

DEFINISJON AV LAVSKATTLAND ETTER NOKUS-REGLENE

Kandidatnr: 283

Veileder: Thor Leegaard

Leveringsfrist: 26. april 2004

Til sammen 16569 ord

Dato 26. april 2004

Innholdsfortegnelse

1 INNLEDNING	1
1.1 PROBLEMSTILLING	1
1.1.1 HVA ER NOKUS-REGLENE?	2
1.1.2 INTERNASJONAL SKATTEFLUKT TIL LAVSKATTLAND	3
1.2 AVGRENSNING OG DEN VIDERE FREMSTILLING	3
1.2.1 AVGRENSNING	3
1.2.2 DEN VIDERE FREMSTILLING	5
2 HENSYN BAK REGLENE – HISTORIKK	6
2.1 HISTORIKK	6
2.1.1 UTVIKLINGEN AV CFC-REGLER	6
2.1.2 UTVIKLING AV NOKUS-REGLENE	6
2.2 HENSYN BAK NOKUS-REGLENE	8
2.2.1 NØYTRALITETSHENSYN	8
2.2.1.1 Kapitaleksportnøytralitet	8
2.2.2 HENSYN TIL NASJONALE SKATTEFUNDAMENTER	9
2.2.3 RETTFERDIGHETSHENSYN	9
3 RETTSKILDER	10
3.1 INNLEDNING	10
3.2 LOV OG LOVTOLKNING	10
3.2.1 ORDLYDEN	10
3.2.2 FORARBEIDER	11
3.2.3 FORMÅLSBETRAKTNINGER	11
3.3 PRAKSIS	12
3.3.1 HØYESTERETTSPRAKSIS	12
3.3.2 LIGNINGSPRAKSIS	12
3.3.3 ADMINISTRATIVE UTTALELSER	13

3.4	UTENLANDSK RETT	13
4	<u>NOKUS-BESKATNING</u>	<u>13</u>
4.1	VILKÅR FOR NOKUS-BESKATNING	13
4.1.1	KORT OM GJENNOMFØRINGEN AV NOKUS-BESKATNING – RETTSVIRKNINGER	15
5	<u>HVA ER ET LAVSKATTLAND I § 10-63</u>	<u>17</u>
5.1	INNLEDNING	17
5.2	SAMMENLIGNINGSGRUNNLAGET	18
5.2.1	INNLEDNING	18
5.2.2	DEN ALMINNELIGE INNTEKTSSKATT	18
5.3	DET EFFEKTIVE SKATTENIVÅ	19
5.3.1	INNLEDNING	19
5.3.2	BEGRUNNELSEN BAK VALG AV SAMMENLIGNINGSGRUNNLAG	20
5.3.3	SAMMENLIGNING AV SKATTENIVÅET VED REALISASJON AV AKSJER	21
5.3.4	NOEN EKSEMPLER PÅ HVORDAN DEN EFFEKTIVE BESKATNINGEN BEREGNES	22
5.3.5	VANSKELIGHETER VED BEREGNING AV DET EFFEKTIVE SKATTENIVÅET	23
5.4	SÆRLIG OM SKATTEFRIHET I UTLANDET FOR Å UNNGÅ INTERNASJONAL DOBBELTBESKATNING	25
5.4.1	INNLEDNING	25
5.4.2	KREDITMETODEN	26
5.4.2.1	Inntekt som består av utbytte	26
5.4.2.2	Inntekt som består av gevinst	28
5.4.3	UNNTAKSMETODEN	29
5.4.3.1	Inntekt som består av utbytte	29
5.4.3.2	Inntekt som består av gevinst	29
5.5	TYPETILFELLER AV NOKUS-BESKATNING	30
5.5.1	INNLEDNING	30
5.5.2	REDERIBESKATNING I NORGE	30
5.5.2.1	Innledning	30
5.5.2.2	Den særskilte rederibeskatningsordningen	31
5.5.2.3	Hva inngår i sammenligningsgrunnlaget for skip innen rederiordningen?	32
5.5.3	BESKATNING AV OPPDRETTSANLEGG I CHILE	32
5.5.4	BESKATNING AV AKSJE- OG INVESTERINGSFOND (VERDIPAPIRFOND)	33
5.5.5	BESKATNING AV BANK- OG FORSIKRING	35

6	<u>OECDs ANBEFALINGER FOR UTFORMING AV CFC-LOVGIVNING</u>	36
6.1	INNLEDNING	36
6.2	KARAKTERISTISKE TREKK VED CFC-LOVGIVNING SAMMENLIGNET MED NOKUS-REGLENE	36
6.2.1	GRUNNLEGGENDE TREKK VED CFC-LOVGIVNING	36
6.2.2	CFC-REGLENE OG SKATTEPLIKTIGE INNTEKTSTYPER	38
6.3	HVA ANSER OECD FOR Å VÆRE SKATTEPARADIS?	40
6.3.1	INNLEDNING	40
6.3.2	HVILKE INNTEKTER ANSER OECD FOR Å BLI OMFATTET CFC-LOVGIVNING?	40
6.3.3	SAMMENLIGNINGSGRUNNLAGET	41
6.4	KORT OM TYPISKE TREKK VED LAVSKATTLAND	42
7	<u>CFC-LOVGIVNING I DANMARK OG SVERIGE</u>	43
7.1	INNLEDNING	43
7.2	CFC-REGLENE I DANMARK	43
7.2.1	INNLEDNING	43
7.2.2	SAMMENLIGNINGSGRUNNLAGET	44
7.2.3	DET EFFEKTIVE SKATTENIVÅET	45
7.2.4	INNTEKTER UNNTATT FRA CFC-BESKATNING	46
7.3	CFC-REGLENE I SVERIGE	46
7.3.1	INNLEDNING	46
7.3.2	VILKÅR FOR CFC-BESKATNING	47
7.3.3	INNTEKT UNNTATT FRA CFC-BESKATNING	49
8	<u>AVSLUTTENDE BEMERKNINGER - OPPSUMMERING</u>	50
8.1	INNLEDNING	50
8.1.1	VILKÅRET I § 10-63	50
8.1.2	BØR DET UTARBEIDES LISTER OVER LAVSKATTLAND?	51
8.1.3	TONNASJESKATTEN	52
8.1.4	GENERELLE RETNINGSLINJER FOR HVA SOM ANSES SOM LAVSKATTLAND	53
8.2	OPPSUMMERING	53
9	<u>LITTERATURLISTE</u>	55

1 Innledning

1.1 Problemstilling

Problemstillingen her er hva som menes med ”lavskattland” i skatteloven § 10-63.

Temaet for oppgaven er hvordan norske skattemyndigheter kan foreta løpende beskatning av norske deltakere i utenlandske selskap og innretninger. Reglene om løpende beskatning av deltakerne, finner vi i NOKUS-reglene¹ i skatteloven 26.mars 1999 nr. 14 (sktl.), §§ 10-60 til 10-68. Det er et vilkår for NOKUS-beskatning at selskapet eller innretningen er hjemmehørende i et lavskattland, og at det blir eid eller kontrollert av en eller flere norske skattytere. Motivasjonen bak en slik ordning kan blant annet være et ønske om å unngå norsk beskatning.

Målsettingen med oppgaven er å gi en grundig redegjørelse for hva som ligger i vilkåret om at selskapet eller innretningen må være hjemmehørende i et lavskattland etter § 10-63. Bestemmelsen har følgende ordlyd:

”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 ha blitt ilignet dersom det/den hadde vært hjemmehørende i Norge.”

Spørsmålet her er derfor hva som inngår i sammenligningen av om den utenlandske skatten utgjør to tredjedeler av norsk skatt.

Av flere grunner er bestemmelsen i § 10-63 valgt som tema for denne oppgaven. For det første er bestemmelsen en del av et teknisk, vanskelig tilgjengelig, regelverk. Reglene er spesielle ved at de kun administreres av ett ligningskontor

¹ NOKUS er en forkortelse for norsk kontrollert utenlandsk selskap.

(Sentralskattekontoret for storbedrifter, SFS). Rettskildemessig er reglene også interessante ved at spørsmål vedrørende NOKUS-reglene bare har vært oppe for domstolene én gang (spørsmålet gikk da til Høyesterett). Endelig synes det ikke som om det nærmere innholdet i §10-63 har blitt satt på spissen for ligningsmyndighetene før inntil nylig.

1.1.1 Hva er NOKUS-reglene?

I forbindelse med skattereformen i 1992, kom regelsettet med i selskapsskatteloven 20. juli 1991 nr. 65, kapittel 7. I dag er NOKUS-reglene lovfestet i sktl. §§ 10-60 til 10-68 jfr. § 2-4.²

Av globalinntektsprinsippet i sktl. §§ 2-1 (7) og 2-2 (6), følger det at skattesubjekter hjemmehørende i Norge, er skattepliktig hit for all inntekt uansett hvor i verden inntekten er opptjent. Annerledes er det hvor norske skattytere oppretter et selskap eller innretning i utlandet. Ettersom selskaper og innretninger etter norsk rett er selvstendige skattesubjekter, kan de i utgangspunktet ikke bli underlagt norsk beskatning så lenge de er hjemmehørende i utlandet.³ Beskatning av deltakerne vil i så fall ikke bli aktuelt før utbytte deles ut. Faren er da at utbytte ikke blir delt ut for å unngå hjemstatsbeskatning. Unntak fra dette følger imidlertid av NOKUS-reglene.

NOKUS-reglene medfører at dersom norske skattytere, eier eller kontrollere et selskap eller innretning i et land med lavere skatt enn to tredjedeler av skatt på tilsvarende inntekt i Norge, vil deltakerne bli underlagt løpende norsk beskatning for sin forholdsmessige andel av overskuddet. Etter NOKUS-reglene er det skattyter, og ikke selskapet som sådant, som er skattesubjekt, jfr. § 10-65. NOKUS-beskatning innebærer altså at man forskutterer beskatningen av deltakerne (tidfestingstidspunktet blir fremskyndet). Deltakerne blir dermed underlagt norsk beskatning uavhengig av om utbytte blir delt ut eller ikke. Til gjengjeld er utbyttet skattefritt når det deles ut, jfr. § 10-67. Formålet er å hindre at investeringer skjer i lavskattland for å unngå norsk

² Forarbeidene til reglene finner vi blant annet i Ot.prp. nr 16 (1991-92), Oppfølging av skattereformen og Innst.O. nr.47 (1991-92), Innstilling fra finanskomiteen om oppfølging av skattereformen.

³ Se Woldbeck 2000 s. 67.

beskatning.⁴ NOKUS-reglene bygger på utenlandske CFC-regler (Controlled Foreign Corporations). Denne type regler er anbefalt av OECD⁵, blant annet for å bekjempe skatteflukt.⁶ I 2002 var det 22 land som hadde innført CFC-lovgivning.

1.1.2 Internasjonal skatteflukt til lavskattland

Skatteflukt har blitt et stadig viktigere tema i norsk internasjonal skatterett.⁷ Økt internasjonalisering i handel med varer, tjenester og kapital, samt en liberalisering av finansmarkedet, har i de senere år medført en økning av internasjonal skatteplanlegging. Det viser seg at skatteflukt gjerne skjer i form av opprettelse av selskap og andre innretninger i lavskattland.⁸ I en verdensøkonomi hvor kapital, arbeidskraft og varer i stor grad beveger seg fritt, styrkes statenes muligheter til å oppnå en høyest mulig avkastning av de samlede produksjonsressurser. På den annen side, kan slik aktivitet medføre at nasjonale forskjeller i beskatningen kan få økt betydning for ressursbruken, for eksempel med hensyn til lokalisering av næringsaktivitet.⁹

1.2 Avgrensning og den videre fremstilling

1.2.1 Avgrensning

Utgangspunktet for oppgaven er de lovlige tilpasninger til skattesystemet. Problemstillinger rundt ulovlig skatteunndragelse, vil derfor ikke bli omtalt. Slik aktivitet er gjerne knyttet til annen kriminell adferd som for eksempel "hvitvasking", eller ved bruk av "offshore debetkort".¹⁰

En annen avgrensning som gjøres, er mot de konfliktmuligheter som kan oppstå mellom NOKUS-reglene og skatteavtaler mot bekjempelse av

⁴ Se Ot.prp. nr. 16 pkt. 6.7.

⁵ Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD).

⁶ Se OECD 1996 s. 10 flg

⁷ Se Ot.prp. nr. 16 pkt. 6.4, Zimmer 2003 s. 48.

⁸ Se Zimmer 2003 s. 48.

⁹ Se NOU 2003:14 kapittel 4.

¹⁰ Se artikkel i Aftenposten *Kontoboomb i skatteparadis*, den 6. april. 2004, s. 3.

dobbeltbeskatning (typisk OECDs mønsteravtale). Internasjonalt har denne problemstillingen fått mye oppmerksomhet.¹¹ Spørsmål om skatteavtalene er til hinder for NOKUS-beskatning er drøftet både i forarbeidene¹² og teori¹³. NOKUS-reglene kan for eksempel tenkes å komme i konflikt med skatteavtaler dersom de fører til dobbeltbeskatning, eller hvor skatteavtalene leder til nullbeskatning. Selv om dette i utgangspunktet er en naturlig problemstilling i forhold til NOKUS-beskatning, vil det ikke være rom for å drøfte dette nærmere her. Et annet spørsmål er hvordan man skal forholde seg til skatteavtaler og unngåelse av dobbeltbeskatning ved presiseringen av begrepet lavskattland, og beregningen av det effektive skattenivået. I denne sammenheng vil spørsmål om dobbeltbeskatning og NOKUS-reglene bli behandlet.

Selv om også spørsmål omkring beskatning av utenlandske selskap hjemmehørende i Norge kunne vært interessant og tatt opp i denne sammenheng, anser jeg dette for å falle utenfor problemstillingen her. Oppgaven vil derfor avgrenses mot dette.¹⁴

Problemstillinger rundt NOKUS-reglene og Norges internasjonale forpliktelser etter EØS-avtalen, herunder spørsmålet om NOKUS-reglene kan sies å være i strid med denne, vil ikke bli behandlet her. Selv om slike spørsmål er av betydning i forhold til temaet i oppgaven, ville en drøftelse av dette bli for omfattende.¹⁵

Endelig avgrenses oppgaven mot forslag fremmet i St.meld. nr. 29 (2003-2004) om en "fritaksmetode" og utvidelse av NOKUS-reglene.¹⁶ En fritaksmetode vil gå ut på at deltakere i aksjeselskaper fritas for skatt på aksjeutbytte og gevinst, samtidig som

¹¹ Se artikkel i *Bulletin for international fiscal documentation*, 2003 nr.2 s. 51 flg. Her tok høyesterett i Finland og Frankrike stilling til om CFC-lovgivning var i strid med skatteavtaler basert på OECDs mønsteravtale. Domstolene kom til ulike konklusjoner.

¹² Se Ot.prp. nr. 16 pkt. 6.7.

¹³ Se Birgitta Glads rapport "CFC-legislation, Tax Treaties and EC law – Norwegian National Report" s. 17 flg.

¹⁴ Se Woldbeck 2000 s. 70.

¹⁵ Se Birgitta Glads rapport, "CFC-legislation, Tax Treaties and EC law – Norwegian National Report".

¹⁶ Se kap.10 pkt. 10.4.4 flg.

fradragsrett for tap bortfaller.¹⁷ Det hevdes her at NOKUS-reglene vil få større betydning med en fritaksmetode. I dag medfører NOKUS-reglene kun at den norske beskatningen fremskyndes fra uttak til opptjening i selskapet eller innretningen. Med en fritaksmetode antas det at NOKUS-reglene vil sikre beskatning av inntekter som ellers ikke vil bli beskattet i Norge.¹⁸ Heller ikke forslag fra Finansdepartementet om å utvide anvendelsesområde for NOKUS-reglene ved å senke minstekravet til kontroll, vil bli behandlet her.¹⁹

1.2.2 Den videre fremstilling

For å få en full forståelse av bestemmelsen i § 10-63, er det interessant å se den i et større perspektiv. NOKUS-reglene regulerer norsk internasjonal skatterett, men de bygger på et sett utenlandske regler, og vil derfor bli fremstilt i en internasjonal sammenheng.

Innledningsvis vil det bli gitt en oversikt over historien og hensynene bak NOKUS-reglene og CFC-reglene (kapittel 2). Dernest vil NOKUS-reglenes rettskildebilde bli behandlet (kapittel 3), samt at det blir gitt en oversikt over vilkårene for NOKUS-beskatning (kapittel 4). Deretter kommer vi til hoveddelen, som er å klargjøre hva som ligger i kravet om at selskapet eller innretningen må være hjemmehørende i et lavskattland etter § 10-63 (kapittel 5). Her vil jeg for det første se på hva som skal inngå i sammenligningsgrunnlaget av om to tredjedelsvilkåret i § 10-63 er oppfylt. Det vil også bli gitt eksempler fra praksis, samt at noen typetilfeller av NOKUS-beskatning vil bli omtalt. Det neste tema som blir behandlet, er i hvilken utstrekning OECD anbefaler CFC-lovgivning, og hvordan denne bør være utformet (kapittel 6). I neste kapittel vil det bli gitt en sammenligning av danske og svenske CFC-regler (kapittel 7). Endelig fremsettes det noen avsluttende og kritiske bemerkninger til NOKUS-reglene og § 10-63.

¹⁷ Se St. meld. nr. 29 pkt. 10.1.

¹⁸ Se St.meld. nr. 29 pkt. 10.4.4.1.

¹⁹ Se St.meld. nr. 29 pkt. 10.4.4.2.

2 Hensyn bak reglene – historikk

2.1 Historikk

Siden NOKUS-reglene bygger på utenlandske CFC-regler, vil det først bli gitt en oversikt over historien bak CFC-lovgivning. Deretter vil jeg se på utviklingen av NOKUS-lovgivningen, og hvordan skatteflukt tidligere ble regulert gjennom blant annet direkteligningspraksis og valutarestriksjonsregler.

2.1.1 Utviklingen av CFC-regler

CFC-regler oppstod i USA tidlig på 1960-tallet, og ble da tatt inn som et tillegg (Subpart F) til skattlovgivningen. Internasjonalt blir reglene derfor også omtalt som Subpart F-regler.²⁰ Generelt kan man si at reglene kommer til anvendelse på passiv inntekt opptjent i utenlandske selskap og innretninger som eies og/eller kontrolleres av en eller flere deltakere. Formålet med reglene er at man ikke skal kunne unngå hjemstatsbeskatning ved å opprette virksomhet i utlandet, typisk i lavskattland. CFC-regler medfører derfor at deltakerne blir underlagt løpende beskatning av hjemstaten. De skattemessige fordelene ved å opprette et selskap i utlandet, er dermed redusert eller borte.²¹

CFC-reglenes utforming vil være materielt forskjellige i de ulike lands regelsett, blant annet med hensyn til hva som kreves for å ha kontroll over et selskap, hvordan beskatningen skal skje, hvem som er skattesubjekt og hvilke inntekter som omfattes. Likevel er det ikke nødvendigvis prinsipielle forskjeller mellom reglene. På denne bakgrunn har det i juridisk teori vært forsøkt å oppstille en slags generell CFC-regel.²² Forholdet mellom CFC-regler og NOKUS-reglene vil bli behandlet i kapittel 6.

2.1.2 Utvikling av NOKUS-reglene

Før NOKUS-reglene var det ikke særskilt hjemmel for å skattlegge norske skattytere direkte for hans andel av det utenlandske selskapets overskudd. I slike tilfeller kunne norske skattemyndigheter bare gjennomføre beskatning av selskapets inntekter i

²⁰ Se Zimmer 2003 s. 54.

²¹ Se Wenehed 2000 s. 57.

²² Se Wenehed 2000 s. 40.

medhold av direkteligningspraksis, eller den ulovfestede gjennomskjæringsregelen. For å unngå at inntekter ble unntatt norsk beskatning, hadde man tidligere også valutarestriksjonsregler.

Direkteligningspraksisen gikk ut på at ligningsmyndighetene, på skattyters anmodning, samtykket i direkte ligning av skipseiende selskaper som var registrert i utlandet, typisk i skatteparadiser. Direkteligning innebar at skattemyndighetene så bort fra selskapsformen, og beskattet de norske eierne som om de eide driftmidlene direkte. Dersom det utenlandske selskapet hadde underskudd, kunne underskuddet fradras i overskudd i norsk virksomhet. ”Panamadommen”²³ har vært anført som hjemmelsgrunnlag for denne praksisen. Det har imidlertid vært tvilsomt om denne type praksis har vært holdbar.²⁴ Den problematikken vil ikke bli behandlet her. I forbindelse med innføring av NOKUS-reglene, forutsatte man at direkteligningspraksisen skulle opphøre fra og med januar 1994.²⁵ Innføringen av NOKUS-reglene ga med andre ord ikke store endringer for skattytere som tidligere ble direktelignet.

Som i mange andre land, begrenset valutarestriksjonsreglene i Norge, skattyters muligheter til å investere i utlandet. Da disse ble liberalisert i 1990, oppsto det behov for nye regler som kunne ivareta de samme funksjoner.²⁶ Valutarestriksjonene gikk ut på at dersom en norsk skattyter ønsket å investere penger i et selskap i utlandet, for eksempel gjennom et datterselskap, måtte han først søke Norges Bank om valutalisens. Når de norske investorene eide minst halvparten av selskapets kapital, ble det i valutalisensen satt som vilkår at overskudd i selskapet skulle hjemføres til beskatning. Dette gjaldt i den grad overskuddet oversteg normal kapitaldannelse til videreutvikling av det utenlandske selskapet. Valutareglene sørget dermed for at det ikke ble for enkelt å unngå skatteplikt i Norge ved selskapsdannelser i andre land med vesentlig lavere beskatning.²⁷

²³ Se Rt 1937 s. 443.

²⁴ Se Woldbeck 2000 s. 41.

²⁵ Se Wilskow 1997 s. 205

²⁶ Se Perland 1995 s. 11, Zimmer 2003 s. 54.

²⁷ Se Ot.prp. nr. 16 pkt. 6.4.2.

2.2 Hensyn bak NOKUS-reglene

Her skal det bli gitt en oversikt over hvilke hensyn som kan sies å begrunne NOKUS-reglene. Disse vil i stor grad sammenfalle med hensynene bak de opprinnelige CFC-regler. Begrunnelsen for å innføre denne type regler, er for det første hensynet til et nøytralt skattesystem, herunder hensynet til kapitaleksportnøytralitet.²⁸ Videre begrunnes NOKUS-reglene i noen grad i behovet for å unngå at hjemstatens skattefundament svekkes.²⁹ I norsk internasjonal skatterett spiller også rettferdighetsbetraktninger en vesentlig rolle.

2.2.1 Nøytralitetshensyn

Hensynet til et nøytralt skattesystem er et grunnleggende prinsipp i norsk intern skatterett. Dette er også hovedhensynet bak innføringen av NOKUS-reglene.³⁰ Et skattesystem er nøytralt dersom reglene, typisk skattesatsen på den enkelte inntekt, ikke påvirker eller forstyrrer skattyters økonomiske adferd og valg av investeringer.³¹ På denne måten vil man også oppnå den mest effektive ressursutnyttelse.³² Så lenge det eksisterer ulike skatteregler i de forskjellige land, vil man aldri kunne oppnå full internasjonal nøytralitet. Dette vil for eksempel resultere i at skattyter kan oppnå gunstigere skatteposisjoner ved å plassere kapital i utlandet.

2.2.1.1 Kapitaleksportnøytralitet

Hva som er et nøytralt skattesystem må vurderes i forhold til både selskapets og skattyters hjemstat. Med utgangspunkt i hjemstatens perspektiv, oppnås kapitaleksportnøytralitet ved å beskatte innenlandske skattesubjekter for inntekt opptjent i utlandet, men med fradragsrett for skatt betalt i kildestaten. Slik sidestilles skattytere som investerer i hjemlandet med de som plasserer kapital i utlandet.³³ Resultatet er at skattyter som investerer i et lavskattland ikke får skattemessige fordeler

²⁸ Se OECD 1996 s. 11.

²⁹ Se The Base Company Report kap. I. Pkt.1, OECD 1996 s. 11²⁹, Sandler 1998 s. 13, Wenehed 2000 s. 20 og s. 197 flg., Rohadgi 2002 s. 374.

³⁰ Se Ot.prp. nr. 16 pkt. 6.7.

³¹ Se The Base Company Report, kap. I, pkt. 1, Wenehed 2000 s. 165.

³² Se Zimmer 2001 s. 35.

³³ Se Ot.prp. nr. 16 pkt. 6.7.

sammenlignet med de som investerer i hjemstaten. For land med et relativt høyt skattenivå, vil CFC-lovgivning ha en viktig funksjon i varetakelsen av kapitaleksportnøytraliteten. En annen form for nøytralitet, kapitalimportnøytralitet, oppnås ved å gi skattytere som investerer i utlandet like skattebetingelser som sine utenlandske konkurrenter. Dette gjøres gjerne ved å unnta visse inntektstyper med kilde i utlandet fra beskatning i hjemlandet.³⁴ OECD har påpekt at for land som følger doktrinen om kapitalimportnøytralitet, vil ikke CFC-lovgiving være hensiktsmessig i bekjempelsen av skatteflukt til lavskattland.³⁵

2.2.2 Hensyn til nasjonale skattefundamenter

Skattesystemets hovedformål er å skaffe økonomisk fundament for offentlig forbruk.³⁶ Investeringer som flyttes til utlandet, reduserer det norske skattefundamentet.³⁷ På den annen side hevdes det i forarbeidene at NOKUS-lovgivningen bare øker skatteprovenyet i nevneverdig grad, men at reglene trolig har en sterk preventiv funksjon.³⁸

2.2.3 Rettferdighetshensyn

Rettferdighetsbetraktninger er et annet viktig hensyn i det norske skattesystemet. Dette går blant annet ut på at skattyter skal beskattes etter skatteevneprinsippet, slik at skattebelastningen fordeles ut fra skattyters evne til å bære den.³⁹ Så lenge skattyter oppbærer inntekt i det utenlandske selskapet, men unnlater å ta ut utbytte for å unngå norsk beskatning, vil hensynet til rettferdighet tilsi at han blir løpende beskattet i Norge.⁴⁰

Et annet rettferdighetsspørsmål som kan oppstå, er omkring ressursfordelinger i verden. Investorene er typisk hjemmehørende i industriland, mens investeringene gjerne skjer i

³⁴ Se Zimmer 2003 s. 70.

³⁵ Se OECD 1996 s. 11.

³⁶ Se Zimmer 2001 s. 32.

³⁷ Se Ot.prp. nr. 16 pkt. 6.19.

³⁸ Se Ot.prp. nr. 16 pkt. 6.19.

³⁹ Se Zimmer 2001 s. 33 flg.

⁴⁰ Se The Base Company Report, del III, pkt. C-24.

utviklingsland med sikte på å utnytte ressurser eller arbeidskraft der. Denne problematikken vil jeg ikke gå nærmere inn på her.⁴¹

3 Rettskilder

3.1 Innledning

Problemstillingen her er hvorvidt rettskildebildet rundt forståelsen av bestemmelsen i § 10-63, kan sies å skille seg fra rettskildebruken i norsk rett ellers.

Rettskildebildet i forhold til NOKUS-reglene er spesielt av flere grunner. For det første regulerer reglene internasjonal inntektskatterett. For det andre er det kun ett forvaltningsorgan som praktiserer reglene (Sentralskattekontoret for storbedrifter, SFS). Videre har kun èn sak vært prøvd for domstolene og Høyesterett siden innføringen av reglene i 1992. Siden NOKUS-reglene er forholdsvis ferske, og det først og fremst er SFS som praktiserer reglene, vil det følgelig ta noe tid å utvikle disse. Senere i fremstillingen vil man se at reglen i § 10-63 ikke kan utledes direkte av ordlyden. Regelen finner vi først og fremst ved å se lovgivers begrunnelse for reglene i sammenheng med praksis og uttalelser fra ligningsmyndighetene og Finansdepartementet.

3.2 Lov og lovtolkning

3.2.1 Ordlyden

Skatteretten er et rettsområde hvor legalitetsprinsippet står sentralt. Imidlertid gjelder det nok generelt sett ikke noe strengt krav om at det må foreligge klar hjemmel for å konstatere skatteplikt.⁴² Utgangspunkt for å finne regelen i § 10-63, vil følgelig være

⁴¹ Se Zimmer 2003 s. 71.

⁴² Se Zimmer 2001 s. 41.

lovteksten og dens naturlige ordlyd.⁴³ Nedenfor vil man se at regelen ikke kan utledes direkte av ordlyden i § 10-63.

3.2.2 Forarbeider

Forarbeidene tillegges ofte stor betydning innen skatteretten. Dette kommer blant annet til syne i ”Ptarmigan Trustdommen” hvor Høyesterett finner støtte i Ot.prp. nr 16 (1991-92) for sitt syn på forståelsen av kontrollkravet i § 10-60. Som vi skal se nedenfor tillegges forarbeidene en betydelig vekt i tolkningen av bestemmelsen i § 10-63.

3.2.3 Formålsbetraktninger

Lovens formål og reelle hensyn tillegges også i skatteretten vekt ved tolkning av bestemmelser.⁴⁴ På NOKUS-området synes det som formålet bak reglene er av stor betydning fordi det øvrige kildematerialet er beskjedent. Det spesielle her er også at Høyesterett i ”Ptarmigan Trustdommen” går svært langt i å signalisere viktigheten av formålsbetraktninger ved fortolkningen av NOKUS-reglene. Det synes også som om SFS flere steder har tolket formålsbetraktninger inn i sammenligningsgrunnlaget etter § 10-63. Dette gjelder for det første ved at SFS antar at kreditfradrag ikke skal hensyntas i sammenligningsgrunnlaget.⁴⁵ Dette gjelder også hvor de ut ifra formålet med reglene, slår fast at relativt høyskattland som anvender unntaksmetoden for å unngå dobbeltbeskatning, ikke skal omfattes av reglene.⁴⁶ I et vedtak av overligningsnemnda i desember 2003 (2000-006OLN), gis det videre uttrykk for at dersom det er tvil om to tredjedelskravet er oppfylt, bør det ut i fra formålsbetraktninger om å forebygge skatteflukt, kreves en relativt stor grad av sikkerhet før NOKUS-ligning legges til grunn.

⁴³ Se Zimmer 2001 s. 41.

⁴⁴ Se Zimmer 2001 s. 52.

⁴⁵ Se forhåndsuttalelse av 22. februar 2002 (2002-607SFS).

⁴⁶ Se forhåndsuttalelse av 7. november 2003 (2003-607SFS).

3.3 Praksis

3.3.1 Høyesterettspraksis

Høyesterettspraksis er en viktig rettskilde også i skatteretten.⁴⁷ Den eneste saken om forståelsen av NOKUS-reglene som til nå er forelagt Høyesterett, er ”Ptarmigan Trustdommen” fra 2002.⁴⁸ Dommen har i utgangspunktet begrenset betydning for tolkningen av § 10-63, da det her kun slås fast at så lenge trusten ikke betalte inntektsskatt i Liechtenstein, var vilkåret om at trusten måtte være hjemmehørende i et lavskattland, oppfylt. Imidlertid har dommen som nevnt, stor betydning for hvilken vekt formålsbetraktninger skal ha ved fortolkningen av NOKUS-reglene.

3.3.2 Ligningspraksis

Høyesterett har i en rekke saker i de senere år, tillagt ligningspraksis vesentlig vekt. Vekten vil imidlertid avhenge av ligningspraksisens varighet, frekvens og konsekvens.⁴⁹ I Høyesteretts avgjørelse i ”Skøyen Næringspark-dommen”,⁵⁰ sies det blant annet at ligningspraksis får større vekt når fravikelsen av denne praksis vil være til skade for skattyteren. Dette begrunnes i hensynet til skattyters forutberegnelighet. Avslutningsvis i dommen sies det at ved tolkning av en lovtekst, hvor verken ordlyd eller forarbeider gir noe sikker løsning, må det avgjørende være den lovforståelse som er etablert i ligningspraksis. Videre er det antatt at for å begrunne et resultat som er i strid med grunnleggende prinsipper med henvisning til ligningspraksis, må det stilles store krav.^{51 52} Som man vil se i kapittel 5, bygger forståelsen av § 10-63 blant annet på ligningspraksis.

⁴⁷ Se Zimmer 2001 s. 44.

⁴⁸ Se Rt 2002 s. 747.

⁴⁹ Se Zimmer 2001 s. 46.

⁵⁰ Se Rt 2001 s. 1444.

⁵¹ Se Zimmer 2001 s. 46.

⁵² Se også Høyesteretts mening om dette i Rt 1975 s. 992 (”Hjelmaas Larsen-dommen”) og Rt 1987 s. 729 (”Bokreditt-dommen”).

3.3.3 Administrative uttalelser

Uttalelser fra blant annet Finansdepartementet og SFS blir tillagt stor vekt av ligningsmyndighetene.⁵³ Så lenge Høyesterett legger vekt på ligningspraksis, vil man også kunne si at de tar administrative uttalelser i betraktning.

Lignings- ABC er en håndbok som utgis årlig av Skattedirektoratet (hovedsakelig til ligningsetaten). Det er antatt at hvor denne viser til lover eller avgjørelser, har den liten rettskildemessig vekt. På den annen side vil den kunne være av interesse hvor det vises til etablert ligningspraksis.

3.4 Utenlandsk rett

Det er usikkert i hvilken grad utenlandsk rett er relevant for tolkingen av begrepet lavskattland i § 10-63. Som nevnt er NOKUS-reglene basert på CFC-lovgivning, og det har vist seg at stater med slik lovgivning i stor grad har utformet reglene prinsipielt likt.⁵⁴ I forarbeidene vises det til andre lands utforming av CFC-regler. Et eksempel her er betraktninger om hva som anses som lavskattland.⁵⁵ På denne måten kan nok utenlandsk rett sies å være relevant som en indikasjon om hva som er akseptabelt internasjonalt.

4 NOKUS-beskatning

4.1 Vilkår for NOKUS-beskatning

Etter bestemmelsene i § 10-61 jfr. § 10-60, oppstilles det i alt fire vilkår som må være oppfylt for at NOKUS-reglene kommer til anvendelse.

⁵³ Uttalelser fra Finansdepartementet og SFS blir blant annet gjengitt i Utv. (Dommer og uttalelser m.v. i skattesaker og skattespørsmål.

⁵⁴ Se Wenehed 2000 s. 40.

⁵⁵ Se Ot.prp. nr 16 pkt. 6.9.

For det første gjelder reglene bare for visse selskapstyper som aksjeselskaper og likestilte selskap eller sammenslutninger, jfr. § 10-60 jfr. § 10-1. Det antas at det med "aksjeselskap" i sktl. § 10-60, menes selskap som etter norsk rett er stiftet som aksjeselskap som om selskapet var norsk.⁵⁶ Det følger av forarbeidene at med likestilt sammenslutning, menes sammenslutning der ingen andre har fullt ansvar for sammenslutningens forpliktelser, og som noen eier formuesandeler i eller mottar inntektsandeler fra. Regelen omfatter også skattyter som alene, eller sammen med andre, kontrollerer annen selvstendig innretning eller formuesmasse som skattyteren direkte eller indirekte har fordeler av. Det siktes her først og fremst til selveiende inntretninger og formuesmasser, for eksempel truste.⁵⁷ Derimot kommer reglene ikke til anvendelse på selskaper som etter norsk rett ikke er selvstendige skattesubjekter, jfr. sktl. § 2-2 (2) a) til e), for eksempel ansvarlige selskaper (ANS) eller kommandittselskaper (KS). Her beskattes deltakerne etter de vanlige regler for utenlandsinntekt.⁵⁸

Neste vilkår er at selskapet må være norsk-kontrollert. Kontrollkravet er nærmere presisert i § 10-62. Etter første ledd foreligger norsk kontroll når minst halvparten av selskapets eller innretningens andeler eller kapital, direkte eller indirekte eies eller kontrolleres av norske skattytere både ved inntektsårets begynnelse og utgang. Uavhengig av denne bestemmelsen, følger det av tredje ledd at norsk kontroll foreligger så lenge norske skattytere eier eller kontrollerer mer enn 60 % av andelene eller kapitalen ved inntektsårets begynnelse. På den annen side foreligger ikke norsk kontroll dersom norske skattytere eier eller kontrollerer mindre enn 40 % av andelene eller kapitalen ved inntektsårets utgang. Kravet til kontroll av selskapet er også oppfylt dersom minst 50 % av andel eller kapital er kontrollert gjennom aksjonæravtaler eller stemmebegrensning.⁵⁹ Begrunnelsen bak kontrollkravet er at aksjonærer som eier eller kontrollerer en så stor del av selskapet, har innflytelse over anvendelsen av selskapets

⁵⁶ Se Zimmer 2003 s. 56.

⁵⁷ Se Ot.prp. nr. 16 pkt. 6.6 og "Pfarmigan Trust-dommen" (Zimmer 2003 s. 56).

⁵⁸ Se Ot.prp. nr. 16 pkt. 6.6, Zimmer 2003 s. 56.

⁵⁹ Se Zimmer 2003 s. 56.

midler, for eksempel med hensyn til når aksjeutbytte skal deles ut.⁶⁰ Hvorvidt dette kan sies rimelig i forhold til norske deltakere som har en liten eierandel, er en de lege ferenda-drøftelse jeg ikke går nærmere inn på her.⁶¹

For det tredje er det altså et vilkår at selskapet må være hjemmehørende i et lavskattland. Hva som ligger i dette begrepet, er nærmere presisert i § 10-63, og hovedtemaet her.

Det siste vilkåret for NOKUS-beskatning følger av § 10-64. Dersom selskapet er hjemmehørende i et land som Norge har skatteavtale med, må selskapets inntekter hovedsakelig være av passiv karakter for at NOKUS-reglene skal komme til anvendelse. Det er ikke tilstrekkelig at selskapet er hjemmehørende i et land som Norge har skatteavtale med, også inntektene må omfattes av avtalen. Det er ikke avklart hvilke inntekter som regnes som passive. Og heller ikke hvor stor del av inntekten som må være passiv for at NOKUS-reglene skal komme til anvendelse. Hvor virksomheten hovedsakelig består av å motta finansinntekter, antas inntekten vanligvis for å være passiv.⁶² Investeringsfond i Luxembourg (SICAV-fond) er regnet som NOKUS-selskap med hovedsakelig passive inntekter.⁶³

4.1.1 Kort om gjennomføringen av NOKUS-beskatning – rettsvirkninger

NOKUS-reglene medfører at deltakerne blir beskattet løpende for selskapets inntekter. De norske eierne blir altså deltakerlignet til tross for at selskapet har begrenset ansvar.⁶⁴ For å unngå dobbeltbeskatning, følger det av § 10-67 at utdelt utbytte er skattefritt i den utstrekning det allerede er beskattet løpende hos deltakeren. Videre gir § 10-68 anvisning på en RISK-metode⁶⁵ overfor gevinst og tap ved realisasjon av aksjer. For å unngå dobbeltbeskatning vil altså inngangsverdien for aksjene opp- eller nedreguleres med endring i selskapets kapital etter reglene i sktl. § 10-34 så langt de

⁶⁰ Se BAHR 1992 s. 276.

⁶¹ Se Ot.prp. nr. 16 pkt. 6.8.3.

⁶² Se Ot.prp. nr 16 pkt. 6.12, Gjems-Onstad 2003 s. 1368.

⁶³ Se Utv.1995 s. 466 (FIN).

⁶⁴ Se Perland 1995 s. 12, jfr. Zimmer 1995 s. 405 flg.

⁶⁵ RISK er en forkortelse for Regulering av Inngangsverdi med Skattlagt Kapital.

passer.⁶⁶ RISK-beløpet skal reflektere den del av overskuddet som er skattlagt og tilbakeholdt i selskapet (og som dermed antas å påvirke aksjekursen).⁶⁷ Det skattemessige resultat er at gevinsten blir lavere, slik at skattyter betaler lavere skatt.

Etter NOKUS-reglene er det aksjonærene, og ikke selskapet som er skattesubjekt. Av § 10-65, følger det at inntekten skal settes til skattyters andel av selskapets overskudd som om det var selskapet som var skattyter. Resultatet blir så å fordele på den enkelte deltaker etter størrelsen på eierandelen (nettoligning). Fastsettelse av inntekten skal skje i henhold til reglene i norsk skattelovgivning § 10-65 (1).⁶⁸ Dette innebærer at selskapets regnskaper må omgjøres til norsk finansregnskap.⁶⁹

Tidligere kunne underskudd komme til fradrag i annen norsk inntekt. Fra og med inntektsåret 2003, gis norske deltakere ikke lenger fradrag i norsk inntekt for underskudd i NOKUS-selskap, jfr. § 10-66. Underskuddet må i stedet fremføres til motregning mot fremtidig overskudd i NOKUS-selskapet.⁷⁰

Når NOKUS-selskapet har betalt skatt i utlandet, oppstår spørsmålet om deltakeren kan få kreditfradrag i Norge.⁷¹ Hva gjelder skatt på inntekt betalt av datterselskap til NOKUS-selskap, tolkes sktl. § 16-30 slik at kreditfradrag tilstås overfor NOKUS-selskapet (ut i fra et transparens-synspunkt).⁷² Hvorvidt dette også følger av § 16-20 for skatt betalt av NOKUS-selskap til tredjeland, er et uavklart rettslig spørsmål som ikke vil bli nærmere vurdert her.⁷³

⁶⁶ Se Ot.prp. nr. 16 pkt. 6.14.

⁶⁷ Se Zimmer 2001 s. 320.

⁶⁸ Se Ot.prp. nr. 16 pkt. 6.10.

⁶⁹ Se Ot.prp. nr. 16 pkt. 6.10.

⁷⁰ Se Ot.prp. nr. 93 (2002-2003), Om lov og endringer i skatte- og avgiftslovgivninga og Innst.O. nr. 122 (2002-2003).

⁷¹ Se Revisjon og Regnskap 2004 nr. 2 s. 44 flg.

⁷² Se en upublisert uttalelse fra Finansdepartementet 9. november 1994.

⁷³ Se imidlertid Revisjon og Regnskap 2004 nr 2 s. 44 flg.

Fastsettelsen av inntekten for selskapet, foretas under ett av SFS etter ligningsloven 13.juni 1980 nr. 24, § 8-6 nr.6 og forskrift 12. september 2003 nr. 1134 § 3.

5 Hva er et lavskattland i § 10-63

5.1 Innledning

Etter sktl. § 10-63 regnes som lavskattland stater hvor den alminnelige inntektsskatt på selskapets eller innretningens samlede overskudd, utgjør mindre enn to tredjedeler av den skatt selskapet eller innretningen ville ha blitt ilignet dersom det hadde vært hjemmehørende i Norge.⁷⁴ For tiden er den norske selskapsskatten 28 %, ⁷⁵ slik at NOKUS-reglene først kommer til anvendelse hvor den utenlandske skattesatsen er lavere enn 18,67 %. Kravet til ”to tredjedeler av det norske skattenivå” må ses i sammenheng med de hensyn som begrunner NOKUS-reglene, særlig hensynet til kapitaleksportnøytralitet og beskyttelse av det norske skattefundamentet. I forarbeidene begrunnes to tredjedelskravet med at først når skattenivået i en stat er så lavt, vil motivasjonen for å plassere kapital her være begrunnet i skattemessige hensyn.⁷⁶

Nedenfor vil det først bli gitt en generell oversikt over sammenligningsgrunnlaget. Videre vil det bli gitt eksempler for hvordan vilkåret praktiseres av ligningsmyndighetene. Deretter vil det bli gitt enkelte typeeksempler på NOKUS-beskatning, blant annet fra rederinæringen. Endelig vil spørsmålet om hvordan den effektive skattesatsen skal beregnes når stater anvender uttaks- eller kreditmetoden for å unngå økonomisk dobbeltbeskatning bli behandlet.

⁷⁴ Se Woldbeck 2000 s. 78.

⁷⁵ Se Stortingets skattevedtak (ssv.) 09.12.2003, for inntektsåret 2004, §3-3, jfr. sktl. § 2-36 (2).

⁷⁶ Se Ot.prp. nr. 16 pkt. 6.9.

5.2 Sammenligningsgrunnlaget

5.2.1 Innledning

Regelen i § 10-63 følger ikke direkte av en naturlig forståelse av ordlyden. Ordlyden gir inntrykk av at det er den konkrete skattesats selskapet eller innretningen ville ha blitt ilignet i Norge, som er avgjørende for beregningen av to tredjedelskravet. I forarbeidene drøftes dette nærmere, og det sies her at det er de effektive skattesatser som må legges til grunn for sammenligningen av skattenivået.⁷⁷

En vurdering av sammenligningsgrunnlaget reiser to hovedspørsmål. For det første følger det av § 10-63 at det er den alminnelige inntektsskatt på selskapets eller innretningens samlede overskudd som er utgangspunktet for sammenligningen. Man må derfor ta stilling til hvilke skatter i den andre staten som det skal tas hensyn til.⁷⁸ Videre må det vurderes hva som inngår i beregningen av det effektive skattenivået.

5.2.2 Den alminnelige inntektsskatt

Det følger av ordlyden i § 10-63, at det er den alminnelige inntektsskatt i det enkelte land som er grunnlag for sammenligningen. Spørsmålet er derfor hva som inngår i den ”alminnelige inntektsskatt”.

For det første følger det av ordlyden i § 10-63 at forskjeller i formuesskatt, eiendomsskatt og avgifter, ikke skal tas med i betraktningen av om to tredjedelskravet er oppfylt.⁷⁹ Videre uttaler Finansdepartementet i forarbeidene at det ikke bør ses hen til skatt på utbytte eller skatt på gevinst ved realisasjon av aksjer, ved sammenligningen av skattenivåene.⁸⁰ Dette viser at man i sammenligningsgrunnlaget ikke skal ta hensyn til eventuell kildeskatt i den andre staten (eller tredjestater), verken for utbytte eller realisasjonsgevinst ved salg av aksjer.⁸¹ Finansdepartementet sier også i en senere

⁷⁷ Se Ot.prp. nr. 16 pkt. 6.9 og Innst.O. nr. 47 pkt. 6.5.

⁷⁸ Se Ot.prp. nr. 16 pkt. 6.9.

⁷⁹ Se Woldbeck 2000 s. 80.

⁸⁰ Se Innst.O. nr. 47 pkt. 6.5.

⁸¹ Se Zimmer 1998 s. 440.

uttalelse datert 6. juni 1995, at kildeskatt ikke regnes som en skatt som det skal tas hensyn til i vurderingen av om en stat er et lavskattland eller ikke.⁸²

I en ligningsbehandling som gjaldt en trust hjemmehørende i Liechtenstein, var spørsmålet blant annet om kildeskatt betalt i Nederland av selskaper som trusten eide og mottok utbytte fra, skulle iberegnes i sammenligningsgrunnlaget i § 10-63.⁸³ Trusten betalte 25 % kildeskatt på utbyttet i Nederland, men for øvrig ingen skatt i Liechtenstein. Overligningsnemnda la her til grunn at kildeskatten ikke var omfattet av uttrykket ”alminnelige inntektsskatt” i § 10-63.

Et annet spørsmål som er av betydning for hva som utgjør den alminnelige inntektsskatt, er om skatt på inntekt oppebåret gjennom fast driftssted skal tas hensyn til ved beregningen av to tredjedelskravet i § 10-63. I en forhåndsuttalelse fra SFS var det av den oppfatning at § 10-63 måtte forstås slik at utgangspunktet for sammenligningen av den alminnelige inntektsskatt, var skattenivået i selskapets hjemstat.⁸⁴ Saken var her at selskap A lå i et lavskattland (skattenivået her var 17 % av det norske), men oppebar inntekt gjennom et fast driftssted i B. Den totale skattebelastningen i land A og B var over 40 % skatt av nettoinntekten. Da inntekten i B ikke utgjør en del av den alminnelige inntektsskatt i land A, antok SFS at denne skatten ikke kunne tas hensyn til ved beregningen av to tredjedelskravet i § 10-63. Inntekten fra selskapet i land A, inklusive inntektene fra land B, ble dermed gjenstand for NOKUS-beskatning.⁸⁵

5.3 Det effektive skattenivå

5.3.1 Innledning

Problemstillingen her er hvordan det effektive skattenivået skal beregnes. Ordlyden i § 10-63 sier lite om hva som skal inngå i sammenligningsgrunnlaget. Man må derfor se på hva forarbeidene sier om dette og om begrunnelsen for valg av sammenligningsgrunnlag. Videre vil det bli redegjort for hvordan begrepet er tolket i

⁸² Se Woldbeck 2000 s. 82.

⁸³ Uttalelsen er referert til i Utv. 1996 s. 205(OLN).

⁸⁴ Uttalelsen er referert til i Utv. 1995 s. 629(SFS).

⁸⁵ Se Woldbeck 2000 s. 81 og Wilskow 1997 s. 207.

administrativ praksis, herunder hvilken rolle formålsbetraktninger vil ha for beregningen.

I følge forarbeidene at det de effektive skattesatser på tilsvarende selskapers eller innretninger overskudd i Norge som må legges til grunn for sammenligningen. Den formelle skattesats i staten er derfor uten betydning. Videre sies det at i de land hvor det er gitt særregler for enkelte typer virksomheter og inntekter, må det skje en sammenligning av de inntektsskatter som gjelder for disse typer inntekter i Norge.⁸⁶ I en uttalelse fra Finansdepartementet datert 15. desember 1994, legges det til grunn at siden investeringsfond som aksje- og obligasjonsfond er skattepliktige i Norge, samtidig som de er fritatt for skatt i Luxembourg, vil Luxembourg være lavskattland i forhold til Norge for denne type inntekter.⁸⁷ Endelig sies det at det ikke er den konkrete forskjell i skattebelastningen for et selskap i det enkelte inntektsår som er avgjørende. Det må foretas en mer generell sammenligning av forskjellen i skattenivået på den alminnelige inntektsskatt i Norge og i den annen stat for denne type virksomhet, og man kan derfor ikke se på hvert inntektsår isolert. Er den effektive skattesatsen på slike inntekter generelt sett under to tredjedeler av beregnet norsk skatt, dreier det seg om et lavskattland. Da skal selskapet eller innretningen lignes som NOKUS-selskap for hele perioden, selv om det enkelte år måtte ha en utenlandsk inntektsskatt over to tredjedeler av beregnet norsk skatt.⁸⁸ Motsatt skal ikke selskap som enkelte år har utenlandsk skatt under to tredjedeler av beregnet norsk skatt lignes som NOKUS-selskap for disse årene hvis det over tid har en samlet skatt over terskelen.⁸⁹

5.3.2 Begrunnelsen bak valg av sammenligningsgrunnlag

Valget om å anvende den effektive skattesatsen som sammenligningsgrunnlag ved to tredjedelsvurderingen, er i forarbeidene begrunnet med at det ikke er noen direkte sammenheng mellom de formelle skattesatser og det reelle skattenivå. Ulike typer skattekreditter, som for eksempel høye avskrivningssatser og avsetningsmuligheter, kan

⁸⁶ Se Ot.prp. nr. 16 pkt. 6.9.

⁸⁷ Se Utv. 1996 s. 207 (FIN).

⁸⁸ Se Ot.prp. nr. 16 pkt. 6.9.

⁸⁹ Se Gjems-Onstad 2003 s. 1368 jfr. Wilschow 1997 s. 206.

gjøre den effektive beskatningen lav.⁹⁰ Dette må derfor tas med i beregningen av det effektive skattenivået. Dersom skattekreditter i utlandet blir tatt med i beregningen, er det antatt at også norske skattekreditter må medtas.⁹¹ Et eksempel kan være hvor et selskap blir ilagt lav eller ingen skatt så lenge overskuddet beholdes i selskapet, men som beskattes høyt ved uttak eller utbytteutdeling. Selv om utbytteskatten gir samlet skatt som er høyere enn kravet om to tredjedeler av norsk skatt, antas vilkåret i § 10-63 for å være oppfylt så lenge skatten på den løpende inntekt ligger under to tredjedeler av norsk skatt. Spørsmålet har visstnok aldri blitt satt på spissen for SFS.⁹²

5.3.3 Sammenligning av skattenivået ved realisasjon av aksjer

Spørsmålet her er hvordan skattenivået på gevinst ved realisasjon av aksjer i selskapet skal få betydning for beregningen av det effektive skattenivået.

I en forhåndsuttalelse fra SFS som gjaldt et morselskap med et holdingselskap i Singapore, var det blant annet et spørsmål om hvilken betydning det skulle få for vurderingen av om selskapet var hjemmehørende i et lavskattland, at holdingselskapet var fritatt for skatt ved salg av aksjer i datterselskapene.⁹³

SFS uttalte for det første at det er den generelle forskjellen i nivået på den alminnelige inntektsskatt i Norge og i den annen stat, som er avgjørende i vurderingen av om et land er hjemmehørende i et lavskattland. I denne saken ble det sagt at dersom holdingselskapet solgte en eller flere av aksjene i datterselskapene, ville den passive og skattepliktige inntekten fra aksjesalget bringe den effektive skattesatsen i Singapore under to tredjedeler av norsk effektiv skattesats på samme inntekt. SFS uttalte videre at i den grad det i et holdingselskap finner sted en viss rotasjon av aksjeporteføljen, slik at en eventuell gevinstbeskatning også blir et aktuelt sammenligningsgrunnlag, vil det også være relevant å se hen til aksjegevinstbeskatningen i henholdsvis Norge og Singapore ved vurderingen av om to tredjedelsvilkåret er oppfylt. Her ble det lagt til

⁹⁰ Se Ot.prp. nr. 16 punkt 6.9 og BÅHR 1992 s. 274.

⁹¹ Se Woldbeck 2000 s. 80 og Zimmer 2003 s. 57.

⁹² Se Woldbeck 2000 s. 79.

⁹³ Se forhåndsuttalelse 1. juni 2001 (2001-619SFS). Saken er blant annet omtalt i Revisjon og Regnskap 2002 nr.1 s. 32 og referert til i Utv. 2002 s. 217 (SFS).

grunn at siden gevinst ved salg av aksjer i datterselskapet ville kunne bringe den effektive skattesatsen i Singapore under to tredjedeler sammenlignet med norsk effektiv skattesats på den type inntekt, måtte vilkåret i § 10-63 i utgangspunktet anses for å være oppfylt.

I en sak som gjaldt NOKUS-beskatning av holdingselskap i Nederland ble også spørsmålet om inntekter fra aksjesalg skulle hensynstas i beregningen vurdert. Det ble her i likhet med forrige eksempel, antatt at slike inntekter bare skulle medtas i sammenligningsgrunnlaget dersom det var en viss rotasjon i aksjeporteføljen, i motsetning til mer langsiktige plasseringer.⁹⁴

5.3.4 Noen eksempler på hvordan den effektive beskatningen beregnes

Som nevnt ovenfor, er det flere forhold som kan medføre ulikheter mellom den formelle og den effektive skattesatsen. Det vil derfor bli redegjort for hvilken betydning særregler for inntekten og virksomheten kan få for det effektive skattenivået. Videre vil det bli redegjort for betydningen av gunstige overgangsregler for nyetablerte selskap, forskjellige tidfestingsregler og ulikheter i statenes beregningsgrunnlag.

I en forhåndsuttalelse fra SFS, ble Monaco ansett for å være et lavskattland etter § 10-63 selv om den formelle skattesatsen var 33,33 %. Saken gjaldt et norskeid selskap i Monaco, og spørsmålet var om Monaco var et lavskattland etter § 10-63.⁹⁵ Siden selskapsskattesatsen var 33,33 %, var i utgangspunktet to tredjedelskravet ikke oppfylt. Det gjaldt imidlertid særlige regler i Monaco for nyetablerte selskaper, som kom til anvendelse i denne saken. Selskapets inntekt var i de to første årene skattefrie. I det tredje året var satsen 8,33 %, 16,67 % i det fjerde året og 25 % i det femte året. Først i det sjette inntektsåret var skattesatsen 33,33 %. SFS uttaler at det etter forarbeidene er særreglene for dette selskapet man må ta utgangspunkt i ved sammenligningen av skattenivået i Norge og Monaco. Skattesatsen ville derfor til og med det fjerde året være under to tredjedeler av den norske. I forarbeidene sies det som tidligere nevnt, at man må vurdere forholdene over en periode, og ikke se hvert år isolert. På denne bakgrunn

⁹⁴ Se Utv. 2003 s. 602(SFS).

⁹⁵ Se Utv. 2001 s. 278 (2000-622SFS).

antok SFS at man måtte vurdere forholdene over en periode på to til tre år. Da de formelle skattesatsene var lavere enn to tredjedeler av den norske over en periode på fire år, kunne dette tilsi at vilkåret var oppfylt. Imidlertid fulgte det av forarbeidene at det ikke var meningen å basere sammenligningen på de formelle skattesatsene, men foreta en generell vurdering av den effektive skattesatsen på et slikt selskaps overskudd i de to land.

I vurderingen la SFS vekt på de gunstige avskrivningsreglene som kom til anvendelse i Monaco. Dessuten mente SFS at reglene i Monaco tillot avsetninger med skattemessig virkning i større grad enn de norske reglene. Disse forholdene tilsa etter SFSs syn at de effektive skattesatsene var betydelig lavere enn i Norge. Det ville kunne medføre at den effektive skattesatsen ikke bare ville være lavere enn den norske de første fire årene, men også etter dette til tross for den relativt høye skattesatsen. I forhåndsuttalelsen fra SFS ble det også antatt at skattegrunnlaget i selskapets hjemstat var smalere enn i Norge, blant annet ved at en rekke gevinster enten var fritatt for skatt eller undergitt lavere skattesatser. Dette var med på å gjøre den effektive skattesatsen ytterligere. SFS antok etter dette at Monaco i forhold til beskatningen av slik virksomhet var et lavskattland. Dette viser at for å finne det effektive skattenivået i en stat, må faktorer som dette med i beregningen.

5.3.5 Vanskeligheter ved beregning av det effektive skattenivået

Hittil har man sett på hvilke momenter som må tas med i beregningen av statenes effektive skattesats. Spørsmålet her er hvordan beregningen faktisk skjer. Det må for eksempel skje en kvantifisering av hvilken virkning skattecreditreglene i det aktuelle tilfellet har for den effektive skattesatsen. I overligningsnemndas vedtak fra desember 2003 (2000-006OLN), påpekes blant annet vanskelighetene med å beregne det effektive skattenivået i et land. For det første sies det at en slik vurdering forutsetter en inngående kjennskap til reglene i den annen stat, ikke minst med hensyn til kvantifisering av virkninger av skattecreditregler og andre særregler. I tillegg må en tilsvarende vurdering gjøres for norske regler. Slike kvantifiseringer er ofte avhengige av hvilke forutsetninger som legges til grunn. Effekten av skattecredittregler er for eksempel ofte avhengig av at selskapet eller innretningen fortsatt er i vekst eller iallfall har overskudd.

Om dette sier overligningsnemnda at den endelige avgjørelse likevel ofte vil måtte baseres på et ”relativt grovt skjønn”.

Dette viser, i samsvar med forarbeidene, at man ikke kan ta utgangspunkt i de formelle skattesatser i utlandet for å avgjøre om et land er lavskattland etter § 10-63.

Videre sies det i vedtaket noe om betydningen av formålsbetraktninger ved vurderingen av om to tredjedelsvilkåret er oppfylt. Et vesentlig formål med NOKUS-reglene da disse ble innført, var å forebygge at investeringer ble gjort i lavskattland for å unngå norsk beskatning. Overligningsnemnda sier her at hvor det utenlandske effektive skattenivået ligger i grenseområdet for to tredjedelskravet, bør det med utgangspunkt i den nevnte formålsbetraktning kreves en ”relativt stor grad av sikkerhet” for at to tredjedelskravet er oppfylt før NOKUS-ligning legges til grunn.

I NOU 2003:9,⁹⁶ kapittel 4, er problemstillingen rundt beregningen av den effektive skattesatsen. Her er det foretatt en sammenligning av det norske skattenivået i forhold til andre land, herunder en sammenligning av det effektive skattenivået (se tabell 4.6).⁹⁷ Tabellen viser gjennomsnittlig selskapsskattesats i ulike land. Av denne ser man at Norge har en effektiv gjennomsnittsskattesats på 25,5 % og at Sverige og Danmark ligger på henholdsvis 22,9 % og 27,3 %. (I EUs oversikt har imidlertid Sverige en effektiv skatt på rundt 19 %)⁹⁸. Det presiseres i utredningen at skattesatsene må tolkes med varsomhet. Tabellen viser blant annet ikke særregler for de ulike inntekter og virksomheter. I utredningen sies det at selv om disse beregningene er foretatt på bakgrunn av relativt usikre antakelser, ser man at dersom en gjennomfører er rekke alternative beregninger med andre forutsetninger, viser beregningen en stor grad av stabilitet med hensyn til hvilke land som har en lav effektiv beskatning. Om dette sier overligningsnemnda i ovennevnte vedtak, at i en sammenligning av effektive

⁹⁶ Skatteutvalget – *Forslag til endringer i skattesystemet*.

⁹⁷ Se NOU 2003:9 pkt. 4.5.1, tabell 4.6.

⁹⁸ Se Commission of the European Communities, *Company Taxation in the internal market*, tabell 8, http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/publications/official_doc/IP/ip1468/company_tax_study_en.pdf

skattenivåer i forhold til NOKUS-reglene, vil en gjennomsnittsskattesats for norske selskaper i området rundt 25,5 %, være et ”akseptabelt utgangspunkt for vurderingen”.⁹⁹

5.4 Særlig om skattefrihet i utlandet for å unngå internasjonal dobbeltbeskatning

5.4.1 Innledning

Problemstillingen her er hvordan man skal beregne det effektive skattenivået når en stat har lav eller ingen skatt på inntekten for å unngå økonomisk dobbeltbeskatning.

Ordlyden i § 10-63 sier ingenting om hvorvidt det er av betydning at skatten i staten hvor selskapet eller innretningen er hjemmehørende er lav eller fraværende. Heller ikke i forarbeidene synes dette regulert. Utgangspunktet vil derfor være hvordan spørsmålet er behandlet i praksis.

Utgangspunktet her er et morselskap (M) i Norge med holdingselskap (H) i utlandet, som igjen har et heleid datterselskap (D) i et tredjeland. H mottar inntekt fra D, som allerede er beskattet i Ds hjemstat. Spørsmålet er dermed hvordan to tredjedelskravet i § 10-63 skal beregnes hvor Hs hjemstat innrømmer kreditfradrag eller unntar inntekten fra beskatning. Utgangspunktet her er at H som en følge av dette blir ilagt en effektiv skatt under to tredjedeler av norsk skatt på inntekten. Spørsmålet er altså om man i sammenligningsgrunnlaget skal iberegne kreditfradrag eller unntak for skatt som skjer i den hensikt å unngå dobbeltbeskatning, eller kan H automatisk sies å være hjemmehørende i et lavskattland?¹⁰⁰ Problemstillingen vil først bli diskutert i forhold til kreditmetoden, deretter i forhold til unntaksmetoden. Både inntekter som består av utbytte og gevinst vil bli behandlet.

⁹⁹ Se Revisjon og Regnskap 2004 nr. 2 s. 44 flg.

¹⁰⁰ Se Revisjon og Regnskap 2004 nr. 2 s. 44 flg.

5.4.2 Kreditmetoden

5.4.2.1 Inntekt som består av utbytte

Spørsmålet her er hvordan man beregner det effektive skattenivået hvor det blir innrømmet kredit for skatt betalt i utlandet. Det vil si om sammenligningen av skattenivået i Norge og utlandet skal skje før eller etter kreditfradrag.

I en forhåndsuttalelse fra SFS 1.juni 2001 (2001-619SFS), ble det sagt at skattegrunnlagene skulle sammenlignes *etter* kreditfradrag.¹⁰¹ Saken gjaldt et norskeid datterselskap (H) i Singapore som igjen mottok aksjeutbytte fra et utenlandsk datterselskap (D). H var skattpliktig i Singapore for mottatt utbytte fra D. Siden skattesatsen her var på ca. 25 %, var vilkåret i § 10-63 i utgangspunktet oppfylt. Imidlertid ble H innrømmet kredit for skatt betalt av D, og siden skatteprosenten her var høyere enn 25 %, ville det ikke bli skatt å betale i Singapore på utbytte. I denne saken la SFS vekt på at det er den effektive inntektsskattesatsen i Norge og Singapore som danner grunnlaget for vurderingen av om et land er lavskattland. Det måtte derfor tas hensyn til at dersom selskapet hadde vært hjemmehørende i Norge ville det vært omfattet av bestemmelsen i § 16-30 om fradrag i norsk skatt for skatt betalt i utlandet.

Denne uttalelsen må ses i sammenheng med SFS uttalelse av 29. november 2000¹⁰² om et holdingselskap i Nederland.¹⁰³ Forholdene var her at det norske selskapet (H) hjemmehørende i Nederland, eide datterselskap (D) i flere andre land. H var et passivt selskap uten ansatte som mottok overskudd i sin helhet fra D. I prinsippet var kildeskatt fra datterselskapene kreditbart i Nederland, men siden utbytte var skattefritt etter de nederlandske skatteregler, kom ikke denne effektivt til fradrag. Spørsmålet var om H var hjemmehørende i et lavskattland etter § 10-63, eller om man i sammenligningsgrunnlaget kunne ta med muligheten for kreditfradrag. Dersom datterselskapene hadde vært eid direkte fra Norge, ville det vært anledning til å kreve

¹⁰¹ Se Utv. 2002 s. 217 (SFS). Uttalelsen er omtalt i Revisjon og Regnskap 2002 nr. 2 s. 32.

¹⁰² Se Utv. 2001 s. 280 (SFS).

¹⁰³ Se Revisjon og Regnskap 2002 nr 1 s. 33.

kredit etter § 16-30, og dermed ville den effektive skatten blitt lavere enn det som er tilfellet i dag.

I denne saken antok SFS at det ved sammenlikningen av skattenivåene etter § 10-63, ikke var relevant å trekke inn muligheten for kreditfradrag. Begrunnelsen for dette var at man ved sammenlikningen av skattenivået i utlandet og Norge, må ta utgangspunkt i den alminnelige inntektsskatt på selskapets samlede overskudd. Dersom det foreligger særregler for den type inntekt som selskapet opparbeider, må det foretas en sammenlikning med den skatt som ville blitt utlignet på selskapets overskudd dersom inntekten hadde blitt skattlagt i Norge. Kreditfradrag kunne etter SFSs syn ikke inngå som en del av den alminnelige inntektsskatt, men som en metode for å unngå dobbeltbeskatning. Det måtte være skattenivået for selskapets overskudd i Nederland som var sammenlikningsgrunnlaget i dette tilfellet. Siden utbytte fra utenlandske selskap er skattepliktig i Norge, ble Nederland ansett for å være lavskattland for holdingselskaper i forhold til Norge slik at NOKUS-reglene kom til anvendelse.

Hvordan sammenlikningen av skattenivået i Norge og utlandet skal skje etter § 10-63, er altså forskjellig i de to uttalelsene. I uttalelsen av 21. juni 2001, legges det vekt på at det er den effektive skattesatsen som danner grunnlaget for vurderingen av om en stat er lavskattland, slik at det også må tas hensyn til at et selskap hjemmehørende i Norge ville være omfattet av kreditfradraget § 16-30. I uttalelsen av 29. november 2000, skulle det derimot ikke tas hensyn til regler om kreditfradrag i vurderingen av den effektive skattesatsen da dette var en metode for å unngå dobbeltbeskatning, og ikke del av den alminnelige inntektsskatt.

Som en modifikasjon av uttalelsen av 1. juni 2001, ble det i en uttalelse fra SFS av 22.februar 2002 (2002-607SFS),¹⁰⁴ antatt at man i sammenlikningsgrunnlaget av den effektive skattesatsen *ikke* skulle ta hensyn til kreditfradrag i Norge. Selv om det ikke har kommet eksplisitt til uttrykk, antas det at sammenlikningsgrunnlaget må være skatten før kreditfradrag også for landet hvor H er hjemmehørende.¹⁰⁵ Saken gjaldt

¹⁰⁴ Det er referert til saken i Utv. 2003 s. 602 (2002-607SFS).

¹⁰⁵ Se Revisjon og Regnskap 2004 nr. 2 s. 44 flg.

etablering av et holdingselskap i Nederland. Den alminnelige inntektsskattesats i Nederland var 35 %, og etter norsk rett gis selskap kreditfradrag for skatt betalt i utlandet. Under tvil kom SFS til at det vanligvis skulle ses bort fra kreditfradrag i Norge ved sammenligningen av skattenivåene.¹⁰⁶ Det er altså det norske skattenivået før kreditfradrag som er avgjørende. I dette tilfellet ville den effektive beskatningen av holdingselskapet dermed være under to tredjedeler av norsk skattesats på slike inntekter. Begrunnelsen for at man så bort fra kreditfradrag i Norge, var at fradrag hindrer dobbeltbeskatning uten å redusere samlet skattenivå under det alminnelige norske skattenivået.¹⁰⁷ SFS antok etter dette at Nederland var et lavskattland slik at NOKUS-reglene kom til anvendelse.¹⁰⁸

5.4.2.2 Inntekt som består av gevinst

Problemstillingen er hvordan den effektive beskatningen skal skje i forhold til kredit for skatt på gevinst betalt i utlandet.

Utgangspunktet her er at man foretar full beskatning av aksjegevinster fra utenlandske selskap jfr. §§ 10-32 og 10-33 (28 % skatt).¹⁰⁹ For å unngå dobbeltbeskatning blir aksjenes inngangsverdi regulert hvert år etter en RISK-metode, jfr. § 10-68 jfr. § 10-34. I de skatteavaler Norge har inngått, er som regel beskatningsretten av gevinster gitt aksjonærens bostedsstat. I slike tilfeller oppstår ikke vanskeligheter med å sammenligne skattenivåene på gevinst i utland og hjemland. Annerledes er det hvor aksjegevinster først beskattes i selskapets hjemstat, for så at Norge foretar full beskatning mot å gi kredit for skatten i selskapsstaten. Hvis holdings (H) hjemstat benytter tilsvarende kreditmetode som oss, synes det relativt uproblematisk å sammenligne skattenivåene i de to landene før eventuelle kreditfradrag.¹¹⁰

¹⁰⁶ Se note 16 i Revisjon og Regnskap 2004 nr. 2 s. 44 flg.

¹⁰⁷ Uttalelsen er kommentert i Revisjon og Regnskap 2002 nr.2 s. 52 og referert til i Utv.2003 s. 602.

¹⁰⁸ Det er visstnok kommet en ny uttalelse som modifiserer dette noe. Denne har per dags dato ikke vært tilgjengelig for meg.

¹⁰⁹ Se Revisjon og Regnskap 2004 nr. 2 s. 44 flg.

¹¹⁰ Se Revisjon og Regnskap 2004 nr. 2 s. 44 flg.

5.4.3 Unntaksmetoden

Spørsmålet her er om et land automatisk er lavskattland dersom det benytter unntaksmetoden på inntekter opptjent i en tredjestat.

5.4.3.1 Inntekt som består av utbytte

Unntaksmetoden går ut på at holdingselskapets (H) hjemstat unnlater å beskatte inntekt på utbytte mottatt fra datterselskaper (D). Det følger av en naturlig språklig forståelse av § 10-63 at utgangspunktet da vil være at landet anses som et lavskattland. SFS har tolket bestemmelsen presiserende og kommet til at regelen ikke skal virke slik på land som ellers er å anse som et relativt høyskattland. Begrunnelsen for dette er at NOKUS-reglens formål er å motvirke skatteflukt til lavskattland, ikke unngåelse av dobbeltbeskatning.¹¹¹ SFS anså derfor dette tolkningsalternativet for bedre å ivareta lovgivers vilje og bestemmelsens formål.

Sammenligningsgrunnlaget tar utgangspunkt i om den reelle skattebelastningen i H- og Ds hjemland, samlet sett, utgjør minst to tredjedeler av norsk skatt. Dersom inntekten isolert overstiger to tredjedeler av den norske skatten, er Hs hjemland likevel ikke lavskattland på tross av at det ikke betales skatt. Standpunktet er formelt bekreftet i en forhåndsuttalelse av 7.november 2003 (2003-620SFS).¹¹² Denne forståelsen innebærer at EU-land som benytter unntaksmetoden grunnet implementering av mor- og datterselskapsdirektivet ikke skal anses som lavskattland. For ordens skyld presiseres likevel at EU-området ikke generelt er unntatt fra NOKUS-beskatning. Innen EU finnes det lavskattregimer som ikke har utspring i å forebygge dobbeltbeskatning, og som må vurderes konkret med henblikk på om vilkårene for NOKUS-beskatning er oppfylt.¹¹³

5.4.3.2 Inntekt som består av gevinst

Spørsmålet er om det for gevinster som for utbytte, kan oppstilles unntak dersom H ellers er hjemmehørende i et høyskattland. Også her vil en slik presiserende tolkning i så fall måtte begrunnes i at hensynet bak RISK-reglene er unngåelse av dobbeltbeskatning, ikke ønske om å unnta visse inntekter fra beskatning. I Bergers

¹¹¹ Se og uttalelse av 22. februar 2002 (2002-607SFS)

¹¹² Se Revisjon og Regnskap 2004 nr.2 s. 44 flg.

¹¹³ Se Revisjon og Regnskap 2004 nr.2 s. 44 flg.

artikkel¹¹⁴ sier han at vinklingen er interessant ut fra rimelighetshensyn, men at det vanskelig vil la seg forene med gjeldende lovverk. SFS har vurdert spørsmålet i en forhåndsuttalelse av 22. desember 2003 (2003-633SFS), men fant ikke her rettslig grunnlag for å oppstille et unntak. Hovedargumentet var at Norge i realiteten foretar full beskatning av gevinster i motsetning til land som benytter unntaksmetoden.

5.5 Typetilfeller av NOKUS-beskatning

5.5.1 Innledning

Nedenfor vil det bli gitt fire eksempler på NOKUS-beskatning, herunder hvordan beregningen av det effektive skattenivået gjøres i praksis. Hovedbegrunnelsen for at disse eksemplene er valgt, er at virksomhetene er typiske NOKUS-selskaper, og da særlig skipsfartsvirksomhet. Dessuten er det interessant å se hvordan spørsmål angående hva som inngår i sammenligningsgrunnlaget, fortsatt anses som uavklarte. Siden NOKUS-reglene er et forholdsvis nytt regelverk, samt at det bare er et forvaltningsorgan (SFS) som praktiserer reglene, vil det stadig oppstå nye spørsmål med hensyn til hvordan to tredjedelskravet i § 10-63 skal beregnes.

5.5.2 Rederibeskatning i Norge

5.5.2.1 Innledning

Spørsmålet her er hvordan man skal beregne det effektive skattenivået for et selskap som driver skipsfartsvirksomhet, og som er eid av et selskap i Norge som blir lignet etter den særskilte rederiskatteordningen, jfr. sktl. §§ 8-10 flg.^{115 116}

Rederibeskatningen i Norge er spesiell, og det er derfor interessant å si litt om denne innledningsvis. Siden rederinæringen driver på et internasjonalt, særskilt konkurranseutsatt marked, i tillegg til at dette er en svært mobil type virksomhet, har det alltid vært fristende å etablere selskap i utlandet for å unngå norsk beskatning.¹¹⁷ Etter

¹¹⁴ Se Revisjon og Regnskap 2004 nr.2 s. 44 flg.

¹¹⁵ Forarbeidene til disse reglene finnes blant annet i Ot.prp. nr. 11 (1996-1997), Oppfølging av nytt skattesystem for rederiselskaper.

¹¹⁶ Se Ot.prp.nr.11 (1996-1997) pkt. 6.2.4.1, Wilskow 1997 s. 245 og Ernst & Young 2003 s. 8.

¹¹⁷ Se Woldbeck 2000 s. 135.

innføringen av NOKUS-reglene fikk mange redere som tidligere hadde flagget ut skipene under såkalte bekvemmelighetsflagg (flags on convenience), særlig i lavskattland som Panama og Liberia, oppleve skatteplikt til Norge i større grad enn tidligere. Dessuten ble den såkalte direkteligningspraksisen opphevet etter en overgangsperiode på to år. Flesteparten av de utenlandske selskapene som ble beskattet gjennom direkteligning, var selskaper som var bestyrt fra Norge og i realiteten hjemmehørende her etter sktl. § 2-2 (og det er dermed tvilsomt om disse selskapene burde vært gjenstand for direkteligning). Disse ble dermed ikke omfattet av NOKUS-reglene, men ansett for å være selvstendige norske skattesubjekt.

5.5.2.2 Den særskilte rederibeskatningsordningen

Rederibeskatningsordningen er spesiell ved at den bygger på en uttaksmoell. Denne innebærer at selskapets inntekt som hovedregel først skal beskattes (28 %) ved utdeling av utbytte til aksjonærene, eller når selskapet trer ut av ordningen, jfr. § 8-15. I tillegg skal det betales en årlig tonnasjeskatt beregnet av hvert skips nettotonnasje, jfr. § 8-16.¹¹⁸ Tonnasjeskatten kan dermed sies å erstatte vanlig inntektsskatt.¹¹⁹ Skattefrihet er betinget av at inntektene fra skipsfart beholdes i selskapene innenfor ordningen. Dersom det utbetales utbytte til aksjonærer utenfor ordningen, skal utbytte beskattes på selskapets hånd i den utstrekning utbyttet overstiger beskattet inntekt i selskapet. Ordningen gir med dette redere en betydelig skattekreditt som i neste omgang medfører at nåverdien av skatten blir lavere jo lengre skatteinnbetalingene utsettes ved å unnlate å ta ut utbytte. At rederne dermed kan velge når avkastningen på investeringer i skip skal beskattes, innebærer at de til en viss grad selv bestemmer sitt skattenivå, regnet i nåverdi.¹²⁰ Hvorvidt det etter forslag i St.meld. nr. 31 (2003-2004) vil bli gjort harmoniseringer med EU (et konkurransedyktig norsk tonnasjeskattsystem), vil det ikke bli gjort rede for her.

Det har vært hevdet at Norge på grunn av skattekredittreglene og det lave effektive skattenivået, kan anses som lavskattland i forhold til andre lands CFC-regler i forhold til

¹¹⁸ Se Stortingets skattevedtak for inntektsåret 2003 (ssv) § 8-16-1.

¹¹⁹ Se Woldbeck 2000 s. 379.

¹²⁰ Se Ot.prp. nr. 11 pkt. 5.1.

selskaper innen rederiregimet.¹²¹ Heller ikke denne problemstillingen vil bli behandlet her.

5.5.2.3 Hva inngår i sammenligningsgrunnlaget for skip innen rederiordningen?

Som tidligere nevnt er det de særlige regler for den enkelte type bransje som er avgjørende for sammenligningen av skattenivåene etter to tredjedelskravet. Siden rederiselskaper vanligvis etableres i rene skatteoaser, og ikke i stater som har skatt på inntekt, synes det om spørsmål om sammenligningsgrunnlaget ikke til nå har vært satt på spissen.¹²² Dersom NOKUS-selskapet hadde vært hjemmehørende i Norge, ville det som et selvstendig skattesubjekt blitt lignet etter de spesielle reglene. Utgangspunktet for sammenligningen må derfor være den løpende skattleggingen i Norge for denne type selskaper.¹²³ Resultatet er dermed at den effektive løpende skatt i utlandet regelmessig vil være under to tredjedeler av norsk skatt.

Utgangspunktet for sammenligningen må derfor være den løpende beskatningen i Norge og den andre staten.

5.5.3 Beskatning av oppdrettsanlegg i Chile

En sak for ligningsnemnda gjaldt spørsmål om Chile kunne sies å være lavskattland etter § 10-63 i relasjon til fôr- og oppdrettsvirksomhet.¹²⁴

I Chile er beskatningen todelt; først påløper 15 % skatt på det årlige skattemessige overskuddet, deretter beskattes utenlandske eiere og personlige skattytere med 35 % ved utdeling av utbytte (som det gis kreditfradrag for). Ligningsnemnda la i samsvar med forarbeidene til grunn at utgangspunktet for sammenligningen måtte være de effektive skattesatsene, herunder særregler som gjaldt for denne type inntekter. De antok også at det bare var den årlige skatten (15 %) på selskapets overskudd som skulle inngå i sammenligningsgrunnlaget.

¹²¹ Se Zimmer 2003 s. 57.

¹²² Se Ot.prp. nr.11 (1996-1997) pkt. 2.2.

¹²³ Se Woldbeck 2000 s. 80.

¹²⁴ Se Utv. 2003 s. 634 (LN).

I beregningen av det effektive skattenivået, antok ligningsnemnda at man for det første måtte ta hensyn til de vide avskrivningsreglene som forelå i Chile, og som kunne bli aktuelle for selskapene. For den annet måtte man ta hensyn til at man i norsk rett har særlig gunstige bestemmelser for oppdrettsvirksomhet i sktl. § 8-1 (1) a), sammenlignet med de chilenske reglene. Disse går ut på at fôringskostnader og kjøpesum for levende fisk og lignende, kan utgiftsføres direkte.¹²⁵ Nemnda antok at det i sammenligningen måtte tas hensyn til de gunstige periodiseringseffekter disse reglene ville kunne gi. Etter en helhetsvurdering kom de dermed til at Chile ikke kunne anses som et lavskattland hva gjaldt oppdrettsvirksomhet.

For produksjonen av fôr derimot, har Norge ikke slike regler. Ligningsnemndas utgangspunkt var derfor at Chile for fôrvirksomheten måtte anses som et lavskattland etter § 10-63. Flertallet (4-1) mente at en forutsetning for dette var at de norske konsernbidragsreglene ikke ble tatt hensyn til ved sammenligningen.

Vedtaket ble påklaget, og overligningsnemnda mente på sin side at konsernbidragsreglene måtte tas i betraktning ved sammenligningen av skattenivåene.¹²⁶ Imidlertid ble det antatt at de forserte avskrivningsreglene (det vil si avskrivninger som er større en den faktiske verdireduksjon) i Chile hadde tilsvarende reduserende effekt for skattenivået, slik at det ikke var nødvendig å gå nærmere inn på hvilke utslag konsernbidragsreglene hadde på norsk effektivt skattenivå. Hvorvidt man skal ta hensyn til konsernbidragsreglene i sammenligningsgrunnlaget må derfor anses som rettslig uavklart, i hvert fall i forhold til en domstolsbehandling.¹²⁷

5.5.4 Beskatning av aksje- og investeringsfond (verdipapirfond)

I en uttalelse fra Finansdepartementet datert 15. desember 1994, ble det antatt at siden det ikke påløper skatt for investeringsfond, såkalte SICAV (aksjefond og obligasjonsfond) i Luxembourg, måtte Luxembourg anses som lavskattland for slike innretninger.^{128 129} Utgangspunktet for sammenligningen var i samsvar med

¹²⁵ Se Lignings-ABC 2002 s. 411.

¹²⁶ Se vedtak fra desember 2003 (2000-006OLN).

¹²⁷ Se Revisjon og Regnskap 2004 nr 2 s. 44. flg.

¹²⁸ Se Utv. 1995 s. 466(FIN).

forarbeidene, det effektive skattenivået. For det første ble det lagt vekt på at verdipapirfond i Norge er underlagt særskilte regler, jfr. § 10-31 (3). Aksjefond er i utgangspunktet skattepliktig, men er fritatt for skatteplikt på gevinst, forutsatt at fondets vedtekter forbyr utdeling av slike aksjegevinster som utbytte. Videre uttalte departementet at selv om også obligasjonsfond er skattepliktige, kan man etter norsk rett kreve fradrag i inntekt for utdelt beløp til andelshaverne slik at skattefrihet oppnås. Etter norsk rett er dermed aksjefond skattepliktig for utbytte, renteinntekter og i visse tilfeller realisasjonsgevinster. Fordi det er den alminnelige skatteplikten som er utgangspunktet for sammenligningen, og det ikke foreligger en plikt til å dele ut hele beløpet til andelshaverne slik at skattefrihet for obligasjonsfond kan oppnås, kom Finansdepartementet til at det forelå alminnelige skatteplikt for denne type investeringer i Norge. Som en følge av at ikke påløper skatt denne type investeringer i Luxembourg, antok departementet at Luxembourg var et lavskattland i denne sammenheng.

Et spørsmål for overligningsnemnda (2000-011OLN),¹³⁰ var om et utenlandsk aksjeselskap som ble NOKUS-lignet skulle anses som et aksjefond etter sktl. § 10-31 (3). I så fall medførte dette at selskapets inntekter ved realisasjon av aksjene, var fritatt for skatteplikt etter norsk rett, jfr. § 10-31 (3). Dermed ville ikke vilkåret i § 10-63 lenger være oppfylt, og NOKUS-beskatningen ville oppheves.

Vilkåret for skattefrihet er som nevnt ovenfor at vedtektene i selskapet forbyr utdeling av aksjegevinster som utbytte, jfr. første punktum i.f.¹³¹ I den aktuelle saken var det i selskapets vedtekter forbud mot utdeling av gevinster knyttet til såkalte ”long equity positions”. Selskapet forklarte i klagen at de med denne utformingen ønsket seg en tilpasning til mulig utlån av aksjer i forbindelse med andres ”shorthandel” i aksjer. Selskapet så for seg å kunne oppnå gevinster ved utlån av aksjer som ville være skattepliktige, og falle utenfor § 10-31 (3), og dermed utløse beskatning for deltakerne. I så fall ville deltakerne få likviditet til å betale skatten. Samtidig skulle ikke utbytte kunne deles ut fra gevinster ved selskapets normale porteføljeforvaltning.

¹²⁹ Se også Utv. 1996 s. 207(SFS).

¹³⁰ Se Utv. 2003 s. 639(OLN).

¹³¹ Se mer om dette i Gjems-Onstad 2003 s. 689 og s. 726.

Selskapet mente at dette måtte være tilstrekkelig for å oppfylle vilkåret i § 10-31 (3). For det første sa overligningsnemnda at de ikke fant det påkrevet å ta stilling til om utlån av aksjer skulle betraktes som skatterettslig realisasjon. De sa videre at det var ”tilstrekkelig å vise til at gevinster som er oppstått ved realisasjon av rene short-posisjoner knyttet til aksjer må anses som aksjegevinster i skattelovens forstand”. Overligningsnemnda viste til en underrettsdom fra 1990 hvor tilsvarende standpunkt ble tatt.¹³² Avslutningsvis sier de at så lenge vedtektene ikke forbyr utdeling av denne typen aksjegevinster, kan ikke overligningsnemnda se at vedtektene tilfredstiller vilkåret om skattefrihet i § 10-31 (3). Resultatet ble dermed at bestemmelsen ikke kom til anvendelse, og at selskapet fortsatt var løpende skattepliktig etter NOKUS-reglene for gevinster ved realisasjon av aksjer.

5.5.5 Beskatning av bank- og forsikring

I utgangspunktet gjelder NOKUS-reglene uavhengig av inntektstype og virksomhetsart.¹³³ I en sak ble det bedt om en forhåndsuttalelse fra SFS om hvorvidt konserninterne forsikringsselskaper, såkalte captive-forsikringsselskap, ville kunne falle inn under NOKUS-reglene.¹³⁴ SFS la til grunn at avgjørelsen om slike selskaper er omfattet av reglene, må foretas på lik linje med andre selskaper. Det betyr at så lenge selskapet har norske deltakere som til sammen eier eller kontrollerer mer enn 50 % av selskapets kapital, samt at selskapet er hjemmehørende i et lavskattland, vil det i utgangspunktet omfattes av NOKUS-reglene.

Et annet spørsmål har vært om et captive-forsikringsselskap vil ha anledning til å foreta skattemessige avsetninger i samme utstrekning som norske forsikringsselskap. Norske forsikringsselskap skal i utgangspunktet beskattes etter de vanlige regler for beskatning av aksjeselskaper. Det følger imidlertid av særregelen i sktl. § 8-5 (1), at slike selskap kan kreve avsetninger til premiereserver eller annet fond som skal dekke eller sikre kontraktsmessige forpliktelser overfor de forsikrede.¹³⁵

¹³² Se Utv. 1990 s. 1026.

¹³³ Se Ot.prp. nr. 16 pkt. 6.7.

¹³⁴ Se Utv. 1996 s. 204(SFS).

¹³⁵ Se Wilskow 1997 s. 212.

I denne saken ble det antatt at etter § 10-65, følger det at inntekten fra det utenlandske selskapet skal fastsettes etter norske skatteregler. Et captive-forsikringsselskap må derfor kunne kreve fradrag for fondsavsetninger i henhold til § 8-5 (1) på lik linje med norske forsikringsselskaper. Det er dermed disse særreglene som må inngå i beregningen av det effektive skattenivået.

6 OECDs anbefalinger for utforming av CFC-lovgivning

6.1 Innledning

Problemstillingen her er hvorvidt de norske NOKUS-reglene samsvarer med, eller fraviker fra, anbefalinger fra OECD med hensyn til hvordan CFC-reglene bør være utformet. Innledningsvis vil det bli gitt en generell sammenligning av CFC-reglene og NOKUS-reglene. Deretter er spørsmålet om man ved vurderingen av om et land er et lavskattland, legger de samme kriterier til grunn.

6.2 Karakteristiske trekk ved CFC-lovgivning sammenlignet med NOKUS-reglene

6.2.1 Grunnleggende trekk ved CFC-lovgivning

De grunnleggende trekk ved CFC-lovgivning gjelder også for NOKUS-reglene. For det første gjelder dette vilkåret om at det må foreligge et utenlandsk selskap eller annen innretning (da man antar at slike utgjør selvstendige rettssubjekt¹³⁶)¹³⁷.

Etter NOKUS-reglene følger dette indirekte av kravet om at selskapet må være hjemmehørende i et lavskattland, jfr. § 10-63.¹³⁸ Hvilke kriterier som må foreligge for at man kan anse et selskap for å være hjemmehørende i utlandet, vil etter CFC-lovgivningen i utgangspunktet være hvor selskapet er plassert

¹³⁶ Se Wenehed 2000 s. 41.

¹³⁷ Se OECD 1996 s. 32, Rohadgi 2002 s. 375, Zimmer 2003 s. 57.

¹³⁸ Se Zimmer 2003 s. 57.

(“its place of incorporation”),¹³⁹ mens andre land som for eksempel Norge, legger avgjørende vekt på hvor den faktiske bestyrelsen skjer fra.¹⁴⁰

Vanligvis kommer reglene ikke til anvendelse overfor deltakerne med lavere eierandel enn 10 % da man antar at i slike tilfeller vil deltakerne ha liten innflytelse over selskapet.¹⁴¹ Et slikt minimumskrav finnes ikke i NOKUS-reglene. I forarbeidene er dette begrunnet i at deltakerne vanligvis opptrer i fellesskap. Videre ville et slikt krav kunne medføre uheldige tilpasninger og omgåelser.¹⁴² Et kjennetegn ved CFC-lovgivningen som er adoptert i NOKUS-reglene, jfr. § 10-60, jfr. § 10-62, er at skattyter(ne) må ha en betydelig direkte eller indirekte kontroll over selskapet (“substantial influence”).¹⁴³ ¹⁴⁴ Med kontroll omfattes vanligvis både kontroll over kapitalen og stemmene i selskapet, jfr. § 10-62.¹⁴⁵ Hvorvidt det bør foreligge kontroll ved inntektsårets begynnelse og/eller slutt, sier OECD lite om.¹⁴⁶ Det følger av § 10-62, at kontroll må foreligge både ved inntektsårets begynnelse og utgang.

Med hensyn til hvilke inntekter og virksomheter som bør omfattes av reglene, har OECD gitt uttrykk for at det er likegyldig hvilken metode som brukes av jurisdiksjonsmetoden og transaksjonsmetoden.¹⁴⁷ Jurisdiksjonsmetoden¹⁴⁸ medfører at CFC-reglene kommer til anvendelse på selskaper etablert i visse stater. For det første kan dette gjelde stater som anses, eller ikke anses, for å være skatteparadis (såkalte “black” eller “white” list). Et annet alternativ under jurisdiksjonsmetoden er at man kun lar reglene komme til anvendelse overfor stater med et vist skattenivå i forhold

¹³⁹ Se OECD 1996 s. 13.

¹⁴⁰ Se Zimmer 2003 s. 125.

¹⁴¹ Se OECD 1996 s. 63.

¹⁴² Se Ot. Prp. nr. 16 pkt.6.8.3.

¹⁴³ Se OECD 1996 s. 32, Rohadgi 2002 s. 375, Zimmer 2003 s. 56.

¹⁴⁴ Se Arnold 1986 s. 417, OECD 1996 s. 34.

¹⁴⁵ Se OECD 1996 s. 34, Rohadgi 2002 s. 375, Zimmer 2003 s. 56.

¹⁴⁶ Se OECD 1996 s. 39, Rohadgi 2002 s. 376.

¹⁴⁷ Se OECD 1996 s. 20, Wenehed 2000 s. 45.

¹⁴⁸ Oversatt fra OECDs begrep, “jurisdiction approach” (OECD 1996 s. 20).

til hjemstaten ("comparable tax approach").¹⁴⁹ Som sagt kommer NOKUS-reglene til anvendelse på selskapers eller innretningers overskudd dersom dette beskattes lavere enn to tredjedeler av norsk skatt på tilsvarende inntekt, jfr. § 10-63.

Transaksjonsmetoden¹⁵⁰ fører til at dersom selskapet eller innretningen har inntekter av passiv karakter (typisk ved plassering av penger i bank, fond eller andre typer verdipapirer), vil inntekten bli underlagt CFC-beskatning uavhengig av lokaliseringsstat og skattnivå.¹⁵¹

For å hindre at overskudd i selskapet unndras fra beskatning i skattyters hjemstat, er rettsvirkningene, også etter NOKUS-reglene, at deltakerne blir løpende beskattet. Utbytte blir dermed skattefritt, jfr. § 10-67.¹⁵²

6.2.2 CFC-reglene og skattepliktige inntektstyper

OECD har videre gitt utfyllende anbefalinger for hvordan de mener CFC-lovgivning bør være utformet.¹⁵³

OECD antar at passiv inntekt er den mest mobile form for inntekt. I forbindelse med å unnta inntekt fra hjemstatsbeskatning, vil derfor slike inntekter være de mest aktuelle. OECD foreslår at all passiv inntekt omfattes av CFC-reglene.¹⁵⁴ Den vanligste løsningen er derfor at reglenes anvendelsesområde er begrenset til å gjelde inntekter av passiv karakter.¹⁵⁵ Unntak har vi blant annet i Norge¹⁵⁶ og Sverige¹⁵⁷. Her anvendes reglene på både passiv og aktiv inntekt. Ordlyden i §§ 10-60 og 10-61 setter i utgangspunktet ingen begrensning for hvilke type inntekt som omfattes. I forarbeidene sies det imidlertid at som hovedregel vil all form for inntekt omfattes, men at inntekter

¹⁴⁹ Se OECD 1996 s. 98.

¹⁵⁰ Oversatt fra OECDs begrep, "transactional approach", (OECD 1996 s. 20).

¹⁵¹ Se OECD 1996 s. 98.

¹⁵² Se The Base Company Report, kap.II, pkt. 24, Wenehed 2000 s. 40, Rohadgi 2002 s. 374, Zimmer 2003 s. 58.

¹⁵³ Se The Base Company Report, kap.VIII, pkt. 92.

¹⁵⁴ Se OECD 1996 s. 49.

¹⁵⁵ Se Arnold 1986 s. 444.

¹⁵⁶ Jfr. Ot.prp. nr. 16 pkt.6.7.

¹⁵⁷ Wenehed 2000 s. 358, Rohadgi 2002 s. 375.

ved produksjon og lignende virksomhet som regel ikke vil bli underlagt NOKUS-beskatning da slike selskap og innretninger som regel er lokalisert i relativt høyskattland.¹⁵⁸ Valg av skattepliktig inntektstype er først og fremst begrunnet ut i fra målsettingen om at all norskeid kapital skal underlegges den samme effektive beskatningen enten den er plassert i utlandet eller i Norge. For å motvirke skattemessige investeringer i lavskattland, mener lovgiver derfor at det vil være uten betydning om inntektene er av passiv eller aktiv karakter. Videre sies det at det vil være ligningsteknisk vanskelig å foreta en presis avgrensning av hvilke selskaper og innretninger som skal være omfattet av reglene.¹⁵⁹ I forhold til OECDs syn, kan man si dette til en viss grad er avhjulpet i § 10-64. Regelen sier at NOKUS-reglene likevel ikke får anvendelse overfor selskaper eller innretninger som er omfattet av dobbeltbeskatningsavtale med Norge, når inntekten hovedsakelig er av passiv karakter.¹⁶⁰

OECD har gir uttrykk for at så lenge det ikke er grunn til å mistenke selskapet for å være lokalisert i utlandet for å unngå skatt i hjemstaten, bør CFC-regler ikke komme til anvendelse på produksjonsvirksomhet og annen aktiv inntekt.¹⁶¹ Denne type unntak fra CFC-reglene er vanlig i de fleste stater, bortsett fra blant annet Norge.¹⁶² Siden man etter de norske reglene utelukkende baserer seg på en kvantitativ vurdering av om reglene skal komme til anvendelse, åpnes det ikke for å foreta en skjønnsmessig vurdering av om virksomhetene i realitetene er et ledd i skatteflukt. OECD antar at lovgivning som ikke åpner for slike unntak, vil kunne være i strid med OECDs mønsteravtale art. 1.¹⁶³ Som nevnt er oppgaven avgrenset mot denne type spørsmål.

¹⁵⁸ Se Ot.prp. nr. 16 pkt. 6.7 i.f.

¹⁵⁹ Se Ot.prp. nr. 16 pkt. 6.7.

¹⁶⁰ Se mer om denne regelen i Marius 1995.

¹⁶¹ Se The Base Company Report, pkt. 92, litra a.

¹⁶² Se OECD 1996 s. 69.

¹⁶³ Se OECD 1996 s. 69.

6.3 Hva anser OECD for å være skatteparadis?

6.3.1 Innledning

Problemstillingen her er om det norske begrepet lavskattland ligner OECD forståelse av begrepet "tax haven" (oversatt i det følgende til skatteparadis). OECD har ikke gitt noen entydig definisjon av hva som er et "tax haven", men termen er vanligvis brukt for å beskrive stater med lav eller ingen skatt på inntekt.¹⁶⁴ Imidlertid sies det at begrepet er relativt, slik at også høyskattland kan være skatteparadis i visse situasjoner,¹⁶⁵ for eksempel Nederland og Sverige. Hovedforskjellen mellom NOKUS-reglens lavskattland og OECDs "tax havens", er at sistnevnte begrep ikke utelukkende baseres på en kvantitativ sammenligning av skattesatser i de forskjellige land. Hvorvidt OECD bør utarbeide konkrete retningslinjer for hva de anser for å være skatteparadis i forhold til CFC-reglene, vil bli behandlet under kapittel. 8.

6.3.2 Hvilke inntekter anser OECD for å bli omfattet CFC-lovgivning?

For at NOKUS-reglene skal få anvendelse, er det et absolutt vilkår at overskuddet i det utenlansk-kontrollerte selskapet eller innretningen blir ilagt en lavere effektiv skattesats enn to tredjedeler av norsk skatt på tilsvarende inntekt. Med hensyn til hvilke virksomheter og inntekter som skal omfattes av CFC-lovgivning ("target territories"¹⁶⁶), antar OECD at det er uten betydning om statene anvender jurisdiksjonsmetoden eller transaksjonsmetoden. Resultatet vil i følge OECD antakeligvis bli det samme.¹⁶⁷ Fordeler og ulemper ved de ulike fremgangsmåtene går jeg ikke nærmere inn på her.¹⁶⁸ I Norge følger man altså en slags jurisdiksjonsmetode, men uten at Finansdepartementet har utnyttet hjemmelen i § 10-70 til å utferdige en forskrift med lister over lavskattland. USA og Canada er eksempler på stater som anvender transaksjonsmetoden.¹⁶⁹

¹⁶⁴ Se The Tax Havens Report, kap. II A, pkt. 6. og OECD 1996 s. 15.

¹⁶⁵ Se The Tax Havens Report kap. II, pkt.6, The Base Company Report, kap. I, pkt.7 og 8, OECD 1996 s. 15.

¹⁶⁶ Se OECD 1996 s. 16.

¹⁶⁷ Se Wenehed 2000 s. 45, OECD 1996 s. 20.

¹⁶⁸ Se mer om dette OECD 1996 s. 40 flg. og s. 98 flg.

¹⁶⁹ Se Ot.prp. nr. 16 pkt.6.9, Wenehed 2000 s. 46 flg., Rohadgi 2002 s. 377.

6.3.3 Sammenligningsgrunnlaget

OECD har ikke gitt noen retningslinjer for hvilket sammenligningsgrunnlag stater som anvender juridiksjonsmetoden bør ta utgangspunkt i. I forarbeidene har Finansdepartementet foretatt en vurdering av sammenligningsgrunnlaget og hvorvidt man burde basere sammenligningen på en nominell eller formell skattesats, eller utelukkende se på beregnet faktisk skatt.¹⁷⁰ Begrunnelsen for at man landet på den effektive skattesats, var at denne best ville gi uttrykk for den reelle forskjellen i skattenivåene, samtidig som de antok at den er enklere å praktisere. De fleste land med CFC-lovgivning har retningslinjer i likhet NOKUS-reglenes krav om to tredjedeler. Vanligvis baserer sammenligningen seg på det effektive skattenivå i utland og hjemland.¹⁷¹ Dette er i samsvar med hva OECD anser for å være det mest effektive sammenligningsgrunnlaget.¹⁷² Gjennom flere komparative studier, synes det vanlig å karakterisere stater med et lavere skattenivå enn ca halvparten av hjemlandet som lavskattland.¹⁷³ En ulempe ved denne fremgangsmåten, er at reglene kan forsøkes omgått ved at selskapet og investeringsstaten forhandler skattesatsen slik at denne nøyaktig kommer over grensen, for eksempel med 0,1 %.¹⁷⁴ Som vi skal se under kapittel 7, har man i dansk rett forsøkt å unngå muligheten for slik omgåelse ved å stille som vilkår at skattesatsen ikke må være et resultat av forhandlinger mellom skattemyndigheter og selskapet.

OECD gir ikke nærmere noe inntrykk av hva som bør inngå i vurderingen av det effektive skattenivået. Hvorvidt man bør regne med skatt betalt i tredjestat, er forskjellig fra stat til stat.¹⁷⁵ Som sagt vil man etter norsk rett ikke ta med slik skatt i beregningsgrunnlaget da denne ikke er del av selskapet "alminnelige inntektsskatt", jfr. § 10-63.¹⁷⁶ Et annet spørsmål OECD heller ikke har tatt direkte stilling til, er om sammenligningen av det effektive skattenivået bør skje før eller etter eventuelle

¹⁷⁰ Se Ot.prp. nr. 16 pkt. 6.9, OECD 1996 s. 42.

¹⁷¹ Se Arnold 1986 s. 429.

¹⁷² Se OECD 1996 s. 42.

¹⁷³ Se Ot.prp. nr. pkt 6.9, se OECD 1996 s. 117 flg., Rohadgi 2002 s. 378 flg.

¹⁷⁴ Se OECD 1996 s. 41.

¹⁷⁵ Se OECD 1996 s. 43.

¹⁷⁶ Se uttalelsen fra Finansdepartementet datert 6.juni 1995.

kreditfradrag. Som sagt vil man etter de norske reglene beregne det effektive skattenivået før kredit blir innrømmet.¹⁷⁷

6.4 Kort om typiske trekk ved lavskattland

OECD har flere steder gitt eksempler på karakteristiske trekk ved skatteparadiser.¹⁷⁸ Det er ikke bare klassiske skatteparadiser som omfattes av OECDs begrep. Også stater som har særlig gunstige regler på visse inntekter og næringer vil kunne falle inn under betegnelsen.¹⁷⁹ For det første har de gjerne lav, eller ingen skatt på inntekt. Andre faktorer som nevnes er stor grad av bankhemmelighet, et uforholdsmessig stort innslag av finansierings- og bankvirksomhet, moderne kommunikasjonsmuligheter og mangel på valutarestriksjonsregler. I OECDs arbeid mot skadelig skattekonkurranse i 1998-rapporten¹⁸⁰, vises det til faktorer som mangel på gjennomsiktighet ("lack of transparency") og ingen reell virksomhet ("no substantial activities"). Dette er retningslinjer fra OECD for hva de anser for å være karakteristiske skatteparadiser. I utformingen av NOKUS-reglene anså man det for lite hensiktsmessig med slike skjønsmessige vurderinger.¹⁸¹ Det klassiske skatteparadis vil typisk gjennom lovgivningen, aktivt lokke utenlandske skattytere til å investere kapital der for å unngå høye skatter i hjemstaten. Et annet karakteristisk trekk er at skattemyndighetene behandler utenlandske og egne statsborgere forskjellig med hensyn til skattreglene.¹⁸²

¹⁷⁷ Se forhåndsuttalelse fra SFS av 22. februar 2002 (2002-607SFS).

¹⁷⁸ Se blant annet OECD rapportene The Tax Havens Report (1987), Harmful Tax Competition- An Emerging Global Issue (1998), Towards Global Tax Co-operation- Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices (2000) og The OECDs Project on Harmful Tax Practices- The 2001 Progress Report (2001).

¹⁷⁹ Se Rohadgi 200 s. 618.

¹⁸⁰ Harmful Tax Competition – An Emerging Global Issue.

¹⁸¹ Se Ot.prp. nr. 16 pkt. 6.9.

¹⁸² Se OECD 1998, pkt. 10

7 CFC-lovgivning i Danmark og Sverige

7.1 Innledning

Det vil her bli gitt en sammenlignende fremstilling av NOKUS-reglene og henholdsvis de danske og de svenske CFC-reglene.

7.2 CFC-reglene i Danmark

7.2.1 Innledning

Ved lov nr.312 af 17.mai 1995 (International beskatning) fikk Danmark CFC-lovgivning i reglene om tvungen sambeskatning i selskabsskatteloven (SEL) § 32. Reglene er endret flere ganger i ettertid, og sist i lov 313, 21.mai 2002.¹⁸³ Her ble det gjennomført en kodifisering av gjeldende ligningspraksis i tilknytning til vesentlighetskravet.^{184 185}

CFC-reglene får anvendelse hvor morselskapet direkte eller indirekte kontrollerer 25 % av kapitalen, eller 50 % av stemmene i datterselskapet. Videre må datterselskapets CFC-inntekt utgjøre mer enn en tredjedel av selskapets totale inntekt, jfr. SEL § 32 stk.1 nr.2. I motsetning til de norske reglene, omfattes kun inntekt av finansiell karakter. Det siste vilkåret for CFC-beskatning, er at skattenivået i selskapets hjemstat må være under tre fjerdedeler av det danske. Siden selskapsskattesatsen i Danmark er 30 %, jfr. § 32 stk. 1, jfr. SEL, er kravet oppfylt dersom det utenlandske skattenivået er lavere enn 22,5 %.¹⁸⁶ Terskelen ligger dermed noe høyere enn i Norge. For skattelagt inntekt i utlandet blir det innrømmet kredit.¹⁸⁷ I likhet med de norske reglene, er det bare inntektsskatten som er gjenstand for sammenligning. I motsetning til de norske NOKUS-reglene, omfattes imidlertid ikke overskudd i fond og truster av dansk CFC-beskatning. Begrunnelsen for dette er at det ikke finnes fysiske eiere til denne type

¹⁸³ Se Michelsen 2003 s. 959.

¹⁸⁴ Se Werlauff 2002 s. 424.

¹⁸⁵ Se mer om de nye danske reglene i European Taxation vol. 42 No. 12/2002 s. 515.

¹⁸⁶ Se Michelsen 2003 s. 959.

¹⁸⁷ Se Michelsen 2003 s. 960.

selskap. For å unngå misbruk av investering i fond og truster i lavskattland, har Danmark regler om ”internasjonal sambeskatning” av slike selskaper.¹⁸⁸

Et selskap anses for å være utenlandsk såfremt det er hjemmehørende i en annen stat, Færøyene eller Grønland, eller dersom det følger av dobbeltbeskatningsavtale, jfr. SEL § 32, stk.6.¹⁸⁹

7.2.2 Sammenligningsgrunnlaget

CFC-reglene er basert på en objektiv sammenligning av skattesatsene i utlandet og i Danmark. Før lovendringen i 2002 var vurderingstemaet om den utenlandske skatten var ”væsentlig lavere” enn den danske, eller om den i ”væsentlig grad” var utsatt til beskatning.¹⁹⁰ I likhet med de norske og de svenske reglene, er sammenligningsgrunnlaget når objektivt.

I sammenligningsgrunnlaget etter de nye reglene, inngår dansk skatt som nevnt i § 32 stk. 3 og 5, og den samlede utenlandske skatt. Når sammenligningen skal skje på bakgrunn av den totale utenlandske skatt, unngår man å måtte foreta en oppdeling av den utenlandske skatten i skatt av CFC-inntekt og skatt på annen inntekt. Det er kun den del av datterselskapets inntekt som anses som CFC-inntekt etter SEL § 32, stk.5, som er omfattet av CFC-reglene, jfr stk. 4.¹⁹¹ Nå skal det kun konstateres hvor mye datterselskapet har betalt i utenlandsk skatt.¹⁹² Etter norsk rett skal som nevnt sammenligningen av skattesatser skje på bakgrunn av en vurdering av forholdene over en periode på to til tre år. Dette er også utgangspunktet i svensk CFC-lovgivning. En slik metode gjør det nødvendig å forutsi skattenivået i fremtidige inntektsår, noe danske skattemyndigheter fant lite tilfredsstillende.¹⁹³ I Danmark foretas isteden en år-til-år-vurdering på grunnlag av årets resultat, uavhengig av både tidligere år og forventninger til den fremtidige utenlandske beskatning. Det tas dermed bare hensyn til

¹⁸⁸ Lov nr. 487 av 12. juni 1996, Michelsen 2003 s. 962.

¹⁸⁹ Se Werlauff 2002 s. 426.

¹⁹⁰ Se Werlauff 2002 s. 424.

¹⁹¹ Se Michelsen 2003 s. 960.

¹⁹² Se Werlauff 2002 s. 425.

¹⁹³ Se Lovforslag nr. L 61 av 2001.

den aktuelle skatt i gjeldende inntektsår, og ikke til eventuell utsatt skatt.¹⁹⁴ Problemet med en slik vurdering er at utsatt utenlandsk skatt på ett eller annet tidspunkt vil bli aktuell. I de danske reglene er dette forsøkt avhjulpet ved at dersom summen av de utenlandske skatter og den danske CFC-skatten overstiger den skatt selskapet ville ha betalt i Danmark av CFC-inntekten, skal det overskytende beløp tilbakebetales til skattyteren, jfr. SEL § 32, stk. 12.¹⁹⁵ Det er verdt å merke seg at det er skatten av hele inntekten, og ikke bare av de finansielle inntekter, som er gjenstand for sammenligning. Det kan således foreligge grunnlag for direkte beskatning selv om den utenlandske skatten på CFC-inntekten er høy. Tilsvarende kan løpende beskatning tenkes utelukket til tross for at det utenlandske skattenivået på CFC-inntekten er lavt.

7.2.3 Det effektive skattenivået

Som i Norge og Sverige, legges det effektive skattenivået til grunn for sammenligningen. I motsetning til sktl. § 10-63, inneholder bestemmelsen i SEL § 32, stk. 3 og 4, detaljerte regler om fastsettelsen av sammenligningsgrunnlaget for den utenlandske skatt. Formålet med bestemmelsene er å gjøre sammenligningen reell samt å redusere skattyternes mulighet til å påvirke betingelsene for CFC-beskatning.¹⁹⁶ For øvrig kan man ikke benytte seg av andre tidfestingstidsprinsipper enn de som gjelder etter danske skatteregler. Det innrømmes fradrag for tidligere års underskudd i den utstrekning slikt fradrag kan gis etter danske regler. I motsetning til de norske reglene (se Chile-eksempelet), skal konsernbidrag som er skattepliktige etter utenlandske regler, alltid regnes med i det danske inntektsoppgjøret.¹⁹⁷

Ettersom også norsk rett legger de effektive skattesatsene til grunn, må de danske og norske prinsippene for sammenligning av skattesatser i hovedsak anses som sammenfallende. Hovedforskjellen ligger i at beregningen av effektive skattesatser i Danmark er gjenstand for detaljert lovregulering, mens man i Norge har overlatt de nærmere vurderinger til ligningsmyndighetene.

¹⁹⁴ Se Werlauff 2002 s. 425.

¹⁹⁵ Se Werlauff 2002 s. 425.

¹⁹⁶ Se Werlauff 2002 s. 146.

¹⁹⁷ Se Werlauff 2002 s. 429.

Et særtrekk ved de danske CFC-reglene, er at et utenlandsk selskap, uansett skattenivå i lokaliseringsstaten, vil anses for å være lavt beskattet dersom det har inngått avtale om skattesats eller beskatningsgrunnlag med det aktuelle lands myndigheter, jfr. SEL § 32, stk. 9.¹⁹⁸ På samme måte anses vilkåret for oppfylt hvis landets skatteregler er innrettet etter hvor eierne er hjemmehørende.

7.2.4 Inntekter unntatt fra CFC-beskatning

I motsetning til i Norge, er utenlandske datterselskaper som fungerer som lokale holdingselskaper for det danske selskapet, unntatt fra CFC-reglene.¹⁹⁹ CFC-beskatning skal heller ikke skjer overfor datterselskaper som driver bank- eller finansieringsvirksomhet med konsesjon i et annet land.²⁰⁰

Danmark har på samme måte som Norge ikke utarbeidet liste over høy- eller lavskattland.

7.3 CFC-reglene i Sverige

7.3.1 Innledning

Inntil Sveriges CFC-regler trådte i kraft 1. januar 1990, hadde de begrenset CFC-lovgivning gjennom den såkalte "Luxemburgparagrafen". Fra og med 1. januar 2004 fikk Sverige nye CFC-regler. CFC-reglene finner vi i Inkomstkattelagen²⁰¹ (IL) 1999:1229, hovedsakelig i kapittel 2 og 39 a. Dersom vilkårene for CFC-beskatning er oppfylt, blir deltakerne i likhet med norske og danske skattytere løpende beskattet for selskapets eller innretningens overskudd. Ubytte er dermed skattefritt når det deles ut.²⁰²

De gamle CFC-reglene i Sverige var utformet annerledes enn de norske og de danske reglene. Vilkåret om at innretningen er hjemmehørende i et land med lavt skattenivå, kom tidligere til uttrykk ved at det bare var utenlandske selskap, som ikke var å betrakte

¹⁹⁸ Se Werlauff 2002 s. 426.

¹⁹⁹ Se Werlauff 2002 s. 432.

²⁰⁰ Se Werlauff 2002 s. 431.

²⁰¹ Med nye endringer i Tillägg 2004, fra og med 1. januar 2004.

²⁰² Se Prop. 2003/04:10, pkt. 4.

som utenlandsk selskap etter Lagen om statlig inkomstskatt (SIL) 1947:576 16, § 2 mom. 2 og 3 st, som var å betrakte som en juridisk person i denne sammenheng. For at en juridisk person kunne bli underlagt CFC-beskatning, jfr. IL 6. kap., 9 § og 10 §, måtte deltakeren kontrollere minimum 10 % av kapitalen eller stemmene, og minst 50 % av kapitalen eller stemmene måtte bli kontrollert (direkte eller indirekte) av svenske skattytere.²⁰³ Tidligere ble det derfor avgjørende å kartlegge innholdet i begrepet ”utenlandsk selskap”. Et utenlandsk selskap forelå om en av to forutsetninger var oppfylt: Innretningen måtte enten være gjenstand for beskatning som var likeartet med den som gjaldt for svenske aksjeselskap etter IL 9 §, eller være hjemmehørende i et skatteavtaleland som bleomfattet av den svenske lovgivningens ”white list” i IL 10 §.²⁰⁴

7.3.2 Vilkår for CFC-beskatning

I dag kommer reglene til anvendelse på utenlandske selskap etter kap. 2, 5 a §, som er hjemmehørende i et lavskattland. Hva som er lavskattland etter de nye reglene, er definert i kap. 39 a, 5 § flg. CFC-beskatning kan bare anvendes overfor deltakere som alene, eller sammen med andre i et interessefellesskap, direkte eller indirekte, eier eller kontrollerer minst 25 % av kapitalen eller stemmene i selskapet, jfr. kap. 39 a, 2 §.²⁰⁵

Det følger av kap. 2, 5 a §, stk.1,²⁰⁶ at det med ”utlänskt bolag” menes en utenlandsk juridisk person som beskattes i den stat hvor den er hjemmehørende dersom beskatningen er likeartet med den som gjelder for svenske aksjeselskaper (flyttet fra tidligere kap. 6, 9 §). Tidligere krav til likeartet beskatning, jfr. ovenfor, hadde både en kvalitativ og kvantitativ side.²⁰⁷ At den utenlandske skatten skulle være kvalitativ lik (jämförlig) den svenske, er i dag opphevet. Og som man vil se er det kvantitative kravet i motsetning til tidligere, generelt definert i loven. Av stk. 2, sies det videre at som ”utlänskt bolag” anses alltid en utenlandsk juridisk person som er hjemmehørende i et land som Sverige har inngått skatteavtale med. Forutsetningen er at lokaliseringsstaten

²⁰³ Se Wenehed 2000 s. 345 flg.

²⁰⁴ Se Dahlberg 2000 s. 136, se og Prop.2003/04:10, pkt. 4.

²⁰⁵ Se Tilägget til IL s. 104 flg.

²⁰⁶ Tidligere kap. 6, 9 og 10 §§.

²⁰⁷ Se Wenehed 2000 s. 354 og Dahlberg 2000 s. 138.

står oppført på en særskilt liste, at personen omfattes av skatteavtalens regler om begrensning av beskatningsretten og at personen er hjemmehørende i den andre staten i henhold til avtalen.²⁰⁸ Den tidligere hvite listen i kap.6, 10 § er nå erstattet av bilag 39 a (også omtalt som listen).²⁰⁹

Det følger av kap.39 a, 5 §, at hovedregelen er at inntekt skal anses som lavt beskattet dersom den er unntatt fra beskatning, eller beskattes lavere enn 55 % av svensk skatt på tilsvarende inntekt. Med et slik kvantitativt krav, er svenske reglene blitt mer lik de danske og norske. Siden den svenske selskapsskattesatsen er 28 %, er vilkåret oppfylt dersom overskuddet i det utenlandske selskapet blir ilagt mindre enn 15,4 % skatt. Hvordan denne teoretisk sett skal beregnes, vises det til i forarbeidene.²¹⁰

Utgangspunktet er her, som etter de norske reglene, at man konstruerer en fiktiv svensk skatt på tilsvarende inntekt for å avgjøre om den blir ilagt minimum 15,4 % av svensk skattenivå. I motsetning til beregningsgrunnlaget i Danmark, foretas det etter kap. 39 a, 5 § (med unntak for 3.st.), en sammenligning av den totale utenlandske inntekt (nettoinntekt). Dette betyr at også inntekt som ikke blir lavt beskattet blir regnet med. Siden reglene er såpass ferske, er det vanskelig å si hvordan beregningen vil skje i praksis.

I likehet med reglene i Danmark og Norge, ble det i forarbeidene til den tidligere 9 §, sagt at det var de effektive, og ikke de nominelle skattesatsene som var gjenstand for sammenligningen.²¹¹ I forarbeidene til den nye loven gis det uttrykk for at det fortsatt er den effektive skattesatsen som avgjørende.²¹²

I forarbeidene til de gamle reglene ble det sagt at vilkåret om likeartet beskatning ikke ville være oppfylt dersom visse sammenslutninger i flere år, som et rent investeringsremmende incentiv, var fritatt for skatt. Det er videre sagt at selv om

²⁰⁸ Se Prop. 2003/04:10, pkt. 18.1.

²⁰⁹ Se Prop. 2003/04:10, pkt. 2.1. og 18.1.

²¹⁰ Se Prop. 2003/04:10, pkt. 7.1.

²¹¹ Se Prop. 1989/90:47 s. 17-18, jfr. Dahlberg 2000 s. 137.

²¹² Se Prop. 2003/04:10, pkt. 18.1.

innretningen enkelte år ikke betaler innteksskatt på grunn av tapsfradrag eller avskrivninger, utelukker det likevel ikke at skatten anses som likeartet.²¹³ Det kan derfor synes som om man etter de svenske CFC-regler, i likhet med de norske reglene, vil foreta en generell sammenligning over noe tid (i motsetning til i Danmark). Til forskjell fra de norske NOKUS-reglene, vil de nye svenske reglene ikke bare gjelde for deltakere hjemmehørende i Sverige, men også for utlendinger, for eksempel med holdingselskap med filial (fast driftssted) i Sverige, jfr.kap.39 a, 9 §.

7.3.3 Inntekt unntatt fra CFC-beskatning

For det første bestemmer kap.39 a, 7 §, 1.st., at selskaper som er hjemmehørende og skattpliktig i en stat oppført på bilag 39 a, ikke skal kunne anses å være lavt beskattet. For selskaper hjemmehørende innen EEA (the European Economic Area), vil CFC-reglene få begrenset anvendelse blant annet overfor visse konserninterne virksomheter, jfr. kap. 39 a, 7, 2.st. og 8 §§.²¹⁴ Unntatt fra CFC-beskatning vil for eksempel være inntekt fra bank- og andre finansieringsvirksomhet, forsikringsaktivitet, samt inntekter fra rederivirksomhet.

Siden utbytte fra datterselskap ble skattefritt i Sverige etter den nye ”miniskattereformen”, har det vært hevdet at Sverige er blitt et skatteparadis å etablere holdingselskap i.²¹⁵ Reformen innebærer også at svenske aksjeselskaper ikke lenger er skattepliktig for gevinster ved realisasjon av aksjer i datterselskaper. Siden gevinster på utenlandske aksjer er fullt ut skattepliktige i Norge, vil det være gunstig for norske skattytere å etablere selskap Sverige. Her vil imidlertid NOKUS-reglene kunne medføre norsk beskatning av selskapet. Dette er en problemstilling jeg ikke går nærmere inn på her.

²¹³ Se Dahlberg 2000 s. 137 flg.

²¹⁴ Se Prop. 2003/04:10, pkt. 7.1.1.

²¹⁵ Se Nyhetsbrev *Sverige blir ”skatteparadis”* fra KPMG Law, 3. juli 2003.

8 Avsluttende bemerkninger - oppsummering

8.1 Innledning

I dette kapitlet skal det knyttes noen avsluttende bemerkninger til NOKUS-reglene og bestemmelsen i § 10-63. For det første reises spørsmål rundt sammenligningsgrunnlaget i § 10-63 og hvorvidt beregningen bør være mer skjønnsom. Videre vil spørsmålet om Norge bør utarbeide lister over lavskattland bli vurdert. Neste tema er rederibeskatningen, og spørsmål om tonnasjeskatten bør regnes med i beregningen av om rederivirksomheten er hjemmehørende i lavskattland. Endelig vil det bli gitt noen vurderinger av behovet for at OECD utarbeider retningslinjer for hva som anses som lavskattland.

8.1.1 Vilkåret i § 10-63

Innledningsvis kan det reises spørsmål om det er hensiktsmessig å lovfeste en kvantitativ grense lik den § 10-63 gir uttrykk for. Som fremvisningen her viser, reiser beregningen av to tredjedelskravet og det effektive skattenivået, flere spørsmål. I forarbeidene vurderes det om kriteriet bør være mer skjønnsomt. Et alternativ i departementets vurdering var at overskudd av virksomheten ble beskattet dersom skattenivået var vesentlig lavere enn om selskapet hadde vært hjemmehørende i Norge. Imidlertid var de av den oppfatning at en slik skjønnsmessig grense ville gi vesentlig mindre forutberegnelighet for skattyterne.²¹⁶ Mangel på forutberegnelighet vil imidlertid også kunne gjelde så lenge man ikke har klare retningslinjer for hva som skal inngå i beregningsgrunnlaget av to tredjedelskravet.

Man kan nok si at som sammenligningsgrunnlag utgjør departementets alternativ og vilkåret i § 10-63, to ytterpunkter. Som en mellomløsning kunne man hatt en tilsvarende grense som i dagens bestemmelse, men som åpnet for unntak. Et forslag kunne være at skattemyndighetene avstod fra NOKUS-beskatning dersom virksomheten i hovedsak bestod av produksjonsvirksomhet og lignende, og man ikke mistenkte skatteflukt. Dette ville også vært i samsvar med OECDs syn (se hva som er nevnt om dette i kapittel 6). Imidlertid ville en slik løsning stride mot hensynet til kapitaleksportnøytralitet, og som

²¹⁶ Se Ot.prp. nr. 16 pkt. 6.9.

sagt er dette et helt sentralt hensyn i norsk internasjonal skatterett. Et annet alternativ kunne vært å utvikle de norske kreditreglene. Da ville hensynet til likebehandling av investeringer i utland og hjemland kunne oppnås. Endelig kan man utarbeide lister over hvilke land som anses for få være lavskattland.

8.1.2 Bør det utarbeides lister over lavskattland?

I forarbeidene er det vurdert om det bør utarbeides lister over hvilke land som er, eller ikke er, lavskattland etter § 10-63.²¹⁷ En oversikt over hvilke stater som anses som lavskattland ville gitt skattytere økt forutberegnelighet. På den annen side anføres det i forarbeidene at siden statenes skatteregler er under kontinuerlig utvikling, vil det være vanskelig å få oversikten over samtlige staters skattenivå. Finansdepartementet er gitt myndigheten til i forskrift å lage slike lister etter sktl. § 10-70, men hjemmelen har ikke vært benyttet. Begrunnelsen for dette er at Finansdepartementet anser det som særdeles vanskelig å avgjøre om skattenivået i det enkelte land er mindre enn to tredjedeler av den skatt som selskapet eller innretningen ville ha blitt ilignet i Norge.²¹⁸

Argumentet kan kanskje sies å være mindre holdbart ettersom beregningen av statenes effektive skattenivå også krever inngående kjennskap til statenes særskilte regler, for eksempel i forhold til ulike skattekreditter. Hovedargumentet mot en utarbeidelse av slike lister, vil nok være at man da utelukkende måtte legge vekt på formelle skattesatser. Etter dagens system kan man ta høyde for at en stats skattenivå er relativt. En oversikt over skattenivået for hver type inntekt eller virksomhet ville dessuten blitt for omfattende. Et alternativ kunne være å lage en oversikt over et visst antall stater, typisk der hvor skattemotiverte investeringer vanligvis skjer. I følge OECD, som for øvrig anbefaler statene å utarbeide lister over lavskattland, er slike ”grå” lister et alternativ.²¹⁹

Etter min mening vil en kombinasjon av en ”grå” liste og et mer skjønnsmessig vurderingstema i § 10-63, være den beste løsningen. Da vil skattyter gis en viss

²¹⁷ Se Ot.prp. nr. 16 punkt 6.9.

²¹⁸ Se Zimmer 1998 s. 440.

²¹⁹ Se OECD 1998, se OECD 1996 s. 44.

forutberegnelighet, i tillegg til at man tar hensyn til særlige regler for visse inntekter og virksomheter. Listen kunne for eksempel gi en oversikt over de stater som var mest aktuelle som investeringsstater, i tillegg til at to tredjedelskravet åpnet for en mer skjønnsom vurdering. Nå skal det sies at etter Høyesterett påpeking av formålsbetraktningers vekt ved tolkningen av NOKUS-reglene i ”Pfarmigan Trustdommen”, er ikke beregningen av to tredjedelskravet helt firkantet.

8.1.3 Tonnasjeskatten

Et annet spørsmål som reises her, er hvorvidt man i rederibeskatningen bør ta hensyn til tonnasjeskatten ved beregningen av to tredjedelskravet i §10-63. Ordlyden i bestemmelsen omfatter ikke denne type skatt, jfr. uttrykket ”alminnelige inntektsskatt”. Det har vært hevdet at det er tvilsomt om tonnasjeskatten kan regnes med i sammenligningen av skattenivået i Norge og utlandet da dette er en objektsskatt og ikke en inntektsskatt.²²⁰ Spørsmålet må derfor anses som uløst. I prinsippet kan man stille spørsmålsteget ved om rederiskatteordningen er i strid med skattereforens hovedprinsipper om nøytralitet.²²¹ Dette vil jeg imidlertid ikke gå nærmere inn på her.

Så lenge rederivirksomhet etablerer seg i stater uten skatt, kommer ikke nødvendigvis spørsmålet om tonnasjeskatten skal iberegnes i sammenligningsgrunnlaget på spissen. Vanskeligere er det hvor investeringsstaten skattlegger inntekten. Skal NOKUS-beskatning være forhindret fordi man i Norge ikke tar hensyn til den skatt rederiene faktisk blir ilagt gjennom tonnasjeskatten? På den ene siden kan man nok si at skatten bør iberegnes da dette vil være mest i samsvar med globalinntektsprinsippet og hensynet til kapitaleksportnøytralitet. Argumentet for å regne med tonnasjeskatten styrkes ytterligere dersom forslaget om å senke tonnasjeskatten, følges (dette vil ikke bli behandlet nærmere da oppgaven tidligere er avgrenset mot EU-tilpasninger av tonnasjeskatt, se pkt. 5.5.2).²²² På den annen side er det av vesentlig betydning at rederinæringen driver på et internasjonalt, svært konkurranseutsatt marked. Ved å ta

²²⁰ Se mer om dette i Ot.prp. nr. 11 pkt. 6.6.3.1 og Woldbeck 2000 s. 379.

²²¹ Se Ot.prp.nr.11 pkt. 5.2.

²²² Se St.meld. nr. 31 (2003-2004).

hensyn til tonnasjeskatten vil norske rederier i utlandet få vanskeligere konkurransevilkår i forhold til andre virksomheter på samme marked.

Slik dagens situasjon er, bør derfor tonnasjeskatten ikke iberegnes i sammenligningen av skattenivået etter § 10-63.

8.1.4 Generelle retningslinjer for hva som anses som lavskattland

En siste betraktning som reises her, er om OECD bør utarbeide mer konkrete retningslinjer for hva som skal inngå i en vurdering av om en stat er lavskattland. Retningslinjene ville da kunne være et tolkningsmoment for statene ved anvendelsene av CFC-regler, og da først og fremst for stater som anvender jurisdiksjonsmetoden.

Det vil antakeligvis være lite hensiktsmessig for statene dersom OECD ga uttrykk for en sammenligning som baserte seg på et fast effektivt skattenivå, for eksempel en grense på 50 %. Her måtte man tatt hensyn til den enkelte stats behov, og individuelle skattesats. Hva som er lavskattland vil skille seg fra stat til stat. Et alternativ ville være en oversikt som inneholdt faktorer for sammenligningen. For eksempel kunne oversikten gitt anvisning på hvilke typer skatter som burde inngå i sammenligningsgrunnlaget (for eksempel at kildeskatter betalt i tredjestater ikke tas hensyn til), at bare inntekt av passiv karakter ble omfattet, hvilke type skattekreditter som burde regnes med, hvordan man forholdt seg til stater som anvender unntaksmetoden og om sammenligningen av skattenivåene burde skje før eller etter kreditfradrag. Det kunne kanskje også vært hensiktsmessig med konkrete retningslinjer for hvordan CFC-regler forholder seg til skatteavtaler og unngåelse av dobbeltbeskatning.

Siden det synes som om ligningsmyndighetene her i landet har opplevd en økende fokus på problemstillinger omkring hva som er lavskattland, vil jeg anta at en slik retningslinje ville vært en viktig tolkningsfaktor i forhold til § 10-63.

8.2 Oppsummering

Her vil det bli gitt en oppsummering over hva som menes med "lavskattland" i § 10-63.

Utgangspunktet for beregningen av om en stat er lavskattland, er den alminnelige inntektsskatt i den staten selskapet eller innretningen er hjemmehørende. For det første skal ikke forskjeller i formuesskatt, eiendomsskatt og avgifter inngå i sammenligningen. Videre skal det ikke tas hensyn til kildeskatt betalt i andre stater. Dette gjelder også skatt på inntekt oppebåret gjennom fast driftssted. Dersom det skjer en viss rotasjon av aksjeporteføljen i selskapet eller innretningen, skal også slik inntekt regnes med i sammenligningen.

Videre er det statens effektive skattenivå på selskapets eller innretningens inntekt som utgjør beregningsgrunnlaget. For det første betyr dette at statens formelle skattesats er uten betydning. For det andre skal det tas hensyn til særregler for selskapets eller innretningens inntekt, for eksempel ulike skattkreditregler. Dette gjelder både særregler i utlandet og i Norge. Videre må man se på skattenivået over en viss tid (to til tre år i følge SFS). Avgjørende er altså ikke skattebelastningen det enkelte inntektsår. For det fjerde skal man i beregningen ta hensyn til om en stat har lav eller ingen skatt på inntekten for å unngå internasjonal dobbeltbeskatning. I utgangspunktet skal det i sammenligningsgrunnlaget ikke tas hensyn til kreditfradrag. Er staten å anse som et høyskattland, vil unntaksmetoden for utbytte ikke føre til at staten anses som lavskattland. Ellers vil unntaksmetoden for skatt på utbytte og gevinst medføre at staten er lavskattland.

Som fremstillingen viser, er NOKUS-reglene i stor grad sammenfallende med utenlandske CFC-regler. Den største forskjellen er at etter de norske reglene omfattes inntekt av aktiv karakter. Man ser også at de danske og de svenske reglene langt på vei ligner de norske. Hovedforskjellen er at man i Danmark har en år-til-år-vurdering. I motsetning til Norge, har man i Sverige lister over hvilke stater som ikke anses som lavskattland. CFC-reglene i Sverige har dessuten begrenset betydning for selskaper hjemmehørende innen EEA, for eksempel vil rederivirksomhet ikke omfattes av reglene.

9 Litteraturliste

BAHR (1992): *Næringsbeskatning- en fremstilling av reglene i skattereformen 1992.*

ISBN 82-00-21437-0

Bjerke, Joachim M. (1997): *Internprissetting.*

ISBN 82-518-3660-3

Bruvik Arthur J. (2003): *Skatterett for næringsdrivene 2003, 27.utg.*

ISBN 82-02-23411-5

Dahlberg, Mattias (2000): *Svensk skatteavtalspolitikk och utlänska basbolag.*

ISBN 91-7678-445-2

Ernst & Young (1998): *Skipsfartsbeskatning, 3. utg.*

Ernst & Young (2003): *Skipsfartsbeskatning, 5. utg.*

Gjems-Onstad Ole (2003): *Norsk bedrifts skatterett, 6. utg.*

ISBN 82-05-30849-7

Gordon Richard A. (1981): *Tax Havens and their uses by United States taxpayers – an overview, s. 22-24.*

Greni, Syvertsen, Trosvik og Aarbakke (1992): *Skatteloven og selskapsskatteloven, kommentarutgave til Skattereformen 1992.*

ISBN 82-7046-065-6

Liland Anders H., Nordbø Espen (red.) (2002): *Internasjonal skattehåndbok.*

ISBN 82-15-00259-5

Lignings- ABC 2002

ISBN 82-05-31159-5

Lignings- ABC 2003
ISBN 82-05-32735-1

Michelsen Aage (1996): *International skatteret*, 2. utg.
ISBN 87-607-0380-6

Michelsen Aage, Askholt Steen, Bolander Jane, Engsig John (2003): *Lærebog om indkomstskat*, Jurist- og Økonomiforbundets Forlag, 10. utg.
ISBN 87-574-0736-3

Perland Olav Fredrik (1995): *NOKUS og skatteavtaler selsktskl. § 7-5*,
MARIUS nr. 217.
ISSN 0332-7868

Rohatgi Roy (2002): *Basic International Taxation*, Kluwer Law International.
ISBN 90-411-9852-0

Sandler Daniel (1998): *Tax Treaties and Controlled Foreign Company Legislation - Pushing the Boundaries*, 2.utg.
ISBN 90-411-9653-6

Spitz, Barry (2002): *International Tax Havens Guide – Offshore Tax Strategies*.
ISBN 0-7355-2738-5

Sverre Øystein A. (1999): *Skatt i internasjonal virksomhet*.
ISBN 82-7217-095-7.

Wenehed Lars-Erik (2000): *CFC-lagstiftningen – en studie av CFC-beskatning i belysning av den internationella beskattningsrättens utsträckning, den internationella skatterätten, neutral beskatning samt beskatning efter skatteförmåga*,
Juristförlaget i Lund.
ISBN 91-544-2471-2

Wilskow Petter Chr. (1997): *Bedriftsbeskatning i praksis*.

ISBN 82-456-0493-3

Woldbeck Terje (2000): *Rederibeskatning i praksis*.

ISBN 82-7082-121-7

Zimmer Frederik (red.) (1998): *Bedrift, selskap og skatt*, 2. utg.

ISBN 82-518-3790-1

Zimmer Frederik (2001): *Lærebok i skatterett*, 4. utg.

ISBN 82-15-00135-1

Zimmer Frederik (2003): *Internasjonal inntektsskatterett*, 3. utg.

ISBN 82-15-00408-3

Tidskrifter:

Bulletin for Fiscal documentations 2003 nr. 3 s. 51 flg., Lang Michael: *Controlled Foreign Corporations and Tax Treaties*.

European Taxation 2002 vol. 42 nr. 12 s. 515 flg. Dietz Henrik, Buxbom Dan: *New less restrictive CFC-legislation*.

Revisjon og Regnskap 2002 nr. 1 s. 32. Nytt fra Sentralskattekontoret for storbedrifter: *Anvendelse av NOKUS-reglene på holdingselskaper*

Revisjon og Regnskap 2002 nr. 2 s. 52. Nytt fra Sentralskattekontoret for storbedrifter: *Tilordning av inntekt- hovedkontor Norge eller filial i utland (1994-503OLN)*

Revisjon og Regnskap 2004 nr. 2 s. 44 flg., Berger John Harald: *NOKUS-reglene under utvikling*.

Skatterett 2002 nr. 4 s. 306-350, Claes Hahn Balle, Fredrik Holmdahl, Begga Sigurdadottir og Thor Leegaard: *Holdingselskap i nordisk perspektiv*.

Verdt å vite 2004 s. 62 flg, Jan-Åge Nymoen: Beskatning av norsk eierskap i lavskattland.

OECD publikasjoner:

OECD Issues in International Taxation No 1 (1987): *International Tax Avoidance and Evasion – Four related Studies, Tax Havens Report, Base Company Report.*

ISBN 92-64-12925-1

Controlled Foreign Company Legislation (1996).

ISBN 92-64-15337-3

OECD rapporter:

Harmful tax competition- An emerging global issue (1998).

Towards global tax Co-operation – progress in identifying and eliminating harmful tax practices (2001).

The OECD`s project on harmful tax practices: The 2001 progress report (2002).

Websider:

IBFD – TNS Online: IBFD (International Bureau of Fiscal Documentaions):

<http://online.ibfd.org/publications/tns/tns/docs/html/18583.html>

(Sitert 13.04.04)

http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/publications/official_doc/IP/ip1468/company_tax_study_en.pdf

(Sitert 25.04.04)

10 Rettskilder

Norske rettskilder

Lover:

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

Lov om særregler for beskatning av selskaper og selskapsdeltakere (selskapsskatteloven) 20. juli 1991 nr. 65

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

Forskrifter:

Forskrift 12. september 2003 nr. 1134 § 3

Forarbeider:

Ot.prp. nr. 93 (2002-2003) – Om lov og endringer i skatte- og avgiftslovgivninga
Innst.O. nr. 122 (2002-2003) – Innstilling fra finanskomiteen om lov om endringer i skatte- og avgiftslovgivningen

Ot.prp. nr 11 (1996-1997) – Oppfølging av nytt skattesystem for rederiselskaper

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

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

NOU 2003:9 – Skatteutvalget – Forslag til endringer i skattesystemet

St.meld. nr. 31 (2003-2004) – Vilje og vekst- for norsk skipsfart og de maritime næringer

St.meld nr. 29 (2003-2004) – Om skattereform

Rettsavgjørelser:

Rt 2002 s. 747 *Ptarmigan Trust-dommen*

Rt 2001 s. 1444 *Skøyen Næringspark-dommen*

Rt 1987 s. 729 *Bokreditt-dommen*

Rt 1975 s. 992 *Hjelmaas Larsen-dommen*

Danske rettskilder

Lover:

Selskabsskatteloven (SEL) lov 313 21. mai 2002

Forarbeider:

Lovforslag nr. L 61 av 2001

Svenske rettskilder

Lover:

Lagen om statlig inkomsskat (SIL) 1947:576

Innkomstskattelag (IL) 1999:1229

Forarbeider:

Prop. 1989/90:47 Om vissa internationella skattefrågor

Prop. 2003/04:10