hjemmehørende her, må det videre foreligge hjemmel for skattleg- ging av den aktuelle inntekten på innvin- ningstidspunktet, med mindre lovteksten angir et annet tidspunkt. Selskapet blir således i utgangspunktet skattepliktig for alle inntekter innvunnet fra og med det tidspunktet det er hjemmehørende i Norge, med mindre lovtekst angir noe annet.

3 Vil flytting av ledelsen til Norge i seg selv utløse realisasjonsbeskatning av de norske aksjonærene

Det er opplyst at den faktiske ledelsen av selskapet skal flyttes til Norge slik at selska- pet blir skattemessig hjemmehørende her etter sktl. § 2–2 første ledd, jf. sjette ledd. Selskapet beholder sin utenlandske selskaps- form og skal ikke gjøres om til norsk aksje- selskap eller annen juridisk person.

Skatteloven har ikke regler om at flytting av den faktiske ledelsen fra utlandet til Norge, i seg selv, er realisasjon.

Ole Gjems-Onstad legger i «Norsk Bedriftsskatterett», 7. utgave, side 989 til grunn at «(i)nnflytting til Norge er fra norsk side ikke ansett som en realisasjon.»

Ved innflytting er det samme skattesubjekt som etableres i Norge, selskapet omdannes ikke til et norsk selskap selv om det blir hjemmehørende her. Aksjonærene behol- der sine eierposisjoner i samme aksje/eier- andel, og det er først ved en eventuell senere omdanning, for eksempel fra Ltd til AS, at aksjene/eierandelene eventuelt kan anses realisert.

Derimot har skatteloven regler om inn- gangsverdi og utgangsverdi ved inn- og utflytting av driftsmidler jf. §§ 14–60 flg.

Basert på det presenterte faktum, hvor det utenlandske selskapet blir hjemmehørende i Norge, uten noen endringer i selskapet, slik at selskapet er det samme subjektet før og etter innflytting, er det ikke grunnlag for å si at aksjonærene har realisert sine aksjer i Utland Ltd.

Det er ikke reist spørsmål om hvilke ver- dier selskapets eiendeler skal ha ved inntak til Norge, og dette behandles derfor ikke nærmere.

Konklusjon

Basert på det presenterte faktum er det ikke hjemmel for å NOKUS-beskatte de norske aksjonærene i 2010.

Utland Ltd blir globalskattepliktig til Norge for inntekter innvunnet fra og med det tidspunktet selskapet anses hjemmehø- rende her, med mindre lovtekst angir noe annet.

Det faktum at Utland Ltd blir hjemmehø- rende i Norge i 2010, vil ikke i seg selv utløse realisasjonsbeskatning av de norske aksjonærene.