

UiO • **Det juridiske fakultet**

Definisjonen av lavskattland i sktl. § 10-63.

Kandidatnummer: 569.

Leveringsfrist: 18.05.2021 kl. 12:00.

Antall ord: 15808.



Innholdsfortegnelse

1	INNLEDNING	1
1.1	Oppgavens tema	1
1.1.1	Problemstilling	1
1.1.2	Avgrensninger	1
1.2	Definisjonens betydning	2
1.3	Den videre fremstilling	4
2	RETTSKILDER	4
2.1	Juridisk metode i skatteretten	4
2.2	Lov og lovtolkning	4
2.3	Rettspraksis og administrativ praksis	6
2.4	Uttalelser	6
2.5	Juridisk teori	7
3	NOKUS-BESKATNING	7
3.1	Historie	7
3.2	Formål	8
3.3	Vilkår	9
3.4	Unntak	11
3.5	Gjennomføring av beskatningen	12
4	GENERELT OM DEFINISJONEN AV LAVSKATTLAND	13
4.1	Innledning	13
4.2	Definisjonen i sktl. § 10-63	14
4.3	Hvilken periode skal sammenlignes?	15
4.4	Utgangspunkter	15
4.4.1	Alminnelig inntektsskatt	15
4.4.2	Effektiv skattesats	16
4.4.3	Generell vurdering av selskap/bransje	17
4.4.4	Listene over lavskattland og ikke-lavskattland	17
5	HVILKE SKATTEREGLER SKAL VEKTLEGGES?	19
5.1	Innledning	19
5.2	Fritaksmetoden og tilsvarende regler	19
5.3	Særregler for oppstartsfasen	22
5.4	Rederiskatt	23

5.4.1	Relevant sammenligningsgrunnlag	23
5.4.2	Særlig om tonnasjeskatten.....	24
5.5	Skatt ilignet andre.....	27
5.5.1	Utgangspunkt	27
5.5.2	Skatt ilignet datterselskap	27
5.5.3	Selskap behandlet som selskap med deltakerfastsetting der det driver sin virksomhet.....	29
5.6	Skatt betalt i tredjestater	31
5.7	Skatteavtaler	32
6	SKATTEGRUNNLAGET – ENKELTE AVGREN斯NINGER AV INNTEKTSTYPER.....	34
6.1	Utgangspunkt.....	34
6.2	Atypiske inntekter – særlig om holdingselskaper – Rt. 2014 s. 196	35
6.3	Integrerte inntekter i enhver næringsvirksomhet – HR-2016-586-A	38
7	AVSLUTTENDE BEMERKNINGER	42
	LITTERATURLISTE	44

1 Innledning

1.1 Oppgavens tema

1.1.1 Problemstilling

Tema for denne masteroppgaven er definisjonen av lavskattland i skatteloven (sktl.) § 10-63. Definisjonen har betydning i en rekke rettslige regelsett,¹ men ble innført som en del av NOKUS-reglene. Kort sagt går regelverket ut på at norske eiere av et norsk-kontrollert utenlandsk selskap skal skattlegges for sin andel av selskapets overskudd, dersom selskapet er etablert i et lavskattland. NOKUS-beskatningen innebærer en fremskyndelse av beskatningen, da aksjonærene etter alminnelige regler først blir skattepliktig ved gevinst eller utbytte. Selskapet behandles transparent, på samme måte som for deltakerlignende selskaper. For å avgjøre hvilke land som skal defineres som lavskattland, skal skattenivået i det potensielle lavskattlandet sammenlignes med det norske nivået. Dersom skattenivået er under to tredjedeler av det norske, defineres landet som et lavskattland.

Problemstillingen for denne oppgaven er: Hvordan definere «lavskattland» iht. sktl. § 10-63? Selve utregningen av to tredjedeler er matematikk. Fokuset i denne oppgaven er hva som inngår i sammenligningsgrunnlagene. Mine to delproblemstillinger blir derfor (1) hvilke skatteregler som skal vektlegges i sammenligningen, og (2) hvordan skattegrunnlaget skal beregnes.

1.1.2 Avgrensninger

De øvrige vilkårene for NOKUS-beskatning, herunder begrepet hjemmehørende, vil kun behandles i den grad det er nødvendig for å sette definisjonen av lavskattland inn i sin sammenheng.

Det finnes en rekke ulike kategorier av skatteregler og inntekter. Oppgaven kan derfor ikke ta for seg rettstilstanden ved alle konkrete tilfeller. En slik fremstilling vil bli meget omfattende. Oppgaven avgrenses derfor til de generelle utgangspunktene som gjelder for sammenligningen, samt noen praktiske konkrete tilfeller.

¹ Se kap. 1.2.

1.2 Definisjonens betydning

Definisjonen av lavskattland i sktl. § 10-63 har betydning for en rekke rettslige regelsett.

For det *første* har definisjonen betydning for regelsettet den selv står i, NOKUS-beskatningen. Det følger av sktl. § 10-60 at selskapet må være «hjemmehørende i lavskattland» for at de norske eierne kan bli skattlagt for selskapets overskudd. NOKUS-reglene blir redegjort for i kapittel 3.

For det *andre* har definisjonen betydning i forbindelse med fritaksmetoden i sktl. § 2-38. Regelsettet går kort sagt ut på at selskaper og innretninger som nevnt i bestemmelsens første ledd er fritatt for skatteplikt på aksjeinntekter, og har tilsvarende ikke fradragsrett for tap på aksjeinvesteringer. Særlig praktisk er dette for aksjeselskaper i en konsernstruktur. Basert på fritaksmetoden kan morselskapet motta utbytte fra datterselskaper, og selge datterselskaper med gevinst, uten å bli skattepliktig. Det er først når inntekten betales ut til personlig aksjonær at den beskattes. Regelen har imidlertid unntak. Det følger av sktl. § 2-38 tredje ledd, at fritaksmetoden ikke gjelder dersom selskapet er «hjemmehørende i lavskattland utenfor EØS, jf. 10-63». Det samme gjelder dersom selskapet er i et lavskattland innenfor EØS, men «ikke er reelt etablert og driver reelt økonomisk aktivitet i et EØS-land». For å avgjøre morselskapenes skatteplikt er det derfor helt avgjørende å vurdere om datterselskapet er hjemmehørende i et lavskattland eller ikke.

For det *tredje* er definisjonen av betydning for reglene om fradrag for tap på utestående fordring. Det følger av sktl. § 6-2 annet ledd at det gis «fradrag for annet tap i virksomhet, herunder endelig konstatert tap på utestående fordring.» Et viktig unntak er imidlertid at det ikke gis fradrag for tap på utestående fordring for selskapene som er listet opp i § 2-38 første ledd og som er nærstående, jf. § 6-3 tredje ledd første punktum. Begrunnelsen for unntaket er at regelen om fradrag for tap på fordringer gir mulighet for uheldige tilpasninger for de selskapene som står hverandre nær.² Selskapene omfattet av fritaksmetoden kunne da benyttet seg av fordringer seg imellom for å beholde fradragsretten de ellers ikke ville hatt ved et alminnelig tap på aksjeinvesteringer. Denne begrunnelsen gjelder imidlertid ikke for selskaper som er hjemmehørende i lavskattland. Disse er ikke omfattet av fritaksmetoden, og har dermed fradragsrett for tap på aksjeinvesteringer. Det er derfor ikke risiko for uheldige tilpasninger. Unntaket fra fradragsretten gjelder derfor ikke dersom selskapet er hjemmehørende i lavskattland og «fordringens skyldner har vært hjemmehørende i lavskattland i hele fordringens levetid», jf. sktl. § 6-2, tredje ledd tredje punktum.

² Prop. 1 LS (2011–2012) s. 145-146.

For det *fjerde* har definisjonen betydning for begrensningen i fradrag retten for skatt betalt i fremmed stat. Begrensningen inngår i regelsettet i sktl. § 10-20 flg. hvor skatteyter på visse vilkår kan kreve fradrag i den norske beskatningen for skatt betalt i utlandet. Begrensningen i maksimalt kredittbeløp beregnes innenfor to kategorier. Den ene kategorien er «inntekt ved virksomhet i lavskatteland, jf. § 10-63, og inntekt skattlagt etter reglene i §§ 10-60 til 10-80», jf. sktl. § 16-21 første ledd bokstav a. Hvilke land som er lavskattland og ikke, får dermed betydning.

For det *femte* får definisjonen betydning ved utflytting av selskap fra Norge til utlandet. Det følger av sktl. § 10-71 første ledd at om selskapet flytter ut av Norge, er deres eiendeler skattepliktig til Norge, på samme måte som om eiendelene hadde blitt realisert siste dag før utflytting. Denne skatteplikten gjelder imidlertid bare om selskapet blir hjemmehørende utenfor EØS, «eller blir hjemmehørende i et lavskatteland, jf. sktl. § 10-63, innenfor EØS og selskapet mv. etter utflyttingen ikke er reelt etablert og driver reell økonomisk virksomhet der», jf. sktl. § 10-71 annet ledd. Det blir derfor avgjørende for skatteplikten om landet defineres som et lavskattland eller ikke.

For det *sjette* har definisjonen betydning ved grenseoverskridende fusjon, fisjon og aksjebytte. Skattefritaket, som ordinært følger med slike handlinger, gjelder ikke dersom et av selskapene er hjemmehørende i lavskattland utenfor EØS. Det samme gjelder for lavskattland innenfor EØS uten reel etablering i landet, jf. sktl. § 11-11 syvende ledd.

Endelig er definisjonen av lavskattland av betydning for spørsmålet om et selskap kan kreve å inngå i den norske rederiskatteordningen. I utgangspunktet kan det norske selskapet ikke være eier av utenlandske selskaper. Et av unntakene er imidlertid aksjer i selskaper som oppfyller vilkårene for NOKUS-beskatning, herunder definisjonen av lavskattland, jf. sktl. § 8-11 første ledd bokstav f.

Enkelte av regelsettene viser til definisjonen i sktl. § 10-63, mens andre kun anvender begrepet lavskattland. Høyesterett har i *Aban* lagt til grunn at den samme definisjonen gjelder for både fritaksmetoden og NOKUS-beskatningen.³ På grunn av regelsettene henvisninger og samme begrepsbruk, er det hevdet i teorien at det samme også gjelder de øvrige regelsettene.⁴

³ Rt. 2014 s. 196 (*Aban*-dommen), i avsnitt 39. For nærmere analyse av dommen se punkt 6.2.

⁴ Stoveland (2020) s. 1106.

1.3 Den videre fremstilling

I det følgende vil jeg redegjøre for rettskildebruken i skatteretten (kap. 2). For å besvare delproblemstillingene vil jeg sette definisjonen inn i sin sammenheng og klarlegge hensynene bak ved å redegjøre kort for NOKUS-beskatning generelt (kap. 3). Deretter vil jeg se nærmere på definisjonen spesielt. Først rettes fokuset på utgangspunkter for vurderingen (kap. 4), før jeg så ser på hvilke skatteregler som skal vektlegges i sammenligningen (kap. 5), og deretter hvordan skattegrunnlaget skal beregnes (kap. 6). Til slutt vil jeg komme med noen avsluttende bemerkninger (kap. 7).

2 Rettskilder

2.1 Juridisk metode i skatteretten

For å besvare rettslige spørsmål i skatteretten er utgangspunktet alminnelig norsk rettskildelære.⁵ Skatteretten har imidlertid særpreg som reiser særegne rettskildemessige spørsmål. En utgreiing av juridisk metode på skatterettens område vil bli omfattende. Utgreiingen vil derfor i hovedsak ha fokus på norsk internasjonal skatterett, og NOKUS-beskatning spesielt.

2.2 Lov og lovtolkning

Et skattekrav er et inngrep i selskapets eller personens private sfære. Staten pålegger subjektet å betale av sine midler til fellesskapet. Det følger av legalitetsprinsippet at slike inngrep ovenfor borgere krever hjemmel i formell lov.⁶ Loven er derfor en viktig rettskilde i skatteretten. Mest sentral er skatteloven som regulerer de viktigste spørsmålene om både skattesubjekter og skatteobjekter. Videre reguleres fastsettingen av skatteforvaltningsloven (sktfvl.) og innkrevingen av skattebetalingsloven (sktbl.). I tillegg finnes det en rekke særskattelovgivning for ulike typer bransjer og virksomheter. Skatteloven utfylles av Stortingets årlige skattevedtak, jf. Grunnloven § 75 bokstav a. Vedtak om skatt til staten går foran skatteloven selv om vedtaket ikke vedtas i lovs form, jf. sktl. § 1-1 annet ledd.

I tråd med den alminnelige rettskildelæren er loven utgangspunktet for å finne svaret på juridiske spørsmål.⁷ Loven skal tolkes i lys av lovens bakgrunn og forarbeider, formål og reelle hensyn.⁸ NOKUS-reglene ble opprinnelig innført i selskapsskatteloven av 1991. I det vesentlige er reglenes innhold like etter flyttingen til skatteloven i 1999, og forarbeidene til skatteloven viser derfor til selskapsskattelovens forarbeider.⁹ De forarbeidene som klargjør rettstil-

⁵ Zimmer (2018) s. 48.

⁶ Grunnloven § 113.

⁷ Andenæs (2009) s. 15-16.

⁸ Andenæs (2009) s. 40 flg., s. 51 flg. og s. 55 flg.

⁹ Ot.prp. nr. 86 (1997–1998).

standen er derfor Ot.prp. nr. 16 (1991–1992) og Innst.O. nr. 47 (1991–1992). Loven utfylles videre av Forskrift til skatteloven (FSFIN) gitt av Finansdepartementet, og Skattedirektoratets skatteforskrift (FSSD).

I lys av legalitetsprinsippet blir spørsmålet hvor klar loven må være for å oppfylle legalitetsprinsippet formål om forutberegnelighet, altså hvor klar ordlyden må være for at et skattekrav er gitt i henhold til legalitetsprinsippet. Spørsmålet kom opp for Høyesterett i *Ytterbø*.¹⁰ Saken omhandlet en tidligere skatteregel som kunne gi utsettelse av skatteplikt. En utsettelse er å anse som en fordel for skatteyder. Når staten krevde det skatteyder anså som en innskrenking av denne fordelten uttalte Høyesterett:

Den lovforståelse som staten hevder, er således verken i loven eller dens forarbeider kommet til uttrykk med den klarhet som må kreves for at skatteyderne skal kunne innrette seg etter regelverket. At hensynet til forutberegnelighet på skatterettens område må *tillegges betydelig vekt*, er kommet til uttrykk både i rettspraksis og teori (min utheving).

Det fremholdes altså at forutberegnelighet skal vektlegges i betydelig grad. I årene som fulgte ble det, med henvisning til Rt. 2005 s. 577, hevdet av synspunktet måtte nyanseres noe. Zimmer hevder imidlertid at rettspraksis den senere tid ser ut til «å legge større vekt enn tidligere på lovens ordlyd».¹¹ Som et uttrykk for dette viser han til mindretallets votum i Rt. 2015 s. 203:

Beskatningsvedtak må etter legalitetsprinsippet ha hjemmel i lov, jf. Grunnloven § 113. Selv om forarbeider, rettspraksis og reelle hensyn kan bidra til å presisere lovbestemmelsene, utgjør ordlyden den *tyngste tolkningsfaktoren og danner rammen* for regeltolkningen (min utheving).

Lovens ordlyd er ikke bare et utgangspunkt for tolkningen, men setter også visse grenser i tråd med legalitetsprinsippet. Andre rettskilder kan dermed som utgangspunkt kun bidra til tolkningen innenfor rammene av ordlyden.

¹⁰ Rt. 1990 s. 1293 (Ytterbø-dommen).

¹¹ Zimmer (2018) s. 49.

2.3 Rettspraksis og administrativ praksis

På samme måte som for andre rettsområder, er *Høyesteretts praksis* en rettskilde med betydelig vekt, også på skatterettens område.¹² Avgjørelsene fra Høyesterett er bindende i den konkrete saken, men ilegges også betydelig vekt i senere saker om samme spørsmål. Slik sikres forutberegnelighet og likebehandling. Det hender imidlertid at praksisen fravikes etter en helhetsvurdering av argumenter både for og mot.¹³ Praksis fra de lavere instanser har en lavere vekt, men anvendes i enkelte tilfeller som forbilde for skattemyndighetene og kan på dette grunnlag utgjøre en viktig kilde over tid.¹⁴

Et spørsmål i forlengelsen av dette er i hvilken grad *praksis fra skattemyndighetene* kan ilegges rettskildemessig vekt. Skattemyndighetene har ikke den samme rettsskapende og avklarende rolle som Høyesterett har i kraft av sin posisjon. For å opprettholde hensynet til forutberegnelighet for skatteyterne,¹⁵ samt sørge for likebehandling, vil det imidlertid være sentralt at etablert praksis fra skattemyndighetene tillegges en viss vekt. Etter en analyse av en rekke dommer fra Høyesterett¹⁶ konkluderer Zimmer med at praksisen har «blitt tillagt adskillig vekt».¹⁷ Praksisen må imidlertid vurderes i større grad enn praksis fra Høyesterett for å avklare vekten. Kun den etablerte praksis over tid vil være relevant for å oppfylle hensynene. Zimmer tegner derfor opp følgende vurdering:

Vekten av skattemyndighetenes praksis vil avhenge av dens varighet, frekvens (hvor ofte tilfellet har forekommet) og dens konsistens (om og i hvilken utstrekning andre løsninger har vært lagt til grunn).¹⁸

Frem til Sentralskattekontoret for storbedrifter (SFS) opphørte som eget skattekontor 01.01.2019, hadde kontoret ansvar for NOKUS-beskatningen. Praksis omhandlende NOKUS-beskatning er derfor i stor grad fra dette kontoret. Vekten av praksisen påvirkes ikke av at skattemyndighetene har endret sin organisatoriske oppbygning i ettertid.

2.4 Uttalelser

Både Finansdepartementet og Skattedirektoratet gir en rekke generelle *administrative uttalelser*, herunder tolkningsuttalelser. Disse synspunktene fra departementet og direktoratet har i

¹² Naas (2017) s. 78.

¹³ Andenæs (2009) s. 87.

¹⁴ Naas (2017) s. 87.

¹⁵ Hensynet blir tillagt vekt blant annet i Rt. 2001 s. 1444.

¹⁶ Rt. 1973 s. 87, Rt. 1983 s. 979, Rt. 1973 s. 679 og Rt. 2001 s. 1444.

¹⁷ Zimmer (2018) s. 55.

¹⁸ Zimmer (2018) s. 55.

seg selv liten rettskildemessig vekt.¹⁹ Men uttalelsene kan i praksis være en viktig veiledning for skattemyndighetene, og dermed bli utgangspunktet for en praksis som får større vekt over tid, jf. redegjørelsen over. Særlig omfattende er Skattedirektoratets årlige utgivelse av *Skatte-ABC*. Denne redegjør for praksis fra både domstolene og skattemyndighetene, og kan i slike tilfeller være et godt virkemiddel for å fastlegge rettsstilstanden. I enkelte tilfeller gir den også uttrykk for direktoratets synspunkt i tvilsomme rettsspørsmål. Da skattemyndighetene i stor grad lener seg på Skatte-ABC, kan den på samme måte som øvrige uttalelser bli en retningslinje som på sikt blir utgangspunkt for etablert praksis. Skatte-ABC har imidlertid samme selvstendige vekt som øvrige uttalelser.²⁰

Videre kan skattemyndighetene gi *bindende forhåndsuttalelser* (BFU), jf. sktfvl. § 6-1 første ledd. I den konkrete saken er BFU-en bindende for skattemyndighetene selv, jf. sktfvl. § 6-1 tredje ledd første punktum. I hvilken grad uttalelsen kan vektlegges utover det tilfellet den helt konkret gjelder, er ikke avklart i rettspraksis. Det er antatt at vekten er den samme som for øvrige administrative uttalelser.²¹

2.5 Juridisk teori

I den alminnelige rettskildelæren er det lagt grunn at juridisk teori kan vektlegges som rettskilde på grunn av sin argumentasjon og overbevisning.²² Vekten er imidlertid lav og avgjøres på bakgrunn av kvaliteten på den juridiske fremstillingen, og i hvilken grad det finnes andre relevante kilder.²³ På skatterettens område viser Høyesterett i stor grad til juridisk teori.²⁴

3 NOKUS-beskatning

3.1 Historie

Utgangspunktet i norsk skatterett er at et selskap må være «hjemmehørende» i Norge for å underlegges beskatning her, se sktl. § 2-2 første ledd. Loven tegner videre opp et skille mellom aksjonær og selskap, da selskapet er et selvstendig skattesubjekt, jf. sktl. § 2-2 første ledd bokstav a til h. Dette skillet gjelder som utgangspunkt også dersom selskapet er hjemmehørende i utlandet. Dette kommer til uttrykk i Rt. 1919 s. 92, hvor flertallet legger til grunn at aksjonærene kun kan skattlegges for utdelt utbytte, ikke for en forholdsmessig andel av sel-

¹⁹ Rt. 1990 s. 1293.

²⁰ Zimmer (2018) s. 59.

²¹ Zimmer (2018) s. 60.

²² Andenæs (2009) s. 118.

²³ Høgberg (2019) s. 459-462.

²⁴ Zimmer (2018) s. 60.

skapets inntekt (dissens 4-3).²⁵ Ved innføringen av NOKUS-beskatning gjøres det unntak fra skillet mellom aksjonær og selskap. Fordi selskapet i utlandet ikke er skattepliktig til Norge, behandles selskapet transparent slik at den norske aksjonæren blir skattepliktig for sin andel av det utenlandske selskapets overskudd. Denne type regelverk er med tiden blitt svært utbredt for land som Norge, hvor skattenivået ligger vesentlig høyere enn enkelte andre land.²⁶

I 1962 innførte USA et regelverk for beskatning av amerikanske eiere av selskaper i lavskattland.²⁷ Denne type CFC-regler (Controlled Foreign Corporation) har etter dette blitt utbredt. I Norge ble regelverket eksplisitt innført ved skattereformen i 1992. Før dette var det ikke nødvendig med CFC-regler på grunn av kravet om valutalisens fra Norges Bank ved investeringer i utlandet. Ved behandlingen av søknaden om valutalisens, stilte Norges Bank vilkår om at overskudd over visse grenser skulle føres til Norge for beskatning. På den måten sikret man skatteinntekter fra selskapene til Norge. Da reglene om valutalisens ble opphevet i 1992 ble det imidlertid nødvendig med CFC-regler.²⁸

3.2 Formål

Det fremgår av forarbeidene at «[h]ovedbegrunnelsen for å innføre norske særregler for selskaper hjemmehørende i lavskattland er å motvirke skattemotiverte investeringer og kapitalplasseringer i slike land.»²⁹ Målet er altså å oppnå *kapitaleksportnøytralitet*. Det er store variasjoner i skattesystemene i verden. Det er forskjellige generelle skattesatser, det er forskjell på hvordan skattebyrden fordeles, og skattesystemene har forskjellig oppbygning og struktur. Dette medfører at investert kapital i utlandet ikke behandles på samme måte som om investeringen hadde vært gjort i Norge. En helt nøytral behandling, i alle land, kan også vanskelig tenkes. Særreglene for lavskattland er imidlertid med på å gjøre den totale skattebyrden mer lik uavhengig av i hvilket land investeringen skjer.

Videre har NOKUS-reglene som formål å *sikre skatteinntekter* til samfunnet.³⁰ Skatter og avgifter kan innrettes med ulikt formål for øye. Felles for dem er at de utgjør en viktig inntektskilde for stat, fylkeskommunene og kommunene. I hvilken grad NOKUS-beskatningen vil medføre økte skatteinntekter diskuteres i forarbeidene.³¹ Antakelig vil ikke særreglene for

²⁵ Avgjørelsen fra Høyesterett er avsagt etter tidligere skattelov, men gir uttrykk for et allment akseptert prinsipp. Se Zimmer (2017a) s. 351.

²⁶ Zimmer (2018) s. 351.

²⁷ Naas (2017) s. 635.

²⁸ Ot.prp. nr. 16 (1991–1992) s. 72-73.

²⁹ Ot.prp. nr. 16 (1991–1992) s. 75.

³⁰ Ot.prp. nr. 16 (1991–1992) s. 89.

³¹ Ot.prp. nr. 16 (1991–1992) s. 89.

lavskattland medføre økte skatteinntekter, men de vil ha en preventiv virkning slik at inntektene ikke reduseres.

Endelig er skattesystemet avhengig av å fremstå rettferdig for å opprettholde sin tillit, og derav også etterlevelse, i samfunnet. I norsk skatterett står *skatteevneprinsippet* sentralt. Skattebyrden skal ikke fordeles matematisk ut på hver innbygger, ei heller på bakgrunn av hva den enkelte mottar av goder fra samfunnet. Det avgjørende skal være den enkeltes evne til å betale skatt. Etter norsk skatterett er det tatt høyde for dette ved fordelingen av skattebyrden. Ved at selskaper i lavskattland blir lignet på eierens hånd, sikrer man at den tiltenkte byrdefordelingen opprettholdes.

3.3 Vilkår

Vilkårene for NOKUS-beskatning er gitt i sktl. § 10-60:

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

Det oppstilles vilkår for hvilke selskaper og innretninger en deltaker kan bli skattepliktig for, om hvor selskapet er hjemmehørende, hvem som kontrollerer selskapet og hvilke deltakere som kan underlegges slik beskatning.

Det første spørsmålet er *hvilke selskaper og innretninger* en deltaker kan bli skattepliktig for. For det første er deltakere i «aksjeselskap og likestilte selskap eller sammenslutning» omfattet, jf. sktl. § 10-60. Aksjonærer i alminnelige aksjeselskap kan dermed underlegges NOKUS-beskatning. Når det gjelder «likestilte selskap eller sammenslutning» henvises det til sktl. § 10-1 som igjen henviser til de selskaper som er nevnt i sktl. § 2-2 første ledd bokstav b til e. Selskapene er «sammenslutning[er] der ingen andre har fullt ansvar for sammenslutningens forpliktelser, og som noen eier formuesandeler i eller mottar inntektsandeler av.»³² Videre omfattes dem som enten alene eller sammen med andre «direkte eller indirekte kontrollerer annen selvstendig innretning eller formuesmasse [...] og som skatteyteren direkte eller indi-

³² Ot.prp. nr. 16 (1991–1992) s. 74.

rekte har fordeler av», jf. sktl. § 10-60 annet punktum. Et eksempel på slik innretning er trust-ter.³³

Det andre spørsmålet er om det foreligger *norsk kontroll*. Vilkåret er nærmere definert i sktl. § 10-62. Det følger av første ledd at norsk kontroll foreligger «hvor minst halvparten av selskaps eller innretningens andeler eller kapital direkte eller indirekte eies eller kontrolleres av norske skatteyttere både ved inntektsårets begynnelse og utgang.» Kontrollvilkåret kan altså oppfylles både ved eierskap, og ved kontroll i snever forstand. For å unngå at mindre svingninger påvirker vurderingen uforholdsmessig, er det krav om 50 % eierskap eller kontroll ved både årets inngang og utgang. Om man først er NOKUS-beskattet, må norsk kontroll under 50 % både ved inngangen og ved utgangen av det neste inntektsåret for å ikke lenger bli omfattet, jf. 10-62 annet ledd. Større svingninger i eierskap eller kontroll skal imidlertid vektlegges. Om den norske kontrollen overgår 60 % ved årets utgang, er dette derfor tilstrekkelig for å kunne NOKUS-beskattes, jf. tredje ledd. Motsatt vil deltakerne ikke lenger være omfattet av beskatningen om den norske kontrollen er mindre enn 40 % ved årets utgang, uavhengig av kontrollen ved årets inngang.

Videre må det avklares om selskapet eller innretningen er «hjemmehørende i et lavskattland», jf. sktl. § 10-60. Det første spørsmålet som må reises i den forbindelse er hva som ligger i begrepet *hjemmehørende*. I dagens globaliserte samfunn vil selskaper ofte ha tilknytning til flere land. Hvor det er hjemmehørende må derfor avklares. Sktl. § 2-2 syvende ledd bokstav a og b oppstiller vilkår for når et selskap er hjemmehørende i Norge. Det avgjørende er hvor det er registrert og hvor det har sin reelle ledelse. Finansdepartementet har imidlertid uttalt at den samme vurderingen ikke er avgjørende i forbindelse med NOKUS-beskatningen. I uttalelsen inntatt i Utv. 1996 s. 1159b var spørsmålet om NOKUS-reglene kom til anvendelse hvor et norsk-kontrollert selskap, registrert i et lavskattland, hadde sin ledelse i et annet høyskattland. Finansdepartementet vektla NOKUS-reglens formål og uttalte at det avgjørende må være om selskapet faktisk skattes så lavt at det er å anse som et lavskattland. De mer formelle kriterier har altså ikke betydning. Et selskap er hjemmehørende i et land, i relasjon til NOKUS-reglene, om det har en slik tilknytning til landet at det faktisk blir skattlagt der. Standpunktet bygger uttrykkelig på lovens formål, og er seinere fulgt opp av skatteklagenemda ved SFS.³⁴ Det neste spørsmålet er hva som utgjør et lavskattland. Dette er tema for oppgaven, og blir redegjort for i kapittel 4 flg.

³³ Ot.prp. nr. 16 (1991–1992) s. 74.

³⁴ Utv. 2014 s. 663.

Endelig er spørsmålet hvilke *skattesubjekter* som kan ilignes NOKUS-beskatning. Det følger av sktl. § 10-60 at skattesubjektet er deltakeren i selskapet eller innretningen. Dette er nærmere regulert i sktl. § 2-4, som pålegger *enhver eier* av NOKUS-selskap skatteplikt dersom vilkårene for øvrig er oppfylt. Bestemmelsen oppstiller ikke uttrykkelig et krav om at eieren er norsk. Det er imidlertid antatt at bestemmelsen må leses i sammenheng med sktl. § 2-1 flg.³⁵ I lys av dette kan Norge kun ilegge skatteplikt dersom eieren (fysisk person eller selskapet) har alminnelig skattepliktig til Norge, jf. sktl. §§ 2-1 og 2-2, eller begrenset skatteplikt, jf. sktl. § 2-3. En slik forståelse er i tråd med forarbeidene.³⁶ Videre stiller ikke loven krav om at deltakeren må ha en eierandel av en viss størrelse, ei heller at norske deltakere samarbeider seg imellom. Dette ble diskutert i arbeidet frem mot vedtakelsen av NOKUS-beskatning, men Finansdepartementet landet på at slike krav ikke skulle innføres.³⁷ En norsk deltaker vil dermed kunne NOKUS-beskattes om deltakeren kontrollerer 1 % av aksjene i et utenlandsk selskap, så lenge andre norske eiere medfører at den totale norske kontrollen oppfyller vilkårene. Ved en endring i hvem som eier selskapet i løpet av året, er det deltakerne som kontrollerer en andel av selskapet ved inntektsårets utgang som blir subjekt for beskatningen.³⁸ På den måten blir ikke flere deltakere beskattet for den samme andelen av overskuddet.

3.4 Unntak

Selv om vilkårene for NOKUS-beskatning er oppfylt skal skattleggingen allikevel ikke gjennomføres i to tilfeller. Unntakene for beskatningen følger av sktl. § 10-64.

For det *første* skal NOKUS-beskatning ikke gjennomføres om:

selskapet eller innretningen er omfattet av avtale Norge har inngått med annen stat til unngåelse av dobbeltbeskatning, og selskapets eller innretningens inntekter ikke hovedsakelig er av passiv karakter.³⁹

For at unntaket skal komme til anvendelse må selskapet eller innretningen være «omfattet» av en skatteavtale. Dette medfører for det første at selskapet må ha alminnelig skatteplikt til et land som Norge har inngått skatteavtale med.⁴⁰ For det andre må selskapet helt konkret være omfattet av avtalen.⁴¹ Dette innebærer at unntaket ikke kommer til anvendelse for de tilfellene

³⁵ Naas (2017) s. 666.

³⁶ Ot.prp. nr. 16 (1991–1992) s. 77.

³⁷ Ot.prp. nr. 16 (1991–1992) s. 78.

³⁸ Ot.prp. nr. 16 (1991–1992) s. 78.

³⁹ Skatteloven § 10-64 bokstav a.

⁴⁰ Naas (2017) s. 670.

⁴¹ Ot.prp. nr. 16 (1991–1992) s. 83.

der selskapet er unntatt fra avtalen. Videre kreves det at inntektene «ikke er av hovedsakelig passiv karakter». Ordlyden indikerer at det avgjørende er hvor hovedvekten, 50 %, av inntekten stammer fra. Forarbeidene gir derimot uttrykk for en mer konkret vurdering uten å oppstille en eksakt terskel. Hva som skal til for at noe utgjør en hovedsakelig del av inntekten beror på «omfanget og karakteren av virksomheten og dens inntekter.»⁴² Utgangspunktet for hva som omfattes av begrepet passive inntekter er avkastning av finansielle instrumenter. Eksempler på dette er investeringer i verdipapirer, utleie av eks. skip, oljerigger mv. og rene gjennomstrømningseselskaper.⁴³

For det *andre* skal NOKUS-beskatning ikke gjennomføres dersom «deltakeren dokumenter at selskapet eller innretningen reelt er etablert i en EØS-stat og driver reell økonomisk aktivitet der», jf. sktl. § 10-64 bokstav b. I tillegg er det krav om at Norge skal kunne innhente skatteopplysninger fra det respektive landet. Unntaket var ikke med ved den opprinnelige innføringen av NOKUS-beskatning. Etter at EU-domstolen hadde vurdert de britiske CFC-reglene var det imidlertid nødvendig å gjøre endringer også i Norge.⁴⁴ De britiske reglene hadde i hovedsak samme formål og utforming som de norske. EU-domstolen uttaler at CFC-regler er å anse som en restriksjon som motvirker etableringsretten. En slik restriksjon kan kun aksepteres om den er begrunnet i saklige hensyn. Etter en nærmere vurdering kommer EU-domstolen til at hensynet til samfunnets skattefundament ikke er et slikt saklig hensyn, og dermed ikke kan begrunne restriksjoner i etableringsretten. EU-domstolen aksepterer imidlertid at EU-statene har lovgivning som hindrer dannelse av fiktive selskaper med skatteomgåelse som formål. Dersom EU/EØS-stater skal innføre CFC-regler gjeldende for selskaper i andre EU/EØS-stater kan dette derfor kun gjelde de fiktive selskapene. For å vurdere om NOKUS-unntaket kommer til anvendelse må det derfor gjennomføres en konkret vurdering av om det er et fiktivt selskap med skatteomgåelse som formål, eller om det er en reell selskapsdannelse. Om sistnevnte er tilfellet kommer unntaket til anvendelse, og NOKUS-beskatning kan ikke gjennomføres.

3.5 Gjennomføring av beskatningen

Dersom vilkårene for NOKUS-beskatning er oppfylt, og ingen av unntakene kommer til anvendelse foreligger det grunnlag for NOKUS-beskatning. Selve beregningen og gjennomføringen av skattleggingen er komplisert og omfattende. Derfor vil kun hovedpunktene bli gjennomgått i det følgende. Formålet med NOKUS-beskatningen er å opprettholde det skattetrykket som selskapet og dets aksjonærer ville vært underlagt om de var hjemmehørende i Nor-

⁴² Ot.prp. nr. 16 (1991–1992) s. 83.

⁴³ Ot.prp. nr. 16 (1991–1992) s. 83. En nærmere redegjørelse for skillet mellom passive og aktive inntekter faller utenfor oppgavens tema.

⁴⁴ Case C-196/04 Cadbury Schweppes v Commissioners of Inland Revenue.

ge.⁴⁵ Reglene for gjennomføringen inneholder derfor en rekke henvisninger til øvrige skatteregler slik at beregningen blir lik i størst mulig grad.

Det følger av sktl. § 10-65 første ledd at deltakernes inntekt skal «settes til vedkommendes andel av selskapets eller innretningens overskudd eller underskudd fastsatt etter reglene i norsk skattelovgivning som om selskapet eller innretningen var skatteyter.» Deltakeren tilegnes overskuddet eller underskuddet etter en såkalt nettometode. Altså at utregningen skjer ved at selskapet behandles som om det var et eget skattesubjekt, for deretter å fordele netto overskudd eller netto underskudd til eierne.⁴⁶ Hva gjelder fordelingen av overskudd eller underskudd vil det mest nærliggende være å fordele etter eierandel, og ikke kontrollandel. Det er eierandel som i best grad viser deltakerens mulighet for inntjening. Denne form for fordeling er lagt til grunn i Skatte-ABC.⁴⁷

4 Generelt om definisjonen av lavskattland

4.1 Innledning

For å oppnå formålet med NOKUS-beskatning, er det nødvendig å identifisere land hvor skattenivået er lavere enn i Norge. Målet er å finne de stater hvor skattenivået er på et slikt nivå at selskaper, på grunn av skattemessige besparelser, velger å etablere seg der. Det finnes ikke en internasjonal anerkjent definisjon av lavskattland (low-tax regimes). Ofte brukes uttrykket skatteparadis (tax haven), men heller ikke dette er det en felles forståelse av. Begge begrepene defineres ulikt i ulike situasjoner og i ulike land. I noen sammenhenger knytter man begrepene kun til landets skattenivå. Mens i andre sammenhenger, særlig iht. begrepet skatteparadis, knytter man også karakteristikk som bankhemmelighold, lite effektive selskapskatteregler mv.⁴⁸

Ved innføring av CFC-regler står man dermed ovenfor et valg om hvilke kriterier som skal inngå i definisjonen av lavskattland. Et alternativ er å knytte definisjonen både til skattenivået, men også andre *ikke-skattemessige* kriterier som bankåpenhet.⁴⁹ Det avgjørende i slike tilfeller vil ikke være skattenivået alene, men også i hvilken grad deltakernes hjemland kan innhente opplysninger om selskapet og dets forhold, hvilke selskapsrettslige regler det er underlagt osv.

⁴⁵ Se kap. 3.2.

⁴⁶ Ot.prp. nr. 16 (1991–1992) s. 80.

⁴⁷ Skatte-ABC 20/21 Utland – norsk kontrollert utenlandsk selskap (NOKUS) punkt 5.1.

⁴⁸ Zimmer (2020) s. 38.

⁴⁹ International Fiscal Association (2001) s. 31.

En mer utbredt løsning er imidlertid at CFC-reglene knytter seg til *skattenivået* alene.⁵⁰ Dette kan gjøres ved at definisjonen viser til en liste over land som er definert som lavskattland. Listene kan enten utarbeides av landet selv, på bakgrunn av egne kriterier, eller av handelsorganisasjoner og lignende. Landene som listes opp defineres da som lavskattland i alle relasjoner. En annen løsning er å basere definisjonen på en sammenligning av skattenivåene. På den måten er det avgjørende hvilket skattenivå det potensielle lavskattlandet har i forhold til det landet som vurderer å pålegge CFC-beskatning.

OECD (Organisasjonen for økonomisk samarbeid og utvikling) anbefaler i BEPS-prosjektet en definisjon basert på en sammenligning mellom skattenivåene, hvor det avgjørende er om nivået i det potensielle lavskattlandet er vesentlig lavere enn skattenivået i det landet som vurderer å pålegge CFC-beskatning. En slik sammenligning kan eventuelt utfylles av lister over lavskattland.⁵¹ Den norske definisjonen er basert på en slik modell, og vil bli redegjort for i det følgende.⁵²

4.2 Definisjonen i sktl. § 10-63

Den norske definisjonen av lavskattland er gitt i sktl. § 10-63 og lyder:

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

Ordlyden gir anvisning på en konkret sammenligning mellom det utenlandske skattenivået og det norske. Dersom skatten på selskapets overskudd er lavere enn to tredjedeler enn hva den ville vært i Norge, anses landet som et lavskattland. Selv om landet defineres som et lavskattland i én relasjon, trenger det imidlertid ikke være dette i en annen.

Sammenligningen av skattenivåene, og vurderingen av om nivået i utlandet utgjør mindre enn to tredjedeler av det norske, er matematikk. I det følgende er det fastleggingen av sammenligningsgrunnlagene som vil bli viet fokus. I kap. 4.2 er tema hvilken periode som skal sammenlignes. I kap. 4.3 redegjør jeg for utgangspunkter for sammenligningen. I kap. 5 og 6 går jeg dypere ned i tematikken om henholdsvis hvilke skatteregler som skal vektlegges, og hvordan skattegrunnlaget skal beregnes.

⁵⁰ International Fiscal Association (2001) s. 30.

⁵¹ Organisation for Economic Co-operation and Development (2015) s. 33.

⁵² I hvilken grad definisjonen i sktl. § 10-63 er i samsvar med OECDs anbefalinger, er ikke tema for denne oppgaven.

4.3 Hvilken periode skal sammenlignes?

For å kunne sammenligne skattenivået i to land må det først legges til grunn hvilken periode som skal sammenlignes. Ordlyden i sktl. § 10-63 gir uttrykk for hva som skal sammenlignes, men i mindre grad for hvilken periode. Begrepene «alminnelig inntektsskatt» og særlig «samlede overskudd» refererer imidlertid ofte til ett spesielt år. Det kan derfor trekke i retning av at sammenligningsgrunnlaget skal regnes ut år for år. Forarbeidene omtaler problemstillingen slik:

Ved avgjørelsen av om dette kravet er oppfylt er det *ikke* den konkrete forskjell for et selskap i *det enkelte inntektsår* som er avgjørende. Det må i stedet foretas en mer generell sammenligning av forskjellen i nivået på den alminnelige inntektsskatt i Norge og i den annen stat for denne typen selskaper. Om selskapet i *et enkelt år* skulle komme til å betale en skatt som er mindre enn to tredjedeler av den skatt selskapet ville blitt ilignet i Norge, vil det *ikke være avgjørende* for om det er et lavskattland (min utheving).⁵³

Det er altså ikke det enkelte inntektsår som skal sammenlignes, men en noe lenger periode. Hvor lang denne perioden skal være gir ikke forarbeidene uttrykkelig svar på. Men den må være av en slik lengde at sammenligningsgrunnlaget gir et reelt bilde av beskatningen i landene. I praksis er det lagt til grunn at en periode på to til tre år vil gi et riktig sammenligningsgrunnlag.⁵⁴ Med en slik tidsavgrensning vil man unngå at enkelte år slår urimelig ut, samtidig som perioden ikke blir for lang og uhåndterlig.

4.4 Utgangspunkter

4.4.1 Alminnelig inntektsskatt

Det første utgangspunktet for hva som skal inngå i sammenligningsgrunnlagene er «den alminnelige inntektsskatt på selskapets eller innretningens samlede overskudd», jf. sktl. § 10-63. Begrepet den «alminnelige inntektsskatt» setter grenser for hvilke skatteregler som er relevante. Ordlyden knytter vurderingen til det definerte begrepet «alminnelig inntekt». Det er grunn til å anta at dette begrepet må forstås på samme måte gjennom hele skatteloven. Dette er også lagt til grunn i juridisk teori.⁵⁵ Inntektsbegrepet er definert i sktl. § 5-1 første ledd og omfatter «fordel vunnet ved arbeid, kapital eller virksomhet, samt pensjon, føderåd og livrente.» Det kan imidlertid kreves fradrag for kostnader knyttet til ervervelse av fordelene, jf. sktl. 6-1 flg.

⁵³ Ot.prp. nr. 16 (1991–1992) s. 79.

⁵⁴ Skatte-ABC 2020/21 Utland – norsk kontrollert utenlandsk selskap (NOKUS) punkt 2.2.

⁵⁵ Stoveland (2021) note 968.

Det er altså skatt på denne type inntekter som skal sammenlignes. Skatt på for eksempel formue, eiendom og objekt faller dermed utenfor.

4.4.2 Effektiv skattesats

Det neste utgangspunktet knytter seg til hvilken skattesats som er relevant ved fastleggingen av sammenligningsgrunnlagene. Ordlyden «alminnelig inntektskatt på selskapets [...] samlede overskudd» og «av den skatten selskapet [...] ville ha bli ilagt»⁵⁶ trekker i retning av en helt konkret sammenligning av skatten selskapet faktisk betaler i utlandet, og hva selskapet ville ha betalt om det var hjemmehørende i Norge.

Ut fra forarbeidene må ordlydsforståelsen nyanseres. I forarbeidene redegjør Finansdepartementet for tre ulike grunnlag å basere sammenligningen på, samt fordeler og ulemper ved disse.⁵⁷ Det første mulige grunnlaget er å basere sammenligningen på de *formelle skattesatsene*. Fordelen med en slik sammenligning er at grunnlaget blir svært enkelt å fastlegge. Det vil imidlertid være en ulempe at de formelle satsene i mange tilfeller ikke vil være representative for den reelle skattebyrden selskapet underlegges. For mange selskaper vil nemlig ulike insentivordninger og andre særregler føre til at den reelle skattesatsen er lavere enn den formelle. Den andre mulige løsningen er å basere sammenligningen på *en helt konkret sammenligning* av faktisk betalt skatt i utlandet, og hva selskapet ville betalt om det var hjemmehørende i Norge. En slik løsning vil være mest i tråd med lovens ordlyd. Forarbeidene gir uttrykk for at dette «[u]t fra et teoretisk synspunkt kan [...] synes å være den riktige løsningen» for å synliggjøre forskjellene i skattenivået. Utfordringen med en slik løsning er at det blir nødvendig med ressurskrevende utregninger for å kunne fastlegge skattesatsen.⁵⁸

Den tredje løsningen, og den departementet mente var den mest hensiktsmessige, er en sammenligning basert på «forskjellen mellom de *effektive skattesatsene* (min utheving)».⁵⁹ Dette grunnlaget er å anse som en mellomting mellom en formell og en konkret tilnærming. Departementet presiserer at en slik metode innebærer en «generell sammenligning av forskjellen i nivået på den alminnelige inntektskatt i Norge og i den annen stat for denne typen selskaper».⁶⁰ Dette innebærer ikke at de formelle skattesatsene er irrelevante ved sammenligningen. Disse er i praksis utgangspunktet før eventuelle bransjetypiske tilpasninger gjøres.⁶¹ Et sam-

⁵⁶ Skatteloven § 10-63.

⁵⁷ Ot.prp. nr. 16 (1991–1992) s. 79.

⁵⁸ Ot.prp. nr. 16 (1991–1992) s. 79.

⁵⁹ Ot.prp. nr. 16 (1991–1992) s. 79.

⁶⁰ Ot.prp. nr. 16 (1991–1992) s. 79.

⁶¹ Naas (2017) s. 640.

menligningsgrunnlag basert på de effektive skattesatsene har senere blitt lagt til grunn som gjeldende rett og anvendt av Høyesterett i *Aban* avsnitt 41-45.

4.4.3 Generell vurdering av selskap/bransje

Med utgangspunkt i de formelle skattesatsene må det gjøres en tilpasning for å fastlegge den effektive skattesatsen. Hvilke tilpasninger som skal gjøres ble i lys av forarbeidene oppsummert av lagmannsretten i Cermaq-saken⁶² og senere også lagt til grunn av Høyesterett i *Aban*:

Det må foretas en generell sammenligning mellom den effektive skattesatsen på den alminnelige inntektsskatten for selskapet i inntektsåret 2005. I denne vurderingen gjøres det *tilpasning til det aktuelle selskap og bransjen* det operer i. Det er dermed det effektive skattenivå for *den type selskap man står overfor*, som skal sammenlignes. Forhold som er av *mer konkret, individuell art* og ikke er bransjetypiske, skal det i utgangspunktet ikke tas hensyn til (min utheving).⁶³

Selv om uttalelsen knytter seg uttrykkelig til det konkrete tilfellet i Cermaq-saken har den klart et generelt preg, og dermed overføringsverdi også til andre saker. Det underbygges av at Høyesterett i *Aban* slutter seg til uttalelsen i sin generelle tolkning av rettsreglene. På dette grunnlag skal den effektive skattesatsen tilpasses de regler som gjelder for den aktuelle selskapstype og den aktuelle bransjen. Finansdepartementet har uttalt at også særregler for spesielle inntekter skal vektlegges, slik at tilpasningen også får betydning for fastleggingen av skattegrunnlaget.⁶⁴ Om individuelle og konkrete forhold vektlegges i for stor grad vil vurderingen ikke lenger være av generell karakter slik det er uttalt i forarbeidene. Det avgjørende må være om reglene omhandlende skatter og inntekter har et generelt preg, eller om de knytter seg til helt individuelle forhold. Grensdragningen mellom det generelle og det individuelle har vært gjenstand for vanskelige vurderinger i flere konkrete tilfeller. Dette blir nærmere redegjort for i kapittel 5 og 6.

4.4.4 Listene over lavskattland og ikke-lavskattland

Skattedirektoratet har i forskrift definert enkelte utvalgte land som enten lavskattland eller ikke-lavskattland.⁶⁵ De såkalte hvite- og svartelistene kom inn ved innføringen av fritaksmetoden, og har som formål å skape forutsigbarhet.⁶⁶ Listene skal på en enkel måte gi svar på om land er definert som det ene eller det andre. På denne måten slipper man å gjennomføre res-

⁶² LB-2005-76733.

⁶³ Rt. 2014 s. 196.

⁶⁴ Utv. 2010 s. 1240.

⁶⁵ Skattedirektoratets skatteforskrift § 10-63.

⁶⁶ Ot. prp. nr. 1 (2004–2005) s. 69.

surskrevende utregninger, og man sikrer likebehandling. Dette skaper forutsigbarhet og en enklere prosess både for selskapene og deltakerne og for skattemyndighetene. Listene gjelder både ved NOKUS-beskatning og fritaksmetoden, samt ved kreditreglene i sktl. § 16-21 første ledd bokstav a, jf. FSSD § 10-63-1 siste punktum.

Utgangspunktet for listenes virkning følger av FSSD § 10-63-1: Svartelisten i § 10-63-2 og hvitelisten i § 10-63-3 skal legges til grunn «uten nærmere vurdering etter skatteloven § 10-63». For svartelisten gjelder dette utgangspunktet absolutt. Landene som listes opp i § 10-63-2 skal anses som lavskattland, uansett om man etter en konkret vurdering av de effektive skattesatsene kommer til det motsatte.⁶⁷

Hvitelisten i § 10-63-3 gjelder imidlertid ikke absolutt. Forskriften lister opp tre unntak hvor listen ikke kan legges til grunn uten nærmere vurdering etter sktl. § 10-63. For det *første* gjøres det unntak for de tilfellene hvor selskapet er fritatt for skatteplikt eller er underlagt en form for redusert beskatning, jf. FSSD § 10-63-3 første ledd. Dersom selskapet ikke beskattes etter de generelle satser for sin bransje skal det altså gjennomføres en nærmere vurdering av skattenivået. For det *andre* gjøres det unntak for selskap hvor deres «inntekt i dette landet hovedsakelig er inntekt som nevnt i skatteloven § 2-38 annet ledd som er skattefri, og inntekten skriver seg fra investeringer i lavskattland», jf. FSSD § 10-63-3 annet ledd. Ordlyden «hovedsakelig» trekker i retning av et krav om 50 %. Det er imidlertid hevdet i teorien at andelen av inntekter av denne typen må være «klart mer enn 50 % av selskapets inntekter».⁶⁸ Om tilstrekkelig stor andel av inntekten er slik skattefri aksjeinntekt fra lavskattland må det gjennomføres en nærmere vurdering. *Endelig* må det gjennomføres en vurdering for «annen selvstendig innretning eller formuesmasse», jf. FSSD § 10-63-3 tredje ledd. Hvitelisten gjelder altså kun for aksjeselskaper og likestilte selskaper, ikke for truster mv.

Det kan de lege ferenda, fra et rettskildemessig ståsted, stilles spørsmål ved om svartelisten kan legges til grunn i alle tilfeller. Som redegjort for over gjelder svartelisten absolutt, slik at land inntatt på listen er ansett som lavskattland uansett om en konkret vurdering fører til motsatt resultat. Det oppstår dermed situasjoner hvor konklusjonen ved å følge listen utviklet av Skattedirektoratet står i strid med definisjonen gitt i loven. Om konklusjonen som følger av listen til direktoratet skal kunne gjøre unntak fra bestemmelsens ordlyd må det være fordi Skattedirektoratet har delegasjonshjemmel til å gjøre nettopp dette. Hvis ikke vil lovens regel gå foran i tråd med trinnhøydeprinsippet.⁶⁹

⁶⁷ Naas (2017) s. 651-652.

⁶⁸ Naas (2017) s. 653.

⁶⁹ Andenæs (2009) s. 160.

Som redegjort for over ble svarte- og hvitelisten innført samtidig med innføringen av fritaksmetoden. Det fremgår av forarbeidene til fritaksmetoden at Finansdepartementet anser hjemmelen i sktl. § 10-80 (tidligere § 10-70) som tilstrekkelig grunnlag for innføring av listene.⁷⁰ Hjemmelen har en typisk delegasjonsformulering hvor departementet gis hjemmel til å «gi forskrift til utfylling og gjennomføring av bestemmelsene i dette kapittel», herunder sktl. § 10-63. At departementet anser dette som tilstrekkelig hjemmel blir også uttrykt idet de delegerer myndigheten videre til Skattedirektoratet:

Finansdepartements myndighet etter lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) § 10-70 til å fastsette og ajourføre listene over land som skal anses som lavskattland og land som ikke skal anses som lavskattland, samt gi utfyllende bestemmelser om dette, er delegert til Skattedirektoratet.⁷¹

Departementet fastholder med dette at deres hjemmel omfatter det å fastsette og ajourføre listene og delegerer myndigheten videre til Skattedirektoratet. Om en slik vidtrekkende myndighet egentlig ligger i lovens delegasjonshjemmel i sktl. § 10-80 kan diskuteres. Det at delegasjonshjemmelen også er lagt til grunn som omfattende nok i fritaksmetodens forarbeider, taler imidlertid for at Skattedirektoratets forståelse er i tråd med lovgiverviljen.

5 Hvilke skatteregler skal vektlegges?

5.1 Innledning

I lys av de utgangspunktene som er redegjort for over blir det første spørsmålet hvilke skatteregler som skal vektlegges i sammenligningen. Omfanget av ulike typer skatteregler er stort, og oppgaven begrenses derfor til noen utvalgte praktiske tilfeller. I det følgende vil det bli viet fokus på fritaksmetoden og tilsvarende regler (kap. 5.2), særregler for oppstartsfasen (kap. 5.3), rederibeskatning (kap. 5.4), skatt ilignet andre enn selskapet (kap. 5.5), skatt betalt i tredjestater (kap. 5.6) og endelig skatteavtaler (kap. 5.7).

5.2 Fritaksmetoden og tilsvarende regler

For holdingselskaper oppstår en særlig problemstilling i forbindelse med fritaksmetoden og tilsvarende regler i utlandet. Se kap. 1.2.1 for en kort redegjørelse for fritaksmetodens innhold i norsk rett. Spørsmålet er om slike regler skal vektlegges i sammenligningen, og eventuelt hvordan. Fritaksmetoden er ikke en del av de generelle skatteregler som gjelder for alle selskaper, men et unntak fra den generelle hovedregel om skatteplikt og fradragsrett. For holding-

⁷⁰ Ot.prp. nr. 1 (2004–2005) s. 69.

⁷¹ Forskrift til skatteloven § 10-63.

selskaper som i det vesentlige erverver aksjeinntekter er fritaksmetoden imidlertid den praktiske hovedregelen. Av den grunn vil en sammenligning som ikke tar hensyn til regelsettet i liten grad gi uttrykk for den effektive skattebyrden selskapet underlegges. Holdingselskaper er ikke en egen bransje, men finnes i alle deler av næringslivet. De er imidlertid av samme selskapstype. På bakgrunn av redegjørelsen i kap. 4.3.3 vil det derfor være i tråd med forarbeidene å vektlegge regelsettet i sammenligningen.

Ved innføringen av fritaksmetoden ble forholdet til definisjonen av lavskattland kommentert i forarbeidene:

Ved vurdering etter skatteloven § 10-63 må fritaksmetoden anses som en fremgangsmåte for å unngå økonomisk dobbeltbeskatning. Dette innebærer at den norske effektive beskatningen av fritatte aksjeinntekter som innvinnes av selskaper ikke kan settes lik null, når beskatningen i det underliggende selskapet og eventuelle selskap lenger ned i eierkjeden tas i betraktning.⁷²

Finansdepartementet legger med dette til grunn at fritaksmetoden er relevant ved fastleggingen av den effektive skattesats i Norge, men at skattesatsen ikke er null på grunn av beskatning nedover i eierkjeden.⁷³ Dette blir senere lagt til grunn ved at Høyesterett siterer lagmannsrettens vurdering i *Aban*:

I Norge gjaldt et utgangspunkt på 28 % skatt på slike kapitalinntekter, *men der fritaksmetoden kom til anvendelsen*, ville som nevnt inntekter på aksjer i selskapsforhold vært fritatt for inntektsbeskatning. Lagmannsretten finner likevel at det ved den generelle sammenligningen av skatteregimene for beskatning må legges til grunn at den effektive beskatningen av inntekter på aksjer i Norge må regnes for å ha vært betydelig over null (min utheving) (sic).⁷⁴

Høyesterett poengterer her at selv om fritaksmetoden anvendes vil skattesatsen i realiteten være godt over null. Det sentrale i dette punkt er imidlertid det faktum at fritaksmetoden vektlegges.

Det neste spørsmålet er hvordan denne sammenlignes skal gjennomføres. Mer konkret har spørsmålet i praksis og teori handlet om sammenligningen skal ta hensyn til den konkrete aksjeporteføljen, eller om vurderingen skal gjennomføres helt generelt for alle holdingselska-

⁷² Ot.prp. nr. 1 (2004–2005) s. 65.

⁷³ Se kap. 5.5.2.

⁷⁴ Rt. 2014 s. 196, i avsnitt 55.

per uavhengig av porteføljens karakter. Spørsmålet ble stilt til Finansdepartementet og svaret er todelt:

Ved selskapsstrukturer og investeringer av *mer stabil og langvarig karakter*, og hvor samtlige av selskapets aksjeinntekter er av en slik art at de ville falt inn under den norske fritaksmetoden dersom selskapet hadde vært norsk skattyter, kan det være mer nærliggende å la disse omstendigheter få betydning ved lavskattlandvurderingen. [...] Etter departementets oppfatning *bør den konkrete sammensetningen av et selskaps aksjeportefølje* i slike tilfeller anses relevant når man fastlegger hva den effektive beskatningen av selskapet ville ha blitt i henholdsvis Norge og utlandet (min utheving).⁷⁵

Departementet uttaler altså at holdingselskaper med en stabil og langvarig aksjeportefølje skal vurderes konkret med tanke på om selskapet er innenfor fritaksmetoden eller ikke, og deretter hvilket skattenivå som skal sammenlignes. I samme uttalelse gir departementet også uttrykk for at perioden på 2-3 år som brukes i sammenligningen i lavskattvurderingen, også vil «kunne være retningsgivende ved vurderingen av om en aksjeportefølje skal anses å befinne seg stabilt innenfor fritaksmetoden».⁷⁶

For de mer kortsiktige investeringer har departementet en annen konklusjon:

For selskaper som foretar *mer kortsiktige investeringer* kan det være mer eller mindre tilfeldig om porteføljen et år inneholder investeringer innenfor og/eller utenfor fritaksmetoden. Sammensetningen av aksjeporteføljen vil kunne variere både fra år til år og innenfor samme inntektsår. *En mer generell vurdering* av aksjebeskatningen vil da være mest i tråd med forarbeidenes prinsipp om at det ikke skal være avgjørende hvorvidt et selskap i et enkeltstående år kommer over eller under grensen på to tredjedeler (min utheving).⁷⁷

Departementet uttrykker med dette at holdingselskaper med kortsiktige investeringer ikke skal vurderes konkret, men generelt. Det er dermed for de mer kortsiktige investeringene at departementet legger opp til å følge utgangspunktet i forarbeidene med en generell vurdering. Det er derfor antatt at denne vurderingen må ta utgangspunkt i den generelle skattesatsen på alminnelig inntekt.⁷⁸ Mens det ved en stabil investeringsportefølje er grunnlag for unntak fra

⁷⁵ Utv. 2010 s. 1240 punkt 3.

⁷⁶ Utv. 2010 s. 1240 punkt 3.

⁷⁷ Utv. 2010 s. 1240 punkt 3.

⁷⁸ Carlsen (2012) s. 594.

denne ved å gjennomføre en konkret vurdering.⁷⁹ Denne konkrete vurderingen harmonerer i liten grad med den generelle metoden lovgiver har valgt.⁸⁰

Videre må det avklares om den såkalte treprosentregelen i sktl. § 2-38 sjette ledd er relevant ved fastleggningen av sammenligningsgrunnlagene. Regelen hjemler skatteplikt for 3 % av utbytte, bortsett fra de tilfellene hvor utbytte er fra et selskap i samme konsern, jf. § 2-38 sjette ledd bokstav c. Spørsmålet er om denne skatten er relevant ved sammenligningen av skattenivået. Finansdepartementet besvarer spørsmålet benektende.⁸¹ Begrunnelsen finner de i forarbeidene hvor det gis uttrykk for at regelen er en sjablonmessig reversering av fradrag, og at den derfor ikke skal medregnes som norsk inntektsskatt.

5.3 Særregler for oppstartsfasen

For å legge til rette for ny etablering av næringsvirksomhet finnes det i en rekke land særregler for bedrifter i oppstartsfasen. Et mulig incentiv som kan velges for å tiltrekke seg næringsvirksomhet og kapital er redusert beskatning. Spørsmålet blir da om slike ordninger skal vektlegges i sammenligningen av skattenivåene.

På samme måte som holdingselskaper, er ikke bedrifter i oppstartsfasen i én og samme bransje. Det er imidlertid typer av selskaper som relativt enkelt kan grupperes. Den reduserte beskatningen gis ikke helt konkret til et selskap, men til selskap i samme definerte situasjon. På bakgrunn av utgangspunktet redegjort for i kap. 4.3.3 er det derfor nærliggende at slike særregler som utgangspunkt skal vektlegges ved sammenligningen.

Spørsmålet er ikke behandlet i rettspraksis, men er av praktisk betydning og har blitt gjenstand for klagebehandling hos SFS. Klagesaken SFS2000-622 gjaldt spørsmål om oppstartsreglene i Monaco.⁸² Norske konsulenter ville etablere et selskap i Monaco. Skattesatsen ble opplyst å være 33,33 %. Den nominelle skattesatsen var dermed høyere enn i Norge. SFS bemerket imidlertid at Monaco hadde et skattesystem hvor nye bedrifter ville ha en skattesats på 0 % i to år, deretter 8,33 % i år tre, 16,67 % i år fire og 25 % i år fem. Først i år seks ville skattesatsen være på 33,33 %. Dette systemet ble supplert med meget fleksible avskrivningsregler som gjorde det mulig å øke avskrivningene samtidig som skattesatsen økte. SFS vektla særreglene i sammenligningsgrunnlaget og konkluderte derfor med at den effektive skattesatsen i Monaco var betydelig lavere enn i Norge. Monaco ble definert som et lavskattland.

⁷⁹ Zimmer (2019) s. 426-427.

⁸⁰ Gjems-Onstad (2013) s. 295.

⁸¹ Utv. 2010 s. 1240 punkt 2.

⁸² Utv. 2001 s. 263 punkt 1.2.4.

Saken referert over viser at særregler for oppstartsfasen blir vektlagt ved fastleggingen av den effektive skattesatsen. Den viser imidlertid også at SFS vurderer ordningen og dens innhold nøye før de konkluderer. Det er ikke automatikk i at enhver ordning vil være relevant. Det må stilles krav til en form for generalitet i anvendelsen for at vektleggingen skal være i tråd med forarbeidenes generelle tilnærming. Spørsmålet stiller seg for eksempel noe annerledes om særreglene gis helt konkret til en virksomhet på bakgrunn av individuell søknad. I slike tilfeller står man ovenfor individuelle særregler som i tråd med forarbeidene ikke skal vektlegges.

Standpunktet fra klagebehandlingen i SFS blir bekreftet av Naas, som mener at

[t]ilsvarende må også andre regler som går ut på at selskaper i en viss periode eller under visse forutsetninger er underlagt gunstigere beskatning enn de generelle skattereglene tilsier kunne medføre at et land anses som lavskattland.⁸³

Det hevdes altså at vektleggingen av gunstig beskatning for oppstartsfasen gir uttrykk for en generell regel som også kan anvendes i andre tilfeller. Gunstige beskatningsregler, ofte omtalt som «tax holiday», gis i enkelte tilfeller der selskapet er etablert i en spesiell region, eller bidrar i samfunnsnyttige oppgaver som bygging av infrastruktur eller lignende.⁸⁴ For slike tilfeller vil det på samme måte som for oppstartsreglene, være i tråd med forarbeidene å vektlegge særordningene i fastleggingen av sammenligningsgrunnlaget. Det avgjørende må være om skattereglene er av generell karakter og ikke kun gjelder i enkelttilfeller.

5.4 Rederiskatt

5.4.1 Relevant sammenligningsgrunnlag

Rederinæringen er i en rekke land underlagt særlig gunstige beskatningsordninger. Dette gjelder også i Norge.⁸⁵ For rederier blir spørsmålet derfor hvilke skatteregler som skal vektlegges ved fastleggingen av den effektive skattesatsen. I tråd med utgangspunktene som er redegjort for over om at fastleggingen skal ta hensyn til regler for den aktuelle bransjen, vil rederiskatteordninger som utgangspunkt være relevante ved fastleggingen av sammenligningsgrunnlaget.

Om et selskap hjemmehørende i utlandet oppfyller hjemlandets krav til redusert rederibeskatning, og samtidig oppfyller de krav som ville vært stilt for slik beskatning etter norsk rett, er saken klar. I slike tilfeller vil sammenligningsgrunnlagene i begge land fastsettes i tråd med det respektive landets reduserte rederibeskatning.

⁸³ Naas (2017) s. 642.

⁸⁴ Naas (2017) s. 642.

⁸⁵ Skatteloven § 8-10 flg.

Et særlig spørsmål oppstår om det utenlandske selskapet oppfylder kravene til rederibeskatning i det landet det er hjemmehørende, men ikke oppfylder kravene etter norsk skatterett. Spørsmålet blir da om det norske sammenligningsgrunnlaget er ordinære norske skatteregler eller rederiskatteordningen. Ordlyden i bestemmelsen, som trekker i retning av en forholdsvis konkret vurdering, kan tyde på at om selskapet ikke oppfylder vilkårene for rederibeskatning i Norge må det også vurderes deretter. Om selskapet hadde valgt å drive sin virksomhet fra Norge, på samme måte som det gjør i utlandet, ville skatten vært fastsatt etter de ordinære skattereglene. Basert på utgangspunktet om at det skal gjennomføres en generell vurdering med tilpasninger til den aktuelle bransjen, kan det imidlertid argumenteres for den norske rederibeskatningen er sammenligningsgrunnlaget selv om selskapet helt konkret ikke oppfylder vilkårene. Når Finansdepartementet får stilt spørsmålet siterer de forarbeidenes uttalelse om tilpasning til særregler for visse type selskaper og uttaler deretter:

De to siste siterte setningene peker på at det ved tilfeller av særregler og unntaksregel, slik som det for eksempel gjelder for virksomheter under de særskilte rederiskatteordningene, skal foretas en sammenligning mellom ordningen i Norge og ordningen som gjelder for selskap hjemmehørende i det potensielle lavskattlandet. [...] Uttalelsen ble avgitt med kunnskap om at skatteregimene for rederivirksomhet i ulike land hadde en forskjellig utforming. Uttalelsen legger implisitt til grunn, at for å kunne anvende det norske skattenivået for slik virksomhet som sammenligningsgrunnlag ved vurderingen av om et utenlandsk rederiselskap er hjemmehørende i et lavskattland, *gjelder det ikke et krav om at det utenlandske selskapet må kvalifisere* for norsk rederibeskatning (min utheving).⁸⁶

Finansdepartementet legger avgjørende vekt på forarbeidenes uttalelse slik at det avgjørende ikke er om selskapet oppfylder vilkårene til norsk rederibeskatning, men at selskapet er i denne type bransje. Dersom selskapet oppfylder vilkårene til hjemlandets rederibeskatning vil altså det norske sammenligningsgrunnlaget være den norske rederibeskatningen selv om vilkårene for slik ordning ikke er oppfylt i Norge.

5.4.2 Særlig om tonnasjeskatten

Norske rederier som velger å tre inn i rederiskatteordningen, er i utgangspunktet unntatt skatteplikt på alminnelig inntekt, jf. sktl. § 8-15 første ledd. Rederiene som deltar i ordningen er i sktl. § 8-16 imidlertid pålagt en tonnasjeskatt. Dette er en skatt beregnet etter skipenes lastevne (nettotonnasje), og er således å anse som en objektskatt, ikke skatt på inntekt. Tonnasje-

⁸⁶ Utv. 2009 s. 605.

skatten skal derfor ikke medregnes i sammenligningsgrunnlaget. Dette ble lagt til grunn av Finansdepartementet i brev inntatt i Utv. 2007 s. 1862.

De lege ferenda kan det spørres om sammenligningen bygger på et reelt bilde av den effektive skattesatsen når tonnasjeskatten ikke vektlegges. Det som i dag omtales som tonnasjeskatt ble innført som en tonnasjeavgift i 1996 og plassert i fartøymålingsloven § 7a. Innføringen kom som en større omlegging av rederibeskatningen hvor det ble innført skattefritak (formelt sett skatteutsettelse) for overskudd i rederier, men en avgift basert på skipenes lasteevne.⁸⁷ Lovgi-ver ønsket med dette å gjøre rederinæringen mer konkurransedyktig, men sørget tilsynelatende for at rederiene fremdeles skulle svare avgift for sin drift.

En nærmere redegjørelse for innføringen ble gitt, og noen medfølgende endringer ble foretatt, da Finansdepartementet ble bedt om å legge frem forslag til utfyllende bestemmelser.⁸⁸ Departementet uttaler at:

Tonnasjeskatten skal fastsettes uavhengig av om selskapet har inntekt. Departementet legger derfor til grunn at skatten *ikke skal anses som inntektsskatt*, men i stedet være en *ren objektskatt* som ilegges eieren av skipet. Etter departementets vurdering bør tonnasjeskatten betegnes som skatt og ikke som avgift, når den er *en del av inntekts-skattesystemet* (min utheving).⁸⁹

At skatten rent teknisk er å anse som en objektskatt blir med dette lagt til grunn. Departementet bekrefter imidlertid at tonnasjeskatten ikke er en selvstendig objektskatt, men en større del av inntektsskattesystemet. Det er på dette grunnlag de endrer betegnelse fra avgift til skatt. Videre foreslår departementet å flytte bestemmelsen over i dagjeldende skattelov fordi det er en skatt «som er en konsekvens av at selskapets inntekt beskattes etter særskilte regler».⁹⁰ Uttalelsene trekker i retning av at selv om tonnasjeskatten teknisk sett er en skatt på objekt, har den i sin sammenheng en sterk tilknytning til den manglende inntektsskatten for rederinæringen.

I etterkant av innføringen av den nye rederiskatteordningen publiserte førstekonsulentene i skattelovavdelingen Frode Talmo og Njaal Arne Høyland en artikkel om blant annet innføringen av tonnasjeskatten.⁹¹ På bakgrunn av at rederiskatteordningen på den tiden innebar en

⁸⁷ Innst.O. nr. 81 (1995–1996).

⁸⁸ Ot.prp. nr. 11 (1996–1997).

⁸⁹ Ot.prp. nr. 11 (1996–1997) s. 38.

⁹⁰ Ot.prp. nr. 11 (1996–1997) s. 39.

⁹¹ Talmo (1997) s. 195.

uttsettelse av beskatningen hevdet de at «tonnasjeskatten [vil] bli et supplement til den beskatning som skal skje i forbindelse med utdeling av ubeskattet inntekt og ved uttrede av ordningen».⁹² De sammenligner beskatningen med det nederlandske systemet hvor de hevder skatten ikke er et *supplement*, men en form for *substitut*. Begrunnelsen er at Nederland hadde et system hvor skattefritaket for rederiene er endelig. Dette ble i 2007 også innført i Norge.⁹³ Rederienes skattefritak i Norge er nå endelig. Når den norske rederiskatteordningen nå på dette punktet har samme utforming som den nederlandske, blir det avklart hvordan tonnasjeskatten er et substitutt for inntektsskatten rederiene har fritak fra. Hvorvidt tonnasjeskatten er å anse som en inntektsskatt uttaler førstekonsulentene at dette i «prinsippet må [...] avgjøres ved en tolkning av den aktuelle regel.»⁹⁴ Med dette sier de for det første og mest åpenbare at spørsmålet må avgjøres konkret i hvert enkelt tilfelle. Det er altså ved tolkningen av sktl. § 10-63 man finner svaret på om tonnasjeskatten skal omfattes. For det andre åpner de for at tonnasjeskatten i konkrete tilfeller kan anses som en inntektsskatt. Denne åpningen ble uttalt før skattefritaket for rederier var endelig, og utsagnet har dermed etter endringene i rederiskatteordningen enda større tyngde.

Rederiskatteordningen gjelder ikke generelt for alle rederier i Norge. Den inntreder når et selskap oppfyller vilkårene til å delta i rederiskatteordningen, og selskapet selv ønsker å delta. Det er altså enten alminnelig skatt på selskapet, eller skattefritak medfølgende tonnasjeskatt. Det er på dette grunnlag treffende å karakterisere tonnasjeskatten som et substitutt for den inntektsskatten rederiene ikke betaler. Om tonnasjeskatten gis karakteristikken substitutt for inntektsskatt, burde tonnasjeskatten regnes med slik at sammenligningen bygger på et reelt bilde av den effektive skattebyrden.

Synspunktet om at den norske tonnasjeskatten burde vektlegges i sammenligningen underbygges ytterligere av rederiskatteordningene i utlandet. For at sammenligningen på riktig grunnlag skal avklare om skattenivået i det potensielle lavskattlandet er under to tredjedeler av det norske, må sammenligningsgrunnlagene i de respektive landene utregnes på en slik måte at de er representative for skattebyrden. På samme måte som i Norge har en rekke land skattefritak for rederinntekter, men pålegg om tonnasjeskatt. Det som imidlertid er en utbredt ordning er at skattemyndighetene på bakgrunn av selskapets tonnasje, og de vedtatte tonnasjesatsene, utregner et inntektsgrunnlag, som så inntektsbeskattes. Storbritannia er blant de mange landene som iligner rederiene skatt på denne måten.⁹⁵ Også dette omtales som en tonnasjeskatt. På grunn av at tonnasjeskatten i utlandet ilignes på en måte som gjør at den blir en

⁹² Talmo (1997) s. 210.

⁹³ Zimmer (2019) s. 719.

⁹⁴ Talmo (1997) s. 210.

⁹⁵ HM Revenue & Customs (2021).

inntektskatt, og dermed skal med i sammenligningsgrunnlaget, burde også den norske tonnasje-skatten medregnes. På den måten sikres en reell sammenligning av skattenivåene i de to landene.

5.5 Skatt ilignet andre

5.5.1 Utgangspunkt

Et særlig spørsmål oppstår ved skatt ilignet noen som har sterk tilknytning til det selskapet som vurderes. Spørsmålet er om skatt ilignet andre enn selskapet selv i noen tilfeller kan regnes med som den effektive beskatningen selskapet underlegges, og dermed inngå i sammenligningsgrunnlaget.

Det er «inntektskatt på selskapets eller innretningens samlede overskudd»⁹⁶ som skal inngå i sammenligningen. Utgangspunktet må etter dette være at skatt ilignet andre enn selskapet selv ikke skal medregnes. Dette medfører at skatt ilignet aksjonærer, eks. kildeskatt, ikke skal tas hensyn til ved sammenligningen.⁹⁷ Fra dette utgangspunktet vil jeg se nærmere på to konkrete situasjoner. Den første er om skatt ilignet datterselskap skal vektlegges i sammenligningsgrunnlaget for morselskapet. Den andre er om skatt ilignet deltaker i utenlandsk deltakerfastsatt selskap skal vektlegges i vurderingen av selskapet. Jeg behandler dem i nevnte rekkefølge.

5.5.2 Skatt ilignet datterselskap

Når et selskap etablert i et påstått lavskattland eier aksjer i andre selskaper, blir spørsmålet hvordan skatten for morselskapet (holdingselskapet) skal fastlegges. Helt konkret er spørsmålet om skatt ilignet datterselskapene skal vektlegges ved fastleggingen av den effektive skattesatsen for morselskapet. Basert på utgangspunktet redegjort for over vil ikke skatt ilignet et datterselskap være relevant ved sammenligningen. Et datterselskap er et separat selskap, og skatt ilignet dette selskapet er dermed ilignet noen andre enn det selskapet (morselskapet) som skal vurderes. Dette er imidlertid kun utgangspunktet.

Som redegjort for i kap. 5.2, legger forarbeidene til fritaksmetoden til grunn at den norske effektive beskatningen av aksjeinntekter ikke er 0 %, fordi beskatningen i underliggende selskaper skal tas i betraktning.⁹⁸ Skatt ilignet datterselskap er altså relevant i fastleggingen. For å sikre at fastsettingen av det utenlandske skattenivået gir et reelt sammenligningsgrunnlag, vil

⁹⁶ Skatteloven § 10-63.

⁹⁷ Utv. 1996 s. 201.

⁹⁸ Ot.prp. nr. 1 (2004–2005) s. 65.

man måtte benytte samme metode for det landet man sammenligner med.⁹⁹ På den måten sikres NOKUS-reglernes formål om nøytralitet og rettferdighet.

På grunnlag av forarbeidenes uttalelse har SFS i sin praksis regnet med beskatning av underliggende selskap ved sammenligning av skattenivå på fritatte aksjeinntekter.¹⁰⁰ Som fremhevet av Finansdepartementet er denne praksisen begrenset til de tilfeller der morselskapet holder til i et land som ved operativ virksomhet ikke hadde blitt regnet som lavskattland, og hvor inntektene også kommer fra normalskatteland.¹⁰¹ Etter en vurdering av forholdet mellom fritaksmetoden og lavskattvurderingen¹⁰² kommenteres imidlertid rettstilstanden slik:

Denne praksisen ved SFS er beslektet med departementets synspunkt ovenfor om at man i visse tilfeller kan legge vekt på at aksjene i selskapet ville ha kvalifisert under fritaksmetoden. I begge vurderingstilfeller ligger det normalt en forutsetning om *beskatning lenger ned i eierkjeden*. I motsetning til det som følger av SFS sin praksis, vil imidlertid en vektlegging av aksjeporteføljens konkrete sammensetning også kunne være aktuell i de tilfeller selskaper ligger i et land som *ordinært anses som lavskattland*. På den annen side kan SFS-praksisen med å inkludere i vurderingen den skatt som faktisk er *betalt lenger ned i eierkjeden*, anvendes også i de tilfeller det ikke utelukkende dreier seg om *langsiktige investeringer* (min utheving).¹⁰³

Finansdepartementet skriver innviklet og nærmest kryptisk. Det kan imidlertid synes som om departementet tar til orde for at den underliggende beskatning også skal tas hensyn til i flere tilfeller. Zimmer oppsummerer sin tolkning på denne måten:

Uttalelsen må trolig forstås slik at underliggende skatt skal medregnes selv om holdingselskapet er hjemmehørende i et lavskatteland, såfremt holdingselskapet har langsiktighet/stabilitet i aksjeporteføljen.¹⁰⁴

I ettertid har SFS tatt departementets uttalelse til etterretning og tilpasset sin praksis.¹⁰⁵ Basert på dette ser det nå ut til at Finansdepartementet og skattemyndighetene er enige om at beskatning av datterselskaper er relevant ved vurderingen av den effektive skattesatsen for skattefrie

⁹⁹ Zimmer (2019) s. 427.

¹⁰⁰ Carlsen (2012) s. 594.

¹⁰¹ Utv. 2010 s. 1240.

¹⁰² Se kap. 5.2.

¹⁰³ Utv. 2010 s. 1240.

¹⁰⁴ Zimmer (2019) s. 428.

¹⁰⁵ Carlsen (2012) s. 594.

aksjeinntekter. Dette gjelder også i de tilfellene hvor morselskapet er hjemmehørende i et land hvor en operativ virksomhet ville medført at landet er å anse som lavskattland. Men i de tilfellene vil det være et krav om at holdingselskapets aksjeportefølje er av langsiktig karakter.

5.5.3 Selskap behandlet som selskap med deltakerfastsetting der det driver sin virksomhet

Fordi land har ulike system og ulike definisjoner i selskapsretten og skatteretten, kan et selskap og dets deltakere lignedes på ulik måte etter hvor det hører hjemme. Selskap som lignedes med deltakerfastsetting i utlandet, kan i noen tilfeller være selskap som etter norsk rett ville vært behandlet som et eget skattesubjekt. Selskapet ville dermed vært skattepliktig for sitt overskudd, ikke deltakerne. I slike tilfeller blir spørsmålet om skatt ilignet deltakerne i det deltakerfastsatte selskapet skal vektlegges for å fastlegge den effektive skattesatsen selskapet underlegges.

Illustrerende for problemstillingen er norskeide LLC (Limited Liability Companies) etablert i USA. Ved etableringen av slike selskaper kan selskapet velge å bli behandlet skattemessig transparent for amerikanske formål, tilsvarende norsk deltakerfastsetting. Eierne blir beskattet for selskapets virksomhet. Selskapet skiller seg imidlertid fra norske deltakerfastsatte selskaper ved at deltakernes ansvar er begrenset til deres innskudd. Om klassifisering av utenlandske selskaper uttaler Høyesterett i Rt. 2012 s. 1380 at dette skal skje etter norsk rett. Sett i lys av definisjonen av skattesubjekter i sktl. § 2-2 første ledd bokstav e vil et etablert LLC i USA anses som et eget skattesubjekt på grunn av ansvarsbegrensningen.

På denne bakgrunn står vi ovenfor et norskeid selskap i USA som isolert sett, som skattesubjekt, ikke betaler skatt. Skattleggingen skjer på eiernes hånd, og disse er etter norsk rett egne skattesubjekter. Spørsmålet blir derfor om skatten ilignet eierne skal medregnes i sammenligningsgrunnlaget. Basert på utgangspunktet over er det kun det selskapet selv betaler som er relevant.

Spørsmålet er ikke behandlet av Høyesterett og kan ikke anses endelig avklart. Problemstillingen er imidlertid praktisk og har derfor vært gjenstand for behandling både i Finansdepartementet og av SFS. Ved opprettelsen av et LLC i USA oppstår en rekke skatterettslige spørsmål. Spørsmålet om hvordan selskapet skulle behandles skattemessig ble stilt til Finansdepartementet. Svaret ble gitt i en uttalelse inntatt i Utv. 2001 s. 1641. Departementet uttaler at «[i] og med at deltakernes ansvar i selskapet er begrenset til aksjeinnskuddet, antar Finansdepartementet at beskatningen i Norge [...] skal baseres på at LLC-selskapet er et eget skattesubjekt.» Uttalelsen knytter seg ikke uttrykkelig til NOKUS-beskatning, men viser departementets synspunkt om at LLC-selskapet skal behandles som et eget skattesubjekt. En slik be-

handling i sammenheng med NOKUS-beskatning medfører at skatten ilignet deltakerne ikke er relevant, og at deltakerne dermed skal NOKUS-beskattes for LLC-ets overskudd.

Spørsmålet har imidlertid senere blitt stilt til SFS, som går mer konkret til verks.¹⁰⁶ Skattekontoret tar i denne saken stilling til spørsmål stilt fra en innsender som planla å overdra en banks utlånsvirksomhet i USA til et LLC. Innsenderen ville ha avklart om dette medførte NOKUS-beskatning. Skattekontoret avklarer, som redegjort for over, at reglene medfører at selskapet i USA vil bli behandlet transparent, og at deltakeren blir beskattet for virksomheten. Om det forhold at skatten er ilignet deltakerne og ikke selskapet selv uttaler skattekontoret:

Formålet med NOKUS-reglene tilsier at når manglende beskatning på LLC-ets hånd *erstattes* av en beskatning som samsvarer med premissene for listeføring av USA som ikke-lavskattland på deltakernes hånd, og ingen av unntakene i FSSD § 10-63-3 kommer til anvendelse, så vil kravet om lavskattland i sktl. § 10-63 ikke være oppfylt, jf. også sak 2005-012LN [...] Under forutsetning av at As LLC blir beskattet i USA som et fast driftssted med utligning av skatt på virksomhetsdeltakers hånd på *vesentlig samme måte* som et sammenlignbart norsk selskap, er det i dette tilfelle ikke grunnlag for å anse USA som lavskattland (min utheving).¹⁰⁷

Skattekontoret tolker NOKUS-regelverket formålstungt, og argumenterer på det grunnlag for at det avgjørende ikke er hvem som har betalt skatten, men at den faktisk er betalt. Skatt betalt av deltakerne i selskapet regnes med som selskapets inntektsskatt i sammenligningen. Hensynet til å «motvirke skattemotiverte investeringer og kapitalplasseringer i utlandet»¹⁰⁸ anses ivaretatt ved at den manglende beskatningen fra selskapet erstattes av deltakerbeskatning.

Basert på formålet med NOKUS-beskatning kan skattekontorets konklusjon være den mest akseptable løsning. Rent matematisk er det deres tilnærming som gir et mest realistisk bilde av den effektive skattesatsen. En slik pragmatisk linje som ikke tar hensyn til selskapsstrukturen i utlandet, kan derfor oppfattes rettferdig. Konklusjonen blir imidlertid motsatt om sktl. § 10-63 tolkes strengt etter sin ordlyd og i tråd med hvordan Høyesterett klassifiserer selskaper etter norsk rett. Både loven og Høyesteretts praksis har betydelig rettskildemessig vekt. Det skal derfor en god del til før formålene skal få avgjørende vekt, når loven og Høyesterett trekker i motsatt retning. Skattekontorets pragmatiske tilnærming til ordlyden, og avgjørende vekt på formålet, trenger derimot ikke tolkes som et generelt utspill *mot* lovens ordlyd og Høyeste-

¹⁰⁶ Utv. 2013 s. 277 punkt 1.3.6.

¹⁰⁷ Utv. 2013 s. 277 punkt 1.3.6.

¹⁰⁸ Ot.prp. nr. 16 (1991–1992) s. 75.

retts praksis. Det kan også ses på som en *presisering* av bestemmelsen på helt konkret grunnlag. I så fall vil konklusjonen ha liten vekt ved overføring til andre typetilfeller.

Om skattekontorets konklusjon tolkes dit hen at den er å anse som en presisering på helt konkret grunnlag, er den fremdeles en presisering som spriker fra utgangspunktet i lovens ordlyd. Dette skaper et mer komplisert rettskildebilde å forholde seg til og mindre forutsigbarhet for dem som anvender loven. Om en slik regel skal være gjeldende rett med overføringsverdi til andre tilfeller burde dette derfor vært avklart av lovgiver, i det minste presisert av Høyesterett selv.

5.6 Skatt betalt i tredjestater

Ved vurderingen av om et selskap er hjemmehørende i et lavskattland, oppstår spørsmålet om skatt betalt i tredjestater skal vektlegges i sammenligningen. Slike situasjoner oppstår ved at et selskap også driver virksomhet i en tredjestat og inntekten i dette landet (filialinntekten) skattlegges i filialstaten.

Ordlyden i sktl. § 10-63 ser ut til å gi veiledning med ordene: «Som lavskattland regnes *land* hvor den alminnelige inntektsskatt [...] utgjør mindre enn to tredjedeler (min utheving).» En naturlig fortolkning av ordlyden trekker i retning av at det er skattekravet til selskapets hjemstat som er avgjørende, ikke eventuelle tredjeland. Basert på denne fortolkningen har SFS sett bort fra skatt betalt i tredjestater.¹⁰⁹

Spørsmålet kom opp for domstolen i forbindelse med *Aban*. Aban anførte at skatt betalt i de tredjeland de opererte i måtte vektlegges for å få et reelt bilde av den effektive beskatningen. Synspunktet ble ikke anført for Høyesterett etter at Aban ikke fikk medhold i underrettsinstansene.¹¹⁰ I saksgangen i både tingretten og lagmannsretten ble det særlig vist til lovens formål.¹¹¹ Argumentasjonen har likhetstrekk med argumentasjonsmønstrene lagt til grunn i kap. 5.5.2 og 5.5.3. Det som imidlertid gjør dette tilfellet annerledes er at det her ikke gjelder skatt ilignet et annet subjekt, men samme subjekt til en annen stat.

Lagmannsretten kan ikke finne rettslig grunnlag for at denne skatten skal inngå i sammenligningen. Etter å ha sitert ordlyden i sktl. § 10-63 uttaler domstolen:

Dette tilsier klart at det er skattenivået *i landet hvor selskapet er hjemmehørende*, som skal sammenlignes med skattenivået i Norge. Lagmannsretten finner heller ikke hol-

¹⁰⁹ Carlsen (2012) s. 576.

¹¹⁰ Rt. 2014 s. 196.

¹¹¹ TKISA-2011-97162 og LA-2012-71127.

depunkter i forarbeidene for at beskatningen i tredjeland er relevant ved vurderingen. Dette synes også å være i samsvar med ligningspraksis, Naas mfl.: «Norsk internasjonal skatterett» side 170. Det er også grunn til å ta i betraktning, som tingretten også har påpekt, at en praksis med å skulle ta hensyn til eventuell beskatning i tredjeland hvor virksomheten opererer i kortere eller lengre tid, harmonerer dårlig med den generelle tilnærming som lavskattlandvurderingen iht. forarbeidene forutsetter (min utheving).¹¹²

Lagmannsrettens vurdering av ordlyden i sktl. § 10-63 er at den klart trekker i retning av å utelukke skatt betalt i tredjestater. Forarbeidene og forvaltningspraksis trekker i samme retning. Med en så klar ordlyd og praksis fra både skattemyndighetene og lagmannsretten, må konklusjonen anses å ha god rettskildemessig dekning. Skatt betalt til tredjestater skal ikke vektlegges i sammenligningsgrunnlaget.

I kap. 5.5.2 og 5.5.3 ble det redegjort for spørsmålet om skatt ilignet henholdsvis datterselskap og selskapsdeltakere skulle vektlegges. I noen tilfeller er konklusjonen ja. Tilfellene er særlig begrunnet i formålet om å unngå skattemotivert kapitalflukt. Et reelt bilde av skattebyrden som selskapene underlegges fås først ved at datterselskapenes og deltakernes skattebyrde medregnes. Det kan spørres om samme konklusjon kan forsvares også for skatt betalt i tredjeland. Selv om selskapet er hjemmehørende i et land med lav beskatning, kan skatt betalt i tredjeland medføre at den effektive beskatningen er vesentlig høyere. I ytterste konsekvens trenger ikke selskapet betale mindre skatt enn det ville gjort i Norge, og fremdeles defineres som lavskattland etter dagens utregningsmodell. En fastlegging av den effektive beskatningen ved å vektlegge skatt betalt i tredjestater kan imidlertid by på utfordringer. Definisjonen i sktl. § 10-63 definerer hvilke land som er lavskattland og hvilke land som ikke er det. En definisjon som i liten grad vektlegger landegrensener kan medføre at definisjonen blir vanskelig å forholde seg til. Som påpekt av lagmannsretten i *Aban* vil det også i liten grad være i samsvar med den generelle vurderingen forarbeidene gir anvisning på.¹¹³

5.7 Skatteavtaler

Endelig er spørsmålet om skatteavtalen mellom Norge og det landet der selskapet er hjemmehørende skal tas i betraktning ved sammenligningen. Spørsmålet kom på spissen for Høyesterett i *Aban*.¹¹⁴ Etter en drøftelse av hvilke inntekter som er relevant ved sammenligningen,¹¹⁵ kom Høyesterett til at sammenligningen skulle baseres på skatt betalt på utbytte. Norge og

¹¹² LA-2012-71127.

¹¹³ LA-2012-71127.

¹¹⁴ Rt. 2014 s. 196.

¹¹⁵ Se kap. 6.

Singapore har i sin skatteavtale artikkel 24 nr. 2 bokstav c en unntaksregel for utbyttebeskatning i Norge. Det avgjørende for om Singapore skulle anses som et lavskattland var derfor om man skulle ta hensyn til skatteavtalen ved fastleggingen av skattenivået.

Høyesterett mener lovens ordlyd «ville ha blitt ilignet» trekker i retning av at skatteavtalens bestemmelse skal vektlegges i fastleggingen. Inntekter fra datterselskaper i Singapore ville etter en helt konkret vurdering ikke blitt skattlagt i Norge om morselskapet var hjemmehørende her.¹¹⁶ Et slikt standpunkt svekkes imidlertid av den generelle sammenligningen forarbeidene legger opp til. Videre legger Høyesterett vekt på betraktninger om skatteavtalenes funksjon:

Generelt er det slik at skatteavtaler *ikke fastsetter nasjonale skattenivåer*, men *fordeler skattefundamentet* for inntekter som har tilknytning til flere land for dermed å unngå dobbeltbeskatning. Ut fra en mer allmenn betraktning er det da nærliggende å slutte at skatteavtaler *ikke skal trekkes inn* ved den sammenligningen av nasjonale skattenivåer som skal foretas etter § 10-63 (min utheving).¹¹⁷

Synspunktet er altså at regler som fordeler skattefundamentet ikke nødvendigvis er relevant ved sammenligning av skattenivået. I det konkrete tilfellet Høyesterett tok stilling til vil det si at utbytte fremdeles er skattepliktig i Norge, men at Norge og Singapore har fordelt fundamentet seg imellom. Det som blir avgjørende for Høyesterett er en analyse av NOKUS-reglene samlet sett:

Det som for meg blir avgjørende for at skatteavtaler ikke skal medtas ved lavskattelandvurderingen etter skatteloven § 10-63, er at dette synes å være forutsatt dersom vi ser NOKUS-reglene samlet. Jeg viser i den forbindelse til skatteloven § 10-64 som gjelder begrensning i skatteplikten/fradragsretten som følge av skatteavtale eller EØS-retten.¹¹⁸

Reglene det vises til i sktl. § 10-64 bokstav a innebærer at det ikke skal foretas NOKUS-beskatning blant annet når Norge har inngått skatteavtale med landet og inntektene ikke hovedsakelig er av passiv karakter. Høyesterett påpeker dermed:

NOKUS-beskatning kan med andre ord foretas overfor selskap i land som Norge har skatteavtale med så sant inntektene hovedsakelig er av passiv karakter. [...] Å trekke

¹¹⁶ Rt. 2014 s. 196, i avsnitt 58.

¹¹⁷ Rt. 2014 s. 196, i avsnitt 59.

¹¹⁸ Rt. 2014 s. 196, i avsnitt 60.

skatteavtalen inn i fastleggingen av om landet skal betraktes som et lavskattelend, ville undergrave lovens forutsetning om at det kan foretas NOKUS-beskatning av selskaper i land som Norge har skatteavtale med.¹¹⁹

På denne bakgrunn konkluderer Høyesterett med at skatteavtaler ikke skal vektlegges i sammenligningen av skattenivå.¹²⁰ Drøftelsen har en nærmest utelukkende generell og prinsipiell tilnærming til spørsmålet, og konklusjonen må derfor kunne anses som en prinsipiell avklaring.

Det kan imidlertid stilles spørsmål ved Høyesteretts argumentasjon. Skatteavtalen vektlegges ikke fordi dette ville undergrave unntaket gitt i sktl. § 10-64 bokstav a. En slik argumentasjon ser ut til å legge til grunn at unntaket ikke ville hatt noe anvendelsesområde om skatteavtalen ble vektlagt i sammenligningen. Zimmer påpeker imidlertid at en slik forutsetning ikke er riktig.¹²¹ For det første kunne man i dette tilfellet tenke seg at Norge i skatteavtalen hadde redusert beskatningen, men ikke helt til null. For det andre vil det være tilfellet ved de avtaler som ikke har noen betydning for skattenivået i landene.¹²² Unntaket i sktl. § 10-64 bokstav a knytter seg nemlig bare til at det er inngått en skatteavtale, ikke at den får betydning ved sammenligning av skattenivåene i den konkrete saken. Det er derfor ikke klart hvordan dette kan bli et så avgjørende argument for Høyesterett.

6 Skattegrunnlaget – enkelte avgrensninger av inntektstyper

6.1 Utgangspunkt

Tema for kapittel 5 har vært hvilke skatteregler som skal vektlegges ved fastleggingen av sammenligningsgrunnlaget iht. sktl. § 10-63. Videre må det avgjøres hvilke inntekter som inngår i skattegrunnlaget og som dermed er relevant ved sammenligningen. Spørsmålet for dette kapitlet er derfor hvordan dette skattegrunnlaget skal beregnes.

Utgangspunktet finnes i ordlyden i sktl. § 10-63. Det er skatt på selskapets «samlede overskudd» som skal sammenlignes. Ordlyden gir uttrykk for at hele overskuddet er relevant som skattegrunnlag, uavhengig av hva slags type inntekter overskuddet stammer fra.

Som redegjort for i kap. 3.4, tegnes det opp et skille mellom passive og aktive inntekter i unntaket inntatt i sktl. § 10-64 bokstav a. Avgjørende for om unntaket kommer til anvendelse er

¹¹⁹ Rt. 2014 s. 196, i avsnitt 60-61.

¹²⁰ Rt. 2014 s. 196, i avsnitt 62.

¹²¹ Zimmer (2015) s. 17.

¹²² Zimmer (2015) s. 17.

om det er inngått skatteavtale, og om selskapets inntekter er av passiv karakter. En rekke land vektlegger dette skillet også i fastleggningen av skattegrunnlaget iht. definisjonen av lavskatteland, slik at det kun er beskatning på passive inntekter som er relevant.¹²³ I arbeidet frem mot NOKUS-lovgivningen ble det diskutert om dette skillet også skulle gjelde for definisjonen i sktl. § 10-63. Finansdepartementet anerkjenner at en slik begrensning kan synes å være tilstrekkelig for å oppfylle formålet med å hindre kapitalflukt av skattemessig begrunnelse. Det kommer allikevel til den konklusjon at både passive og aktive inntekter skal inngå i skattegrunnlaget. Begrunnelsen for denne konklusjonen er ønsket om å unngå vanskelige grensdragninger.¹²⁴ Med unntak av representantene fra Høyre og Fremskrittspartiet støttet finanskomiteens medlemmer innstillingen fra departementet, og sa seg enig i at både passiv og aktiv inntekt skal inngå i skattegrunnlaget.¹²⁵ Dette skillet får i norsk rett derfor kun betydning for unntaket fra NOKUS-beskatning i sktl. § 10-64 bokstav a.¹²⁶

Ordlyden i sktl. § 10-63, i lys av forarbeidene, taler derfor for en bred tilnærming når det gjelder hvilke inntekter som inngår i skattegrunnlaget. Bransjetilpasningen redegjort for i kap. 4.3.3 får også anvendelse i vurderingen av hvilke inntekter som skal vektlegges. Det er derfor relevant hva slags selskap og hvilken bransje det gjelder. Skattegrunnlaget avgrenses dermed mot visse inntektstyper som ikke faller inn under den aktuelle bransje. Avgrensningen har vært gjenstand for usikkerhet, og Høyesterett har de siste årene behandlet to saker om spørsmålet. Disse blir redegjort for i det følgende.

6.2 Atypiske inntekter – særlig om holdingselskaper – Rt. 2014 s. 196

Ved at skattegrunnlaget skal beregnes ut fra selskapets samlede overskudd tilpasset den aktuelle bransje og selskapstype, oppstår spørsmål om hvor grensen skal settes. Selskaper innviner også andre inntekter enn dem de som utgangspunkt er etablert for å innvinne, eller som er særegne for deres bransje. Hvilke inntekter er da relevante ved beregningen av skattegrunnlaget?

Spørsmålet om atypiske inntekter kom opp for Høyesterett i *Aban*.¹²⁷ Det norske aksjeselskapet Sinvest AS eide datterselskapet Deep Drilling Invest Pte. Ltd. (DDI) registrert i Singapore. Datterselskapet leide ut borerigger til ulike oljeselskap gjennom sine datterselskap. DDIs virksomhet bestod av å eie og forvalte datterselskapene, og i tillegg yte managementtjenester for disse. Saken for Høyesterett handlet om Sinvest AS sitt salg av aksjene i DDI til et av Sin-

¹²³ Ot.prp. nr. 16 (1991–1992) s. 75.

¹²⁴ Ot.prp. nr. 16 (1991–1992) s. 75.

¹²⁵ Innst.O. nr. 47 (1991–1992) s. 38.

¹²⁶ Se kap. 3.4.

¹²⁷ Rt. 2014 s. 196.

vest AS sine norske datterselskap (DDI Holding). Aksjene ble solgt til markedspris og med gevinst for Sinvest AS. Spørsmålet for Høyesterett var derfor om fritaksmetoden kom til anvendelse. Avgjørende for dette spørsmålet var om Singapore, hvor DDI holdt til, skulle defineres som et lavskattland, jf. sktl. § 2-38 tredje ledd bokstav a, jf. sktl. § 10-63.

Høyesterett legger til grunn at «definisjonen av lavskattland er den samme for unntaket fra fritaksregelen som for NOKUS-reglene».¹²⁸ Høyesteretts uttalelser om definisjonen i sktl. § 10-63 er dermed relevante uavhengig av om saken konkret dreier seg om fritaksmetoden eller NOKUS-beskatning.

Aban gjelder ligningen for 2005, hvor salget skjedde, og Sinvest AS innvant gevinsten på aksjesalget. På dette tidspunktet hadde DDI kun ervervet inntekter på managementtjenester, samt noen finansinntekter. Samtlige av disse inntektene ble beskattet på et nivå som var over to tredjedeler av den norske satsen. I tråd med det som er redegjort for over, om at det ikke skal gjennomføres en helt konkret vurdering, ble spørsmålet for Høyesterett hvilke inntekter som skal inngå i sammenligningen. Det avgjørende er ikke hvilke inntekter selskapet faktisk har hatt. Med utgangspunkt i forarbeidenes retning for vurderingen legger Høyesterett til grunn at «[d]et må tas utgangspunkt i den selskapstypen som DDI tilhører».¹²⁹

For å avgjøre hvordan skattegrunnlaget skal beregnes er det derfor nødvendig med en vurdering av hva slags type selskap DDI er. Høyesterett legger bevisføringen for lagmannsretten til grunn og beskriver DDI som selskap som var etablert for å forvalte eierinteressene i sine datterselskaper.¹³⁰ Selskapet er dermed et typisk holdingselskap med aksjeinntekter som formål. Selv om DDI faktisk ikke hadde inntjent aksjeinntekter enda, skal altså slike inntekter som et utgangspunkt vektlegges i sammenligningsgrunnlaget.

For Høyesterett ble det anført at kun aksjeutbytte skal vektlegges, ikke aksjegevinst.¹³¹ Den anførende part ønsket med dette å utelukke aksjegevinst i første omgang, for så å utelukke aksjeutbytte på grunn av skatteavtalen mellom Norge og Singapore i neste omgang. Staten bestred at kun aksjeutbytte skal vektlegges, men fikk ikke medhold av domstolen. Høyesterett konkluderte med at kun utbytte skal inngå i sammenligningen,¹³² på bakgrunn av en nærmere analyse av hva slag type selskap det er, og hvilken bransje det tilhører:

¹²⁸ Rt. 2014 s. 196, i avsnitt 39.

¹²⁹ Rt. 2014 s. 196, i avsnitt 46.

¹³⁰ Rt. 2014 s. 196, i avsnitt 48.

¹³¹ Rt. 2014 s. 196, i avsnitt 49.

¹³² Rt. 2014 s. 196, i avsnitt 54.

Ut fra beskrivelsen av DDI som et typisk holdingselskap, legger jeg til grunn at selskapet primært tar sikte på en *langsiktig forvaltning* av sine eierinteresser i underliggende riggselskap. Det er opplyst at denne form for organisering av virksomhet er vanlig i offshorebransjen. Konsernstrukturer med holdingselskap er også nevnt av Finansdepartementet som eksempel på selskap med langsiktighet/stabilitet i porteføljen jf. Utv. 2010 s. 1240. Dette peker i retning av at det i all hovedsak er fremtidige inntekter i form av *utbytte som er hovedinteressen* bak etableringen av selskapet. Inntekter ved *salg av aksjer* vil i en slik sammenheng *ikke framstå som en typisk inntektskilde*. Dette kan tale for å begrense aksjeinntektenes betydning i sammenligningen til inntekter i form av utbytte (min utheving).¹³³

Selv om en slik tilnærming kan fremstå forholdsvis konkret, hevder Høyesterett at vurderingen er i tråd med forarbeidene:

Som det framgår av sitatene fra forarbeidene, skal imidlertid utgangspunktet tas i forskjellen i inntektsnivå «for denne typen selskaper». *Dette må forstås slik at det skal foretas en viss tilpasning av inntektsgrunnlaget til det som er typisk for den bransje selskapet opererer innenfor*, jf. lagmannsrettens oppsummering av innholdet i lavskattelandsbegrepet. En begrensning av aksjeinntektene til utbytte er derfor etter min mening i tråd med forarbeidene (min utheving).¹³⁴

Høyesterett tolker altså forarbeidene dit hen at tilpasningen av inntektsgrunnlaget er i tråd med gjeldende rett. Begrunnelsen er at DDI blir plassert i en underkategori av holdingselskaper, et selskap med langsiktig perspektiv på sine investeringer. Høyesterett finner støtte for dette i forvaltningspraksis og konkluderer dermed med å holde aksjegevinsten utenfor sammenligningen.¹³⁵

Situasjonen etter dette var at utbytte skulle vektlegges i sammenligningsgrunnlaget. Skattesatsen for utbytte i Singapore var 0 %. Som redegjort for i kap. 5.7 hadde Norge inngått skatteavtale med Singapore hvor Norge gav avkall på beskatning av utbytteinntekter. Høyesterett konkluderte imidlertid med at skatteavtalen ikke er relevant i forbindelse med fastleggingen av sammenligningsgrunnlaget. Dette medførte at beskatningen i Singapore var under to tredjedeler av hva den ville vært i Norge, og at Singapore ble definert som et lavskattland.

¹³³ Rt. 2014 s. 196, i avsnitt 50.

¹³⁴ Rt. 2014 s. 196, i avsnitt 51.

¹³⁵ Rt. 2014 s. 196, i avsnitt 52-54.

Dommen fra Høyesterett gir svar på hvilke aksjerelaterte inntekter som skal vektlegges i sammenligningen i dette konkrete tilfellet. Spørsmålet er videre om dommen også kan tas til inntekt for en generell rettsregel om at atypiske inntekter skal holdes utenfor vurderingen, også for andre enn holdingselskaper. Argumentasjonen, særlig henvisningen til forarbeidene i avsnitt 50, er av generell karakter. Høyesterett støtter seg til lagmannsretten om at det «skal foretas en viss tilpasning av inntektsgrunnlaget til det som er typisk for den bransje selskapet opererer innenfor». Det er på dette generelle grunnlag Høyesterett helt konkret foretar en forholdvis finmasket inndeling av ulike selskap og bransjer. På bakgrunn av den generelle vurderingen av rettstilstanden vil et slikt standpunkt også måtte kunne anvendes i andre tilfeller. I fare for at vurderingen blir for konkret, kan det etter Høyesteretts mening tas hensyn til spesielle forhold for både selskap og bransje. I Skatte-ABC legger Skattedirektoratet til grunn at atypiske inntekter på generelt grunnlag skal holdes utenfor vurderingen.¹³⁶

De lege ferenda kan det stilles spørsmål ved om det er riktig å utelukke aksjegevinst ved fastleggningen av sammenligningsgrunnlaget. Ut fra et økonomisk synspunkt er det problematisk å skille aksjeinntekter fra hverandre. Utbytte og gevinst på aksjer har en nær sammenheng. Ved lavt utbytte før salg, vil verdiene i selskapet bli større, og aksjegevinsten dermed også større. Det er altså selskapets beslutning om utbyttes størrelse som påvirker både utbyttet og gevinsten, og derav også utbyttebeskatningen og gevinstbeskatningen. En skattemessig sammenligning hvor kun den ene delen av inntekten vektlegges, vil derfor ikke nødvendigvis gi uttrykk for den reelle effektive beskatningen.

6.3 Integrerte inntekter i enhver næringsvirksomhet – HR-2016-586-A

I *hvilken grad* inntektsgrunnlaget til selskapet skal tilpasses kan reise spørsmål. I sin vurdering av DDI i *Aban* karakteriserer Høyesterett dette som et selskap hvor inntekt i form av utbytte er hovedinteressen. Det kan derfor se ut til at det er av betydning hvilke inntekter selskapet tar sikte på å innvinne, og at øvrige inntekter kan holdes utenfor. Spørsmålet er hvor grensen går for hvilke inntekter som skal vektlegges når skattegrunnlaget beregnes.

I 2016 kom igjen spørsmålet om hvilke inntekter som skal vektlegges opp for Høyesterett i *DNA*.¹³⁷ *Wilhelmsen Offshore & Chartering AS*, senere *Den Norske Amerikalinje AS (DNA)*, solgte i 2007 sine resterende aksjer i *Express Offshore Transport Ltd. (EOT)* til en tredjepart med en gevinst på over 72 millioner kroner. På samme måte som i *Aban* var spørsmålet for Høyesterett om fritaksmetoden kom til anvendelse slik at *DNA* var fritatt for gevinstbeskat-

¹³⁶ Skatte-ABC 20/21 Utland – norsk kontrollert utenlandsk selskap (NOKUS) punkt 2.2.

¹³⁷ HR-2016-586-A (*DNA*-dommen).

ning. Avgjørende i dette tilfellet var om Singapore, hvor EOT var hjemmehørende, skulle defineres som et lavskattland, jf. sktl. § 2-38 tredje ledd bokstav a, jf. sktl. § 10-63.

EOT drev med rederivirksomhet, både i morselskapet og gjennom flere datterselskap. For ligningen i 2007 fordelte bruttoinntektene seg slik: USD 12 684 811 (befraktning), USD 13 477 087 (managementtjenester og utbytte fra datterselskaper) og USD 22 121 (finansinntekter). Alle selskapets inntekter, unntatt finansinntektene, var fritatt beskatning etter rederiskatteordningen i Singapore, og ville vært fritatt etter tilsvarende ordning i Norge om selskapet var hjemmehørende her. Finansinntektene ble i Singapore skattlagt med 18 %, mens skattesatsen i Norge den gangen var 28 %. Beskatningen på finansinntektene i Singapore er dermed under to tredjedeler av den norske. Det avgjørende for om Singapore i denne relasjonen skal anses som et lavskattland er derfor om finansinntektene skal vektlegges i sammenligningsgrunnlaget eller ikke.¹³⁸

DNA anførte at Høyesterett måtte anvende en av to ulike metoder, som begge leder dit hen at Singapore ikke defineres som et lavskattland. Prinsipalt tok DNA til orde for at finansinntektene måtte *utelukkes* fordi «de ikke utgjør selskapets hovedinntekt eller hovedinteresse».¹³⁹ Argumentasjonen er basert på formuleringene og konklusjonen i *Aban*. Høyesterett hevder imidlertid at sin tidligere avgjørelse ikke gir grunnlag for en slik metode:

I vårt tilfelle er det *ikke snakk om atypiske inntekter*, heller ikke for et rederiselskap. Finansinntekter i form av renter på utestående fordringer og bankinnskudd, er tvert imot *en integrert og naturlig del av enhver næringsvirksomhet* (min utheving).¹⁴⁰

Selv om Høyesterett i *Aban* tilsynelatende la vekt på hva som var selskapets hovedinteresse når det gjelder inntekt, foretar Høyesterett her en presisering og en innsnevring.¹⁴¹ Det avgjørende er ikke hvilke inntekter selskapet er etablert for å erverve, men om inntekten er atypisk for den type selskap i den aktuelle bransjen. Inntekter som er en integrert del av det å drive næringsvirksomhet skal altså uansett vektlegges i sammenligningsgrunnlaget. Det kan vanskelig tenkes tilfeller hvor finansinntekter ikke vil være en integrert del av selskapets virksomhet. Dette vil derfor antakelig føre til at slike inntekter alltid skal vektlegges uavhengig av hvilken bransje selskaper opererer innenfor.¹⁴²

¹³⁸ HR-2016-586-A, i avsnitt 25.

¹³⁹ HR-2016-586-A, i avsnitt 27.

¹⁴⁰ HR-2016-586-A, i avsnitt 30.

¹⁴¹ Zimmer (2017b) s. 242.

¹⁴² Skattedirektoratet (2016).

Som ytterligere begrunnelse for sin konklusjon viser Høyesterett til hensynet til klarhet og forutberegnelighet:

Da NOKUS-regelverket ble utredet, vurderte departementet å oppstille et kriterium om «vesentlig lavere» beskatning som alternativ til å lovfeste grensen på «mindre enn to tredjedeler». Vesentlighetskriteriet ble avvist under henvisning til at en slik skjønnsmessig grense ville gi mindre forutberegnelighet for skatteyterne, jf. Ot.prp.nr.16 (1991–1992) side 79. På samme måte vil en avgrensning mot inntekter utenfor selskapets hovedvirksomhet eller hovedinteresse være *skjønnsmessig*, og følgelig også egnet til å *svekke forutberegneligheten* (min utheving).¹⁴³

At avgrensningen vil innebære en skjønnsmessig vurdering er utvilsomt riktig. Det samme gjelder det faktum at skjønnsmessige vurderinger svekker forutberegneligheten. Dette poenget gjorde seg imidlertid også gjeldende i *Aban*, uten å bli vektlagt i det tilfellet.¹⁴⁴ I vurderingen av om inntektene er å anse som typiske eller atypiske, vil man stå ovenfor vurderinger som inneholder en betydelig andel skjønn. Hvorfor dette blir vektlagt i *DNA*, men ikke i *Aban*, gir Høyesterett ikke svar på.

Alternativt hevdet DNA at dersom finansinntektene vektlegges, må de inngå i en «*vektet sammenligningen* av skattenivået i de to land[ene] (min utheving) (sic)». ¹⁴⁵ Anførselen gikk ut på at finansinntektene skal regnes med i skattegrunnlaget, men kun vektlegges i forhold til sin størrelse opp mot resten av inntektene. Ved at alle inntekter, også rederiinntekter, inngår i grunnlaget, unngår man at beskjedne finansinntekter får avgjørende betydning for utfallet.

Førstvoterende uttaler at hun i utgangspunktet har forståelse for DNAs anførsel, men hevder sktl. § 10-63 er til hinder for en slik forståelse fordi fritatte rederiinntekter ikke kan inngå i sammenligningsgrunnlaget:

Lovens ordlyd taler imidlertid imot å foreta en vekting av inntekter som ikke inngår i skattegrunnlaget. Sktl. § 10-63 gir anvisning på en sammenligning av «den alminnelige inntektsskatt» for selskapets «samlede overskudd» i utlandet og «skatten selskapet ... ville ha blitt ilignet» dersom det hadde vært hjemmehørende i Norge. Det er med andre ord selve *skatteforskjellen* på det samlede overskuddet som er avgjørende for om vi er over eller under lovens skjæringspunkt på to tredjedeler.¹⁴⁶

¹⁴³ HR-2016-586-A, i avsnitt 31.

¹⁴⁴ Zimmer (2017b) s. 242.

¹⁴⁵ HR-2016-586-A, i avsnitt 32.

¹⁴⁶ HR-2016-586-A, i avsnitt 34.

Høyesterett legger altså til grunn at det er skatteforskjellen som skal sammenlignes. Det er «bare skattepliktige inntekter som skal inngå i sammenligningen».¹⁴⁷ Finansinntektene kan ikke holdes opp mot rederiinntektene, fordi disse ikke skal inngå i vurderingen overhodet. Ytterligere støtte for sitt synspunkt finner Høyesterett i forarbeidene:

Jeg er enig med DNA i at uttalelsene om sammenligningen av «effektive inntektsskattesatser» og «den reelle forskjellen i skattenivået», kunne tale for at også den skattefrie hovedinntekten inngår i en vektet sammenligning. På den måten blir inntektsskattesatsene på null i begge land – og følgelig den reelle forskjellen i skattenivået på det samlede overskuddet – hensyntatt. [...] Forarbeidene lest i sammenheng taler imidlertid for at det er forskjellen i selve *skattebyrden* som er avgjørende. [...] Formuleringen «effektive inntektsskattesatser» og «den reelle forskjellen i skattenivået» må på denne bakgrunn forstås som en henvisning til skattenivået i skatteteknisk forstand, det vil si *skattegrunnlag og skattesatser*. Anvendt på det samlede overskuddet i vår sak, er grunnlaget for den alminnelige inntektsskatten begrenset til finansinntektene, mens skattesatsene er på inntil 18 % i Singapore sammenlignes med 28 prosent i Norge. Skattefriheten på rederiinntekten «nulles ut» bokstavelig talt, og inngår ikke i denne sammenligningen (min utheving).¹⁴⁸

Det er skattebyrden selskapet underlegges som er det relevante sammenligningsgrunnlag. Når rederiskatteordningene innebærer totalt skattefritak for rederiinntektene, skal disse dermed nulles ut. Høyesterett finner støtte i både forvaltningspraksis og reelle hensyn, og konkluderer deretter med at finansinntektene skal inngå i sammenligningsgrunnlaget og ikke vektes i forhold til sin andel av selskapets totale inntekt.¹⁴⁹ Singapore defineres dermed som lavskattland også i denne relasjonen, og DNA er ikke fritatt for aksjebeskatningen.

På samme måte som i *Aban* drøfter Høyesterett spørsmålet med en generell tilnærming. Med henvisning til både lovens ordlyd og forarbeider er konklusjonen at *Aban* må nyanseres noe slik at det er skattebyrden selskapet underlegges som får avgjørende betydning ved sammenligningen iht. sktl. § 10-63. Konklusjonen fra *Aban* om at atypiske inntekter skal holdes utenfor sammenligningen står seg videre. Det blir imidlertid klart av *DNA* at dette ikke gjelder inntekter som er en naturlig del av det å drive et selskap. På grunn av argumentasjonens generelle preg vil dette være overførbart også til andre tilfeller.

¹⁴⁷ Skattedirektoratet (2016).

¹⁴⁸ HR-2016-586-A, i avsnitt 37-40.

¹⁴⁹ HR-2016-586-A, i avsnitt 41-44.

Konsekvensen av at rederiinntektene holdes utenfor, og at finansinntektene inngår i grunnlaget uten noen form for vekting, er store for de norske eierne. I *DNA* er det avgjørende for at DNAs gevinst ved aksjesalget ikke omfattes av fritaksmetoden, og dermed skattlegges etter ordinære satser. I andre tilfeller kan det medføre at norske eiere underlegges NOKUS-beskatning for sin andel av selskapets overskudd. Som Høyesterett selv fremhever i avsnitt 44 var det antakelig ikke tilsiktet at så beskjedne finansinntekter skulle få så stor betydning. Men fordi Høyesterett mener dette følger av ordlyden overlater de til lovgiver å gjøre eventuelle endringer i definisjonen. Om ordlyden faktisk er så klar at den ikke er åpen for en videre tolkning enn Høyesterett begir seg ut på, er imidlertid ikke klart. Ordlyden «samlede overskudd» kan trekke i retning av at det er skatten på selskapets totale inntekt som er relevant ved sammenligningen, og at også inntekter som er fritatt for beskatning burde inngå i grunnlaget.¹⁵⁰ Høyesterett har imidlertid gitt uttrykk for sin tolkning av bestemmelsen, og derav også hva som er gjeldende rett.

De lege feranda kan det stilles spørsmål ved om rettstilstanden i *DNA* er den mest tjenlige løsningen. Ved at rederiinntektene nulles ut oppstår situasjoner hvor svært beskjedne finansinntekter medfører at landet i det konkrete tilfellet anses som lavskattland. I konkrete tilfeller slik som *DNA* er den største delen av inntektene fritatt for beskatning både i Singapore, og i Norge. For den beskjedne mengde finansinntekter var det en forskjell i skattenivå på 10 prosentpoeng. I realiteten utgjør en eventuell skattegevinst ved å etablere seg i Singapore fremfor Norge svært beskjedne summer. Det kan derfor stilles spørsmål ved om eierne har prøvd å unngå beskatning overhodet. I slike tilfeller er hensynet til å unngå kapitalflukt av skattemessige hensyn svært lite treffende. I lys av dette kan det, som *DNA* hevdet, argumenteres for at finansinntekten burde inngå i en vekting opp mot det totale inntektsbildet. På den måten vil fremdeles hensynene bak både fritaksmetoden og NOKUS-beskatning ivaretas, og sammenligningen vil i større grad gi et reelt bilde av beskatningen enn dagens ordning.

7 Avsluttende bemerkninger

Oppgaven viser at spørsmålet om hvordan lavskattland defineres iht. sktl. § 10-63, er et komplekst spørsmål. Hvilke skatteregler som skal inngå i sammenligningsgrunnlaget, og hvordan skattegrunnlaget skal beregnes kan ikke direkte leses ut fra ordlyden i bestemmelsen. Får å besvare spørsmålene er det behov for å se til en rekke ulike rettslige kilder. Gjennomgående i oppgaven henvises det til forarbeidenes uttales om at sammenligningen skal gjennomføres på generelt grunnlag, ikke konkret. Det varierer imidlertid noe i hvor står grad Finansdeparte-

¹⁵⁰ Zimmer (2017b) s. 243.

mentet, domstolene og skattemyndighetene holder seg til en helt generell vurdering. I flere tilfeller har vurderingene klare konkrete preg.

Zimmer fremhever at sktl. § 10-63 er en komplisert definisjon å anvende i praksis, og at *Aban* burde være et incitament for lovgiver til å vurdere alternativer.¹⁵¹ Redegjørelsen over om *DNA* underbygger dette standpunktet. Skattelovvalget har også fremhevet at praktiseringen av definisjonen er vanskelig og at alternativer derfor burde vurderes.¹⁵² Finansdepartementet har gitt uttrykk for at reglene skal utredes.¹⁵³ Definisjonen er imidlertid fremdeles den samme som skapte vanskelige situasjoner *Aban* og i *DNA*. Oppfordringen er gitt. Om lovgiver tar oppfordringen gjenstår å se.

¹⁵¹ Zimmer (2015) s. 251.

¹⁵² NOU 2014: 13 s. 176.

¹⁵³ Meld.St. 4 (2015–2016) s. 99.

Litteraturliste

Litteratur

- Andenæs, Mads Henry. *Rettskildelære*. 2. utg., Oslo: Mads Henry Andenæs/Calax, 2009.
- Carlsen, Knut Morten (red.). *Bedriftsbeskatning i praksis*. 4. utg., Bergen: Fagbokforlaget, 2012.
- Gjems-Onstad, Ole og Eivind Furuseth (red.). *Praktisk internasjonal skatterett og internprising*. 1. utg., Oslo: Gyldendal juridisk, 2013.
- HM Revenue & Customs. «TTM01010 – Introduction to tonnage tax: a brief guide.» (2021) <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/tonnage-tax-manual/ttm01010> hentet 27.04.2021.
- Høgberg, Alf Petter og Jørn Øyrehagen Sunde (red.). *Juridisk metode og tenkemåte*. 1. utg., Oslo: Universitetsforlaget, 2019.
- International Fiscal Association. *Cahiers de droit fiscal international, 2001 San Francisco Congress Volume LXXXVIIb*, The Hague: Kluwer Law International, 2001.
- Naas, Henning mfl. *Norsk internasjonal skatterett*. 2. utg., Oslo: Universitetsforlaget, 2017.
- Organisation for Economic Co-operation and Development, *Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3 – 2015 Final Report*. Paris: 2015. <https://doi.org/10.1787/9789264241152-en>.
- Stoveland, Per Helge (red.). *Skatteloven med kommentarer*. 1. utg., Oslo: Gyldendal, 2020.
- Stoveland, Per Helge mfl. «Kommentar til skatteloven.» I *Norsk lovkommentar, Gyldendal Rettsdata* (2021) hentet 02.05.2021.
- Talmo, Frode og Njaal Arne Høyland. «Nytt skattesystem for rederiselskaper – Del II.» *Skatterett*, nr. 15 (1997) s. 195-221.
- Zimmer, Fredrik. «Høyesterettsdommer i skattesaker 2014 – Del II.» *Skatterett*, nr. 3 (2015) s. 225-251. [Lest i Lovdata Pro].
- Zimmer, Fredrik. *Internasjonal inntektsskatterett*. 5. utg., Oslo: Universitetsforlaget, 2017a.
- Zimmer, Fredrik. «Høyesterettsdommer i skattesaker 2016.» *Skatterett*, nr. 3 (2017b), 213-248. [Lest i Lovdata Pro].
- Zimmer, Fredrik. *Lærebok i skatterett*. 8. utg., Oslo: Universitetsforlaget, 2018.
- Zimmer, Fredrik (red.). *Bedrift, selskap og skatt*. 7. utg., Oslo: Universitetsforlaget, 2019.
- Zimmer, Fredrik. *Skatteparadis*. 1. utg., Oslo: Universitetsforlaget, 2020.

Lover og forskrifter

1814	Lov 17. mai 1814 Kongeriket Norges Grunnlov (Grunnloven).
1964	Lov 19. juni 1964 nr. 20 om måling av fartøyer (fartøymålingsloven).
1991	Lov 20. juli 1991 nr. 65 om særregler for beskatning av selskaper og selskapsdeltakere (selskapsskatteloven).
1999	Lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven).
1999	Forskrift 19. november 1999 nr. 1158 til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26 mars 1999 nr. 14 (forskrift til skatteloven).
1999	Forskrift 22. november 1999 nr. 1160 fastsatt av Skattedirektoratet til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14 (Skattedirektoratets skatteforskrift).
2005	Lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven).
2016	Lov 27. mai 2016 nr. 14 om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven).

Dokumenter fra Stortinget og regjering mv.

Ot.prp. nr. 16 (1991–1992)	Oppfølging av skattereformen 1992.
Innst.O. nr. 47 (1991–1992)	Om oppfølging av skattereformen 1992.
Innst.O. nr. 81 (1995–1996)	Om endringer i skipsfartsbeskatningen.
Ot.prp. nr. 11 (1996–1997)	Oppfølging av nytt skattesystem for rederiselskaper.
19-12-1997 nr. 1 Bilateral	Overenskomst mellom Norge og Singapore til unngåelse av dobbeltbeskatning og forebyggelse av skatteunndragelse med hensyn til skatter av inntekt.
Ot.prp. nr. 86 (1997–1998)	Ny skattelov.
Ot.prp. nr. 1 (2004–2005)	Skatte- og avgiftsopplegget 2005 – lovendringer.
Prop. 1 LS (2011–2012)	Skatter, avgifter og toll 2012.
NOU 2014: 13	Kapitalbeskatning i en internasjonal økonomi.
Meld.St. 4 (2015–2016)	Bedre skatt. En skattereform for omstilling og vekst.

Rettsavgjørelser

Høyesterett

- Rt. 1919 s. 92.
- Rt. 1973 s. 87.
- Rt. 1973 s. 679.
- Rt. 1983 s. 979.

Rt. 1990 s. 1293 (Ytterbø-dommen).
Rt. 2001 s. 1444.
Rt. 2005 s. 577.
Rt. 2012 s. 1380.
Rt. 2015 s. 203.
Rt. 2014 s. 196 (Aban-dommen).
HR-2016-586-A (DNA-dommen).

Underrettspraksis

LB-2005-76733.
TKISA-2011-97162.
LA-2012-71127.

EU-domstolen

Case C-196/04 Cadbury Schweppes v Commissioners of Inland Revenue,
ECLI:EU:C:2006:544.

Administrative avgjørelser og uttalelser

Skattedirektoratet. *Skattedirektoratets kommentar til Høyesteretts dom av 15. mars 2016 – Den Norske Amerikalinje AS mot Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter*. 27. april 2016. [Lest i Rettsdata Total].

Skattedirektoratet. *Skatte-ABC 2020/21*. 2021. [Lest i Rettsdata Total].

Utv. 1996 s. 201.
Utv. 1996 s. 1159b.
Utv. 2001 s. 263.
Utv. 2001 s. 1641.
Utv. 2007 s. 1862.
Utv. 2009 s. 605.
Utv. 2013 s. 277.
Utv. 2010 s. 1240.
Utv. 2014 s. 663.