

**Fritaksmodellen – Med fokus på begrepet
”tilsvarende utenlandsk selskap”.**

**Utbyttebeskatning av selskaper på utbytte mottatt fra
utenlandske selskaper.**

Kandidatnummer: 501

Leveringsfrist: 25. November 2009

Til sammen 17985 ord

25.11.2009

Innholdsfortegnelse

<u>1</u>	<u>INTRODUKSJON</u>	<u>1</u>
1.1	Presentasjon	1
1.2	Bakgrunnen for valg av oppgavetema	1
1.3	Rettskildesituasjonen.....	2
1.4	Avgrensninger	4
1.5	Videre fremstilling.....	5
<u>2</u>	<u>FRITAKSMETODEN</u>	<u>5</u>
2.1	Fritaksmetodens formål.....	6
2.2	Fritaksmetoden i korte trekk.....	8
2.3	Skattelovens § 2-38	9
2.3.1	Hvilke selskaper omfattes?	9
2.3.2	Hvilke inntekter omfattes av fritaksmetoden.	11
2.3.3	Utbytte etter § 10-11 2.ledd.	12
2.3.4	”Tilsvarende utenlandsk selskap”	14
2.3.5	Vilkårene for skattefri utbytte mottatt fra utlandet.	15
<u>3</u>	<u>”TILSVARENDE UTENLANDSK SELSKAP”; BEGREPETS INNHOLD</u>	<u>17</u>
3.1	Introduksjon av Problemstillingene.....	17
3.2	Selskapsbegrepet.....	19
3.3	”Tilsvarende utenlandsk selskap”; vilkårene for at utenlandsk selskap omfattes av fritaksmetoden.	23

3.3.1	Loven	24
3.3.2	Forarbeidene	25
3.3.3	Juridisk teori	26
3.3.4	Finansdepartements og skattedirektoratets lovtolkning	27
3.3.5	Domstols- og ligningspraksis.....	36
3.4	Oppsummering av de eksisterende rettskildene	41
4	<u>FRITAKSMETODENS ANVENDELSE I PRAKSIS: OG RELATERTE PROBLEMER/TILPASNINGSMULIGHETER</u>	<u>45</u>
4.1	Introduksjon	45
4.2	Finansdepartementets prinsipputtalelse FIN 04/09/2001.....	46
4.3	Utbytte fra amerikanske LLC selskaper som objekt under fritaksmetoden	48
4.3.1	Kort karakteristikk om LLC selskaper.....	48
4.3.2	LLC som tilsvarende utenlandsk selskap under fritaksmetoden.....	49
4.4	Lovens øvrige vilkår for selskaper at selskaper utenfor EØS skal omfattes av fritaksmetoden.	51
4.4.1	Lovlighetskravet for utdelt utbytte	51
4.4.2	Tilleggsvilkår for selskaper utenfor EØS	52
4.5	Kildeskattproblematikken.	52
4.6	Vurdering om et amerikansk LLC kan anses hjemmehørende i et lavskatteland	53
4.6.1	Lovens vilkår for å bli ansett som lavskatteland.....	53
4.6.2	Mulige løsninger etter konkret vurdering.	57
5	<u>FRITAKSMETODENS FORHOLD TIL NOKUS-REGLENE.....</u>	<u>59</u>
6	<u>KONKLUSJON.....</u>	<u>63</u>
7	<u>LITTERATURLISTE OG REGISTER.....</u>	<u>65</u>
8	<u>LISTER OVER TABELLER OG FIGURER M V</u>	<u>A</u>

1 Introduksjon

1.1 Presentasjon

Fritaksmetoden med sin ordlyd i Skattelovens § 2-38 har til formål å spare bedrifter/konsern for dobbelbeskatning/kjedebeskatning av realisasjonsgevinst og utbytte. Formålet¹ er også i dag opprettholdt og hensynene ivaretas i stor grad gjennom dagens skattepraksis. Da ”tilsvarende utenlandske selskaper” omfattes av fritaksmetoden kan den på den andre siden ha gitt tilpasningsmuligheter som kan gi store skattemessige fordeler til selskaper som gjør investeringer over landegrensler. Dette leder meg inn på spørsmålet om hvilke utenlandske selskaper som omfattes av fritaksmetoden og om det er det selskapsrettslige eller skatterettslige selskapsbegrepet som er avgjørende for å omfattes av fritaksmetoden. Det er således begrepet ”tilsvarende utenlandsk selskap” i skattelovens § 2-38 som blir hovedtema for avhandlingen. Dette gjør en kort gjennomgang av fritaksmetoden nødvendig.

1.2 Bakgrunnen for valg av oppgavetema

Før fritaksmetoden i norsk skatterett var tilstøtende problemstillinger løst ved den tidligere RISK-modellen og godtgjørelsesmodellen som avverget dobbelbeskatning. Mange lovspørsmål ble stilt til både Finansdepartementet og Skattedirektoratet, som blant annet ga prinsipputtalelser, lovfortolkningsuttalelser² og bindende forhåndsuttalelser. Mye av det som før kunne kalles en problemstilling ble løst ved fritaksmetodens inntreden. Det som

¹ Se punkt 2.1

² For eksempel Utv2001s.1641

derimot har blitt liggende uberørt er at tidligere uttalelser i forhold til andre uendrede bestemmelser i skatteloven har/kan ha gitt mulige ubevisste virkninger.

Eksempelvis kan nevnes brev fra finansdepartementet 4. september 2001 om skattemessig behandling av et amerikansk LLC-selskap³, der departementet gir en prinsipp-/fortolkningsuttalelse. Amerikanske skattemyndigheter behandler LLC transparent for skattemessige formål hvis skatteyter ønsker det. Denne selskapsformen kan være skattemessig identisk med et norsk deltakerlignet selskap der skatten beregnes på selskapet mens skattesubjektet er deltagerne.⁴ Allikevel uttaler FIN i brevet at selskapet skal anses som et eget skattesubjekt både etter skattelovens § 2-2 1.ledd og skatteavtalen med USA⁵.

Spørsmålet mitt blir så om det etter fritaksmetodens inntreden fortsatt er samme klassifisering som skal legges til grunn som dermed kan innebære at investeringer gjennom LLC kan bli skattemessig rimeligere grunnet deres skattemessige behandling i USA. Dette innebærer derfor at en kort redegjørelse av den skattemessige behandlingen av et LLC-selskap i USA anses nødvendig.

Det jeg gjennom denne avhandlingen vil redegjøre for er hva som ligger i begrepet ”tilsvarende utenlandsk selskap” og om amerikanske LLC kan omfattes av denne, og om det er noen hindringer for å motta utbytte fra disse selskapene ”skattefritt”.

1.3 Rettskildesituasjonen

På lik linje med alle andre rettsområder er loven den tyngste og mest sentrale rettskilden også i skatteretten. Dette kan derimot variere i tilfeller der loven byr på tvil eller ikke nevner problemstillingen idet hele tatt. I motsetning til andre rettsområder er mye av skattelovgivningen nedsatt i forskriftsform. Dette for å øke effektivitet ved endringer som må tilpasses utviklingen på dette området.

³ Se punkt 4.

⁴ Se skattelovens § 10-40 flg.

⁵ Skatteavtalen med USA

I denne avhandlingens sentrale problemstilling er dette blant annet tilfellet. Eksempelvis er begrepet ”lavskatteland”⁶ ikke nærmere definert i loven. Selskapsbegrepet er heller ikke nærmere definert i loven. Dette vil derfor lede avhandlingen til å bruke andre rettskilder i stor grad. Dette vil i størst grad være forarbeidene til fritaksmetoden.

Det har i disse dager gått ca 5år siden fritaksmetoden ble innført i norsk rett. Det er derfor fortsatt begrenset med praksis fra Høyesterett til avklaring av rettsstilstanden. Men deres praksis blir brukt i den grad den anses konkret relevant for oppgaven. Det er derimot noe ligningspraksis som kan være til støtte for avhandlingen. Ligningspraksis har en tendens til å bli tillagt atskillig betydning av høyesterett, spesielt hvis den går i skatteyters favør enn motsatt.⁷ Det vil være av betydning om praksisen antas å være basert på en bevisst vurdering fra ligningsmyndighetene.⁸ Men selv om praksisen eksisterer ville den ha blitt tillagt lite vekt da den sannsynligvis ikke hadde blitt ansett som ”langvarig” og ”frekvent”.⁹

Vi har derimot noen uttalelser både fra finansdepartementet og skattedirektoratet som vil brukes aktivt i avhandlingen. Deres vekt i Høyesterett anses mindre sikkert,¹⁰ men de har uansett en viss rettskildemessig vekt og blir derfor brukt som rettskilder her. Vi har dog høyesterettspraksis¹¹ der uttalelser fra finansdepartementet ikke tillegges vekt.

Videre vil bestemmelsenes formål og andre hensyn(for eksempel symmetrihensynet) være aktuelle i oppgaven. Disse vil nevnes underveis.

⁶ Skattelovens § 2-38 3.ledd bokstav a.

⁷ Se for eksempel Rt.2001 s.1444

⁸ Se for eksempel Rt.1998 s.111

⁹ Zimmer (2006) s.51

¹⁰ Zimmer (2006)s.51

¹¹ Eksempelvis Rt.1990 s.1293 og Rt.1990 s.958.

Siden avhandlingen dreier seg om utbytte mottatt fra utlandet vil spesielt skatteavtalen Norge har med USA nevnes. Disse er for øvrig gjort om til norsk lov og kan påberopes av partene i en sak.¹²

Til slutt må også juridisk teori vektlegges som en rettskilde da mange av de andre rettskildene er nærmere redegjort i disse, og denne gir anvisning på hvordan problemstillinger kan løses.

1.4 Avgrensninger

Avhandlingen konsentrerer seg først og fremst om begrepet ”tilsvarende utenlandske selskaper”, og redegjørelsen vil derfor være generell. Når det gjelder utenlandske selskaper hjemmehørende i EØS-området gjelder det spesielle regler for disse. Disse går jeg ikke nærmere inn på da avhandlingen har som formål å redegjøre for rettsstillingen til selskaper generelt og eksemplifiseres med et selskap utenfor dette området. Det bemerkes at den konklusjonen som kommer frem om begrepet også vil gjelde for EØS-baserte selskaper.

Grunnen til at jeg ikke går nærmere inn i EØS-selskapene er at reglene for medlemslandene skal tilrettelegge for de fire friheter. Skattepolitikken er ikke direkte omfattet av disse frihetene, men reglene om fri etableringsrett i EØS-avtalens art.31, fri flyt av tjenester i art.36 og kapital i art.40 viktige gjør seg også gjeldende på dette området. En annerledes skatterettslig behandling kunne blitt ansett som en restriksjon eller forskjellsbehandling som i og for seg er forbudt på EØS-rettens område.¹³ Eksempelvis kan nevnes EF-domstolens dom av 18.juni 2009 i sak C-303/07 Aberdeen og den tilknyttede tilbaketrekningen til finansdepartementet¹⁴ om fritaksmetodens anvendelsesområde.

Kjernen i mitt problem i forhold til avhandlingen gjelder investeringer både i og utenfor EØS-området. Grunnet forskjellene i de krav som stilles for selskaper i og utenfor EØS

¹² Zimmer (2006) s.53

¹³ Zimmer (2006) s.54

¹⁴ Utv2009s.1280

tillater ikke ordbegrensningene å gå inn på begge og siden avhandlingen eksemplifiseres med et selskap utenfor EØS blir det således kun tilleggsvilkår i forhold til disse som blir behandlet.

Som det fremkommer av avhandlingens tittel blir det kun en behandling i forhold til utbyttereguleringene. En behandling av gevinst og tap ved realisasjon av aksjer i utenlandske selskaper fortjener en egen avhandling og blir derfor utelatt i denne avhandlingen.

1.5 Videre fremstilling

Avhandlingen vil først gjennomgå fritaksmetoden generelt og vilkårene for at et utenlandsk selskap skal omfattes, jfr. skattelovens § 2-38. Deretter tas opp spørsmålet om hvilket selskapsbegrep som legges til grunn, den selskapsrettslige eller den skatterettslige, for så å redegjøre for utenlandske selskaper som skal omfattes av fritaksmetoden. Disse redegjørelsene er viktige for forståelsen av problemstillingen i avhandlingen. Hvorvidt det gjelder hensyn som skal vektlegges på skatterettens område, vil de bli nevnt underveis. Dette vil lede avhandlingen inn på amerikanske LLC selskaper og de nærmere angitte vilkår for investeringer utenfor EØS. Dermed vil eventuelle hindringer som kan oppstå drøftes. Jeg vil deretter ta en kort redegjørelse for sammenhengen mellom fritaksmetoden og nokus-reguleringene. Avhandlingen avsluttes med en konklusjon om hva rettstilstanden anses for å være.

2 Fritaksmetoden

Under dette kapitlet vil avhandlingen først ta for seg fritaksmetodens formål og deretter fritaksmetoden i korte trekk. Dette er viktig for å kunne drøfte innholdet i begrepet ”tilsvarende utenlandsk selskap” som er hovedtema for avhandlingen. Under punkt 2.3 vil det systematisk redegjøres nærmere for skattelovens § 2-38 og utbyttebegrepet. Det vil underveis også bli vist til deltagerlignede selskapers forhold til fritaksmetoden.

2.1 Fritaksmetodens formål

Formålet med innføring av fritaksmetoden, var å eliminere dobbelbeskatning av samme inntekt og opphøre kjedebeskatning av aksjeutbytte og gevinster. På det internasjonale plan deles dobbelbeskatning (double taxation) inn i to hovedkategorier; den juridiske dobbelbeskatning og den økonomiske dobbelbeskatningen. I den internasjonale teorien¹⁵ beskrives disse slik:

“Juridical double taxation may be described as the imposition of comparable taxes by two (or more) tax jurisdictions on the same taxpayer in respect of the same taxable income or capital. Economic double taxation may be described as the imposition of comparable taxes by two (or more) tax jurisdictions on different taxpayers in respect of the same taxable income.”

Hensikten bak fritaksmetoden er å avverge at en og samme inntekt blir beskattet flere ganger på forskjellige mottakeres hånd. Det er således overens med beskrivelsen av den økonomiske dobbelbeskatningen, og det er den som søkes avverget gjennom fritaksmetoden. Den juridiske dobbelbeskatningen (skattelegging av en og samme inntekt på samme eiers hånd, fra forskjellige skattemyndigheter) søkes avverget gjennom skatteavtalene mellom de involverte stater.¹⁶

Fritaksmetoden avløste godtgjørelsesmodellen for aksjeutbytte og RISK-modellen for aksjegevinster/-tap som også hadde til formål å avverge dobbelbeskatning.¹⁷

I forarbeidene¹⁸ til fritaksmetoden ble hensynet til motvirking av kjedebeskatning formulert slik:

¹⁵ Larking (2005) s.135

¹⁶ Gjems-Onstad (2008) s. 970

¹⁷ Zimmer (2006) s.345

¹⁸ Ot.prp.nr.1 (2004-2005) punkt 6.1

”Fritaksmetoden forhindrer at aksjeinntekter blir beskattet flere ganger i eierkjede med norske selskaper (kjedebeskatning). Kjedebeskatning kan gi incentiver til omorganisering, og kan dessuten svekke kapitalmobiliteten i næringslivet. Fritaksmetoden vil bedre kapitalmobiliteten, sammenlignet med det gjeldende systemet med RISK og godtgjørelse.”

Metoden går ut på at inntekten totalt beskattes to ganger, første gang ved opptjening i selskapssektoren med en sats på 28 %. Deretter deles utbyttet ut til investorene som kan være både personlige skatteyttere og/eller selskaper. Ved utdeling til personlig skatteyttere skattelegges utbyttet for andre gang, igjen med en sats på 28 %.¹⁹ Udeles utbyttet til et selskap som er aksjonær ilegges det i utgangspunktet ikke skatt før mottakerselskapet utdeler det aktuelle utbytte til en personlig aksjonær. Uten fritaksmetoden ville inntekten først bli beskattet ved opptjening, så ved utdeling til andre selskaper og deretter ved utdeling til aksjonærene i de sistnevnte selskapene. Og for hver utdeling hadde 28 % gått til skatt. I en treleddet situasjon ved utdeling av NOK 100 i utbytte ville det sett slik ut:

	Skattelegging 1	Skattelegging 2	Skattelegging 3
Utdelt utbytte	Selskapsaksjonær 1	Selskapsaksjonær 2	Personlig aksjonær 3
NOK 100	$100 - 28 \% = 72$	$72 - 28 \% = 51,84$	$51,84 - 28 \% = 37,32$

Den totale skatten av NOK 100 hadde således blitt NOK 62,68. Denne skattetrusselen ble eliminert gjennom fritaksmetoden.

Ikke minst var bedring av kapitalmobiliteten et bakenforliggende formål i motsetning til tidligere modeller. Før fritaksmetoden hadde vi tilsvarende regler i RISK-modellen og godtgjørelsesmetoden. Disse kunne vanskelig videreføres da disse reglene gjaldt kun for

¹⁹ Merk at denne prosentandelen beregnes av de gjenværende 72 % fra sist utbyttet ble skattelagt. Regner man fra den totale skattemessige inntekten utgjør andregangsbeskatning 20,16 % som utgjør en total på 48,16 % skatt.

norske selskaper. Godtgjørelsesmetoden innebar at både selskapet og aksjonæren ble skattelagt, men at aksjonæren i skatten som var beregnet på aksjeutbyttet, kunne fradra den del av selskapsskatten som refererte seg til utdelingen til han. Denne godtgjørelsen fikk man kun for utbytte mottatt fra norske selskaper. Dette førte til at mange norske investorer valgte å investere gjennom land²⁰ som allerede hadde en fritaksmetode. Ved innføring av fritaksmetoden skulle utenlandsinvesteringer være minst like lønnsomme som fra et annet land.²¹ Innføringen av fritaksmetoden var også et forsøk på å følge den internasjonale trenden.²²

2.2 Fritaksmetoden i korte trekk

Utgangspunktet er at aksjeinntekter er skattepliktig. Se skattelovens § 10-11 1.ledd for utbytte og § 10-31 for gevinster/tap. Der aksjonæren er et aksjeselskap eller en annen juridisk person som oppnevnt i § 2-38 1.ledd gjelder det unntak. Disse unntakene karakteriseres som fritaksmetoden. Det vil si at der et selskap m.v. eier aksjer i et annet selskap, selskapsaksjonær, vil all aksjeinntekt bli utdelt skattefritt til eierselskapet. Dette gjelder både gevinst ved salg av andeler og utbytte. I motsetning til dette er tap ikke fradragsberettiget, jfr. symmetriprinsippet i norsk skatterett.

Problemstillingen med fritaksmetoden er hvor omfattende og vidtgående den skal være. Spørsmålet er som regel ikke bare om den skal omfatte direkte investeringer og/eller porteføljeinvesteringer,²³ men også hvilket land slike investeringer skal skattefritas i. Det er ofte begrensninger mot porteføljeinvesteringer. Norge har også slike begrensninger for selskaper utenfor EØS. Disse i form av et eierkrav på 2 år og eier og stemmeandel på minst 10 %, jfr.skattelovens§2-38 (3). Med virkning fra 7.oktober 2008 har fritaksmetoden fått begrensninger i § 2-38 6.ledd. Begrensningen ligger i at skatteyttere som nevnt i § 2-38

²⁰ Skaar (2005) s.155

²¹ Med unntak av "lavskatteland", jfr. skattelovens § 2-38 3.ledd bokstav a

²² Ot.prp.nr1(2004-2005) pkt 6.1

²³ For forskjellen, se Zimmer (2006) s.348 (petitavsnittet)

1.ledd bokstav a-j skal beskattes av 3 % av inntekten som fritas etter fritaksmetoden.²⁴ Bestemmelsen gjelder ikke utenlandske selskaper som subjekt siden bokstav k ikke er omfattet. Inntekter mottatt fra utenlandske selskaper vil omfattes av bestemmelsen. Når det i avhandlingen nevnes skattefritak eller lignende begreper skal det forutsettes at 3 % av det er skattepliktig, med mindre noe annet blir nevnt.

2.3 Skattelovens § 2-38

Skattelovens§2-38 gir en definisjon på fritaksmetoden. Bestemmelsen hjemler skattefritak for de oppnevnte selskapsformer og er plassert inn under kapittel 2 om skattesubjektene og skatteomfanget og delkapittelet om fritak for og begrensinger i skatteplikten.

Bestemmelsen er således et unntak fra den alminnelige skatteplikten og fradragsretten i norsk rett. Jeg vil herved redegjøre for innholdet og rekkevidden av disse bestemmelsene.

2.3.1 Hvilke selskaper omfattes?

Bestemmelsen omhandler skattefritak for visse selskapsformer og ble tilføyd ved reformendringen i 2004. Bestemmelsens første ledd oppramser og avgrenser subjektene som kvalifiserer for fritaksmetoden. Det kan således aldri være en personlig skatteyter som kvalifiserer til fritaksmetoden.

Bestemmelsens første ledd lyder:

Følgende skatteytere er fritatt for skatteplikt av inntekt og har ikke fradragsrett for tap etter bestemmelsene i denne paragraf:

- a. *selskap mv. som nevnt i § 2-2 første ledd a til d,*
- b. *aksjefond,*
- c. *interkommunalt selskap,*
- d. *selskap mv. som er heleid av staten,*
- e. *forening,*
- f. *stiftelse,*
- g. *kommune og fylkeskommune,*

²⁴ Vedtatt ved lov av 12.desember 2008 nr.99

- h. *konkurs- og administrasjonsbo etter debitor som omfattes av dette ledd,*
- i. *eupeisk selskap*
- j. *eupeisk samvirkeforetak*
- k. *utenlandske selskaper mv. som tilsvarer selskaper mv. som omfattes av dette ledd.*

Det interessante for avhandlingen er oppnevningen i bokstav *a* og *k*, og til en viss grad også bokstav *b*.

Som vi ser er symmetrihensynet²⁵ ivaretatt i bestemmelsen ved at både tap og inntekt unndras beskatning. For deltagerlignende selskaper følger hjemmelen av § 10-41 2.ledd, som nesten kvalifiserer disse som subjekt under fritaksmetoden. Derimot er det deltageren, og ikke det deltagerlignede selskapet, som fritas for skatteplikten.²⁶

Bokstav *a* henviser til § 2-2 første ledd a-d som nevner blant annet *aksje/-allmennaksjeselskap*²⁷, forutsatt at de er hjemmehørende i Norge. Denne forutsetningen må for så vidt gjelde alle subjektene i forhold til § 2-38 bokstav a-h da tilsvarende utenlandske selskaper omfattes av bokstav k.

Forarbeidene²⁸ omtaler denne listen med selskap som ”kvalifiserende subjekt”. Man skulle trodd at loven skal tas på ordet slik at selskaper som ikke er nevnt ikke er kvalifisert for fritaksmetoden. Men dette er ikke praksis. Eksempelvis har finansdepartementet²⁹ uttalt at pensjonskasser skal anses som likestilt med ”gjensidig livsselskaper” og er derfor omfattet av fritaksmetoden. Dette innebærer at loven ikke skal tolkes strengt på ordet og selskaper som ikke uttrykkelig er nevnt kan være omfattet av fritaksmetoden.

²⁵ Zimmer (2005)s.33

²⁶ Gjems-Onstad (2008) s.705.

²⁷ Aksjeloven og allmennaksjeloven

²⁸ Ot.prp. nr. 1 (2004-05) s.56 pkt 6.5.2.1

²⁹ Utv2005s.702

Bokstav *k* sier at ”utenlandske selskaper” som tilsvarende de oppramsede i forutgående bokstaver også er fritatt for skatteplikt/fradragsrett.

2.3.2 Hvilke inntekter omfattes av fritaksmetoden.

Hvilke former for inntekter som skal omfattes av fritaksmetoden følger av bestemmelsens 2.ledd som lyder:

(2) Inntekter og tap som omfattes av første ledd er:

a. gevinst eller tap ved realisasjon eller uttak av eierandel i selskap mv. som nevnt i første ledd a til c eller tilsvarende utenlandsk selskap mv., samt lovlig utdelt utbytte som nevnt i § 10-11 annet ledd, jf. tredje ledd på slik eierandel,

b. gevinst eller tap ved realisasjon eller uttak av eierandel i selskap som nevnt i § 10-40 første ledd eller tilsvarende utenlandsk selskap.

c. gevinst eller tap ved realisasjon eller uttak av finansielt instrument med eierandel i selskap mv. som nevnt i dette ledd a som underliggende objekt.

De inntekter som omfattes av fritaksmetoden kalles gjerne objektet for fritaksmetoden.³⁰

Det er kun utbytte som er av interesse for denne avhandling. Det foretas derfor ikke nærmere redegjørelse av gevinst, tap og uttak.

Det bestemmelsens bokstav *a* sier er at utbytte³¹ som nevnt i lovens § 10-11 2.ledd er fritatt for skatt. Hva som anses som utbytte redegjøres nærmere under punkt 2.3.3.

Forutsetningen for at utbyttet er skattefritt er at den er ”lovlig utdelt”. Kravet om ”lovlig utdelt” utbytte er en videreføring fra før fritaksmetoden. I utgangspunktet refererer kravet

³⁰ Ot.prp.nr.1 (2004-2005) s.56 pkt.6.5.2.1

³¹ For utbyttebegrepet, se Zimmer (2006) s.291 og punkt 2.3.3 i denne avhandlingen.

om lovlig utdeling til de selskapsrettslige reglene.³² Det kan være utdelinger i strid med de materielle regler eller saksbehandlingsregler som ikke er fulgt.³³ Hvorvidt utbytte mottatt fra utenlandske selskaper er lovlig utdelt må vurderes på bakgrunn av interne regler i det aktuelle landet.³⁴

For deltagerlignende selskaper følger hjemmelen av § 10-41 2.ledd, og henholdsvis antitetisk av § 10-42 som sier at det bare er utdeling til ”personlig deltager” som omfattes.³⁵ Uten dette tillegget for deltagerlignede selskaper ville vi kunne stå ovenfor et deltagerlignet selskap som først ble ilignet skatt for utdelingen fra et aksjeselskap og deretter hadde beløpet igjen blitt beskattet ved utdeling til personlig deltager i det deltagerlignede selskapet. Hensynet bak regelen er derfor den samme som ved fritaksmetoden, å slippe dobbelbeskatning.³⁶

2.3.3 Utbytte etter § 10-11 2.ledd.

Spørsmålet som reiser ved objektspørsmålet er hva som skal anses som utbytte etter § 10-11 2.ledd. ”*Som utbytte regnes enhver utdeling som innebærer en vederlagsfri overføring av verdier fra selskap til aksjonær*” lyder sktl§10-11 2.ledd 1.pkt.

Det meste sentrale i bestemmelsen er at overføringen gjelder en ”verdi” og foretas ”vederlagsfritt”. Det er mye som kan sies å falle inn under denne formuleringen. Etter naturlig språklig forståelse kan det være alt fra en kaffekopp til flersifrede beløp. For å være mer konkret; pengeytelser, realaktiva, finansaktiva, immaterielle eiendeler, bruksrett og tjenester, samt overtakelse og ettergivelse av forpliktelser. Formålet med denne omfattende formuleringen er at alle verdier som samles opp i selskapet skal beskattes før en

³² Zimmer (2006) s.333

³³ For detaljbehandling, se Gjems-Onstad 2008 s.517flg. eller Zimmer (2006) s 333flg.

³⁴ Ot.prp.1 (2004-2005) s.57 pkt.6.5.2.1

³⁵ Gjems-Onstad (2008) s.517-518

³⁶ Gjems-Onstad (2008) s.705

personlig aksjonær nyter godt av det, enten det dreier seg om penger eller naturalia med økonomisk verdi.

Forutsetningen som kommer til uttrykk i forarbeidene³⁷ er at overføringen ”... *skjer på en eierandel som er kvalifiserende under fritaksmetoden*”. Som et eksempel kan det tenkes at selskap A er aksjonær i selskap B og selskap B lar selskap A bruke lokalene uten vederlag. I slik tilfelle vil denne vederlagsfrie leien kunne bli ansett som utbytte i forhold til § 10-11 2.ledd. Bestemmelsen fanger opp alle ensidige handlinger fra selskapet, enten de er lovlige eller ulovlige. Forskjellen ligger i at for å omfattes av fritaksmetoden må utbytte være utdelt lovlig. Er den ikke lovlig, vil dette utbyttet, selv om den er ytet fra selskap til selskap, bli skattepliktig.³⁸

Det er her viktig å kaste lys over skillet mellom det skatterettslige og selskapsrettslige utbyttebegrepet. For det første gjøres det klart at når begrepet brukes i skatteloven skal det ha samme betydning uansett hvor i loven den brukes, med loven gir klare holdepunkt for annet.³⁹ Det som er verdt å merke seg er at det skatterettslige utbyttebegrepet ikke er det samme som det selskapsrettslige, jfr. skattelovens § 10-12 2.ledd og aksjelovens §§ 3-6 1.og 2.ledd og 8-1. Når begrepet utbytte brukes i skatteretten omfattes det selskapsrettslige utbyttet og enhver annen form for vederlagsfri verdioverføring fra selskap til aksjonær.

Det heter i skattelovens § 10-10 1.ledd at anvendelsesområdet for 10-11 til 10-13 er aksjonærer⁴⁰ og deltagere i ”likestilt selskap” og sammenslutning etter § 10-1, samt i ”tilsvarende utenlandske selskaper”. Bestemmelsen i § 10-1 sier at det er selskap som nevnt i § 2-2 1.ledd a-e som omfattes. Med likestilt selskap menes § 2-2 1.ledd b-e, jf § 10-1 1.ledd 2.pkt. Det får den konsekvens at utbyttebestemmelsen i § 10-11 2.ledd og objektet i

³⁷ Ot.prp.nr.1 (2004-2005) s.56 pkt.6.5.2.1

³⁸ Zimmer (2006) s.290 og Rt.2002 s.1268

³⁹ Gjems-Onstad (2008) s.469

⁴⁰ De som eier andeler i et aksjeselskap

fritaksmetoden er begrenset til (så langt det gjelder utbytte) oppnevningen i § 2-2 a-e samt ”tilsvarende utenlandske selskaper”.

2.3.4 ”Tilsvarende utenlandsk selskap”

Problemstillingen som reiser seg er hva som menes med begrepet ”tilsvarende utenlandsk selskap”. Bestemmelsen i § 2-38 1.ledd sier at utenlandske selskaper som samsvarer med selskapene i dette ledd er fritatt for skatt.⁴¹ Konsekvensen av det vil være at utenlandske selskaper som mottar utbytte fra selskaper som nevnt i 2.ledd ikke skal svare inntektsskatt på det mottatte utbytte. Det samme vil være situasjonen for norske selskaper som mottar utbytte fra ”tilsvarende utenlandsk selskap” som nevnt i bestemmelsens 2.ledd, jfr. § 10-11. Fra disse bestemmelsene er det gjort en rekke viktige unntak i § 2-38 3.ledd som jeg kommer tilbake til under punkt 2.3.5.

Det kommer ikke nærmere fram av loven hvilket utenlandske former for selskaper og selskapsandeler som kommer inn under fritaksmetoden. Derimot følger det av forarbeidene, i Ot.prp. 1 (2004-05) s.59 punkt 6.5.2.1.(iv), at det sentrale er om ”... *tilsvarende norsk subjekt er omfattet*”. Forarbeidene slår her fast at det må foretas en ”*konkret vurdering*”. Det viktige i vurderingen er at den utenlandske lovgivningen på sentrale punkter samsvarer med den norske selskapslovgivningen. Det vil si at vesensforskjeller i selskapslovgivningene kan føre til at det utenlandske selskapet ikke omfattes.

Videre følger det av forarbeidene for deltagerlignede selskaper at ”*dersom det utenlandske selskapet ville blitt deltakerlignet etter norske regler, jf skatteloven §§ 10-40 flg., må det også i forhold til fritaksmetoden legges til grunn at selskapet ikke skal anses som et eget skattesubjekt.*”

Jeg kommer nærmere inn i denne vurderingen under avhandlingens punkt 3.

⁴¹ Se punkt 2.3.1

2.3.5 Vilkårene for skattefri utbytte mottatt fra utlandet.

I § 2-38 3. ledd er det oppsatt en rekke viktige tilleggsvilkår for fritaksmetodens objekter. Er ikke disse oppfylt vil ikke fritaksmetoden kunne anvendes. For utbytte er det spesielt bokstav a og d som gjør seg gjeldende og jeg vil således kun ha fokus på disse. Bokstav b, c og e omhandler realisasjon av eiendeler i selskaper som nevnt i bestemmelsen. Det gis således ikke en redegjørelse av de sistnevnte.

Hensynet ved fritaksmetoden er som nevnt ovenfor å forebygge økonomisk dobbelbeskatning. Hvis selskapene som nevnt i § 2-38 ikke blir beskattet overhodet der de er hjemmehørende, eller beskattes mye lavere enn i Norge, vil skattefritak for disse ikke være i tråd med formålet bak fritaksmetoden.⁴²

Bestemmelsens 3. ledd bokstav a og d lyder følgende:

Følgende inntekter og tap er likevel ikke omfattet av første ledd:

- a. inntekt eller tap på eierandel i selskap mv. som er hjemmehørende i lavskatteland utenfor EØS, jf. § 10-63, og inntekt på eierandel i selskap mv. som er hjemmehørende i lavskatteland innenfor EØS, jf. § 10-63 og som på tilsvarende vilkår som fastsatt i § 10-64 bokstav b ikke er reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet i et EØS-land, samt finansielt instrument med slike eierandeler som underliggende objekt,*
- d. utbytte på eierandel i selskap mv. hjemmehørende i land utenfor EØS, dersom skattyteren ikke sammenhengende i en periode på to år som omfatter innvinningsstidspunktet eier minst 10 prosent av kapitalen og har minst 10 prosent av stemmene som kan avgis på generalforsamlingen i selskapet mv.*

⁴² Zimmer (2006) s.350 og Ot.prp.nr.1 (2004-05) s.64 pkt.6.5.4.1

Som det fremgår av ordlyden gjelder disse unntakene kun for utenlandske selskaper. Bestemmelsen omhandler i bokstav a inntekter (gevinst, tap og utbytte men avhandlingen konsentrerer seg om utbytte) fra investeringer i såkalte lavskatteland. Dette får den følge at inntekter fra investeringer gjort i selskap mv. som er hjemmehørende i et "lavskatteland"(utenfor EØS) ikke er kvalifiserende objekt under fritaksmetoden.

Spørsmålet som her reiser seg er hva som skal anses for "lavskatteland".

Hva som er et lavskatteland følger av henvisningen til § 10-63 som redegjør nærmere for begrepet. Skattelovens § 10-63 sier at hvis den alminnelige skatten i det land selskapet er hjemmehørende i, er lavere enn to tredjedeler av den alminnelige skattesatsen⁴³ i Norge, anses landet som "lavskatteland". Etter naturlig språklig forståelse vil dette i utgangspunktet innebære at hvis den alminnelige inntektskatten i landet selskapet er hjemmehørende i er under ca. 18,66 % anses dette landet som lavskatteland og utbytte utdelt fra dette selskapet omfattes ikke av fritaksmetoden. Det følger for øvrig av forskriftene⁴⁴ til skatteloven en liste over land som skal anses som lavskatteland og ikke-lavskatteland. Hvis et land anses som lavskatteland og det mottas utbytte fra et selskap i det landet, vil utbyttet beskattes som vanlig etter bestemmelsen i § 10-11. Avhandlingen tar for seg lavskattelandvurderingen nærmere under punkt 4.4 og 4.6.

Kravet til reell etablering og reell økonomisk aktivitet forholder seg til EØS- selskap og jeg går således ikke inn på disse.

I bokstav d nevnes utbytte mottatt fra selskap utenfor EØS-området. Etter bestemmelsens ordlyd skal hvis utbytte fra et utenlandsk selskap skal kunne omfattes av fritaksmetoden, aksjonæren/eieren ha eid aksjen de to siste årene før innvinningstidspunktet og i løpet av den perioden eid minst 10 % av kapitalen, det vil si aksjene, og ha 10 % av stemmene som kan avgis på generalforsamling. Disse kravene er stilt for å hindre porteføljeinvesteringer.⁴⁵ Dette innebærer at selskapet som mottar utbytte skal ha eid aksjen i 2 år som omfatter

⁴³ 28 % i 2009, jfr. ssv.§3-3

⁴⁴ Fsskd§10-63-1 til 10-63-3

⁴⁵ Zimmer (2006) s.352-353

innvinningstidspunktet⁴⁶, med andre ord da utbytte de facto overføres til aksjonæren. Dette leder oss inn i to spørsmål. For det første 2årskravet, og for det andre kravet om 10 % av kapitalen og stemmeretten.

Toårskravet krever ikke at mann skal ha eid aksjen i to år før det deles ut utbytte. Vilkåret kan derfor bli oppfylt selv etter at utbyttet er utdelt. For at toårsvilkåret skal være oppfylt må således en aksjonær som kjøper aksjer 1. mai år 01 beholde dem ut 1.mai i år 03, for at utbyttet utdelt i løpet av denne tiden skal være omfattet av fritaksmetoden. Selges aksjene medio april år 03 vil all utbytte bli skattelagt.

For at utbyttet skal omfattes av fritaksmetoden må også kravene om 10 % være oppfylt. Lovens ordlyd sier at det er tilstrekkelig at det eies 10 % av den totale kapitalen. Videre er det nok med at man innehar 10 % av stemmene i generalforsamlingen i selskapet. Det stilles således ingen krav om bruk av disse stemmene.

3 "Tilsvarende utenlandsk selskap"; Begrepets innhold.

3.1 Introduksjon av Problemstillingene.

Når vi leser bestemmelsene i loven er det mange begreper som går om og om igjen. En del av disse begrepene er hentet fra privatrettens område. Som vist kort ovenfor⁴⁷ er begrepet utbytte en av mange som er et privatrettslig begrep. Ved utbytte redegjorde jeg for at det skatterettslige utbytte omfattet mer enn det som betegnes som utbytte etter selskapsretten, noe som kan forankres i lovteksten.

⁴⁶ Se nærmere i Zimmer (2006) s.354

⁴⁷ Se punkt 2.3.3

Begrepet selskap er også et privatrettslig begrep. Spørsmålet avhandlingen i dette henseendet må stilles blir for det første om hvilket innhold begrepet selskap⁴⁸ har når det nevnes i skatterettslig sammenheng. For det andre skal det stilles spørsmål om hva det skal sammenlignes med når man skal se om et utenlandsk selskap tilsvarende et norsk selskap. Er det den selskapsrettslige oppbygningen eller er det den skattemessige behandlingen av selskapet som er avgjørende for om det utenlandske selskapet kan anses som et ”tilsvarende utenlandsk selskap”? Denne redegjørelsen vil relatere seg både til subjektet og objektet i fritaksmetoden da også ”tilsvarende utenlandske selskap” kan være den som deler ut inntekter.

Hvor i loven begrepet hentes fra er ikke av betydning for begrepets innhold. Siden avhandlingen er konsentrert om utbytte er det hensiktsmessig å ta for seg hvilke selskaper som omfattes av skattefritaket på utbytte, og hvilke selskapers utdeling som er fritatt for beskatning. Når det gjelder subjektet fremgår det, som vist ovenfor, av § 2-38 1.ledd. På objektsiden og spesielt for utbytte, fremgår det av § 2-38 2.ledd med videre henvisninger. Avhandlingen var tidligere inntatt § 10-11 2.ledd. Hvilke selskaper § 10-11 gjelder for står i § 10-1, jfr. § 10-10. Det er aksjonærer (den som eier andeler i AS/ASA) og deltagere i likestilt selskap og i ”tilsvarende utenlandske selskaper” utbyttebestemmelsene gjelder for. Det fremgår videre av § 10-1 at likestilt selskap er hovedsakelig de som nevnes i § 2-2 (1) b-e.

Sett hen til formuleringen i skattelovens § 2-2 1.ledd bokstav e på objektsiden, kan det ved avgrensningsspørsmålet allikevel reises tvil om hvilke selskaper som skal omfattes. For norske selskaper er det i stor grad avklart hvilke selskapsformer som omfattes av fritaksmetoden. For utenlandske selskapsformer er det fortsatt store uklarheter og det skal foretas en konkret vurdering.⁴⁹

⁴⁸ Selv om det språklig sett ikke er presist, bruker jeg her begrepet ”selskap” som en samlebetegnelse for subjektene etter fritaksmetoden som skal drøftes.

⁴⁹ Ot.prp.nr1(2004-05) s.59 punkt 6.5.2.1 (iv).

I denne delen av avhandlingen vil jeg gjennomgå de kriterier som kan/skal stilles hos et utenlandsk selskap for at det skal omfattes av fritaksmetoden. Dette gjør jeg under punkt 3.3. Jeg vil også gjennomgå den vurderingen ligningsmyndighetene foretar av utenlandske selskaper for å se om de omfattes av fritaksmetoden. Men før det velger jeg å redegjøre for det generelle selskapsbegrepet som danner grunnlag for fritaksmetoden.

3.2 Selskapsbegrepet

Hver gang begrepet selskap anvendes i norsk rett kan det spørres hva som menes med begrepet. Selskapsbegrepet er ikke generelt legaldefinert i norsk rett. Det er i teorien gitt retningslinjer for å skille begrepet fra andre rettsfellesskap, men heller ikke ulovfestet rett har klart å utvikle et avgrenset selskapsbegrep. I selskapsloven⁵⁰ § 1-1 (1) er begrepet definert som en økonomisk virksomhet som drives for to eller flere deltageres regning og risiko. Selskapsloven gjelder for selskaper som ikke er egne skattesubjekter, jfr. skattelovens § 2-2 2.ledd, og lignes etter skattelovens § 10-40 flg. Disse selskapene omfattes derimot som objekter, jfr. § 2-38 2.ledd bokstav b.

Det er i skattelovens § 2-38 ikke tvil om hvilket norske selskaper som skal omfattes av fritaksmetoden. Derimot byr det på tvil når man skal vurdere utenlandske selskapers ståsted i forhold til fritaksmetoden. Spørsmålet blir om det er disse selskapenes oppbygning som er det sentrale eller om det er beskatningspraksisen som kvalifiserer selskapene for fritaksmetoden. Bortsett fra at det skal være en ”skatteyder”⁵¹ gir skatteloven ingen konkret klassifisering på hva som legges til grunn når man snakker om de forskjellige selskapene.

Dette innebærer i utgangspunktet at det er den selskapsrettslige klassifiseringen som gjelder og at man således skal se på den selskapsrettslige oppbygningen. Dette kommer også til uttrykk i Zimmer 2006 s.49.

⁵⁰ Selskapsloven

⁵¹ Skattelovens § 2-38 1.ledd.

”Et ledende synspunkt må være at ordenes privatrettslige betydning danner utgangspunktet også i skatterettslige sammenheng... dette synspunktet har særlig relevans for ord som beskriver klart tilskårede privatrettslige begreper. Begrepet «aksjeselskap» er et typisk eksempel... og det er i praksis ikke aktuelt å fravike denne betydningen i skatterettslige sammenhenger.”

Dette tilsier at tilsvarende må gjelde for de andre selskapsformene som omfattes av fritaksmetoden. Et utenlandsk samvirkeforetak vil således i utgangspunktet bli behandlet som et norsk samvirkeforetak uavhengig av hvordan den behandles skatterettslig der den er hjemmehørende.

Gjems-Onstad, i Norsk Bedriftskatterett 2008 s.71, slutter seg til Zimmers utgangspunkt. I tillegg velger Gjems-Onstad å presisere uttrykket ut fra sammenhengen i loven.⁵² Siden Gjems-Onstad bruker begge alternativene ukritisert antas det at det er likegyldig hvilken fremgangsmåte som benyttes.

I forarbeidene nevnes en lang rekke momenter for hva som har vært kriteriene for at et selskap skal anses kvalifiserende under fritaksmetoden. Innledningsvis i Ot.prp.1 (2004-05) s.52 punkt 6.1 er det med litt uttrykt på denne måten:

Ved vurderingen av hvilke former for selskaper mv. som skal kunne oppebære skattefrie inntekter under fritaksmetoden, er det lagt vekt på hensynet til å oppnå skattemessig likebehandling av virksomheter uavhengig av organisasjonsform. Det foreslås at fritaksmetoden skal gis anvendelse for aksjeselskaper og flere former for selskaper mv. som er likestilt med aksjeselskaper. Dessuten foreslås at foreninger, stiftelser, visse konkurs- og administrasjonsbo, kommuner, fylkeskommuner, interkommunale selskaper og selskaper mv. som er heleid av staten skal omfattes. Også tilsvarende utenlandske selskaper mv. vil falle inn under fritaksmetoden.

⁵² Se nærmere Gjems-Onstad (2008) s.71 for tolkningen ut fra sammenhengen i loven

Hensynet til å oppnå skattemessig likebehandling av virksomheter uavhengig av organisasjonsform er her et moment av tyngde. Det relevante er at det i utgangspunktet er aksjeselskaper og selskapsformer som er likestilt med disse som skal omfattes og det er avkastning på investering i slike selskaper som vil kvalifisere for fritaksmetoden.⁵³ Dette leder oss inn på to spørsmål. For det første hva som særtegnar et Aksjeselskap og for det andre hva som skal anses som likestilt.

Når det gjelder aksjeselskaper⁵⁴ er det en del særtrekk som ikke finnes i andre selskapsformer. Det er en selskapsform med bestemt kapital fordelt på én eller flere andeler, og hvor deltagerne(aksjonærene) ikke hefter for selskapets forpliktelser.⁵⁵ Selskapet har en innskuddskapital på minimum 100.000,- eller et forsvarlig egenkapital ved stiftelsen.⁵⁶ Selskapet kan ha en eller flere eiere hvor aksjonærene deltar i selskapet gjennom generalforsamling. Selskapet har et styre og daglig leder som står for den daglige driften, mens generalforsamlingen trekkes inn når eierinteressen berøres, som for eksempel ved utbytteutdeling. Selskapsformen har regnskapsplikt og grunnet begrensninger i ansvaret for selskapets forpliktelser og hensynet til kreditorer, kan aksjeeierne kun disponere fritt over den frie kapitalen.

Det neste spørsmålet blir således hva som anses som likestilt selskap. Når det gjelder de likestilte selskapene fremgår det av § 10-1 at det er hovedsakelig oppramsingen i § 2-2 1.ledd bokstav b-e som er likestilte selskap. I bokstav b til d fremkommer sparebank og annet selveiende finansieringsforetak, gjensidig forsikringsselskap og samvirkeforetak.

I § 2-2 (1) e har vi en generell angivelse av selskaper som etter § 10-1 skal likestilles med aksjeselskaper.

⁵³ Ot.prp.nr1 (2004-2005) s.54 punkt.6.3.2

⁵⁴ Jeg tar kun for meg aksjeselskap og ikke allmennaksjeselskap.

⁵⁵ Aksjeloven § 1-12.ledd.

⁵⁶ Aksjeloven § 3-1 og § 3-4.

”... selskap eller sammenslutning som noen eier formuesandeler i eller mottar inntektsandeler fra, når ansvaret for selskapets eller sammenslutningens forpliktelser er begrenset til selskapets eller sammenslutningens kapital”

Etter tolkning ut fra lovens sammenheng på lik linje med Gjems-Onstad vil denne bokstaven spises opp av § 2-38 1.ledd bokstav k. Det er derfor ut ifra sammenhengen i loven forståelig at bokstav e i § 2-2 1.ledd ikke er nevnt som objekt i fritaksmetoden.⁵⁷ Bokstav e nevner ingen spesielle foretaksformer. Dette sett i sammenheng med sitatet på side 21 gir derfor mulighet til å legge til grunn karakteristikk for de utenlandske selskapene som kan falle inn under fritaksmetoden.

Kravet om å eie formuesandeler eller motta inntektsandeler innebærer at det må foreligge et selskap. Det fremgår forutsetningsvis av innledningen i 1.ledd: *”plikt til å svare skatt har følgende selskaper...”*. Det er også oppstilt det krav for å omfattes at deltagerne har begrenset ansvar for selskapets forpliktelser.

Denne tolkningen innebærer i utgangspunktet at for å bli likestilt med et aksjeselskap og således få adgang inn i fritaksmetoden er det kun to vilkår som skal være oppfylt. Det ene er at det skal være et selskap/sammenslutning og for det andre at selskapets/sammenslutningens forpliktelser er begrenset til dets kapital. Det er således etter naturlig språklig forståelse ingen minimumskrav om kapitalinnskudd eller lignende for å likestilles med et aksjeselskap.

Forarbeidene uttaler videre at det må foretas en avgrensning av hvilke former for selskaper som skal omfattes av fritaksmetoden. Denne avgrensningen må foretas både i forhold til subjekt og objektspørsmålet. Finansdepartementet har i forarbeidene⁵⁸ uttalt følgende for avgrensningsvurderingen:

⁵⁷ Gjems-Onstad (2008) s.464.

⁵⁸ Ot.prp.1 (2004-05) s.56 punkt 6.5.2.1 (i)

”Ved vurderingen av hvilke former for selskaper mv. som bør omfattes av fritaksmetoden som subjekt, har departementet blant annet lagt vekt på forholdet til aksjonærmodellen. Et bærende prinsipp bak fritaksmetoden er at inntekter som omfattes av skattefritaket ikke kan overføres fra selskapssektoren til fysiske personer, uten at det oppstår beskatning av avkastning ut over den risikofrie avkastningen. I utgangspunktet vil det derfor være en generell forutsetning for å inkludere et subjekt under fritaksmetoden at (videre)utdeling til fysisk person beskattes på personens hånd, eventuelt med skjerming etter aksjonærmodellen”

Den slutning man kan trekke ut fra dette utsagnet er at utgangspunktet blir at enhver selskapsform, dets utdeling til fysisk person blir skattelagt på personens hånd, skulle hvert omfattes av fritaksmetoden. Det vanlige eksempelet er her Aksjeselskaper. På den andre siden er det ikke forutsatt i forarbeidene at eierne av subjektet skal ha rett til overskuddet fra det. Dette gjenspeiler at foreninger og stiftelser omfattes av fritaksmetoden, jfr. § 2-38 (1) e og f.

Departementet la videre til grunn at fritaksmetoden bare skal omfatte inntekt som er vunnet direkte av en kapitalinvestering, typisk aksjeutbytte og aksjegevinst.

Oppsummerende kan det sies at etter forarbeidene, sett i sammenheng med loven og teori, at utenom de oppramsede selskapene i bestemmelsene er det selskaper som selv er skatteyter og kan likestilles med et aksjeselskap, som nevnt i § 2-2 1.ledd b-e, som skal anses som et selskap inn under fritaksmetoden. Siden det for norske selskaper i utgangspunktet er uttømmende regulering og klarheter, må bokstav e angivelig kunne brukes som minstekrav for å omfatte utenlandske selskaper som ikke direkte samsvarer med norske selskapsformer.

3.3 ”Tilsvarende utenlandsk selskap”; vilkårene for at utenlandsk selskap omfattes av fritaksmetoden.

Begrepet ”tilsvarende utenlandsk selskap” går igjen mange steder i loven. For fritaksmetodens del er det mest relevante benevnelsene i § 2-38 og for utbytte spesielt i § 10-10. Det er grunn til å tro at når benevnelsen brukes har den samme betydning uansett hvor i loven den anvendes, avhengig av hvilke tilsvarende norske selskaper de utenlandske skal sammenlignes.

Spørsmålet jeg innledningsvis stilte var om det er den selskapsrettslige eller den skatterettslige oppbygningen som skal legges til grunn når vi sammenligner det utenlandske selskapet med et norsk selskap. Dette skal jeg i det følgende redegjøre for med bakgrunn i de begrensede relevante rettskildene vi har.

3.3.1 Loven

Det naturlige er å ta utgangspunkt i lovens ordlyd. Skattelovens § 2-38 sier ikke annet enn at det utenlandske selskapet omfattes hvis den tilsvarende et norsk selskap. Men den er fortsatt verdt oppmerksomhet. Det viktige etter loven er at selskapet selv er skatteyter og at selskapet eier/kan eie aksjer og andre eiendeler, jfr. § 2-38. Det oppstår her et spørsmål av interesse. Det kan spørres om det er tilstrekkelig at det utenlandske selskapet i utgangspunktet er underlagt skatteplikt, eller om det er en forutsetning at vedkommende selskap de facto betaler skatt? Som vist ovenfor fremkommer det av § 2-2 at selskapene skal være skattepliktige. Også i § 2-38 forutsetter bestemmelsen at selskapene er skatteytere. Det er etter naturlig språklig forståelse ingen krav om at selskapene de facto yter skatt. Gjør de ikke det vil de kunne rammes av andre unntak som jeg ikke går nærmere inn på her. Det eneste loven dermed forutsetter er således at det utenlandske selskapet selv er skattepliktig og at det tilsvarende et norsk selskap.

Det vil normalt være uproblematisk å komme frem til om et utenlandsk selskap er et eget skattesubjekt eller ikke. Som redegjort ovenfor og i forhold til § 2-2 bokstav e vil løsningen være avhengig av om alle eierne/deltagerne har begrenset ansvar for selskapets kapital hvis de skal sammenlignes med et aksjeselskap. Har en av eierne ubegrenset ansvar vil ikke selskapet kunne lignes som eget skattesubjekt. Dette samsvarer med oppramsingen av

selskapene i § 2-2 om hvem som skal anses som eget skattesubjekt og hvem som ikke skal gjøre det. Hvis vi ser loven adskilt fra andre rettskilder vil de samme prinsippene som kommer til uttrykk i § 2-2 kunne sies å gjelde for utenlandske selskaper som skal sammenlignes med norske selskaper.

3.3.2 Forarbeidene

Lovens forarbeider gir derimot litt nærmere redegjørelse for hva som skal legges til grunn når spørsmålet om et utenlandsk selskap tilsvare et norsk selskap dukker opp. Jeg gikk kort gjennom det under punkt 2.3.4 men velger å gjennomgå det også her.

I forarbeidene⁵⁹ foreslo departementet at avkastning på eierandel i utenlandsk selskap skal kunne kvalifisere under fritaksmetoden ”*dersom inntekt på eierandel i tilsvarende norsk selskap mv. omfattes*”. Finansdepartementet anså dette vagt og redegjorde nærmere for når en utenlandsk juridisk person skal anses å tilsvare et norsk selskap. Det er en konkret vurdering som skal legges til grunn.

Det at reglene er annerledes i det landet selskapet er stiftet i, ”*er ikke til hinder for at utenlandsk selskap skal kunne anses som tilsvarende under fritaksmetoden*”.

Departementet skilte ikke eksplisitt mellom skatteregler og selskapsregler her. Dette må da i utgangspunktet innebære at avvik fra både norsk selskapsrett og norsk skatterett skal kunne aksepteres, ”*såfremt lovgivningen i utlandet ikke på sentrale punkter gir anvisning på andre løsninger enn det som gjelder for den norske selskapsformen som det sammenlignes med*”.

Spørsmålet blir så hva som skal anses sentrale punkter. Dette er ikke nærmere angitt i forarbeidene. Men det viktigste for lovtolkningen må være den generelle klassifiseringen som kommer til uttrykk i § 2-2 (1) e, som ut ifra sammenhengen er en generell beskrivelse

⁵⁹ Hovedsakelig i Ot.prp.1(2004-05) s.59 punkt. 6.5.2.1 (iv)

av selskaper som anses som skattesubjekter, nemlig det at eierne av selskapet har begrenset ansvar for selskapets forpliktelser.

Finansdepartementet sa videre i forarbeidene at det også må *”tas i betraktning hvordan den utenlandske enheten rent faktisk opererer og er organisert”*. Hva som ligger i dette er heller ikke nærmere presisert. Men det kan for eksempel ikke være slik at hvis selskapets eiere ovenfor kontraktsparter har et begrenset ansvar, mens ovenfor det offentlige i skatte og avgiftsøyemed har ubegrenset ansvar, kan den dermed kvalifiseres som om den ikke kan falle inn under fritaksmetoden.

Som nevnt ovenfor må det en konkret helhetsvurdering til for å se om selskapet faller inn under fritaksmetoden eller ikke. Men det som derimot er klart er at hvis det utenlandske selskapet etter norske regler skulle ilignes etter § 10-40 flg. kan det heller ikke omfattes som subjekt under fritaksmetoden. Utdeling fra slike selskaper vil allikevel omfattes som objekt, jfr. § 2-38 2.ledd b.

3.3.3 Juridisk teori

Juridisk teori⁶⁰ har heller ikke konkretisert dette utenom det forarbeidene sier. De begrensede skatterettsteoretikere har med andre ord heller ikke ansett dette som en problemstilling. I Zimmer 2005 s.99 hvor han egentlig snakker om ansvarlige selskaper og lignende gis det derimot litt pekepinn på hva man skal legge til grunn. Zimmer sier under redegjørelsen av selskaper som skattesubjekt at § 2-2 (1) e er et generelt kriterium for selskaper som ikke er oppregnet og at *”bestemmelsen vil være avgjørende for selskaper som er stiftet i henhold til andre lands regler”*. Zimmer mener at disse blir klassifisert som skattesubjekt på grunnlag av heftelsesformen, dvs. på lik måte som for selskaper som er stiftet etter norske regler. I petitavsnittet på s.99-100 gir Zimmer en redegjørelse for mønsteret internasjonalt. Han viser til at i land som Japan, Frankrike og USA blir eller kan ansvarlige selskaper bli skattelagt som egne subjekter. Han mener videre at det er selskapsavtalen som skal være grunnlaget for å avgjøre hva slags selskap man står

⁶⁰ Zimmer (2006) og Gjems-Onstad (2008)

ovenfor. Gir ikke selskapsavtalen et klart svar velger Zimmer å falle på den deklarasjoniske regel om personlig og solidarisk ansvar for selskapets forpliktelser. Dette tilsier at der selskapsavtalen ikke sier mye og selskapsdeltagerne kun er begrenset ansvarlige for selskapets forpliktelser vil selskapet kunne kvalifisere som objekt under fritaksmetoden forutsatt at selskapsformen samsvarer med en av de norske utdelende objekter.

En teoretisk fremstilling utgitt av advokatfirmaet Steenstrup Stordrange DA om skattereformen 2004-06 berører spørsmålet om utenlandske selskaper som skal omfattes av fritaksmetoden. Ravnaas sier som de andre teoretikere at forutsetningen for at et utenlandsk selskap skal omfattes som subjekt under fritaksmetoden er at *”selskapet har en organisasjonsform som etter norske interne regler ville ha vært omfattet av denne(fritaksmetoden)”*.⁶¹,⁶² Videre innrømmer han at det ikke er *”oppstilt noen liste over hvilke selskapsformer i de enkelte land som er akseptert som likestilt med norske selskaper... og hvilken som faller utenfor”*. Han konkluderer med at avgjørelsen må tas etter en konkret vurdering i hver enkel tilfelle. Med andre ord slutter også han seg til forarbeidernes begrensede redegjørelse for hva som skal legges til grunn.

3.3.4 Finansdepartementets og skattedirektoratets lovtolkning

Finansdepartementets og skattedirektoratets lovtolkning har variert fra tid til annen avhengig av om det er skatteplikt eller fradragsrett som skal vurderes. I det følgende vil jeg ta for meg den tolkning som legges til grunn av finansdepartementet i senere tid og deres forståelse av rekkevidden og innholdet til fritaksmetoden.

I brev⁶³ av 25. september 2007 til et advokatfirma, har finansdepartement uttalt seg om utenlandske aksjefond og fritaksmetoden. Brevet handler riktig nok om aksjefond men siden det ikke er noe særregulering av aksjefond under fritaksmetoden, må vurderingen

⁶¹ Min parentes

⁶² Ravnaas 2005, s.88

⁶³ Utv2007 s.1568

gjelde tilsvarende for andre subjekter når det skal sammenlignes med "tilsvarende norske" subjekter.

For øvrig kan brevet leses som om det kun er EØS-selskaper den gjelder. Dette kan ikke være riktig da samme vurderingen skal legges til grunn for selskaper i land utenfor EØS. Det sies i brevet at "*utenlandsk aksjefond som ikke anses som skattesubjekt i sitt hjemland... vil ikke tilsvare et norsk aksjefond... og dermed ikke omfattes av fritaksmetoden som subjekt*". Det forutsettes videre at subjektene må være alminnelig inntektsskattepliktig i sine hjemland på lik linje med de norske skattesubjektene, med unntak av kommuner og fylkeskommuner, for å omfattes av fritaksmetoden.

Et spørsmål som tas opp i brevet er om subjektet også de facto må være undergitt beskatning. Til dette bemerker finansdepartementet at de norske selskapene er alminnelige skattepliktige selv om noen av selskapets inntekter er unntatt fra beskatning. Om selskapene ikke betaler skatt grunnet underskudd, fradrag eller lignende er ikke av betydning. Det samme må etter departementets mening gjelde de utenlandske selskapene for å kunne omfattes av fritaksmetoden. Det vises for øvrig til at norske selskaper som helt er unntatt fra skatteplikt ikke er omfattes av fritaksmetoden. Tilsvarende må det etter departementets mening gjelde for tilsvarende utenlandske fond.

Denne uttalelsen har deretter blitt betraktet som retningslinjer for når vilkårene for utenlandsk selskap skal anses oppfylt. Også skattedirektoratet har tolket hva som skal legges til grunn når et utenlandsk selskap skal omfattes. Jeg skal i det følgende gå gjennom noen av deres uttalelser.

Skattedirektoratet ga en tolkningsuttalelse⁶⁴, i brev av 30.oktober 2006 til et advokatfirma, om fritaksmetodens anvendelsesområde. Denne uttalelsen ble avgitt før finansdepartementets uttalelse som nevnt ovenfor. Denne avviker derfor litt fra

⁶⁴ Utv2006 s. 1757

retningslinjene men inneholder en annen relevant vurdering. Uttalelsen gjaldt spørsmålet om hvorvidt eiendeler i visse svenske fond kunne anses som ”tilsvarende utenlandsk selskap” i forhold til norske aksjefond, og således være omfattet av fritaksmetoden. Med andre ord var spørsmålet om de svenske fondene var å anse som objekter etter skattelovens § 2-38 2.ledd. Skattedirektoratet stilte spørsmålet om de svenske fondene var å anse som ”tilsvarende utenlandsk aksjefond” etter skattelovens § 2-38 1.ledd bokstav b i sin vurdering. Hvis så var tilfelle ville inntekt fra disse fondene være omfattet av fritaksmetoden for norske selskaper mv. som mottok disse. Det var opplyst at de svenske fondene investerte i aksjer og aksjefond. De var videre å anses hjemmehørende i Sverige samt at de var skattepliktige dit.

Uttalelsen går spesielt ut på vurderingen av om den utenlandske lovgivningen på sentrale punkter gir anvisning på andre løsninger enn det norske subjektet det sammenlignes med, slikt det er uttrykt i Ot.prp.nr.1 s.59 pkt. 6.5.2. Til dette uttalte skattedirektoratet at *”forarbeidene var å forstå slik at det i utgangspunktet var selskapslovgivningen eller tilsvarende lovgivning som er aktuelt å vurdere i det enkelte tilfelle, og at dette må vurderes konkret”*. Skattedirektoratet gikk så inn på verdipapirfondsloven⁶⁵ og redegjorde for særtrekk ved verdipapirfond. Skattedirektoratet la her vekt på den begrensede ansvarsforpliktelsen og at dette tilsvarte reglene for norske aksjefond. Manglende stilling som juridisk person for det svenske fondet ble i dette tilfelle ikke ansett som å ha avgjørende betydning.

Det ble videre forutsatt at fondene var oppstått ved kapitalinnskudd fra og/eller var åpen for en ubegrenset krets av personer slik uttrykt i verdipapirfondslovens § 1-2 nr.1 og lag om investeringsfonder kap.1 § 1nr. 19 og 21. Utenom disse forskjellene var det ingen avvik mellom den norske og svenske loven i forhold til ordinære verdipapirfond. Begge lovene var bygget på UCITS-direktivet⁶⁶ for EØS-land.

⁶⁵ Lov av 12. juni 1981 nr.52

⁶⁶ Direktiv 85/611/EØF

Kredittilsynet har imidlertid adgang til å tillate fravikelser fra visse regler i loven, til såkalte nasjonale fond. De svenske reglene skiller mellom to typer fond; verdipapirfond som tilsvarer UCITS-fond, og spesialfond som avviker fra disse. Også svenske regler gir myndighetene myndighet til å tillate avvik fra reglene. Denne adgangen går lenger enn den adgangen kredittilsynet har. Til dette uttalte skattedirektoratet at svenske fond som har fått dispensasjon fra hovedreglene innenfor den rammen kredittilsynet kunne tillate etter norsk lov vil kunne tilsvare norske fond. Men i motsatt tilfelle, videre adgang, vil det kunne tilsi at de svenske reglene vil avvike på sentrale punkter i forhold til den norske lovgivning. Skattedirektoratet konkluderte med at dette dog måtte vurderes konkret for hvert fond og avhengig av hvilke avvik det dreiet seg om.

Skattedirektoratet ga ikke et endelig svar grunnet uklarheter i hvilke regler de aktuelle fondene har eller ville få etter dispensasjoner. De uttalte dog generelt at det enkelte fonds stilling må vurderes konkret og at et eller flere ubetydelige avvik fra de ordinære UCITS-reglene i norsk lov ikke ville være avgjørende for å holde fondene utenfor fritaksmetoden. Det var en helhetsvurdering som måtte til for å avgjøre dette.

Videre i uttalelsen gikk skattedirektoratet inn i forholdet til aksjeindeksbevis og fritaksmetoden. Siden direktoratet foretok samme vurdering om igjen men på et annet objekt finner jeg det ikke nødvendig å gå inn på dette.

I tolkningsuttalelse avgitt av skattedirektoratet 13. desember 2007 vedrørende ”German investment funds” og fritaksmetoden”, har skattedirektoratet redegjort for tolkningen av fritaksmetodens anvendelsesområde. Det bemerkes at det er her tale om fond og som tidligere nevnt må vurderingen også gjelde andre former for selskaper som omfattes av fritaksmetoden. Uttalelsen gjaldt tyske investeringsfond og skattedirektoratet redegjorde for jussen som lyder:

”Det følger av skattelovens § 2-38 første ledd bokstav i) at utenlandske selskaper mv. omfattes av fritaksmetoden som subjekter dersom de tilsvarer de norske selskaper mv. som

nevnes i bestemmelsens bokstav a-h. Dersom de omfattes som subjekter, vil eierandeler i enkelte av de samme typer selskaper mv. normalt omfattes som objekter også, jf. § 2-38 annet ledd bokstav a.

Finansdepartementet har i et brev av 25. september 2007 gitt en uttalelse om visse vilkår som må være oppfylt for at et utenlandsk selskap mv. skal være omfattet av fritaksmetoden, under henvisning til at de må "tilsvare" norske selskaper mv. Departementet uttaler her at selskapene mv. må være skattemessig hjemmehørende i et EØS-land etter både intern rett og eventuell skatteavtale med Norge. Selskapene mv. må også være skattesubjekter med alminnelig inntektsskatteplikt og de må være reelle eiere av utbyttet. Det vises til uttalelsen i sin helhet.

Norske selskaper mv. som er omfattet av fritaksmetoden, er alminnelig skattepliktige i Norge, jf. skattelovens § 2-2 første og sjette ledd. Norske skattesubjekter som generelt er helt fritatt fra alminnelige skatteplikt, er ikke omfattet av fritaksmetoden. Tilsvarende gjelder for utenlandske selskap mv. som således må være undergitt alminnelig selskapsskatt i sitt hjemland, uten at de er unntatt fra eller kan velge å være unntatt fra slik beskatning."

Denne formuleringen er å finne i samtlige uttalelser fra skattedirektoratet, avgitt etter finansdepartementets uttalelse, som angår samme problemstilling. Det anses derfor hensiktsmessig å sitere deres faste uttalelse i sin helhet. Det skattedirektoratet i realiteten gjør er å gjenta, med en litt annen formulering, det finansdepartementet uttalte i sitt brev⁶⁷ som nevnt ovenfor. De går ikke inn og vurderer det loven og forarbeidene forutsetter.

Når det gjelder disse Tyske investeringsfondene er de ifølge brevet karakterisert som "teknisk sett et skattesubjekt i forhold til tysk lov". En slik fond er ikke en juridisk person i forhold til tyske regler, og ifølge loven er også enheter med spesielle formål i

⁶⁷ Brev av 25. september 2007 om utenlandske aksjefond og fritaksmetoden.

utgangspunktet ubegrenset skattepliktige. Etter en annen tysk *lex specialis*⁶⁸ lovregulering som gjelder for tyske investeringsfond, er disse fondene helt unntatt fra inntektsbeskatning. Skattedirektoratet konkluderte med at disse fondene ikke kvalifiserer for fritaksmetoden grunnet manglende ”alminnelig inntektsskatteplikt”.

Spørsmålet var også oppe i en annen tolkningsuttalelse⁶⁹ som gjaldt irske investeringselskap. Det var hevdet at slikt selskap skal tilsvare norsk allmennaksjeselskap eller norske aksjefond. Selskapsformen er en type irsk aksjeselskap og organisert som investeringselskap. Disse selskapene er derimot unntatt fra skatt på inntekter og gevinster, uavhengig av hvor investoren hører hjemme. Det blir derimot betalt skatt av selskapet på utbytte som blir utdelt til investorer i Irland. Dette var ikke kvalifisert som selskapskatt etter skattedirektoratets mening, men heller ”*en skatt som betales på vegne av investor*”. Heller ikke disse selskapene ble ansett kvalifisert til fritaksmetoden da disse etter skattedirektoratets mening ikke var ”*alminnelige skattepliktige*” i sitt hjemland.

I brev⁷⁰ av 4. februar 2008 uttaler skattedirektoratet seg om spesielle former for danske investeringsforeninger er omfattet av fritaksmetoden. Også her repeteres sitatet inntatt ovenfor. Det fremgår av brevet at finnes to typer investeringsforeninger, utdelende og akkumulerende. Begge former anses som skattesubjekter etter dansk rett⁷¹.

De utdelende investeringsforeningene er fritatt for inntektskatt fullt ut. Inntektene beskattes derimot direkte hos andelshaverne, uansett om inntektene deles ut eller ikke. Denne selskapsformen er såkalt transparent for beskatning, men dog skattepliktig hvis den oppbærer inntekter uavhengig av medlemmene.⁷² Til tross for at de er selvstendige

⁶⁸ Investment tax act § 11 (1).

⁶⁹ Uttalelse avgitt av skattedirektoratet 13. desember 2007 om Irsk ”qualifying investment fund” og fritaksmetoden.

⁷⁰ Uttalelse avgitt av skattedirektoratet 4. februar 2008 vedrørende fritaksmetodens anvendelsesområde i forhold til danske investeringsforeninger.

⁷¹ Jfr. selskabsskatteloven § 1 (1) nr.6

⁷² Werlauff (2008/09) s.114.

skattesubjekter etter dansk rett kom skattedirektoratet frem til at denne formen ikke er alminnelig skattepliktig i sitt hjemland og således heller ikke omfattet av fritaksmetoden.

Verdt å merke seg er at det sies at de ikke ”omfattes” av fritaksmetoden selv om det kan spørres om utbytte fra slike investeringsforeninger skal omfattes etter skattelovens § 2-38 (2) bokstav b.

De akkumulerende investeringsforeningene er skattefrie etter den danske selskapsskatteloven § 3 (1) nr. 19. De er undertiden allikevel skattepliktige for utbytte mottatt fra selskaper hjemmehørende i Danmark. Inntil 2005 betalte slike foreninger skatt.⁷³ Også i slike foreninger beskattes deltagerne løpende for foreningens inntekter. Men heller ikke disse ble ansett for å kunne omfattes av fritaksmetoden, etter skattedirektoratets vurdering grunnet deres manglende alminnelige inntektsskatteplikt.

Vi har videre en uttalelse fra skattedirektoratet i et brev⁷⁴ fra 2008 som omhandler svenske spesialfond i forhold til fritaksmetoden. Denne uttalelsen gjaldt de samme svenske fondene som omhandlet uttalelsen av 30. oktober 2006. Uttalelsen var av mye mindre omfang og rart nok ble det ikke henvisning til uttalelsen av 2006 som handlet om det samme. Spørsmålet i brevet var avgrenset til om disse fondene er omfattet som objekter i fritaksmetoden. Dette er så vidt meg bekjent i skrivende stund den eneste uttalelsen avgitt etter finansdepartementets uttalelse av 25. september 2007, der skattedirektoratet også går inn i forarbeidene og redegjør for hva som skal til for å omfattes av fritaksmetoden.

Skattedirektoratet sammenlignet de spesielle svenske fondene med norske fond. Denne sammenligningen ble foretatt selskapsrettslig og med utgangspunkt i forarbeidene til fritaksmetoden. Deretter ble det vurdert om fondet er alminnelig skattepliktig i Sverige. Dette ble besvart bekreftende gjennom det forhold at de skatter av utdelinger og renteinntekter og kapitalgevinst og har fradragsrett for tap. Og siden disse fondene også

⁷³ Werlauff (2008/09) s.113

⁷⁴ Brev av 15. august 2008 om svenske spesialfond og fritaksmetoden.

ville få bostedsbekreftelse etter den nordiske skatteavtalen ble de ansett for å tilsvare et norsk aksjefond.

Disse uttalelsene har vært gjeldene forståelse av loven helt til FIN i brev⁷⁵ av 29.09.09 til skattedirektoratet tar et skritt tilbake og endrer sin forståelse av gjeldende rett. Denne uttalelsen anses sentral for temaet i oppgaven. Finansdepartementet tok nylig dette skrittet tilbake etter at det falt en dom⁷⁶ i EF-domstolen der de finske reglene om kildeskatt på utbytte ble vurdert.

I denne sak gjaldt tvisten et luxembourgsk SICAV, hjemmehørende i Luxemburg. EF-domstolen kom til at det strider mot etableringsretten å avgrense et skattefritak for utbytte med den begrunnelse at selskapet er unntatt fra selskapsskatt etter intern rett i EU-staten der selskapet er hjemmehørende.

Dette fikk finansdepartementet til å foreta en ny vurdering av hvilke krav som kan oppstilles for at et utenlandsk selskap mv. skal anses å tilsvare et norsk selskap slik at det kan kvalifisere som subjekt eller objekt under fritaksmetoden. Det bemerkes at FIN i brevet kun uttaler seg om selskaper hjemmehørende i EØS. Men det kan ikke være slik at det skal være andre momenter som skal legges til grunn for at et selskap utenfor EØS skal tilsvare et norsk selskap. Momenter som kommer til uttrykk her skal også legges til grunn ved vurdering av om et utenlandsk selskap utenfor EØS tilsvare et norsk selskap.

Utover i brevet går departementet inn på hva som skal til for å bli ansett som kvalifiserende subjekt under fritaksmetoden. Det sies at det må *”foretas en sammenligning av vedkommende utenlandsk selskap og den type norske selskaper som er listet opp”* før vi kan avgjøre om den utenlandske selskapsformen kan sies å tilsvare de norske. Det vises i brevet til forarbeidene som tidligere nevnt og konkluderes med at det må foretas en konkret

⁷⁵ Prinsipputtalelse/fortolkningsuttalelse av 29.09.09 fra finansdepartementet til skattedirektoratet,

”Utenlandske selskaper i EØS som subjekt og objekt under fritaksmetoden”.

⁷⁶ Sak C-303/07 Aberdeen mot Finland

vurdering samtidig som det sies at det ikke kan kreves at selskapene er identiske. Det sies også at det avgjørende er *”at lovgivningen i utlandet ikke på sentrale punkter gir anvisning på andre løsninger enn det som gjelder for den norske selskapsformen som det sammenlignes med”*. Hvordan selskapene rent faktisk opererer og er organisert er momenter som må tas i betraktning. Som et minstekrav uttaler departementet at *”selskapet er opprettet i samsvar med lovgivningen i vedkommende stat og etter denne anses for å være et eget rettssubjekt.”*

Det sies videre i brevet, med en henvisning til skattelovens § 2-2 1.ledd og Ot.prp. nr.1 (2004-2005) punkt 6.5.9, at siden de norske selskapstypene som omfattes av fritaksmetoden som subjekter er egne skattesubjekter, må også de utenlandske selskapene oppfylle vilkårene for å være egne skattesubjekter da det er de norske selskapstypene som er sammenligningsgrunnlaget. Med dette mente departementet at utenlandske selskaper *”må”* anses for å være egne skattesubjekter etter den norske skatteretten hvis de skal kunne sies å tilsvare norske selskaper. Dette ble legitimert med uttalelsen i Ot.prp. nr.1 (2004-200) punkt 6.5.2.1(iv) der det uttales at dersom det utenlandske selskaper etter norske regler ville blitt deltagerlignet må det også etter fritaksmetoden ikke kunne anses som et eget skattesubjekt. Og det sentrale momentet i denne sammenheng sies å være ansvaret for selskapets forpliktelser slikt det er uttrykt i skatteloven § 2-2 1. og 2. ledd.

Den endringen som innføres basert på avgjørelsen i Aberdeen-saken som nevnt ovenfor, er at det ikke har betydning ved anvendelsen av fritaksmetoden om selskapet er alminnelig skattepliktig. Dette i motsetning til de ovenfor nevnte uttalelser fra skattemyndighetene.

I brevets punkt 2 uttaler departementet at heller ikke på objektsiden er det av betydning om det aktuelle selskapet er fritatt for beskatning i den aktuelle EØS-staten.

Disse uttalelsene, og spesielt den siste, er det skattemyndighetene legger til grunn for vurdering av om et utenlandsk selskap kan sies å tilsvare et norsk selskap. Jeg oppsummerer innholdet i disse under punkt 3.4 i avhandlingen.

3.3.5 Domstols- og ligningspraksis

Med bakgrunn i den korte alderen fritaksmetoden har, eksisterer det foreløpig ingen domstolspraksis på hva som skal til for at et utenlandsk selskap skal anses å tilsvare et norsk selskap. Derimot eksisterer en relevant avgjørelse fra skatteklagenemnda og 2 mindre relevante fra overligningsnemnda som alle tar for seg storbedrifter og forholdet til fritaksmetoden.

I den første saken fra overligningsnemnda inntatt i Utv2008 s. 331 var spørsmålet om utbytte fra Kina var omfattet av fritaksmetoden. spørsmålet ble avgjort med bakgrunn i reglene om NOKUS-beskatning jfr. skattelovens § 10-63. Dette gir oss således ingen veiledning i spørsmålet om sammenligning av selskapstypene.

Den andre avgjørelsen fra overligningsnemnda inntatt i Utv2008 s. 359 gjaldt spørsmålet om fritaksmetoden fikk anvendelse på utbytte mottatt fra selskap hjemmehørende i Nepal. Også denne saken ble løst på bakgrunn av NOKUS-reglene. Denne saken gir oss derfor heller ingen veiledning i hva som skal vurderes når man skal sjekke om et utenlandsk subjekt kan sies å være ”tilsvarende utenlandsk selskap” sammenlignet med tilsvarende norsk subjekt.

I saken⁷⁷ fra skatteklagenemnda som gjaldt tyske kommandittselskaper(deltagerlignet selskap) var spørsmålet om et selskap A kunne kreve fradrag for tap ved realisasjon av andel i den nevnte tyske selskapstypen B for inntektsåret 2005. Saken gjaldt riktignok et deltagerlignet selskap men vurderingen vil også kunne gjøres gjeldende for andre selskapsformer. Jeg velger å gå grundig inn på avgjørelsen for å analysere den da det tilsynelatende er den eneste grundige praksisen som eksisterer i forhold til problemstillingen i avhandlingen.

⁷⁷ 2005-001SKN

A eide 100 % av det tyske kommandittselskapet B, hvor C var komplementar med ubegrenset ansvar. C hadde derimot verken eierandel i B eller krav på andel av overskuddet i B. B ble solgt med tap til et annet selskap i samme konsern og spørsmålet var om A kunne kreve fradrag for dette tapet. Slik vi kjenner fritaksmetoden i dag er det en forutsetning at andelen i B ikke blir ansett som objekt under fritaksmetoden for å få fradrag.

Fritaksmetoden omfattet ikke ” *gevinst eller tap ved realisasjon eller uttak av eierandel i selskap som nevnt i § 10-40 første ledd eller tilsvarende utenlandsk selskap*” før ved lovendringen av 17. juni 2005 nr. 74 med virkning fra og med inntektsåret 2006.

Spørsmålet om selskapet skulle klassifiseres som deltagerlignet selskap eller aksjeselskap blir derfor av mindre betydning for utfallet i dag da begge er omfattet som objekt. Men det forhold at et utenlandsk deltagerlignet selskap kan klassifiseres som et aksjeselskap i forhold til fritaksmetoden er relevant.

Fritaksmetoden før endring hadde det konsekvens at dersom selskapet var å anse som et deltagerliknet selskap eller ”tilsvarende utenlandsk selskap” ville A ha fradragsrett.

Skatteklagenemnda tok først for seg spørsmålet om B kunne sies å omfattes av skattelovens § 10-40. Det ble lagt til grunn at B måtte vurderes på lik måte og etter samme prinsipper som om selskapet skulle vært norsk. Dette tilsa en vurdering etter norsk selskaps- og skattelovgivning. Skatteklagenemnda mente videre at for å finne ut av om selskapet kunne deltagerlignes måtte selskapet være av en art som omfattes av selskapsloven og dens anvendelsesområde slikt den er uttrykt i selskapslovens § 1-1 nr.1.

Dette leder meg til å trekke den konklusjon at skatteklagenemnda mener at rettstilstanden er slik at ved sammenligning av et utenlandsk og et norsk selskap er det først og fremst det selskapsrettslige som det skal ses hen til og det er den selskapsrettslige oppbyggingen som er det sentrale i vurderingen.

Det første spørsmålet skatteklagenemnda reiste i denne sammenheng var om C var å anse som deltager i selskapslovens forstand. Nemnda viste til at når både de økonomiske rettighetene og de organisatoriske rettighetene, i form av stemmerett, ikke eksisterte, kunne ikke C anses som deltager i selskapslovens forstand, nærmere bestemt § 1-2.

Skatteklagenemnda konkluderte derfor med at B ikke hadde noen deltagere med ubegrenset ansvar for selskapets forpliktelser og kunne derfor ikke deltagerlignes.

Skatteklagenemnda gikk deretter inn på spørsmålet om selskapet var å anse som ”... *et i forhold til aksjeselskap << tilsvarende utenlandsk selskap >> og således omfattet av fritaksmetoden*”. I så tilfelle skulle tapet ikke være fradragsberettiget, jfr. skattelovens § 2-38 2.ledd bokstav a. Nemnda la vekt på og anså deltagerne(aksjonærene) ansvar for selskapets forpliktelser som avgjørende. C ble heller ikke ansett som en aksjonær. Dette ga den konsekvens at B etter norsk lovgivning ikke hadde noen deltager som heftet for selskapets forpliktelser fullt ut. Dette måtte ifølge nemnda innebære at vilkårene i aksjelovens § 1-1 for å bli ansett som aksjeselskap var oppfylt.

Nemnda viste videre til at begrepet ”tilsvarende utenlandsk selskap” ikke var definert i skatteloven og viste til forarbeidene som sier at utenlandsk subjekt omfattes hvis tilsvarende norsk subjekt er omfattet. Nemnda sluttet fra dette at det utenlandske subjektet måtte vurderes på samme måte som om det var norsk, og vurderingen skulle være konkret og skje på bakgrunn av norsk selskaps- og skattelovgivning.

Skatteyder hadde i denne sammenheng vist til tolkningsuttalelse⁷⁸ fra finansdepartementet som gjaldt utenlandske aksjefonds forhold til fritaksmetoden. Skatteyder hadde også vist skattedirektoratets tolkningsuttalelse om irske ”Quality Investment Fund” og deres forhold til fritaksmetoden.⁷⁹ Med bakgrunn i uttalelsene påpekte skatteyder at manglende klassifisering som skattesubjekt og manglende alminnelig skatteplikt skulle tilsi at B ikke falt inn under fritaksmetoden.

⁷⁸ Utv2007 s. 1568.

⁷⁹ Se punkt 3.3.4 for begge uttalelsene.

B var ikke å anse som et eget skattesubjekt og hadde heller ingen alminnelig skatteplikt til Tyskland. På bakgrunn av dette anførte skatteyder at det avgjørende måtte være at B ikke var en skatteyder og dermed ikke kom inn under fritaksmetoden. Videre hadde skatteyder også anført at det måtte være uten betydning hvorvidt B, hvis hjemmehørende i Norge, ville vært et eget skattesubjekt og ville hatt alminnelig skatteplikt.

Etter nemndas syn ble de berørte utenlandske subjektene akseptert som de subjekter de er, også etter intern norsk rett, men dog ikke likestilt med norske tilsvarende subjekter.

Nemnda mente videre at i uttalelsene ble selskapene ikke problematisert eller forsøkt klassifisert som andre norske innretninger som nevnt i skattelovens § 2-2 1. eller 2. ledd.

Nemnda bemerket at i situasjoner som disse, der andre klassifiseringer ikke drøftes, var det ikke unaturlig å stille krav til skattesubjektivitet og alminnelig skatteplikt til det utenlandske subjektets hjemland. Da nemnda hadde kommet til at B, selv om den etter tysk rett var å anse som et kommandittselskap, ikke var å anse som et deltagerliknet selskap etter norsk intern skatterett, ville de vurdere en annen klassifisering av selskapet.

Med bakgrunn i prinsipputtalelsen fra finansdepartementet av 29.09.09 til skattedirektoratet, og det nye standpunktet finansdepartementet tar etter Aberdeen-dommen, anser jeg spørsmålet om alminnelig skatteplikt som mindre relevant.⁸⁰ Grunnet fortsatt uklar rettstilstand velger jeg allikevel å ta med denne delen av saken.

Nemnda sa at dersom B etter norsk intern rett var å klassifisere som et aksjeselskap hvis den var hjemmehørende i Norge, ville den da vært alminnelig skattepliktig og blitt ansett som eget skattesubjekt i Norge. Det ble videre vist til at tyske GmbH(tysk aksjeselskap) er egne skattesubjekter og alminnelig skattepliktig i sitt hjemland. Nemnda bemerket at denne klassifiseringen på bakgrunn av norsk rett ville være i overensstemmelse med formålet om større grad av skattemessig likebehandling av investeringer i Norge og utlandet, slik

⁸⁰ Nærmere omtalt under punkt 3.3.4

formålet er uttrykt i forarbeidene.⁸¹ Med disse uttalelsene la Nemnda til grunn at B i utgangspunktet var å anse som et selskap som tilsvarte et norsk aksjeselskap.

Nemnda gikk så inn på spørsmålet om tysk selskapslovgivning på sentrale punkter ga anvisning på andre løsninger enn det som gjelder for norske aksjeselskap. Som tidligere nevnt vil forskjeller i selskapsformene normalt ikke være til hinder for å falle inn under fritaksmetoden, så lenge utenlandsk lovgivning på sentrale punkter ikke gir anvisning til andre løsninger enn det som gjelder for det norske selskapet den sammenlignes med.⁸²

Nemnda fant veiledning i skattedirektoratets tolkningsuttalelse⁸³ av 30.oktober 2006 inntatt i Utv.2006 s. 1757. Nemnda forstod uttalelsen slik at det ikke bare er ansvarsforholdene som er avgjørende. Sentrale forhold knyttet til innretningen skulle her også ses hen til mens man la vekt på begrensningene i ansvarsforpliktelsen. Nemnda forstod det slik at ansvarsforpliktelsen uansett hadde større egenvekt som moment enn de andre sentrale angitte forhold i vurderingen.

Spørsmålet nemnda således stilte var om den tyske lovgivningen ga anvisning på andre løsninger for selskaper, i denne sak B, enn det som gjelder for norske aksjeselskaper i forhold til norsk aksjeselskapslovgivning. Spørsmålet var om den adgangen tyske regler ga for å ha deltagere som samtidig ikke var eiere, skilte seg i så stor grad fra norsk aksjeselskaper, skulle tilsi at disse ikke kunne sies å tilsvare et norsk aksjeselskap i fritaksmetodens forstand. Nemnda viste til at sammenligningen skulle skje med et "tilsvarende norsk subjekt", noe som krevde en vurdering etter de samme prinsipper og bakgrunn som etter norsk selskaps- og skattelovgivning. Nemnda viste til forarbeidene og sa at forholdet mellom B og A tilsvarte forholdet mellom norsk aksjeselskap og norsk aksjonær. Det forhold at det var tilknyttet andre interesser til selskapet kunne ikke være av avgjørende betydning. Med bakgrunn i dette konkluderte Nemnda at B var å anse som et

⁸¹ St.meld. nr.29 (2003-2004) pkt. 10.4.2.2 s.109 og Ot.prp. nr.1 (2004-2005) pkt. 6.1 s. 52.

⁸² Se nærmere under punkt 3.3.2

⁸³ Se nærmere under punkt 3.3.4

”tilsvarende utenlandsk selskap” i forhold til et norsk aksjeselskap og dermed omfattet av fritaksmetoden. Dette innebar at det ikke forelå noen fradragsrett.

3.4 Oppsummering av de eksisterende rettskildene

Mange av de ovenfor nevnte rettskildene gir begrenset med veiledning i forhold til hva som skal legges til grunn når man skal se om et utenlandsk selskap kan karakteriseres som ”tilsvarende utenlandsk selskap” i forhold til et norsk selskap. Men selv med de begrensede rettskildene er det ikke umulig å komme frem til en ”sjekkliste” for hvilke forhold det er som skal vurderes. Jeg vil her foreta en oppsummering av de ovenfor nevnte rettskildene sett under ett.

Etter lovens ordlyd fikk vi frem at det utenlandske selskapet omfattes, både som subjekt og objekt hvis et tilsvarende norsk selskap omfattes. Det som derimot var interessant og viktig etter lovens ordlyd var at den sier at det utenlandske selskapet selv er skatteyder og innehar adgangen til å eie aksjer. Adgangen til å eie aksjer er mindre relevant ut ifra hva den sentrale problemstillingen er. Heller ikke var denne adgangen problematisert i noen av de nevnte rettskilder.⁸⁴

Etter forarbeidene ville avkastning på eierandel i utenlandsk selskap være omfattet av fritaksmetoden dersom inntekt på eierandel i tilsvarende norsk selskap var omfattet. Det forhold at reglene i utlandet var annerledes ville ikke være til hinder for at utenlandsk selskap skulle omfattes av fritaksmetoden, forutsatt at lovgivningen i utlandet på ”sentrale punkter” ga anvisning på andre løsninger enn etter norske regler. Nærmere beskrivelse på sentrale punkter var ikke gitt i forarbeidene. Det skulle videre tas i betraktning hvordan det utenlandske selskapet rent faktisk operer og er organisert.⁸⁵

⁸⁴ Se nærmere under punkt 3.3.1

⁸⁵ Se nærmere under punkt 3.3.2 og punkt 2.3.4

Juridisk teori hadde heller ikke annet å tilføye enn forarbeidene i forhold til den konkrete problemstillingen. Det kom derimot frem litt pekepinn på at utenlandske ansvarlige selskaper kan bli skattelagt som egne skattesubjekter i sine hjemland og det var således selskapsavtalen som skulle være grunnlaget for hva slags selskap man står ovenfor. Noe slikt kan ikke utledes fra praksisen som vist ovenfor. Var det ikke noe å hente i selskapsavtalen ville man falle tilbake til spørsmålet om ansvarsforpliktelser. Det kom også frem i teorien at det utenlandske selskapet skulle ha en organisasjonsform som etter norske interne regler kvalifiserte for fritaksmetoden.⁸⁶

Finansdepartementet gikk lenger i sin tolkning av fritaksmetoden og la en såkalt ”sjekklister” for vurdering av om et utenlandsk selskap kunne sies å være omfattet av fritaksmetoden. Departementet har til å begynne med sagt at utenlandsk subjekt som ikke anses som skattesubjekt i sitt hjemland vil ikke kunne tilsvare et norsk subjekt under fritaksmetoden. Alminnelig skatteplikt har også vært en forutsetning til å begynne med. Ved den nye vurderingen av fritaksmetodens subjekter og objekter har det kommet frem at det først skal foretas en sammenligning av det utenlandske selskapet med det norske selskapet før det kan trekkes en slutning.

Departementet uttrykker videre at de minste krav som skal stilles er at selskapet er opprettet i samsvar med lovgivningen i vedkommende stat og etter denne anses for å være et eget rettssubjekt (ikke skattesubjekt). Det kommer videre frem av departementets syn at de utenlandske selskapene må oppfylle vilkårene for å være egne skattesubjekter etter norsk skattelovgivning. Dette må innebære at de må kunne klassifiseres som et av subjektene oppramset i skattelovens § 2-2 1.ledd. Det sentrale momentet etter departementets mening er eiernes ansvar i forhold til selskapets forpliktelser. Anvendelse av fritaksmetoden er ikke til hinder selv om selskapet i utlandet ikke er undergitt selskapsskatt. Dette gjelder også for objektsiden.⁸⁷

⁸⁶ Se nærmere under punkt 3.3.3

⁸⁷ Se nærmere under punkt 3.3.4

Siden skattedirektoratet følger retningslinjene fra finansdepartementet anser jeg ikke det nødvendig å gå nærmere inn på innholdet i deres uttalelser. For ordens skyld finnes uttalelsene analysert under punkt 3.3.4.

Det eksiterer som tidligere nevnt ingen domstolspraksis. De sakene som har vært til behandling hos overligningsnemnda har blitt avgjort på bakgrunn av NOKUS-reglene. Dette medfører at vi kun har vedtaket til skatteklagenemnda som eksisterende praksis. Om dette er avgjørende eller ikke er vanskelig å legge til grunn. Men denne vil derimot være retningsgivende for skatteyttere og skatteplanleggere og hensynet til forutberegnelighet vil tale for at praksisen danner grunnlaget for rettstilstanden. I avhandlingen vil jeg derfor ta utgangspunkt i denne praksisen under punkt 4. En oppsummering av denne saken tilsier at det er en lang rekke vurderingstemaer som må drøftes. Siden avhandlingen konsentrerer seg om utbytte velger jeg å snakke om selskapet som objekt.

I dette tilfellet begynte nemnda med å sjekke om selskapet falt inn under skattelovens § 10-40. Vurderingen skal skje som om det utenlandske selskapet var et norsk selskap. For å omfattes av skattelovens § 10-40 måtte selskapet omfattes av selskapsloven. Vurderingen i denne sammenheng var om det er to eller flere deltagere som drev for felles regning og risiko, og om minst en av deltagerne heftet personlig og ubegrenset for selskapets forpliktelser. Var det ingen deltager som heftet ubegrenset for selskapets forpliktelser kunne ikke selskapet deltagerlignes. Nemnda gikk ikke inn på spørsmål om skattemessige forpliktelser hvis et selskap ikke var sammenlignbart privatrettslig.

Samsvarte ikke det utenlandske selskapet skulle det foretas sammenligning med et annet norsk subjekt det kunne være nærliggende å sammenligne med. I selskaper der ingen hefter fullt ut for selskapets forpliktelser er det alltid nærliggende å sammenligne det med et aksjeselskap da det er den store forskjellen mellom disse selskapstypene. Denne sammenligningen måtte foretas med aksjelovens § 1-1. Det var her nærliggende å legge vekt på ansvarsbegrensningene i forhold til selskapets forpliktelser. Det spesielle ved aksjeselskaper var at man ikke heftet for mer enn det som er skutt inn som kapital i

selskapet, med andre ord ikke har personlig ansvar, jfr. aksjelovens § 1-1 2. ledd. Hvis det utenlandske selskapet var sammenlignbart med et aksjeselskap gikk mann nærmere inn i vurderingen.

Om begrepet ”tilsvarende utenlandsk selskap” ble det sagt i forarbeidene at det utenlandske selskapet omfattes hvis tilsvarende norsk selskap omfattes. Dette ville tilsi at det skal foretas en konkret vurdering ikke bare selskapsrettslig, men også skatterettslig. Dette ledet vurderingen inn i det skatterettslige perspektivet til selskapsformen som skulle sammenlignes med det norske. For å klargjøre de skatterettslige kravene gikk nemnda inn på uttalelsene fra finansdepartementet og skattedirektoratet. Det måtte her legges til grunn at det oppstilles krav om skattesubjektivitet og alminnelig skatteplikt for selskapet. Spørsmålet ble så om disse kravene skulle stilles i forhold til slik selskapet de facto er og dets hjemland, eller i forhold til den klassifiseringen den hadde fått hvis den var norsk. Ut ifra vedtaket kan det slutes at dersom det utenlandske selskapet er et aksjeselskap i forhold til norske regler, vil den da også være alminnelig skatteplikt og ha skattesubjektivitet i Norge. For ordens skyld sammenligner man dette med det utenlandske selskaps hjemlands aksjeselskaper.

Spørsmålet var så om det utenlandske selskapet, hvis det var norsk, hadde blitt ansett som et skattesubjekt og hatt alminnelig skatteplikt. Hvis svaret var ja ville den falle inn under fritaksmetoden. Dette er også i tråd med fritaksmetodens formål.⁸⁸ Deretter skulle det vurderes om hjemlandet til det utenlandske selskapet på sentrale punkter ga anvisning på andre løsninger enn det som gjelder for norske aksjeselskap. Denne sammenligningen baseres på selskapsretten og ikke skatteretten. Sentrale forhold tilknyttet til innretningen skal ses hen til mens man legger vekt på ansvarsbegrensningen. Det ble slått fast at det skulle mye til for å se bort fra ansvarsbegrensningene da de uansett hadde stor vekt i forhold til andre momenter som skulle være sentrale. Sammenligningen her skulle også skje på bakgrunn av norsk rett og de tilgangene utenlandske selskapers hjemland ga ble

⁸⁸ Se punkt 2.1

derfor ikke avgjørende i denne sammenheng. Er det utenlandske selskapet i tråd med det som her er nevnt vil det ifølge ligningspraksis anses som ”tilsvarende utenlandsk selskap” i forhold til fritaksmetoden.⁸⁹

Denne oppsummeringen av rettskildene danner grunnlag for drøftelsen under punkt 4 i avhandlingen. Det er etter min oppfatning det ovenfor nevnte som er rettstilstanden i dag og av gjør om et utenlandsk selskap kan sies å være et ”tilsvarende utenlandsk selskap” i forhold til et norsk subjekt og/eller objekt under fritaksmetodens anvendelsesområde.

4 Fritaksmetodens anvendelse i praksis: og relaterte problemer/tilpasningsmuligheter

4.1 Introduksjon

Jeg har hittil redegjort for fritaksmetodens anvendelsesområde og hva som skal til for at et utenlandsk selskap skal anses for å være ”tilsvarende utenlandsk selskap” ved sammenligning med norsk subjekt/objekt. Herved vil jeg gå inn på noen problematiseringer i forhold til utenlandske selskaper, utenfor EØS, og deres forhold som objekt under fritaksmetoden. I innledningen nevnte jeg at jeg i løpet av avhandlingen vil gå nærmere inn på utbytte mottatt fra amerikanske LLC selskap og deres forhold til fritaksmetoden. I denne delen av avhandlingen blir det derfor de amerikanske LLC selskapenes ståsted i forhold til fritaksmetoden som blir nærmere drøftet. Det forutsettes at mottakerselskapet i Norge er et aksjeselskap.

I det følgende vil jeg begynne med å analysere uttalelsen fra finansdepartementet av 4. september 2001. Deretter vil jeg gå inn på fritaksmetoden og redegjøre for om utbytte fra et LLC selskap kan anses for å være et objekt under fritaksmetoden, jfr. skattelovens § 2-38 2. ledd bokstav a eller b. Denne redegjørelsen vil jeg foreta med bakgrunn i det jeg har

⁸⁹ Se nærmere under punkt 3.3.5

kommet frem til under kapittel 3 i denne avhandlingen. Jeg vil deretter gå inn på de øvrige krav etter skattelovens § 2-38, og spesielt de krav som gjør seg gjeldene for selskaper utenfor EØS. Jeg vil deretter gå inn på eventuelle problemer i form av lavskattelandvurderingen, en slik organisering kan medføre for praktisk gjennomføring. Jeg vil avslutte denne delen av avhandlingen med forskjellige eksempler som konkluderes med om organisering gjennom et LLC kan falle inn under fritaksmetoden.

4.2 Finansdepartementets prinsipputtalelse FIN 04/09/2001

5. april 2001 sendte et advokatfirma et brev⁹⁰ til Finansdepartementet der departementet ble anmodet om en forhåndsuttalelse vedrørende skattemessig behandling av LLC (Limited Liability Company) i forhold til norsk intern rett og skatteavtalen med USA. Anmodningen handlet om staten Kentucky men finansdepartementet ble oppfordret til å uttale seg generelt om LLC. Spørsmålene i brevet var bl.a. om det etter skatteavtalen skulle være slik at overskudd i LLC skulle unntas fra beskatning i Norge (forutsatt at det ikke hadde valgt ”check the box” organisering som kun har skatteformål), og om vederlagsfrie overføringer av kontanter, selskapsoverskuddet fra LLC i USA, ville bli skattelagt som utbytte på de norske eiernes hender.

I sitt svar⁹¹ på brevet svarte finansdepartementet generelt på spørsmålene. Innledningsvis kommenterte finansdepartementet at man ville velge å opprette dette selskapet i USA som et transparent selskap for skatteformål. Det spesielle med selskapet var at skatten ble beregnet på eierne, og ikke selskapsnivå. Det ble videre ”*opplyst at et slikt selskap i USA ikke behandles som et AS etter skatteavtalen, og at det således ikke trekkes kildeskatt på utdelinger til personer bosatt i Norge*”. Deltagernes ansvar var begrenset til

⁹⁰ ”Anmodning om forhåndsuttalelse vedrørende skattemessig behandling av LLC i forhold til norsk intern rett og skatteavtalen med USA” datert 5. april 2001 fra Andersen Legal ANS til finansdepartementet.

⁹¹ Utv2001 s.1641.

aksjeinnskuddet i selskapet. Finansdepartementet uttalte derfor beskatningen i Norge, *”både etter skattelovens § 2-2 første ledd og skatteavtalen med USA... skal baseres på at LLC-selskapet er et eget skattesubjekt”*.

Finansdepartementet uttalte videre at dette skulle innebære at *”utdeling som mottas av norsk aksjonær (deltaker i USA) beskattes som aksjeutbytte etter skatteloven § 10-11 første og annet ledd. Konsekvensen av en slik klassifisering er på den annen side at Norge ikke kan skattlegge aksjonæren for andel av overskudd som ikke er utdelt”*.

Finansdepartementet uttalte videre at skatteavtalen med USA ikke begrenser norsk beskatningsrett. Det forhold at amerikanske skatterett ga adgang til å behandle et LLC som et transparent selskap, skulle ikke kunne medføre at Norge må legge til grunn denne klassifiseringen. Heller ikke kunne reglene om fast driftssted og anvendelsen av fordelingsmetoden⁹² i skatteavtalen fritta overskuddet fra beskatning i Norge.

Det mest relevante i uttalelsen er at finansdepartementet uttaler at selskapstypen skal anses som et eget skattesubjekt både etter skattelovens § 2-2 første ledd og skatteavtalen med USA. Videre uttales det at følgen av dette vil være at utdelingen som mottas av norsk aksjonær(selskapsaksjonær i vår tilfelle) skal beskattes som aksjeutbytte etter skattelovens § 10-11 1. og 2. ledd.

Videre er det verdt å bemerke seg at uttalelsen til finansdepartementet ikke er begrenset til Kentucky-baserte LLC selskaper. Oppsummerende vil dette innebære at et LLC kan velge deltagerligning i USA, med andre om blir transparent for beskatning sammenlignet med norske regler om deltagerligning. Siden USA ikke skattelegger utdelinger fra disse som utbytte vil kildeskatt i USA ikke komme til anvendelse.

⁹² Gjems-Onstad (2008) s.1000

Spørsmålet blir så hvordan selskapsdeltagelsen skal skattelegges i Norge etter innføring av fritaksmetoden, da utbyte etter skattelovens § 10-11 2.ledd er fritatt for skatt, jfr. § 2-38 2.ledd bokstav a.

Det forhold at finansdepartementet fortsatt publiserer uttalelsen på sine hjemmesider taler for at de fastholder forståelsen i uttalelsen. Dette vil medføre at utdelinger i utgangspunktet vil omfattes av fritaksmetoden. Dette med bakgrunn i at ordlyden⁹³ i skattelovens § 2-38 er lik ordlyden i utbyttebestemmelsen i § 10-10 1.ledd.

4.3 Utbytte fra amerikanske LLC selskaper som objekt under fritaksmetoden

4.3.1 Kort karakteristikk om LLC selskaper

Et USA-basert LLC har nære trekk med den norske formen aksjeselskap. Det kan være forskjellige regler avhengig av delstaten selskapet er basert i, men i hovedsak er det like regler fra stat til stat. Derfor angis det kun generelle og relevante karakteristikk som er relevante for vurderingen. Ansvar for eierne av et LLC for selskapets forpliktelser er begrenset til selskapets kapital. Både fysiske og juridiske personer, amerikanske eller utenlandske, kan være eiere. Eierandelene er som regel delt inn i aksjer som til vanlig ikke er fritt omsettelige. Dette avhenger av vedtektene for selskapets organisasjon.⁹⁴ Hvordan selskapet er organisert må i vedtektsform oversendes "the Secretary of State". Selskapene er ansett som egne juridiske personer etter amerikansk rett og innehar adgang til å fusjonere med andre selskaper eller partnerskap med begrenset ansvar.

⁹³ "Tilsvarende utenlandsk selskap"

⁹⁴ Larking (2005) s.252

Selskapsformen er til vanlig ansett som et eget skattesubjekt forutsatt at visse vilkår er oppfylt⁹⁵. Hvis selskapet ikke anses som en ”corporation” kan deltagerne velge hvordan de vil bli skattelagt.⁹⁶ De kan således velge ”check the box” reglene som innebærer at selskapet blir transparent eller velge skattelegging som ”corporation”. Dette kan medføre at det etter amerikansk intern rett er eierne av andelene i selskapet som skattelegges. Er det et ”partnership” er det ikke ansett som et skattesubjekt.⁹⁷

For mer informasjon om disse selskapene kan eksempelvis nettpubliserede regler for Kentucky-baserte LLC sjekkes.⁹⁸

4.3.2 LLC som tilsvarende utenlandsk selskap under fritaksmetoden.

I det følgende vil det undersøkes om et LLC kan anses for å være et ”tilsvarende utenlandsk selskap” under fritaksmetoden. Spørsmålet blir derfor for det første hvilket norsk selskapsform et LLC etter norske regler kan sammenlignes med. Grunnet ansvarsbegrensningene som gjelder for denne selskapsformen velger jeg å slå fast at det ikke er et deltagerlignet selskap og selv om det etter amerikansk intern rett kan skattelegges som en.

Mest nærliggende blir derfor spørsmålet om et LLC kan klassifiseres som et aksjeselskap etter norske interne regler. Problemstillingen blir derfor om selskapet faller inn under aksjelovens § 1-1. Aksjeselskap er ethvert selskap der ingen av deltagerne har personlig ansvar for selskapets forpliktelser. Deltagerne i et LLC er ikke ansvarlig for selskapets forpliktelser utover det innskutte kapital.

⁹⁵ McDaniel (1998) s.5

⁹⁶ McDaniel (1998)s.6

⁹⁷ McDaniel (1998) s.27

⁹⁸ <http://www.lrc.state.ky.us/KRS/275-00/CHAPTER.HTM>

Som forutsatt i forarbeidene skal det foretas en konkret vurdering også skatterettslig. I dette henseendet må det spørres om selskapet hadde vært ansett som et skattesubjekt og hatt alminnelig skatteplikt til Norge hvis det var et norsk selskap. Som vist under punkt 4.3.1 kan det være to alternativer.

Siden LLC selskaper etter norske regler er klassifisert som aksjeselskap ville det også etter norske skatteregler bli ansett som skattesubjekt og være alminnelig skattepliktig til Norge. Det bemerkes at LLC selskaper i teorien⁹⁹ anses å være sammenlignbart med tyske GmbH, den tyske formen for aksjeselskap¹⁰⁰. Ikke minst vises det til at finansdepartementet i sin uttalelse fra 2001 sier at et LLC skal anses som et skattesubjekt etter skatteavtalen. Det forhold at selskapet ikke anses som skattesubjekt i USA kan ikke være avgjørende for den norske forståelsen. Departementet la videre til grunn at selskapet også hadde blitt ansett som eget skattesubjekt etter skattelovens § 2-2 1.ledd. Den alminnelige regelen¹⁰¹ i norsk rett om at et selskap med begrenset ansvar skal regnes som skattesubjekt selv om selskapet er utenlandsk, taler også for at selskapet skal falle inn under fritaksmetoden. Dette vil i utgangspunktet tale for at begge alternativene for LLC selskapet faller inn under fritaksmetoden. Siden selskapet, hvis det var norsk, hadde falt inn under fritaksmetoden, kan det ikke være avgjørende at selskapet ikke anses som skattesubjekt i sitt hjemland. Dette samsvarer også med fritaksmetodens formål.

Spørsmålet vi så må stille oss er om USA på sentrale punkter gir anvisning på andre løsninger enn det som gjelder for norske aksjeselskaper. Som vist under punkt 4.3.1 samsvarer i hovedsak de amerikanske reglene med norske regler for aksjeselskaper.

Den eneste forskjellen som er relevant i denne sammenheng er at hele skatten påløper deltagerne og ikke selskapet som sådan. Dette vil være situasjonen der ”check the box” reglene er anvendt. Siden det er den eneste forskjellen fra den norske

⁹⁹ Larking (2005) s.502

¹⁰⁰ Dette ble uttrykt i skatteklagenemndas sak 2005-001SKN

¹⁰¹ Rt.1919s.92(dissen 4-3)

aksjeselskapslovgivning, og det skal mye til for å se bort ifra ansvarsforholdene,¹⁰² kan det her konkluderes med at den amerikanske lovgivningen heller ikke gir anvisning på andre løsninger for sentrale punkter for LLC selskap.

Dette leder meg til å trekke den konklusjon at et amerikansk LLC kan, uansett hvilket alternativ som legges til grunn, sies å være i forhold til et norsk aksjeselskap ”tilsvarende utenlandsk selskap”.

4.4 Lovens øvrige vilkår for selskaper at selskaper utenfor EØS skal omfattes av fritaksmetoden.

Etter skattelovens § 2-38 1.ledd a er et aksjeselskap fritatt for skatteplikt på inntekt og avskåret fra fradragsrett for tap etter bestemmelsene i paragrafen. Det følger av bestemmelsens 2.ledd bokstav a-c hvilke inntekter/tap som er skattefrie/ikke fradragsberettigede.¹⁰³ Jeg vil i det følgende gå gjennom de øvrige vilkår som stilles for at utbytte fra et utenlandsk selskap anses skattefri.

4.4.1 Lovlighetskravet for utdelt utbytte

Etter skattelovens § 2-38 2.ledd bokstav a er lovlig utdelt utbytte, som nevnt i skattelovens § 10-11 2.ledd, mottatt fra aksjeselskap eller ”tilsvarende utenlandsk selskap” i utgangspunktet skattefritt. Dette innebærer etter redegjørelsen under punkt 4.3 at lovlig utdelt utbytte mottatt av et norsk aksjeselskap fra amerikanske LLC, vil oppfylle dette kravet i henhold til loven. Spørsmålet vi her må spørre er om utbyttet er lovlig udelt fra det amerikanske selskapet. Med dette siktes det til de selskapsrettslige krav som stilles før man kan utdele et utbytte. I dette henseendet må reglene i USA være avgjørende om utbyttet er utdelt lovlig. Før fritaksmetoden anvendes forutsettes det derfor at lovlighetskravet er oppfylt.

¹⁰² Som uttrykt i 2005-001SKN

¹⁰³ Se nærmere under punkt 2.3.2

4.4.2 Tilleggsvilkår for selskaper utenfor EØS

Det følger av § 2-38 3.ledd de begrensninger som gjør seg gjeldende for selskaper som er hjemmehørende i land utenfor EØS. Som vist ovenfor under punkt 2.3.5 er det kun bokstav a og d som gjør seg gjeldende i denne sammenheng.

Det følger av bokstav a at hvis det utenlandske selskapet er hjemmehørende i et lavskatteland utenfor EØS vil ikke inntekt eller tap fra disse være omfattet av fritaksmetoden. Med inntekt må det her forstås både gevinst og utbytte. Om USA skal anses som lavskatteland kommer jeg tilbake til under punkt 4.6.

For utbytte gjelder det ytterligere begrensning i bokstav d som sier at dersom skatteyteren ikke sammenhengende i en periode på 2 år eier minst 10 % av kapitalen og samtidig har minst 10 % av stemmene ved generalforsamling, vil utbytte ikke være omfattet av fritaksmetoden.¹⁰⁴ Det forutsettes derfor at det norske selskapet eier minst 10 % av LLC selskapets kapital og tilsvarende av stemmene ved generalforsamlingen for å omfattes av fritaksmetoden.

4.5 Kildeskattproblematikken.

Etter skattelovens § 2-38 5.ledd fritar 1.ledd ikke for skatteplikt etter skattelovens § 10-13 dersom skatteyter er et land utenfor EØS. Denne begrensningen gjelder for skattesubjektene. Med andre ord utenlandske selskaper som gjør investeringer i norske selskaper. Dette går også frem av § 10-13 som sier at det skal svares skatt for utbytte utdelt til aksjonærer hjemmehørende i utlandet. Problemet hadde således oppstått ved tilfeller der et LLC eide aksjer i norske selskapsformer som omfattes av skattelovens § 2-38 2.ledd. I slik tilfelle måtte det betales skatt til den norske stat etter den nevnte taksten som fremgår

¹⁰⁴ Se nærmere under punkt 2.3.5

av det årlige skattevedtaket til stortinget, jfr. § 10-13 i skatteloven. Dette gjelder dog ikke selskaper som er hjemmehørende i EØS.¹⁰⁵

Tilsvarende kildeskatt hadde også vært pålagt det norske selskapet hvis den norske aksjonæren hadde investert i en annen selskapsform. Men da hadde hjemmelen vært amerikansk intern rett eller skatteavtalen. Den spesielle formen for selskapsorganisasjonen til et amerikansk LLC som velger ”check the box” regler gir etter skatteavtalens art.5(1), jfr. art 3(1) ingen rett til kildeskatt for inntekter oppebåret i USA, med mindre virksomheten kan anses for å ha ”fast driftssted”, jfr. art.4, der. Dette vil dog bero på den faktiske virksomhetsutøvelsen. Det forutsettes at det ikke foreligger en slik ”fast driftssted”.

4.6 Vurdering om et amerikansk LLC kan anses hjemmehørende i et lavskatteland

Etter skattelovens § 2-38 3.ledd bokstav a faller ”... *inntekt eller tap på eierandel i selskap mv. som er hjemmehørende i lavskatteland utenfor EØS, jf. § 10-63...*”. § 10-63 hører inn under de såkalte NKOUS-reglene. Jeg vil i det følgende ta for meg problemstillingene som reiser seg og om et amerikansk LLC kan anses som hjemmehørende i et lavskatteland.

4.6.1 Lovens vilkår for å bli ansett som lavskatteland

Den første problemstillingen blir om USA anses som et lavskatteland.

Hva som skal anses som lavskatteland er nærmere presisert i skattelovens § 10-63 som lyder følgende:

¹⁰⁵ Se skattelovens § 2-38 5.ledd jfr. § 10-13.

§ 10-63. Lavskattland

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 blir for det første om den alminnelige inntektsskatten for LLC i USA er mindre enn totredjedeler av den skatten¹⁰⁶ selskapet hadde betalt hvis den var hjemmehørende i Norge. Som vist ovenfor anses LLC som en juridisk person i USA. Disse kan velge å betale skatt transparent eller gjennom selskapet. Dette innebærer at selskapet i visse tilfeller ikke anses et skattesubjekt som medfører at det er eierne av selskapet som skattelegges for dens inntekt.

Amerikanske selskaper vil kunne være skattepliktig både til føderasjonen(federal tax) og til delstaten(state tax) den hører hjemme i. Skattesatsene til delstatene varierer fra stat til stat og ligger på alt fra 0 % til 10 %. Disse kan ha både progressive og flat sats. Skattesatsen til føderasjonen er derimot progressiv med skattesats opp til 39 %. Intervallene er som følger:

USD	Skattesats	Max beløp (USD)
1-50,000	15 %	7,500
50,001-75,000	25 %	13,750
75,001-100,000	34 %	22,250
100,001-335,000	39 %	113,900
335,001-10,000,000	34 %	3,400,000
10,000,001-15,000,000	35 %	5,150,000
15,000,001-18,333,333	38 %	6,416,666
Over 18,333,334	35 %	-

Figur 1.¹⁰⁷

¹⁰⁶ 28 % i 2009

¹⁰⁷ IBFD (2007). Oversatt og redigert av sekundær kilde.

Med disse satsene vil man kunne si at den alminnelige skattesatsen for selskaper ligger sammenlagt et sted mellom 15 % - 49 %. Dette inkluderer både den statlige og den føderale skatten og vil kunne variere avhengig av delstaten og inntekten som oppnås i løpet av årets utgang. Forskjellen fra andre amerikanske selskapsformer og et LLC som ikke velger transparent beskatning, vil være at ved et LLC som deltagerlignes i USA blir det deltagerne som ilignes hele inntekten.

Regelen er videre for å ikke bli ansett som lavskatteland at skattenivået er høyere enn totredjedeler av det norske skattenivå. I juridisk teori¹⁰⁸ fremkommer det at denne beregningen skal generell og ikke knyttet til det årlige skatteforholdet til det enkelte selskapet. Beregningen skal også foretas på den effektive skattesats. Dette er meget komplisert i praksis. Det er lagt til grunn i praksis¹⁰⁹ at det skal tas hensyn til regler som gjelder den aktuelle type selskap eller bransje. Spesifikke forhold som gjelder den aktuelle skatteyster skal ikke tas i betraktning.

Spørsmålet jeg innledningsvis stilte under dette punktet var om USA anses som et lavskatteland. Hittil er det redegjort for alminnelige inntektskatten som det forutsettes kjennskap til før spørsmålet kunne besvares. Utover vil det redegjøres for om USA anses som et lavskatteland eller ikke.

Det er opprettet lister over stater som uten vurdering skal anses/ikke anses som lavskatteland. Disse er utgitt i forskriftsform¹¹⁰ der USA er et av tolv land i verden som ikke anses for lavskatteland. Dette gjelder dog ikke selskaper som ”... *beskattes med redusert sats, som fritas for skatteplikt gjennom ulike incentivordninger eller som på annen måte fritas for beskatning*”.¹¹¹ Vi må her stille spørsmålet om det forhold at selskapets skatt betales av deltageren i et LLC kan sies å være ”en annen måte å fritas for beskatning” på.

¹⁰⁸ Zimmer (2009)

¹⁰⁹ Utv2006 s.1151 LRD

¹¹⁰ Skattedirektoratets skatteforskrift

¹¹¹ Fsskd§10-63-3 1.ledd.

Til dette viser jeg til sakene referert nedenfor. Noen øvrige tilfeller som kunne rammes av dette leddet foreligger ikke for LLC selskapene.

Fsskd§10-63-3 2. ledd lyder:

Opplistingen av land som ikke anses som lavskattland i denne paragraf er likevel ikke bindende uten nærmere vurdering, jf. § 10-63-1, hvis selskapets inntekt i dette landet hovedsakelig er inntekt som nevnt i skatteloven § 2-38 annet ledd som er skattefri, og inntekten skriver seg fra investering i lavskattland.

Etter forståelsen av ordlyden innebærer det at hvis selskapets inntekt hovedsakelig er inntekt lik den som anses som objekt under fritaksmetoden, og inntekten skriver seg fra investering i lavskatteland, skal det foretas en nærmere vurdering. Dette innebærer at hvis selskapet driver i all hovedsak næringsvirksomhet i USA (for eksempel kjøp og salg av biler), og ikke investeringer i andre lavskatteland, vil det innebære at selskapet ikke anses for å være hjemmehørende i et lavskatteland. Dette vil derfor være avhengig av de faktiske sidene ved et LLC og det kan således ikke gis en avgjørende forhåndsuttalelse på dette.

Vi har dog noe praksis fra sentralskattekontoret for storbedrifter (SFS) rundt lavskattelandsvurderingen i forhold til amerikanske LLC. Praksisen er nærmere kommentert i bedriftsbeskatning i praksis¹¹² s.375 flg. Det som var den store forskjellen i begge sakene var at det i det første tilfelle var et rent LLC, mens i det andre tilfelle var snakk om et ”partnership” stiftet som LLC. Forskjellen selskapsrettslig er at et ”partnership” ikke anses som en selvstendig juridisk person, i motsetning til en vanlig LLC.

I den første saken¹¹³ antok SFS at USA ikke kunne anses som lavskatteland i forhold til et Limited Liability Company. Denne saken gjaldt LLC stiftet i delstaten Delaware. SFS la her til grunn at det forhold at USA ”valgte å skattelegge overskuddet... på deltakernes

¹¹² Almvik (2006)

¹¹³ 2000-633SFS

hånd, ikke tilsier skattemotiverte investeringer og kapitalinvesteringer i USA.” Det var videre opplyst at selskapet ville bli ilagt en skatt på 34-40 %, som etter SFS sin mening ikke kunne føre til at selskapet ble ansett hjemmehørende i et lavskatteland. Det ble videre sagt at det ikke kunne være avgjørende at skatten ble ilagt deltager og ikke selskapet som skattesubjekt etter amerikanske regler.

I den andre saken¹¹⁴ var fremstillingen av faktum annerledes. Her var forutsetningen at et norsk og et svensk selskap sammen eide hver sin 50 % av det amerikanske selskapet. Dette blir som nevnt ovenfor klassifisert skattemessig som et ”partnership” i USA og ikke anses som en juridisk person. I denne saken kom SFS til at verken selskapet eller den norske deltakeren faktisk ble beskattet for selskapets overskudd i USA. Dette måtte derfor føre til at USA i ”det foreliggende tilfelle” var å anse som lavskatteland. Denne vurderingen ble også fulgt opp og lagt til grunn i en tredje sak¹¹⁵ hos SFS.

Se også saken¹¹⁶ omtalt under punkt 5 i denne avhandlingen.

Om et LLC selskap etter dette skal anses for å være hjemmehørende i et lavskatteland kan umulig besvares før det er gitt faktiske forhold ved det amerikanske selskaper. I punkt 6.4.2 vil det derfor redegjøres for de løsninger vi kan stå ovenfor avhengig av faktiske forhold ved LLC selskapet.

4.6.2 Mulige løsninger etter konkret vurdering.

Jeg har ovenfor tatt en vurdering av hva som anses som lavskatteland og om et LLC kan anses hjemmehørende i et lavskatteland. Som nevnt under punkt 6.4.1 vil dette være avhengig av de faktiske forhold ved LLC selskapet, som ved små forandringer kan føre til forskjellige utfall.

¹¹⁴ 2001-610SFS

¹¹⁵ 2001-637SFS

¹¹⁶ 2005-012LN

Hvis vi ført tenker oss at et LLC eies 100 % av et norsk selskap og det beskattes som en "corporation" vil den blir skattelagt i USA. Eksempelet under punkt 4.6.1 om kjøp og salg av biler vil også kvalifiseres som "fast driftssted" etter skatteavtalen. Løsningen her vil være uproblematisk da alle vilkårene er oppfylt. En slik organisering ville skattemessig være ulønnsomt.

Velger selskapet transparent beskatning gjennom "check the box" reglene vil det kunne få en annen løsning. Men i et slikt tilfelle vil, med bakgrunn i praksisen fra SFS, selskapet ikke anses hjemmehørende i et lavskatteland. For dette tilfellet vises det til punkt 5 i avhandlingen.

Hvis vi i stedet legger til grunn at det norske selskapet eier 1/3 av LLC selskapet og resterende eies av andre vil det bli karakterisert som et "partnership". Dette er ikke en selvstendig rettssubjekt og vil trolig anses for hjemmehørende i et lavskatteland.

Dette må dog i alle tilfellene modifieres med at praksisen ikke er endelig rettstilstand og det kan derfor tenkes at utfallet blir annerledes hos domstolene. Sakene fra SFS er fra før fritaksmetoden. Siden begrepet lavskatteland er uendret er det grunn til å tro at praksisen vil kunne påberopes av skattmyndighetene ved en eventuell tvist. Dog vil det kunne stilles spørsmål om deres varighet og frekvens.

Det viktigste som kan legges til grunn er at det ikke er nødvendig at det forhold at selskapets skatt betales av deltageren vil føre til at USA anses som lavskatteland i det aktuelle tilfellet. Vi kan derfor med sikkerhet si at amerikanske LLC selskaper kan både anses hjemmehørende i lavskatteland og ikke-lavskatteland.

5 Fritaksmetodens forhold til NOKUS-reglene

I Norge har vi regler om norsk kontrollert utenlandsk selskap (NOKUS) i skattelovens § 10-60flg., som har til hensikt å motvirke skattefordeler ved etablering i lavskatteland. Disse reglene anvendes parallelt med fritaksmetoden uavhengig av hverandre. Bakgrunnen for en gjennomgang av disse reglene er at hvis et amerikansk LLC selskap etter § 2-38 3.ledd bokstav a, anses hjemmehørende i et lavskatteland, skal utbytte i utgangspunktet skattelegges etter § 10-11. Denne skatteleggingen skjer først når utbytte utdeles. Hvis vilkårene for anvendelse av nokus-reglene er oppfylt vil skattelegging kunne skje fortløpende på deltagerne i selskapet som om selskapet var deltagerlignet, jfr.§10-65.¹¹⁷ Problemstillingen i det følgende vil derfor være hvordan utbytte beskattes hvis det amerikanske LLC selskapet anses hjemmehørende i et lavskatteland, jfr. § 10-63.

Nokus-reglene får bare anvendelse på aksjeselskap og likestilte selskaper etter § 10-1, jfr. § 10-60. Dette innebærer som vist tidligere også LLC selskaper.

Reglene får praktisk betydning der ”norske skatteyttere” eier minst halvparten av et selskap hjemmehørende i lavskatteland, jfr.§ 10-62 1.ledd. Etter naturlig språklig forståelse vil bestemmelsen også ramme de forhold der to eller flere uavhengige norske aktører til sammen eier minst halvparten av selskapet. Dette følger også av teorien.¹¹⁸ Dette vil i motsatt tilfelle innebære at der norske skatteyttere eier mindre enn 50 % av et selskap i utlandet vil nokus-reglene ikke komme til anvendelse og utbytte således bli skattelagt etter § 10-11.

Den som eier andelen idet utenlandske selskapet blir skattelagt for sin del av overskuddet som om selskapet var deltagerlignet, jfr. § 10-65. Til gjengjeld blir utbytte ved faktisk utdeling ikke skattelagt, jfr. § 10-67 1.ledd.

¹¹⁷ Zimmer (2006) s.351-352.

¹¹⁸ Zimmer (2009) s.333

Det følger en begrensning for disse reglene i § 10-64 1.ledd. Det følger av bestemmelsen at skattelegging foretas ikke etter nokus-reglene når ” *selskapet eller innretningen er omfattet av avtale Norge har inngått med annen stat til unngåelse av dobbelbeskatning og selskapets eller innretningens inntekter ikke hovedsakelig er av passiv karakter*”.

Det følger av naturlig språklig forståelse av ordlyden her at hvis selskapet som skattes lavt er omfattet av skatteavtale der selskapet er hjemmehørende, beskattes inntekten bare dersom den hovedsakelig er av passiv karakter. Jeg går nærmere inn på denne bestemmelsen da den vil gjelde for norske selskapers andeler i amerikanske LLC selskaper.

Spørsmålet som i dette henseendet reiser seg er hva som legges i hovedsaklighetskravet og deretter hva som anses for passiv karakter.

Jeg tar først for meg hovedsaklighetskravet. Det følger av juridisk teori¹¹⁹ at dersom et selskap har både passiv og aktiv inntekt skal spørsmålet om nokus-beskatning avgjøres ut fra en hovedsaklighetsvurdering. Dette innebærer at dersom inntekten er hovedsakelig av passiv karakter kommer nokus-reglene til anvendelse. Er ikke inntekten hovedsakelig ikke av passiv karakter skal det ikke foretas nokus-beskatning i det hele tatt. Etter en vid forståelse av ordlyden må den hovedsakelige inntekten være mer enn 50 %. Dette følger også av teorien sammenholdt med bestemmelsens forarbeider og ordlyd.¹²⁰ Dette vil dog i praksis kunne by på problemer der det også oppbæres inntekter av aktiv virksomhetsutøvelse. I tilfeller der det utøves aktiv virksomhetsutøvelse vil det antagelig kreves mye mer enn 50 % av den passive inntekten for at nokus-reglene skal komme til anvendelse. Hvor denne grensen skal settes er ikke nærmere redegjort. Siden ordlyden er ”hovedsakelig” og ikke ”mer enn halvparten” eller lignende, må ordlyden tolkes litt snever og etter naturlig språklig forståelse vil grensen gå oppunder 80 % for at inntekten kan sies å være ”hovedsakelig”.

¹¹⁹ Zimmer (2009) s.334

¹²⁰ Zimmer (2009) s.335 m.v. henvisninger

Spørsmålet blir så hva som anses som inntekt av ”passiv karakter”. Det følger av juridisk teori¹²¹ at det først og fremst innebærer ”finansinntekter i ren kapitalforvaltning”. Et eksempel som nevnes er holdingselskap som er opprettet i lavskatteland for å forvalte inntekter fra datterselskap. Disse inntektene vil være av passiv karakter med mindre selskapet har en aktiv styringsfunksjon.

I en sak¹²² fra SFS som omhandlet et LLC i USA ble ansett for å ha inntekt av hovedsakelig passiv karakter. Utgangspunktet var at siden Norge har inngått skatteavtale med USA må selskapets inntekter være ”... hovedsakelig av passiv karakter”. SFS konkluderte med at siden selskapet kun hadde leieinntekter fra skip, måtte inntekten anses for å være av passiv karakter. Det ble videre forutsatt at hvis selskapet selv hadde leid ut skipet på kortvarige ”bareboatavtaler” ville virksomheten fått et mer aktivt preg. Dette innebærer at begrepet passiv karakter ikke tolkes så strengt som man skulle anta. Små endringer i driften kan få passiv inntekt til å få et mer aktivt preg.

Dette vil innebære at nokus-reglene, hvis et selskap anses hjemmehørende i et lavskatteland, kan få anvendelse på inntekter oppebåret i det landet og bli underlagt løpende beskatning.

Det kan dog stilles spørsmålet om nokus-reglene vil være anvendelige på inntekter fra et amerikansk LLC. De usikkerhetene som eksisterer rundt kravet om totredjedelsbeskatning i lavskattelandsvurderingen etter § 10-63 og den begrensningen som følger av § 10-64 er uavklarte rettstilstander. Dette belyses av for eksempel en annen sak¹²³ hos ligningsnemnda ved SFS hvor spørsmålet var om nokus-reglene var anvendelige på norske eiendeler i et LLC i det hele tatt. Denne saken er også av betydning for lavskattelandsvurderingen under punkt 4.6.1.

¹²¹ Zimmer (2009) s.335

¹²² 2001-610SFS

¹²³ 2005-012LN, inntatt i Utv2008 s.218 punkt 2.3.7

Et aksjeselskap A hjemmehørende i Norge og skattepliktig her, eide 50 % av andel i det amerikanske holdingselskapet B Holding LLC. B eide et shippingselskap C LLC, og var også eneste inntektskilden til B. Det ble i saken lagt til grunn at inntekten ikke kunne bli skattelagt i USA på bakgrunn av at selskapet ikke var eget skattesubjekt der og deltageren A ikke var bosatt i USA. Spørsmålet saken var basert på var om USA i dette tilfellet var å anse som et lavskatteland, og vurderingen ble både etter lavskattelanddefinisjonen i § 10-63 og bestemmelsens forarbeider¹²⁴ hva denne typen selskap betaler av skatt i USA og ville betalt i Norge.

Det ble ansett for å være på det rene at USA normalt ikke vil være et lavskatteland grunnet deres skattesatser¹²⁵. Men nemnda la til grunn ved tolkning av forarbeidene at det var den effektive skattesatsen for disse selskapene som skulle legges til grunn. Nemnda uttale med bakgrunn i dette at et LLC hvis den hadde vært hjemmehørende i Norge hadde betalt skatt i motsetning til den skatterettslige behandlingen av LLC i USA, og USA således kunne bli ansett som et lavskatteland.

Det ble lagt til grunn at manglende beskatning ble erstattet av beskatning på deltagers hånd i USA, og skattelegging av disse ville således ikke være i tråd med nokus-reglenes formål¹²⁶. Med bakgrunn i skatteavtalen ble i dette tilfellet heller ikke A beskattet i USA.

Forarbeidene nevner ikke et tilfelle der et selskap i utlandet ikke behandles som skattesubjekt, mens den etter norske regler ble behandlet således. Nemnda uttalte at dersom B hadde blitt skattelagt som subjekt i USA og unntatt beskatning etter skatteavtalen ville den ikke vært gjenstand for nokus-beskatning.

Til tross for usikkerheter kom nemnda frem til, under dissens 4-1, at nokus-beskatning kunne foretas ovenfor b. Det ble her lagt til grunn at løsningen var gjenstand for atskillig

¹²⁴ Ot.prp.nr16 (1991-92) s.79

¹²⁵ Se figur 1.

¹²⁶ Se første avsnitt i dette punkt.

tvil. Ved forholdet mellom selskap B og C uttalte nemnda at siden C drev aktiv virksomhet ville ikke den vært gjenstand for nokus-beskatning men ville derimot falle inn under lavskattelandvurderingen etter fritaksmetoden. dette med bakgrunn i samme usikre vurdering som for B. Vedtaket er opplyst påklaget.

Ut ifra denne praksisen med bakgrunn i andre rettskilder, er det etter min mening fortsatt tvilsomt om nokus-reglene kan komme til anvendelse på et LLC hjemmehørende i et lavskatteland. Selv om tvilen heller i retning av at de kan anvendes, er det muligheter for at klageinstansen heller i retning av en annen resultat. Som det fremkommer ovenfor er det tvilsomt at det forhold at selskapet i USA er underlagt deltagerlignet behandling, mens den i Norge anses som skattesubjekt, vil sies å være i tråd med nokus-reglenes formål for løpende skattelegging. Dette med bakgrunn i at heller ikke lovforarbeidene omtaler slike situasjoner. Manglende omtale om slike forhold i forarbeidene taler også imot en anvendelse av nokus-reglene. Det forhold at nemnda "tror" at slike forhold skal omfattes kan ikke være grunnlag for å si at rettsstilstanden er slik som utfallet i saken.

Det beror derfor atskillig tvil rundt nokus-reglenes anvendelse på LLC selskap hjemmehørende i USA.

6 Konklusjon

Slik det er redegjort under punkt 4.1-4.6 er det vanskelig å fastslå om en organisering gjennom LLC selskaper for investering i USA er fordelaktig. Det kan sies å være fordelaktig forutsatt at selskapet ikke blir ansett som hjemmehørende i et lavskatteland. Sett bort ifra det vil det lønne seg å etablere selskap i USA som LLC etter "check the box" reglene som i realiteten innebærer at skatteprosenten kan bli lavere enn den norske som har en total sats på 48,16 % ved utdeling til personlig aksjonær. I realiteten innebærer en investering gjennom LLC selskap at skattetidspunktet vil komme mye senere i tid samtidig som at skattesatsen, ved utdeling til aksjonær, kan bli lavere enn 48,16 %. Ved store

investeringer kan selv 1 % redusert skatt utgjøre store summer. Dette taler for at ved etablering i USA vil selskapsformen LLC være hensiktsmessig. Men med alle de uklarheter som i dag eksisterer er det vanskelig å ta den risikoen å falle inn under lavskattelandsbegrepet, noe som kan medføre at utbytte ikke omfattes av fritaksmetoden og må skattelegges etter alminnelige regler om aksjeutbytte eller nokus-reglene hvis vilkårene for deres anvendelse er oppfylt.

Det er foreløpig ikke mulig å si at rettstilstanden rundt lavskattelandsbegrepet og nokus-reglene er sikker ovenfor amerikanske LLC-selskaper. Dermed vil det kunne sies å være en stor risiko for å bli skattelagt også etter disse hvis LLC selskapene anses for hjemmehørende i lavskatteland. Det er en risiko som den enkelte investor må vurdere før de velger å foreta en investering i statene gjennom et LLC selskap.

7 Litteraturliste og register

Litteratur:

Almvik, Fred-Ove og Vegard Kristiansen. *Bedriftsbeskatning i praksis*. 3.utg. Bergen, 2006.

Gjems-Onstad, Ole. *Norsk bedriftskatterett*. 7.utg. Oslo, 2008.

Larking, Barry(red.). *IBFD International Tax Glossary*. 5th edition. 2005, Amsterdam.

McDaniel, Paul R. and Hugh J. Ault. *Introduction to United States International Taxation*. 4th edition. Haag, London og Boston, 1998.

Ravnaas, Ernst (red.) m.fl. *Skattereform 2004-2006. Beskatning av aksjeselskap og selskapsdeltagere*. Oslo, 2005.

Skaar, Arvid Aage og Tor S Kildal. *Bedriftsskatterett*. 10.tug. Oslo, 2005.

Werlauff, Erik. *Selskapbsskatterett 2008-09*. 10.utg. København, 2008.

Zimmer, Frederik(red.) i samarbeid med Bugge, Arentz-Hansen & Rasmussen *Bedrift, selskap og skatt*. Inntektsbeskatning av næringsdrivende, selskaper og selskapsdeltagere. 4.utg. Oslo, 2006.

Zimmer, Frederik. *Internasjonal inntektskatterett*. 4.utg. Oslo, 2009.

Zimmer, Frederik. *Lærebok i skatterett*. 5.utg. Oslo, 2005.

IBFD. *Global Corporate Tax Handbook*. 2007

Lover:

1999 Lov om skatt av formue og inntekt (Skatteloven) av 26.mars 1999 nr.14
1997 Lov om aksjeselskaper (Aksjeloven) av 13.juni 1997 nr.44
1997 Lov om allmennaksjeselskaper (Allmennaksjeloven) av 13.juni 1997 nr.45
1985 Lov om ansvarlige selskaper og kommandittselskaper (Selskapsloven) av
21.juni 1985 nr.83

Forarbeider:

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

Avgjørelser:

Rt.2001 s.1444

Rt.1998 s.111

Rt.1919s.92(

Rt.1990 s.1293

Rt.1990 s.958

LB-2005-76733

Sag C-303/07 Aberdeen Property Fininvest Alpha Oy mod Korkein hallinto-oikeus
(Finland)

Sak 2004-015OLN (Utv2008 s.331)

Sak 2004-055OLN (Utv2008 s.359)

2005-001SKN

2000-633SFS

2001-610SFS

2001-637SFS

2005-012LN

2005-012LN (Utv2008 s.218)

Uttalelser fra skattemyndighetene:

Utv2001s.1641

Utv2005s.702

Utv2006 s.1757

Utv2007 s.1568

Utv2009s.1280

”Anmodning om forhåndsuttalelse vedrørende skattemessig behandling av LLC i forhold til norsk intern rett og skatteavtalen med USA” datert 5.april 2001 fra Andersen Legal ANS til finansdepartementet.”

”Brev av 25. september 2007 om utenlandske aksjefond og fritaksmetoden.”

”Skattedirektoratets uttalelse av 13. desember 2007 om Irsk ”qualifying investment fund” og fritaksmetoden.”

”Skattedirektoratets uttalelse av 4. februar 2008 vedrørende fritaksmetodens anvendelsesområde i forhold til danske investeringsforeninger.”

”Brev av 15. august 2008 om svenske spesialfond og fritaksmetoden.”

”Finansdepartementets Prinsipputtalelse/fortolkningsuttalelse av 29.09.09 til skattedirektoratet, ”Utenlandske selskaper i EØS som subjekt og objekt under fritaksmetoden”.”

Traktater:

Skatteavtalen med USA Overenskomst mellom kongeriket Norge og Amerikanske forente stater til unngåelse av dobbeltbeskatning og forebyggelse av skatteunndragelse med hensyn til skatter av inntekt og formue” av 3. desember 1971, endret ved protokoll undertegnet 19. desember 1980.

Nettsider:

<http://www.lrc.state.ky.us/KRS/275-00/CHAPTER.HTM>

8 Lister over tabeller og figurer m v

Figur 1 Oversikt over skattesatsene i USA.