

# Beskatning av norsk eierskap i lavskatteland - «NOKUS»

Publisert: 28.02.2017 kl 14:18

Norske deltakere i norsk-kontrollerte selskaper og innretninger hjemmehørende i lavskatteland (NOKUS) skal løpende beskattes for en forholdsmessig andel av selskapets/innretningens resultat, uavhengig av om det faktisk utbetales utbytte. Dette gjelder bare dersom de norske deltakerne direkte eller indirekte eier eller kontrollerer selskapets/innretningens andeler eller kapital.

["Hjemmehørende i lavskatteland"](#) [Krav om norsk kontroll](#) [Skatteavtale](#) [NOKUS-beskatning](#) [Fritaksmetoden](#) [Opplysnings](#)

Formålet med NOKUS-reglene er å likebehandle norske skattytere som investerer i Norge og norske skattytere som investerer i selskaper hjemmehørende i lavskatteland (kapitaleksportnøytralitet). Reglene om dette er å finne i *skatteloven § 10-60 flg.*

NOKUS-reglene gjelder bare for norske deltakere i utenlandske aksjeselskaper og andre selvstendige innretninger (stiftelser, truster, fonds, mv.), og ikke for norske deltakere i utenlandske ANS, KS, DA, partrederier mv.

Til forskjell fra de alminnelige regler for beskatning av aksjeselskaper, forholder NOKUS-reglene seg til de norske selskapsdeltakerne, og ikke til selskapet. Deltakerne skal beskattes etter nettometoden, dvs. at det skattemessige resultatet fastsettes som om selskapet var norsk skattyter, for så å bli fordelt på deltakerne. Dette innebærer at deltakerne i fellesskap må utarbeide et skatteregnskap etter norske regler.

Underskudd fra NOKUS-selskap kan ikke trekkes fra direkte i annen norsk inntekt, men fremføres mot senere års overskudd i det samme selskap. Underskudd kan bare komme til fradrag dersom deltakeren kan fremlegge alt underlagsmateriale til regnskapet på ligningsmyndighetenes begjæring.

Frdrag for underskudd er videre begrenset av en fradragsramme (beregningsreglene er tilnærmet lik reglene for KS), og fastsettes individuelt for hver deltaker.

## Nærmere om kriteriet "hjemmehørende i lavskatteland"

NOKUS-reglene kommer kun til anvendelse når selskapet eller innretningen anses hjemmehørende i et lavskatteland. Finansdepartementet har uttalt at dette skal forstås slik at NOKUS-reglene kommer til anvendelse dersom det foreligger et utenlandsk selskap i skattemessig forstand, dvs. at det er underlagt beskatning i et lavskatteland. Det påpekes at andre land ikke nødvendigvis har samme regler som Norge for hvor et selskap skal anses hjemmehørende i skattemessig forstand.

Med lavskatteland menes det i denne sammenheng stater med et skattenivå som er lavere enn to tredjedeler av det skattenivå som gjelder for tilsvarende selskaper i Norge. Selskapsskattesatsen er 22 % i 2019. Dette innebærer at reglene bare skal gjelde for selskaper hjemmehørende i stater med et skattenivå hvor den alminnelige inntektsskatt på et selskaps samlede overskudd utgjør mindre enn 14,67 % ( $22 \times 2/3$ ). I skattereformen av 2015 ble det varslet at terskelen skulle økes fra 2/3 til 3/4 når skattesatsen ble redusert til 22%. Det har ikke senere kommet noen konkrete forslag om endring av terskelen. Ved denne vurderingen skal ikke skatt som er fastsatt etter § 2-38 sjette ledd (3 % inntektsføring av skattefrie inntekter etter

fritaksmetoden) tas med. Vurderingen bygger på den reelle forskjellen i skattenivået over flere år. Slik at det må foretas en mer generell vurdering av henholdsvis den norske og den utenlandske beskatningen basert på de skatteregler som gjelder og se disse i sammenheng over mer enn to inntektsår.

Det er i forskrift til *skatteloven § 10-63 (FSSKD § 10-63-2)* gjort en oppstilling av land som skal anses som lavskatteland i forhold til skattereglene for utbytte, gevinst og tap på aksjer mv. Denne er bindende for NOKUS-formål uten nærmere vurdering av det faktiske skattenivået.

Finansdepartementet har videre uttalt at et aksjeselskap anses hjemmehørende i Norge dersom selskapets faktiske ledelse på styrenivå finner sted i Norge. Dette gjelder selv om selskapet er registrert i utlandet og formelt opprettet i tråd med utenlandsk aksjelovgivning. Skjer med andre ord den faktiske bestyrelsen fra Norge, vil et utenlandskregistrert selskap kunne bli skattepliktig til Norge på linje med et vanlig norsk selskap registrert ved Enhetsregisteret i Brønnøysund.

### Krav om norsk kontroll

Et selskap vil være å anse som norsk-kontrollert dersom de norske deltakerne direkte eller indirekte eier minst 50 % av selskapets andeler eller kapital ved inntektsårets inngang og utgang. Dersom de norske deltakerne direkte eller indirekte eier mer enn 60 % av selskapets andeler eller kapital ved inntektsårets utgang, vil selskapet være norsk-kontrollert uavhengig av eierandel ved inntektsårets begynnelse.

Videre vil selskapet ikke være norsk-kontrollert dersom de norske deltakerne direkte eller indirekte eier mindre enn 40 % av selskapets andeler eller kapital ved inntektsårets utgang.

### Skatteavtale

Hvis det utenlandske selskapet eller innretningen er hjemmehørende i et land Norge har skatteavtale med, kan Norge bare foreta en løpende beskatning av de norske deltakerne når selskapets eller innretningens inntekter hovedsakelig er av passiv karakter. Industri, tjenesteyting og handelsvirksomhet vil da falle utenom. Typiske inntekter av passiv karakter er rente og utbytteinntekter. I *Den Norske Amerikalinje*-dommen slo Høyesterett fast at et shippingsselskap i Singapore kunne anses som lavt beskattet grunnet at selskapet hadde en mindre renteinntekt som ble skattlagt lavere enn 2/3 av tilsvarende norsk beskatning. Dommen fastsetter at det ved vurderingen ikke er noe vesentlighetskjønn, men den totale skattebelastningen som er relevant ved vurderingen. ([Vår omtale av dommen kan leses her](#)).

### NOKUS-beskatning i EØS/EU-området

Det skal ikke foretas NOKUS-beskatning av selskaper hjemmehørende innenfor EØS/EU-området dersom selskapet er reelt etablert og driver reell økonomisk virksomhet i hjemstaten.

Ved vurderingen av om det foreligger reell etablering og reell økonomisk aktivitet skal det blant annet legges vekt på om selskapet gjennom sin ordinære drift deltar på en fast og varig måte i etableringsstatens næringsliv, basert på en konkret vurdering. Relevante momenter vil være om selskapet disponerer over lokaler, inventar og utstyr i etableringsstaten, om selskapet har en fast ansatt ledelse og øvrige ansatte i etableringsstaten, om de ansatte har tilstrekkelig kompetanse og fullmakt til å drive selskapets virksomhet, samt faktisk treffer relevante beslutninger. Videre vil det bli vektlagt om selskapet har økonomisk substans, blant annet ved påviselige inntekter fra egen virksomhet. Ved den vurderingen gir Finansdepartementets uttalelse av 29. september 2009 veiledning, hvor et sentralt moment er om det utenlandske selskapet er organisert og drevet i samsvar med hva som er ordinært i Norge og i den annen stat. Det er skattyter som må kunne påvise at kravet til reell etablering er oppfylt. I en bindende forhåndsuttalelse avgitt 16.04.2015 (BFU 4/15) har Skattedirektoratet vurdert om et holdingselskap etablert i Luxembourg var å anse som reelt etablert. Slik Skattedirektoratet så det ville aktiviteten i Lux Holding hovedsakelig være å avholde styremøter og levere pliktige regnskaps- og skattepapirer. Også et postkasseselskap har imidlertid et styre/leverer og oppbevarer obligatoriske dokumenter. Ifølge Cadbury Schweppes-dommen var det ikke nok.

### Forholdet til fritaksmetoden

I og med at et NOKUS ikke er eget skattesubjekt for norske skatteformål, men regelverket er basert på et transparensprinsipp der den norske skattyteren er skattesubjektet, skal NOKUS-deltakeren fritas for beskatning av inntekter som stammer fra kvalifiserende objekter under fritaksmetoden, jf. *skatteloven* § 2-38. I praksis betyr det at aksjeinntekter mv. som tilflyter NOKUS-et og som stammer fra kvalifiserende objekter (aksjeinvesteringer i EØS/EU-land, direkte investeringer i høyskatteland utenfor EØS/EU-området mv.), skal holdes utenfor den løpende NOKUS-beskatningen av selskapsaksjonæren. De skattefrie aksjeinntektene mv. skal også tas hensyn til ved beregning av gevinst eller tap ved en eventuell realisasjon av NOKUS-andelen (ved å oppregulere inngangsverdien på NOKUS-andelen med de kvalifiserende inntektene).

Siden fritaksmetoden ikke gjelder for personlige skattytere, medfører dette at personlige deltagere beskattes hardere for samme inntekt sammenlignet med selskapsdeltagere som faller inn under fritaksmetoden. Fritaket gjelder alle inntekter som faller inn under fritaksmetoden. Når det gjelder utbytte er en tilbakeføring av 3 % av utbyttegrunnlaget skattepliktig inntekt. Personlige skattytere beskattes med 78 % av dette, da 22 % allerede er beskattet gjennom løpende inntektsbeskatning.

## Opplysningsplikt

Skattytere som skal beskattes i Norge for andel av overskudd i norsk-kontrollert selskap mv. hjemmehørende i lavskatteland etter skatteloven § 10-61, plikter å levere næringsoppgave.

Som vedlegg til næringsoppgaven skal det også leveres RF-1245 «Selskapsoppgave for norskkontrollerte utenlandske selskaper mv. i lavskatteland (NOKUS)», og RF-1246 "Deltakeren sitt skjema over formue og inntekt i NOKUS".

## Skattested

Fastsettelsen av resultatet fra selskapet eller innretningen skal foretas under ett ved Sentralskattekontoret for storbedrifter, som rapporterer inntekten/underskuddet videre til skattyters lokale ligningskontor. Utligning av skatt på den enkelte deltakers andel av resultatet i det utenlandske selskap skal for fysiske personer foretas i bostedskommunen, og for upersonlige skattytere i hovedkontorkommunen til selskapet. Klage over NOKUS-fastsettelsen skal i prinsippet leveres til den kommunen som har utlignet skatten. I praksis leveres imidlertid klage direkte til Sentralskattekontoret for storbedrifter med kopi til det lokale ligningskontor. Klage over fastsettelsen av resultatet fra det utenlandske selskapet eller innretningen skal behandles av Sentralskattekontoret for storbedrifter.

## Nærmere om utenlandske selskaper som anses hjemmehørende i Norge

Som nevnt kan selskaper som er stiftet, registrert og på annen måte underlagt en fremmed stats rettssystem, likevel anses som hjemmehørende i Norge i henhold til skattereglene. Dette innebærer at de blir regnskapspliktige etter norske regler og må følge regnskapslovens regler om årsoppgjør mv. Videre oppstår plikt til innlevering av selvangivelse og selskapsligning etter skattelovens alminnelige regler.

Alminnelig selskapsbeskatning har i enkelte tilfeller visse fordeler fremfor NOKUS-beskatning. Blant annet vil konsernbeskatningsreglene kunne gjelde selv om ett eller flere av selskapene i konsernet er registrert i utlandet. Til forskjell fra NOKUS-selskaper kan altså selskaper, som er underlagt de alminnelige skattereglene, foreta skattemessig konsolidering innen konsernet ved hjelp av konsernbidragsreglene. I tillegg kan det gjennomføres konserninterne overføringer i medhold av særskilt forskrift. Mye taler også for at selskaper hjemmehørende i Norge, men registrert i utlandet, også har rett til fradrag (kredit) i norsk skatt for skatt betalt av datterselskap i utlandet, samt skatt på utbytte (fra datterselskaper) betalt i utlandet.

NOKUS-selskaper som tilhører et konsern, bør i visse tilfeller vurdere å flytte stedet for styremøter p.l. til Norge, for dermed å komme inn under de alminnelige norske skatteregler for selskaper.

## Rentebegrensningsregler

Det er også vedtatt en regel som skal begrense retten til fradrag for interne rentekostnader mellom skattytere som er i interessefelleskap. Reglene innebærer at rentekostnader betalt til nærstående og som overstiger 25 % av en beregnet resultatstørrelse (skattemessig tilnærmet EBITDA) avskjæres. Regelen kommer bare til anvendelse dersom netto

rentekostnader (interne og eksterne) utgjør mer enn NOK 5 millioner. Avskårne renter kan fremføres i 10 år. Avskårne renter legges til alminnelig inntekt slik at skattemessig resultat øker eller underskudd til fremføring reduseres. [Se også egen artikkel vedrørende rentebegrensingsreglene.](#)

Til dags dato er det bare fradrag for interne rentekostnader som kan avskjæres i rentebegrensingsregelen. I skatteforliket 2016 ble det avtalt at regjeringen også skulle vurdere hvorvidt rentebegrensingsregelen skulle utvides til også å omfatte eksterne rentekostnader. Det ble videre presisert at utvidelsen ikke skulle ramme "ordinære låneforhold".

Disse reglene skal også gjelde for deltagerne i NOKUS-selskap. For disse deltagerne vil fradragsbegrensningen beregnes på selskapets hånd som om selskapet var et selvstendig skattesubjekt. Det skal tas utgangspunkt i selskapets alminnelig inntekt eller årets underskudd ville ha blitt dersom samlet for deltagerne før en eventuell rentebegrensning, og tilbakeføring av netto rentekostnader og avskrivninger skal tilbakeføres i dette grunnlaget.

Ved underskudd i NOKUS-selskapet skal avskårne renter til fremføring i selskapet reduseres med et beløp lik 25 % av underskudd for det aktuelle inntektsåret. Begrunnelsen for dette er at underskudd til fremføring i NOKUS-selskap følger deltageren og ikke selskapet. Underskuddet vil dermed påvirke framtidig fradragsbegrensning.

Når det gjelder underskudd fra tidligere inntektsår enn 2014 vil ikke dette påvirke fradragsbegrensningen i NOKUS-selskap. Slike underskudd har kommet eller kan komme til fradrag på deltakernes hender, og kan virke inn på fradragsbegrensningen for selskapsdeltaker.

Les mer om hva KPMG kan tilby deg og ditt firma [her](#).

Om KPMG



Hold deg oppdatert



Redaktør for Verdt å vite



© KPMG AS and KPMG Law Advokatfirma AS, Norwegian limited liability companies and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.