

Klassifisering av utenlandske selskaper mv. i sktl. § 2-38

Tilsvarende vurderingens innhold

Kandidatnummer: 63

Antall ord: 13736



JUS399 Masteroppgave
Det juridiske fakultet

UNIVERSITETET I BERGEN

Dato: 01.06.2017

Innholdsfortegnelse

Innholdsfortegnelse.....	1
1 Innledning.....	3
1.1 Presentasjon av tema og problemstilling.....	3
1.2 Avgrensing av oppgaven.....	4
1.3 Oppgaven videre.....	5
1.4 Rettskildebildet.....	5
2 Generelt om skatteplikt på gevinst og utbytte.....	7
2.1 Innledning.....	7
2.2 Hovedregler om beskatning av inntekt.....	7
3 Fritaksmetoden.....	13
3.1 Innledning.....	13
3.2 Kort om fritaksmetoden.....	13
3.3 Objektsiden.....	16
3.4 Begrensninger i fritaksmetoden.....	16
4 Introduksjon av tilsvarende vurderingen.....	19
4.1 Innledning.....	19
4.2 Tilsvarende vurderingens formål og funksjon.....	19
4.3 Sammenligningsgrunnlaget ved tilsvarende vurderingen.....	21
5 EØS-avtalens betydning for tilsvarende vurderingen.....	23
5.1 Innledning.....	23
5.2 Etableringsfriheten som skranke.....	23
5.3 Aberdeen-saken.....	24
5.4 Tilleggskravet om ”reelt etablert”.....	28
6 Tilsvarende vurderingens innhold.....	31
6.1 Innledning.....	31
6.2 En konkret helhetsvurdering.....	32
6.3 Momenter av betydning i helhetsvurderingen.....	32
7 Tilsvarende- og hjemmehørende vurderingen i sammenheng.....	40
7.1 Innledning.....	40
7.2 Introduksjon til hjemmehørende vurderingen.....	41
8 Hybride selskaper under fritaksmetoden.....	44

8.1	Innledning	44
8.2	Behandlingen av hybride selskaper forut for Statoil Holding-saken	45
8.3	Statoil Holding-saken.....	49
8.4	Krav til hybride selskaper i dag	50
9	Avslutning.....	53
9.1	Oppsummering.....	53
	Litteraturliste mv.....	55

1 Innledning

1.1 Presentasjon av tema og problemstilling

Vårt samfunn preges i økende grad av globalisering. Som følge av dette får vi en flyt av varer, tjenester og kapital på tvers av landegrensene. Stadig flere selskaper etablerer seg, investerer og driver virksomhet i flere land. Dette byr på skatterettslige utfordringer.

Med globalisering følger mulighetene for internasjonal skatteomgåelse. Ulikhetene i forskjellige staters skatteregler åpner for å tilpasse og organisere seg på en måte som medfører minst mulig skatteplikt for skatteyteren. Spesielt for selskaper vil forskjellene i skattemessig behandling av inntekter og utgifter kunne påvirke hvor man velger å etablere selskap og drive virksomhet.

Likebehandling er et viktig prinsipp både i det norske skattesystemet og i EØS-avtalen vi har forpliktet oss til. For å sørge for en effektiv likebehandling må derfor de lover og regler som skal regulere behandlingen av både norske og utenlandske selskaper være klare og forutsigbare.

Oppgaven vil ha fokus på de norske reglene om fritak for skatteplikt for selskapsaksjonærer som fremgår av sktl. § 2-38, også kalt fritaksmetoden. Fremstillingen vil ta for seg hvordan utenlandske selskaper og inntekter fra disse kan kvalifisere til skattefritak under denne fritaksmetoden.

Både selskaper og andre innretninger kan kvalifisere under fritaksmetoden, slik det vil redegjøres for under. For forenklingens skyld vil den videre fremstillingen benytte begrepet ”selskap” om alle disse innretnings- og selskapsformene.

For at utenlandske selskaper og inntekter fra disse skal kunne kvalifisere til skattefritak er det krav om at om selskapet ”tilsvarer” en norsk selskapsform som omfattes av fritaket. Innholdet av denne tilsvarende vurderingen vil være oppgavens hovedfokus.

Etableringsfriheten innad i EØS forbyr forskjellsbehandling av selskaper basert på hvor de er etablert. Slik det skal redegjøres for under medfører denne forpliktelsen skranker for hvilke

momenter som kan vektlegges i tilsvarende vurderingen for utenlandske selskaper hjemmehørende i en annen EØS-stat.

Det andre vilkåret for at et selskap skal kunne klassifiseres som tilsvarende en norsk selskapsform er at selskapet anses "hjemmehørende" enten i Norge eller i utlandet. Sett i sammenheng med tilsvarende vurderingen medfører dette i utgangspunktet et dobbelt krav til skattesubjektivitet, både i hjemstaten og i Norge. Selskaper som ikke anses som selvstendige skattesubjekter i hjemstaten (transparente enheter) kvalifiserer dermed i utgangspunktet ikke til skattefritak etter sktl. § 2-38. Behandlingen av selskaper som anses transparente i hjemstaten og problemstillingene som knytter seg til klassifiseringen av disse under fritaksmetoden er tema for oppgavens kapittel 8.

Oppgaven tar dermed sikte på å gi en redegjørelse for tilsvarende vurderingens innhold og klarlegge hva som er gjeldende rett ved klassifiseringen av utenlandske selskaper under fritaksmetoden.

Problemstillingen vil være som følger: Hva er innholdet i kravene som avgjør om et utenlandsk selskap anses å kvalifisere til skattefritak etter sktl. § 2-38?

Problemstillingen går ut på å avgjøre hvilke momenter som er av betydning ved vurderingen av om et utenlandsk selskap "tilsvarer" en norsk selskapsform samt betydningen av kravet til hjemmehørendestatus ved klassifiseringen av utenlandske selskaper.

1.2 Avgrensning av oppgaven

Oppgaven vil ta for seg vilkårene for at utenlandske selskaper kan kvalifisere til skattefritak under fritaksmetoden i sktl. §2-38. Spørsmålet blir både om det aktuelle selskapet kvalifiserer som subjekt, og om den aktuelle inntekten kvalifiserer som objekt.

Hovedvilkåret for å kvalifisere til skattefritak er som nevnt at det utenlandske selskapet anses å "tilsvare" en norsk kvalifiserende selskapsform. Kravet til hjemmehørendestatus vil behandles i relasjon til tilsvarende vurderingen som vil være oppgavens hovedfokus. Kravet til at selskapet er "reelt etablert" og driver reell økonomisk aktivitet vil kun behandles kort i den utstrekning det er aktuelt.

Det er selskaper som tilsvarende selskapsformene aksje- og allmennaksjeselskap som etter forarbeidene er kjernesubjekter under fritaksmetoden og oppgaven vil derfor i stor grad fokusere på disse.¹ Andre selskapsformer som kan kvalifisere som subjekter under fritaksmetoden vil behandles der disse er aktuelle for å belyse det generelle innholdet av tilsvarende vurderingen.

1.3 Oppgaven videre

For å redegjøre for hva som ligger i kravet til ”tilsvarende” selskap under fritaksmetoden er det nødvendig å se kravet i en større sammenheng. De grunnleggende reglene for skatt på gevinst og utbytte og en introduksjon til fritaksmetoden er derfor nødvendig for å få frem betydningen av tilsvarende vurderingen. Dette vil behandles innledningsvis i kapittel 2 og 3.

Selv om EØS-avtalen ikke direkte regulerer skatterettens område utgjør etableringsfriheten en skranke for behandlingen av selskaper etablert eller hjemmehørende innad i EØS. Innholdet av tilsvarende vurderingen påvirkes av dette. Praksis fra EU-domstolen i Aberdeen-saken² vil derfor brukes for å belyse de EØS-rettslige skrankene for innholdet av vurderingen av når et utenlandsk selskap anses å ”tilsvare” en norsk selskapsform under fritaksmetoden i oppgavens kapittel 5.

Deretter vil det foretas en grundig redegjørelse for innholdet av tilsvarende vurderingen slik den er i dag, basert på en tolkning av sktl. § 2-38 og de rettskilder og tolkningsfaktorer som foreligger. Her vil de momenter som er av betydning for vurderingen innhold gjennomgås punktvis.

Behandlingen av selskaper som anses transparente i sin hjemstat under fritaksmetoden er tema for oppgavens kapittel 8.

1.4 Rettskildebildet

Lovteksten i sktl. § 2-38 vil stå sentralt i fremstillingen. Forarbeidene til bestemmelsen, samt tolkningsuttalelser Finansdepartementet og Skatteetaten vil brukes som tolkningsfaktorer for å klargjøre innholdet av lovens vilkår.

¹ Se Ot.prp.nr.1 (2004-2005) s. 57

² Sak C-303/07 Aberdeen

Videre vil rettspraksis brukes for å redegjøre for hva som kan anses å være gjeldende rett ved klassifisering av utenlandske selskaper i praksis. Høyesterettsdommen ”Statoil Holding”³ er her av stor betydning, ettersom dommen er avsagt uten dissens og dermed har tung rettskildemessig vekt.

Praksis fra EU-domstolen i Aberdeen-saken⁴ vil brukes for å belyse de skranker våre EØS-rettslig forpliktelser setter for klassifiseringen av utenlandske selskaper i norsk rett. Som følge av fortalen i EØS-avtalen plikter Norge å innrette seg etter praksis fra EU-domstolen, og denne er dermed av betydning ettersom det er presumsjon om at norsk rett er i tråd med EØS-avtalen.

Tolkningsuttalelser fra Finansdepartementet vil i stor grad brukes for å belyse innholdet i gjeldende rett og utviklingen frem til i dag. Da det er nettopp Finansdepartementet som har foretatt det forberedende lovarbeidet med skatteloven, anses de etterfølgende uttalelsene som etterarbeider. Disse etterarbeidene utgjør en viktig tolkningsfaktor ved redegjørelsen for hvordan klassifisering av selskaper skal gjennomføres, ved siden av uttalelser i forarbeidene og praksis fra Høyesterett. Tolkningsuttalelsene belyser dermed hvordan departementet mener at lovteksten i sktl. § 2-38 skal forstås.

³ Rt. 2012 s. 1380

⁴ Sak C-303/07 Aberdeen

2 Generelt om skatteplikt på gevinst og utbytte

2.1 Innledning

Da fritaksmetoden utgjør en betydelig begrensning i den alminnelige skatteplikten vil det ikke la seg gjøre å redegjøre for vilkårene for å kvalifisere til skattefritak under fritaksmetoden uten å først redegjøre for hovedreglene for selskapers alminnelige skatteplikt.

Gevinst/tap ved realisasjon, uttak og utbytte er de inntekter som kan kvalifisere til skattefritak under fritaksmetoden, og fremstillingen av selskapers alminnelige skatteplikt er derfor begrenset til disse inntektstypene. Redegjørelser danner et nødvendig grunnlag for å kunne drøfte innholdet av fritaksmetodens vilkår.

2.2 Hovedregler om beskatning av inntekt

Skatteplikt utgjør en innskrenkning overfor borgerne, og krever dermed hjemmel i lov jf. legalitetsprinsippet i grl. § 113. For at en (juridisk-)person skal anses skattepliktig kreves det derfor lovhjemmel.

Skatteloven hjemler to former for skatteplikt: alminnelig- og begrenset skatteplikt.

Den alminnelige skatteplikten er hjemlet i sktl. § 2-1 for personlige skatteyttere, og i sktl. § 2-2 for selskaper. Bestemmelsene pålegger enhver skatteyder hjemmehørende i riket å svare skatt av all sin formue og alle sine inntekter her i riket og i utlandet, og omtales derfor også som globalskatteprinsippet. Inntekter som mottas av en skatteyder hjemmehørende i Norge fra et selskap hjemmehørende i utlandet omtales som inngående aksjeinntekter.

Både gevinst ved realisasjon av aksjer, uttak og utbytte er å anse som skattepliktig inntekt som omfattes av den alminnelige skatteplikten jf. sktl. § 5-1 første og andre ledd og sktl. § 5-2. For selskaper er det gitt særregler om inntektsbeskatning i sktl. Kap. 10.

Utenlandske (juridiske-)personer er i utgangspunktet ikke skattepliktig til Norge.

Den begrensede skatteplikten i sktl. § 2-3 hjemler likevel skatteplikt for (juridiske-)personer som ikke er hjemmehørende i riket, men som mottar inntekter som stammer fra en kilde her i landet. Bestemmelsen omtales derfor også som kildeskatteplikt.

Selskaper hjemmehørende i utlandet har plikt til å svare kildeskatt på utbytte som deles ut fra selskap hjemmehørende i Norge jf. sktl. § 10-13. Denne typen utdelinger omtales også som utgående aksjeutbytte.

Gevinst/tap ved realisasjon og uttak av eierandel i selskap hjemmehørende i Norge er derimot ikke skattepliktig for disse selskapene.

Selskaper hjemmehørende i utlandet er fokus for oppgaven, både som mottaker av utbytte fra selskap hjemmehørende i Norge, og som kilde til inntekt for selskapsaksjonær hjemmehørende i Norge. For sistnevnte vil all inntekt i utgangspunktet være skattepliktig i tråd med sktl. § 2-2. Fritaksmetoden utgjør likevel en betydelig begrensning i denne skatteplikten.

Under fritaksmetoden er det utbytte, gevinst/tap ved realisasjon og uttak som kvalifiserer som skattefri inntekt jf. sktl. § 2-38 andre ledd. Selv om skatteplikten for utenlandske selskaper er begrenset til utbytte, vil det være nødvendig å også redegjøre for den alminnelige skatteplikten/fradragsretten for gevinst/tap og uttak, da fritaksmetoden setter begrensninger for denne ved inngående aksjeinntekter fra selskaper hjemmehørende i utlandet til mottaker hjemmehørende i Norge.

Vurderingen av hvorvidt et selskap ”tilsvarer” en norsk selskapsform under fritaksmetoden gjør seg dermed gjeldende både ved vurderingen av om det mottakende selskapet kvalifiserer til skattefritak på subjektssiden, og ved vurderingen om inntekten fra vedkommende selskap kvalifiserer til skattefritak for en mottakende norsk selskapsaksjonær.

2.2.1 Nærmere om skattepliktig utbytte

Av sktl. §5-1 følger det at ”enhver fordel innvunnet ved arbeid, kapital eller virksomhet samt pensjon, føderåd og livrente” er å regne som skattepliktig inntekt.

Utbytte er å anse som avkastning på finansgjenstand og er dermed å regne som skattepliktig inntekt vunnet ved kapital jf. sktl. § 50-20 første ledd bokstav b.

De nærmere regler for skatt på utbytte følger av sktl. § 10-11. Av bestemmelsen følger det at utbytte fra aksjeselskaper, allmennaksjeselskaper likestilte selskaper og innretninger samt i tilsvarende utenlandske selskaper er å regne som skattepliktig inntekt.

Det er dermed klart at utbytte som hovedregel er skattepliktig.

Begrepet ”utbytte” defineres i bestemmelsens andre ledd som ”enhver utdeling som innebærer en vederlagsfri overføring fra selskap til aksjonær” og favner således vidt. En vederlagsfri overføring omfatter både rene pengeytelser, men også fordeler i form av bruksrett eller salg til overpris eller underpris.

Det sktl. § 10-11 ikke regulerer er skattlegging av utbytte til aksjonærer i utlandet fra selskaper hjemmehørende i Norge. Slikt utgående utbytte omfattes, som nevnt over, av reglene for begrenset skatteplikt i sktl. § 2-3. For disse tilfellene skal det svares skatt til staten etter en sats satt i det årlige skattevedtaket i tråd med sktl. § 15 jf. sktl. § 10-13 jf. sktl. § 2-3 bokstav c.

Skatteplikten på utbytte begrenses for personlige aksjonærer ved adgang til skjerming, og for selskapsaksjonærer gjennom fritaksmetoden. Begrensningen avhenger av at utbyttet regnes som selskapsrettslig lovlig utdelt jf. sktl. § 10-12 første ledd andre punktum og sktl. § 2-38 andre ledd bokstav a.

2.2.2 Nærmere om skattepliktig gevinst og fradragsberettiget tap

Hovedregelen i sktl. § 5-1 andre ledd er at gevinst ved realisasjon av ”formuesobjekt” utenfor virksomhet er å anse som skattepliktig inntekt.

Begrepet ”formuesobjekt” favner vidt og inkluderer realobjekter (fast eiendom og løsøre), finansobjekter (blant annet aksjer og fordringer), immaterielle aktiva og begrensede rettigheter i denne typen objekter.⁵

Det formuesobjekt som er av betydning for den videre fremstillingen, er finansobjekter i form av eierandel i selskaper, da det er gevinst ved realisering av disse som kvalifiserer til skattefritak under fritaksmetoden.

⁵ Se Zimmer (2014) s. 240

At gevinst ved realisasjon av aksjer, også kalt aksjegevinster, er å regne som skattepliktig inntekt er uttrykkelig slått fast i sktl. § 10-31.

Reglene om skatteplikt på gevinst henger tett sammen med reglene om fradrag for tap ved realisasjon, som følge av symmetriprinsippet. Prinsippet er lovfestet i sktl. § 9-4 hvor det fremgår at det gis fradrag for tap ved realisasjon i den utstrekning en gevinst er skattepliktig. Det avgjørende for å oppnå fradrag ved tap er dermed at en gevinst ved samme realisasjon ville vært skattepliktig.⁶

Sktl. Kap. 9 oppstiller en rekke begrensninger i denne skatteplikten/fradragsretten. Disse begrensningene gjelder bla. gevinst ved realisasjon av brukt løsøre, boligeiendom og fritidseiendom på nærmere vilkår. Disse begrensningene vil ikke utdypes nærmere da de ikke kommer til anvendelse for realisasjon av eierandel/aksje i selskaper som er hovedfokus for oppgaven.

I tillegg til at det må foreligge et ”formuesobjekt” stilles det krav til at det aktuelle formuesobjektet er realisert. Realisering av formuesobjektet er det som utløser skatteplikten, og omtales som innvinningstidspunktet.

Av sktl. § 9-2 følger det at realisasjon omfatter en overføring av eiendomsrett mot vederlag og opphør av eiendomsrett og opphør av eiendomsrett. Problemstillinger knyttet til realisasjon faller utenfor oppgavens kjerne og vil derfor ikke problematiseres videre.⁷

Det er sentralt å bemerke at hovedregelen om skatt på gevinst og fradragsrett ved tap for selskapsaksjonærer begrenses betydelig av retten til skattefritak etter fritaksmetoden i sktl. § 2-38.

2.2.3 Nærmere om skatteplikt for uttak

Uttak er den tredje formen for inntekt som kan kvalifisere til skattefritak under fritaksmetoden.

Hovedregelen etter sktl. § 5-2 første ledd er at uttak av formuesgjenstand, varer eller tjenester til egen bruk og gaveoverføring er å regne som skattepliktig inntekt. Det er det beløp som

⁶ Dette kommer også forutsetningsvis til uttrykk i sktl. § 6-2

⁷ Mer om realisasjon i FIN Utv. 1999 s. 216, Lignings-ABC 2004 s. 847 og Lignings-ABC 2012/2013 s. 15

ville være skattepliktig ved transaksjon til omsetningspris som utgjør den skattepliktige fordelten jf. sktl. § 5-2 første ledd siste punktum.

”Formuesgjenstand, vare eller tjeneste” favner vidt. Her omfattes realobjekter, finansobjekt, immaterielle objekter, driftsmidler og varer. Også ikke-avskrivbare gjenstander som aksjer, tomter og kunst omfattes.⁸ Det er to hovedårsaker bak skattlegging av uttak; forhindre uberettiget fradragsrett, og å likestille fordelshaveren med andre forbrukere.⁹

For den videre oppgaven er det uttak av eierandel i selskap, altså uttak av aksjer som er relevant. Hovedregelen er altså at overføring av aksjer fra aksjeselskap til aksjonær utgjør en fordel som skattlegges som om aksjen var solgt til omsetningspris. Denne hovedregelen mister likevel mye av sin praktisk betydning ved at uttaket kan gjøres skattefritt under fritaksmetoden, slik det vil redegjøres for under.

Uttak gjelder ikke kun ut eiendel som tas ut av virksomheten, men også for eiendel som tas ut av norsk beskatningsområde. Av sktl. § 9-14 følger det at gevinst på eiendel eller forpliktelse er skattepliktig som om den var realisert siste dag før dette tidspunktet. For selskaper oppstår denne uttaksskatteplikten når selskapets skatteplikt etter §§ 2-2 eller 2-3 opphører. For selskaper med begrenset skatteplikt etter § 2-3 kan skatteplikt også oppstå dersom eiendelen eller forpliktelsens tilknytning til riket, eller virksomhet her, opphører.¹⁰

2.2.4 Skattepliktig gevinst/tap ved realisasjon, uttak og utbytte: problemstillingene

At det nettopp er gevinst/tap ved realisasjon, uttak og utbytte som kvalifiserer som objekter for skattefritak under fritaksmetoden er ingen tilfeldighet. Felles for disse inntektstypene er at det ved skattleggingen av dem kan reises spørsmål om forholdet mellom selskapet som selvstendig skattesubjekt og dets eiere.

Dersom skatteplikten for disse inntektene ble gjennomført uten unntak ville det kunne medføre beskatning av den samme inntekten i flere ledd i selskapssektoren, såkalt kjedebeskatning, spesielt der selskapene er organisert som konsern.

⁸ Se Zimmer (2014) s. 272

⁹ Les mer om dette i Zimmer (2014) s. 151

¹⁰ Se sktl. § 9-14

En oppdeling i flere selskaper kan være forretningsmessig både hensiktsmessig og nødvendig. Ved å dele opp virksomhet i ulike selskaper vil man for eksempel kunne drive risikofylt virksomhet i ett selskap uten å frykte for at de andre selskapene i konsernet går konkurs som følge av dette. Dersom skatteplikten her var unntaksfri ville denne formen for organisering være svært kostnadsfylt, ettersom hver overføring mellom selskapene i slikt tilfelle ville vært skattepliktig. Man ville derfor hatt sterkt incentiv til å etablere enorme selskaper under ett fremfor å dele seg opp.

Et bærende prinsipp i skatteretten er nøytralitet. I dette ligger det at skattereglene i minst mulig grad skal påvirke skatteyterens handlinger, og ikke forhindre vedkommende i å ta hensiktsmessige avgjørelser på grunn av de skattemessige konsekvensene.

Det er klart at en unntaksfri skatteplikt på all inntekt i selskapssektoren i stor grad påvirker selskapers valg av organisasjonsform, grunnet den nevnte kjedebeskatningen. For å forhindre dette ble fritaksmetoden innført i norsk lov i 2004.¹¹

¹¹ Lov av 10 desember 2004 nr. 77

3 Fritaksmetoden¹²

3.1 Innledning

Tilsvarende vurderingen, som er oppgavens hovedfokus, er et vilkår for at utenlandske selskaper kan kvalifisere til skattefritak under fritaksmetoden i sktl. § 2-38. Før det kan redegjøres for vurderingens innhold er det derfor nødvendig å gi innsikt i det skattefritaket fritaksmetoden utgjør og begrunnelsen for dette. Dette for å plassere tilsvarende vurderingen i sin kontekst.

3.2 Kort om fritaksmetoden

Fritaksmetoden utgjør en betydelig begrensning i den skatteplikt for selskapsaksjonærer som er redegjort for i kap. 2.

Metoden fremgår av sktl. § 2-38 hvor det gis det utfyllende regler om hvilke selskapsformer og andre juridiske personer som gis skattefritak (subjektsiden) og hvilke inntekts- og tapstyper som omfattes av skattefritaket (objektsiden). Sktl. § 2-38 tredje til syvende ledd utgjør fritaksmetodens unntak. For inntekter utover gevinst og utbytte gjelder hovedreglene om alminnelig skatteplikt og begrenset skatteplikt i sktl. §§ 2-2 og 2-3.

Personlige skatteyttere vil aldri kunne kvalifisere som subjekt under fritaksmetoden. At det kun er juridiske personer som omfattes, begrunnes med at hensynet bak fritaksmetoden er å forhindre kjedebeskatning i selskapssektoren. På denne måten skattlegges inntekten én gang på selskapets hånd og deretter på den personlige aksjonærens hånd ved utdeling til denne.¹³ Personlige skatteyttere på sin side er ivaretatt gjennom reglene om skjerming for normalavkastning etter aksjonærmodellen.¹⁴

Som nevnt over ble fritaksmetoden innført for å forhindre kjedebeskatning i selskapssektoren. Metoden var ment å bidra til bedre kapitalmobilitet som kjedebeskatningen ble ansett å svekke. Også hensynet til nøytralitet, å forhindre at skattereglene påvirket rasjonell og

¹² Inngående behandlet i Gjems-Onstad m.fl. (2015) s. 656 - 672

¹³ Mer om kjedebeskatning og fritaksmetode se. Gjems-Onstad m.fl. (2015) s. 467

¹⁴ jf. sktl. § 10-12

forretningsmessig gunstig strukturering av selskaper, ble brukt som begrunnelse for lovendringen. Dette fremgår blant annet av bestemmelsens forarbeider og av Finansdepartementets evaluering av skattereformen 2006.¹⁵

Etableringsfriheten utgjør, som nevnt over, et diskrimineringsforbud som forbyr forskjellsbehandling mellom selskaper hjemmehørende i Norge og selskaper hjemmehørende i en annen EØS-stat. Som følge av denne forpliktelsen ble retten til skattefritak i sktl. § 2-38 gjort gjeldende både for selskaper hjemmehørende i Norge, og for selskaper hjemmehørende i andre EØS-stater.

Denne likebehandlingen er lovfestet i sktl. § 2-38 første ledd som gir anvisning på hvilke selskaper som kvalifiserer til skattefritak, også kjent som subjektsiden. Av bokstav i) fremgår det at selskaper hjemmehørende i utlandet som ”tilsvare” selskap som er omfattet av samme ledd, er fritatt for skatteplikt på inntekt og fradragrett for tap. Bestemmelsens femte ledd avgrenser mot selskaper som ikke er ”reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet” i et EØS-land.

Femte ledd begrenser kun skatteplikten på kildeskatt på utbytte, da dette er den eneste skattepliktige inntekten for selskapsaksjonærer hjemmehørende i utlandet jf. sktl. § 10-13.

Innholdet i kravet om at det utenlandske selskapet må ”tilsvare” en norsk selskapsform er oppgavens hovedfokus. Som følge av våre forpliktelse til EØS-avtalen må vurderingen/klassifiseringen av utenlandske selskaper gjennomføres på en måte som sikrer at det ikke diskrimineres mellom selskaper hjemmehørende i EØS og i Norge.

Forholdet mellom interne skattefritaksregler, slik som fritaksmetoden, og diskrimineringsforbudet i etableringsfriheten ble behandlet av EU-domstolen i Aberdeen-saken fra 2011.¹⁶ Dommen gir retningslinjer på hvilke momenter som kan og ikke kan vektlegges ved vurderingen av om et selskap hjemmehørende i én EØS-stat kvalifiserer til skattefritak i en annen, og er dermed av betydning for klarleggingen av tilsvarende vurderingens innhold. Dette er tema for oppgavens kapittel 5.

Hvilke inntekter som omfattes av skattefritaket fremgår av § 2-38 andre ledd (objektsiden). Av bestemmelsen følger det at fritaksmetoden hovedsakelig gjelder for aksjeinntekter innad i

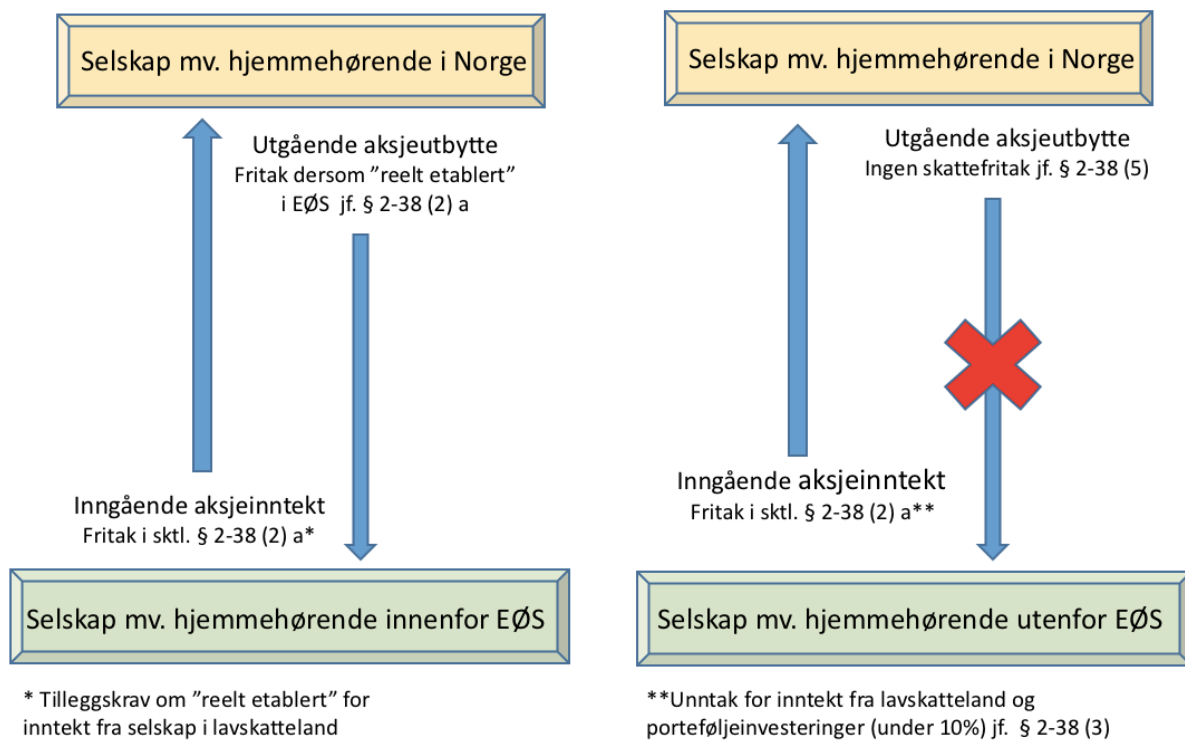
¹⁵ Ot.prp.nr 1 (2004-2005) s. 52 og Meld.St 11 (2010-2011) s. 101

¹⁶ Sak C-303/07 Aberdeen

Norge, og til og fra selskaper i andre EØS-stater (omtalt som inngående og utgående aksjeinntekter/utbytte). Også aksjeinntekter fra normalskatteland utenfor EØS kan kvalifisere som skattefri inntekt under fritaksmetoden, med unntak for porteføljeinvesteringer (eierandel på under 10%) slik det fremgår av § 2-38 tredje ledd bokstav b-d.

Inntekt eller tap på eiendeler i selskap hjemmehørende i lavskatteland utenfor EØS vil aldri kvalifisere som skattefri inntekt under fritaksmetoden jf. § 2-38 tredje ledd bokstav a. Av den samme bestemmelsen følger det at heller ikke aksjeinntekter som stammer fra lavskatteland innenfor EØS kvalifiserer, med mindre selskapet inntekten stammer fra er ”reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet” i et EØS land.

Figuren under illustrerer fritaksmetoden forenklet:



Figur 1: Fritaksmetoden illustrert (egen illustrasjon)

3.3 Objektsiden

Fritaksmetodens objektside tar for seg hvilke typer inntekt som kvalifiserer til skattefritak, og reguleres av sktl. §2-38 andre ledd.

Gevinst og tap ved realisasjon og uttak samt lovlig utbytte er de inntektstypene som på nærmere vilkår omfattes. De generelle reglene for beskatning av disse inntektstypene er redegjort for i kapittel 2.

Inntekt og tap ved realisasjon av eiendeler i selskapet, såkalt innmat, omfattes ikke av fritaksmetoden. For disse gjelder de alminnelige skatte- og fradragreglene i sktl. §§ 5-1 og 5-30 og § 9-4.

Forskjell i reglene for gevinst og tap ved realisasjon av aksjer og eiendeler medfører at skatteyttere kan tilpasse hva de ønsker å realisere avhengig av om de er i en taps- eller gevinstposisjon. I en gevinstposisjon vil realisasjon av aksje være gunstig grunnet skattefritaket i fritaksmetoden, mens realisasjon av selskapets eiendeler vil gi fradrag dersom man befinner seg i en tapsposisjon. Da dette er utenfor oppgavens fokusområde vil dette ikke problematiseres videre.¹⁷

3.4 Begrensninger i fritaksmetoden

3.4.1 Formål

Av sktl. § 2-38 tredje ledd fremgår det at enkelte inntekter og tap ikke omfattes av fritaksmetoden, til tross for at de i utgangspunktet oppfyller kravene på subjekt- og objektsiden. Begrensningene i fritaksmetoden gjelder hovedsakelig inntekt og tap på eierandel fra selskaper hjemmehørende i lavskatteland og porteføljeinvesteringer utenfor EØS.

Formålet med disse begrensningene er å forhindre omgåelse av skattereglene ved at rent fiktive arrangementer brukes for å unngå skatteplikt.

Formålet bak fritaksmetoden som sådan er som nevnt å unngå kjedebeskatning. Dette hensynet gjør seg ikke gjeldende der selskapet har liten skattebyrde, slik som er tilfellet for investeringer i lavskatteland. For selskaper hjemmehørende i lavskatteland innenfor EØS, er

¹⁷ Les mer i Meld. St. 11 (2010-2011) s. 103 og Gjems-Onstad m.fl. (2015) s. 113

inntekter og tap likevel omfattet dersom de ikke er reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet i et EØS-land. Årsaken til dette er at etableringsfriheten i EØS-avtalen forbyr restriksjoner for andre enn rent fiktive arrangementer.¹⁸

Lavskatteland defineres i sktl. § 10-63 som land hvor den alminnelige inntektsskatten utgjør mindre enn to tredjedeler av den skatten selskapet eller innretningen skulle betalt dersom det var ansett hjemmehørende i Norge.

Dersom denne typen inntekter og tap skulle vært omfattet av fritaksmetoden kunne det slått uheldig ut. For eksempel vil det kunne tenkes at skattefritak på slike inntekter ville medføre at Norge havnet i en posisjon som ”mellomland” mellom lavskatteland og et tredjeland. Denne bekymringen ble blant annet reist av Finansdepartementet i forbindelse med vedtakelsen av loven jf. bestemmelsens forarbeider.¹⁹ Situasjonen kan oppstå ved at en selskapsaksjonær investerer i lavskatteland, for så å overføre verdiene til selskapsaksjonæren i Norge skattefritt i tråd med fritaksmetoden. Da vil situasjonen oppstå at inntekten er blitt skattet på svært lavt nivå i kildeskatten, og ikke i det hele tatt i Norge. Deretter kan verdiene overføres videre til selskaper i andre land, skattefritt etter lignende fritaksmetoder ettersom Norge ikke er å anse som et lavskatteland som er unntatt skattefritak i andre land. Dette fordi etableringsfriheten forbyr forskjellsbehandling av normalskatteland, som Norge.

Ved å avgrense mot denne typen inntekter unngår man at reglene gir incentiver til å flytte virksomhet og investeringer til lavskatteland, noe som ville medført risiko for provenytnap og skatteomgåelser.

Unntaket for lavskatteland under fritaksmetoden må ses i lys av NOKUS-reglene som regulerer beskatning av norsk-kontrollerte selskaper i lavskatteland utenfor EØS. Disse reglene fremgår av sktl. §10-60 flg. og har som formål å likestille investeringer i lavskatteland med investeringer i norske selskaper. Reglene går ut på at selskapsdeltakerne, og ikke selskapet i seg selv, skattlegges for investeringer forholdsmessig etter eierandel. Skattleggingen foretas altså uavhengig av om selskapet beslutter utdelinger. Som følge av etableringsfriheten er reglene avgrenset mot selskaper som er ”reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet” innad i EØS i likhet med fritaksmetoden jf. § 10-64.

¹⁸ Se mer om kravet til ”reelt etablert og reell økonomisk aktivitet” under pkt. 5.4

¹⁹ Ot.prp.nr.1 (2004-2005) s. 64

Problemstillingen kan også reise seg andre vei. Enkelte land, deriblant Storbritannia opererer med skattefritak for filialinntekter fra lavskatteland. I et slikt tilfelle vil inntekter senere kunne flyttes til Norge som skattefritt under fritaksmetoden, selv om inntekten i seg selv stammer fra lavskatteland. Dette er problematisk da det åpner for omgåelse av skattereglene.

Inntekter på såkalte porteføljeinvesteringer i selskaper eller innretninger utenfor EØS er som nevnt også unntatt fra fritaksmetoden.²⁰

²⁰ Les mer om porteføljeinvesteringer under fritaksmetoden i Widerberg (2010)

4 Introduksjon av tilsvarende vurderingen

4.1 Innledning

Kravet om at et utenlandsk selskap må ”tilsvare” en norsk selskapsform er hovedvilkåret for at utenlandske selskaper og inntekter fra disse skal kunne kvalifisere til skattefritak i sktl. § 2-38.

Utenlandske selskaper hjemmehørende i Norge som ”tilsvare” en norsk selskapsform kan kvalifisere til skattefritak etter sktl. § 2-38 første ledd bokstav a), og selskaper hjemmehørende i utlandet kan på samme vilkår kvalifisere etter bokstav i). På inntektssiden dukker tilsvarende vurderingen opp som et vilkår knyttet til kilden for inngående aksjeinntekt til selskaper hjemmehørende i Norge jf. sktl. § 2-38 andre ledd.

I det følgende vil det gis en introduksjon til tilsvarende vurderingens formål og funksjon, samt hvilket sammenligningsgrunnlag tilsvarende vurderingen knytter seg til i de ulike vurderingene av utenlandske selskaper under fritaksmetoden.

4.2 Tilsvarende vurderingens formål og funksjon

4.2.1 Formål

Formålet med å inkludere selskaper som tilsvare norske selskapsformer på subjektssiden og inntekter fra disse på objektsiden er for det første å være i tråd med våre EØS-rettslige forpliktelser.

Som nevnt over medfører etableringsfriheten i EØS-avtalens art. 49-55 et diskrimineringsforbud mot selskaper hjemmehørende i en annen medlemsstat. Artiklene er inkorporert i EØS-loven art. 31-34. Skattefritaksregler som gjelder for inntekter mellom selskaper hjemmehørende i Norge må derfor gjelde på samme vilkår for selskaper etablert eller hjemmehørende i en annen medlemsstat dersom situasjonen er sammenlignbar.

Ved å inkludere ”tilsvarende” utenlandske selskaper, fremgår det av forarbeidene at man sikrer at reglene ikke kommer i strid med EØS-avtalen.²¹

Ved siden av formålet om å opprettholde våre forpliktelser til EØS-avtalen, gjør også likhetsbetraktninger seg gjeldende som formål bak inkluderingen av tilsvarende selskaper under fritaksmetoden.

For selskaper hjemmehørende i Norge omfattes så vel selskaper etablert utenfor EØS som dem etablert innenfor på subjektssiden, og inntekter fra selskaper hjemmehørende utenfor EØS kvalifiserer til skattefritak på inntektssiden (dog med visse begrensninger).²² Dette må ses i sammenheng med at selskaper hjemmehørende i Norge er alminnelig skattepliktige etter sktl. § 2-2 uavhengig av hvor disse er etablert.²³

Dersom et selskap etablert i utlandet med skatteplikt etter sktl. § 2-2 ikke også skulle kunne kvalifisere til skattefritak på lik linje med tilsvarende selskaper etablert i Norge (med tilsvarende skatteplikt etter §2-2) ville dette medført en forskjellsbehandling. Slik forskjellsbehandling strider med den grunnleggende tanken om likebehandling, uavhengig av om selskapet er etablert i eller utenfor EØS.

At inntekt fra normalskatteland utenfor EØS omfattes av fritaksmetoden kan også begrunnes med hensynet til koherens i skattesystemet. Inntekten er i utgangspunktet skattepliktig som følge av globalskatteprinsippet i sktl. § 2-2, og sammenhengen i skattesystemet og likhetshensyn taler derfor for at inntekten skal kvalifisere til skattefritak på lik linje med inntekt opptjent i Norge eller innenfor EØS. Det er likevel gjort visse unntak for denne inntekten i sktl. § 2-38 tredje ledd slik det er redegjort for over.

4.2.2 Funksjon

Vilkåret ”tilsvarende” og vurderingen her, avgjør om utenlandsk selskaper og inntekter fra disse kvalifiserer til skattefritak under fritaksmetoden i sktl. § 2-38 første ledd bokstav i (subjektssiden) og andre ledd bokstav a (objektssiden.) I tillegg er det som nevnt krav om at selskapet er ”hjemmehørende” i utlandet.

²¹ Ot.prp.nr.1 (2004-2005) s. 59

²² Disse begrensningene er behandlet under pkt. 3.4

²³ Nærmere om alminnelig skatteplikt i kap. 2

Gjennom en helhetlig sammenligning mellom det utenlandske selskapet og en liknende norsk selskapsform avgjør tilsvarende vurderingen om det utenlandske selskapet skal klassifiseres som et selvstendig skattesubjekt etter norsk rett eller ikke.

Skattesubjektivitet er hovedvilkåret for å omfattes av fritaksmetoden, og denne klassifiseringen er dermed avgjørende for om selskapet omfattes av sktl. § 2-38 eller ikke.²⁴

4.3 Sammenligningsgrunnlaget ved tilsvarende vurderingen

Hvilken selskapsform det kreves at det utenlandske selskapet tilsvarende varierer etter hvor i sktl. § 2-38 man befinner seg.

For selskaper stiftet i utlandet som anses hjemmehørende i Norge knytter tilsvarende vurderingen seg til selskapsformene som fremgår av bokstav a-d i sktl. § 2-2; (allmenn)aksjeselskap, sparebank/selveid finansieringsforetak, gjensidig forsikringsselskap eller samvirkeforetak jf. sktl. § 2-38 første ledd bokstav a.

For selskaper hjemmehørende i utlandet knytter vurderingen på subjektssiden seg til selskapsformene som fremgår av § 2-38 første ledd bokstav a)-h) jf. § 2-38 første ledd bokstav i).²⁵

Aksje- og allmennaksjeselskaper som fremgår av bokstav a) utgjør den klare hovedtypen selskaper som omfattes av fritaksmetoden, og dermed også det mest vanlige grunnlaget for tilsvarende vurderingen for utenlandske selskaper.

Verdipapirfond, interkommunale selskaper, selskaper heleid av staten, foreninger, stiftelser, kommuner og fylkeskommuner samt konkurs- og administrasjonsbo etter ikke-personlig debitor omfattes også som kvalifiserende subjekter etter oppstillingen i §2-38 første ledd og vil derfor også fungere som sammenligningsgrunnlag jf. § 2-38 første ledd bokstav i). Disse vil likevel ikke behandles inngående, foruten der behandlingen av disse belyser det generelle innholdet i tilsvarende vurderingen.

²⁴ Skattesubjektivitet som moment under tilsvarende vurderingen er behandlet i pkt. 6.3.2

²⁵ De kvalifiserende subjektene i § 2-38 a-h redegjøres for under pkt. 4.3

I vurderingen av om inntekten fra et selskap hjemmehørende i utlandet anses som kvalifiserende, er sammenligningsgrunnlaget derimot avgrenset til at selskapet må tilsvare selskap som nevnt i § 2-38 første ledd bokstav a)-c); altså selskap som nevnt i sktl. § 2-2, verdipapirfond og interkommunalt selskap.

Som nevnt innledningsvis vil ”selskap” for forenklingens skyld benyttes som begrep for alle disse innretnings- og selskapsformene.

5 EØS-avtalens betydning for tilsvarende vurderingen

5.1 Innledning

EØS-avtalen regulerer ikke skatterettens område direkte. Avtalen får likevel indirekte virkning også på dette rettsområde som følge av vår forpliktelse til å overholde de fire friheter; fri bevegelse av varer, tjenester, kapital og personer.

Kapittelet vil ta for seg hvordan vår forpliktelse til EØS påvirker vurderingen av om et utenlandsk selskap "tilsvarende" en norsk selskapsform under fritaksmetoden.

Aberdeen-saken²⁶ fra EU-domstolen vil brukes for å belyse hvilke momenter som kan og ikke kan vektlegges i sammenligningen mellom en kvalifiserende norsk selskapsform og et selskap hjemmehørende i en annen EØS-stat.

Deretter vil det redegjøres for tilleggskravet om "reelt etablert", som fremgår av Cadbury Schweppes-saken.²⁷

5.2 Etableringsfriheten som skranke

Etableringsfriheten nedfelt i i EØS-avtalen art. 49-55 er blant forpliktelsene som påvirker norsk skatterett.²⁸ Av bestemmelsen følger det at selskaper som er opprettet i tråd med lovgivning i en EU- eller EFTA-stat og som har "sitt vedtektsbestemte sete, sin hovedadministrasjon eller sitt hovedforetak innen avtalepartenes territorium" ikke skal ilegges noen restriksjoner på sin etableringsadgang.

Etableringsfriheten er ikke kun et forbud mot restriksjoner, men også et forbud mot diskriminering. Dette følger av art. 43 EC hvor det fremgår at adgangen til å starte og lede foretak skal gis på de vilkår som er fastsatt for borgerne i etableringsstaten.

²⁶ Sak C-303/07 Aberdeen

²⁷ Sak C-196/04 Cadbury Schweppes

²⁸ Inkorporert i EØS-loven art. 31-34

Forbudet mot diskriminering er av stor betydning for behandlingen av utenlandske selskaper i norsk rett, og påvirker nødvendigvis også vurderingen av hvorvidt et utenlandsk selskap anses å "tilsvare" et norsk kvalifiserende subjekt under fritaksmetoden i sktl. § 2-38.

Ettersom EØS-avtalen forbyr diskriminering må klassifiseringen av det utenlandske selskapet i fritaksmetoden gjennomføres på en slik måte at utenlandske selskaper, etablert eller hjemmehørende i EØS, ikke gis færre rettigheter enn de ville hatt dersom det var hjemmehørende eller etablert i Norge.

Praksis fra EU-domstolen i Aberdeen-saken i C-303/07 belyser betydningen av etableringsfriheten og diskrimineringsforbudet i vurderingen av om et utenlandsk selskap er sammenlignbart med en hjemmehørende selskapsform.

Norge er som følge av EØS-avtalen forpliktet til å følge EU-domstolens praksis, da det følger av fortalen til avtalen at den er "dynamisk og ensartet". I dette ligger det at avtalen skal følge utviklingen i EØS, som dermed også omfatter praksis fra EU-domstolen.²⁹

Retningslinjene som fremgår av dommen er dermed av betydning for innholdet av den norske tilsvarende vurderingen i sktl. §2-38 for at denne skal være i tråd med våre EØS-rettslige forpliktelser.

5.3 Aberdeen-saken³⁰

5.3.1 Kort om saken

Saken gjaldt begrensning av skattefritak på kildeskatt i finsk rett ved utdeling av utbytte fra et heleid datterselskap hjemmehørende i Finland til sitt morselskap, et SICAV-fond, hjemmehørende i Luxembourg. Spørsmålet var om reglene om skattefritak etter finsk rett var i strid med etableringsfriheten i EØS-avtalen.

EU-domstolen kom frem til at det ikke forelå tilstrekkelig forskjeller mellom SICAV-fond og finsk aksjeselskap til å rettferdiggjøre en forskjellsbehandling i adgangen til fritak for kildeskatt på utbytte, og at gjeldende regler om skattefritak i finsk rett dermed var i strid med etableringsfriheten.

²⁹ Sikker rett, som blant annet fremgår av NOU 2012:2 s. 79

³⁰ Sak C-303/07

5.3.2 Rettslige forutsetninger

Etter intern rett i Finland plikter ”foreign corporations” å svare kildeskatt av aksjeutbytte som utdeles fra et finsk aksjeselskap jf. Tuloverolaki (skattelov 1535/1992) av 30. desember 1992 §9 første ledd jf. § 10 6.ledd.³¹

Utbyttet er likevel ikke kildeskattepliktig dersom det utdeles til en ”corporation” hjemmehørende i en EØS-stat som eier minst 20% av aksjene i det utdelende selskapet, forutsatt at mottakeren er et ”company” etter art. 2 i mor-/datterdirektivet 90/435.³² Utbytte som ikke kvalifiserer til skattefritaket skal kildebeskattes etter sats som fremgår av skatteavtale mellom medlemsstaten og Republikken Finland, og dersom slik skatteavtale ikke foreligger, etter en sats på 28%.³³

I saken var det klart at det mottakende SICAV-fondet ikke var å anse som et ”company” etter mor-datterdirektivet 90/435, og utgangspunktet etter finsk rett var derfor at utbytteutdelingen var kildeskattepliktig.

Utbytte mellom selskaper hjemmehørende i Finland er derimot som hovedregel ikke skattepliktig inntekt etter intern rett i Finland.

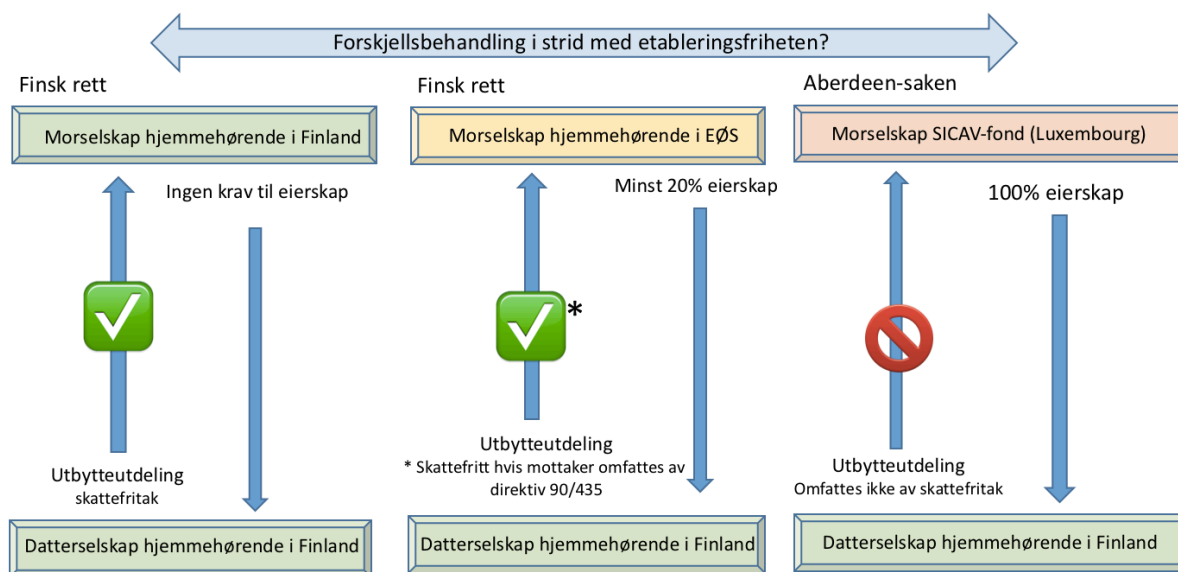
Spørsmålet for EU-domstolen var om finsk lovgivning var i strid med etableringsfriheten ved å gi fritak for kildeskatt på utbytte fra datterselskap til mottakende morselskap hjemmehørende i Finland, men ikke til mottakende morselskap i form av SICAV-fond hjemmehørende i en annen EØS-stat. Avgjørende for spørsmålet er om SICAV-fond er sammenlignbart med en finsk selskapsform.³⁴

³¹ Følger av Sak C-303/07 Aberdeen premiss 8-9

³² Se Sak C-303/07 Aberdeen premiss 12 jf. Laki verivelvollisen tulon verottamisesta (lov om skatt for personer med begrenset skatteplikt 627/1978), 11. August 1978 § 3

³³ Se Sak C-303/07 Aberdeen premiss 13

Saken kan illustreres slik:



Figur 2: Aberdeen-saken illustrert (egen illustrasjon)

5.3.3 Dommens relevans

Dommen knytter seg ikke direkte til innholdet av den finske skattefritaksregelen, men til om SICAV-fondet er sammenlignbart med en finsk selskapsform med det utfall at en forskjellsbehandling hva gjelder fritak for kildeskatt vil medføre et brudd på etableringsfriheten etter EØS-avtalen art. 43 og 48.

Vurderingen av hva som utgjør et sammenlignbart tilfelle under etableringsfriheten er av stor betydning for innholdet av den norske tilsvarende vurderingen under fritaksmetoden i sktl. § 2-38.

Tilsvarende vurderingen avgjør om utenlandske selskaper kvalifiserer til skattefritak. Dersom vurderingen vektlegger andre momenter enn de som er vektlagt ved vurderingen av om selskaper er sammenlignbare med tanke på diskriminering, vil utfallet av tilsvarende vurderingen kunne medføre et brudd på etableringsfriheten.

Uttalelser i dommen som gir retningslinjer for hvilke momenter som kan vektlegges ved en sammenligning av selskapsformer i intern rett og en utenlandsk selskapsform, vil dermed sette skranker for hvilke momenter som kan vektlegges i den norske tilsvarende vurderingen.

Av dommens premiss 28 fremgår det at dersom et tilfelle ikke reguleres av direktiv 90/435 er det opp til hver enkelt medlemsstat å regulere hvorvidt man ønsker å unngå kjedebeskatning ved overskuddsfordeling. Medlemslandene kan likevel ikke kan lage regler som strider med etableringsfriheten.

En av Finlands begrunnelser for å ikke gi fritak for kildeskatt på utbytteutdelingen var at SICAV-fondet var unntatt fra alminnelig skatteplikt i Luxembourg. Hensynet bak skattefritaket om å unngå økonomisk dobbeltbeskatning gjorde seg dermed ikke gjeldende for denne selskapstypen.

Dommen slår fast ved tilfeller som dette, hvor man velger å forhindre kjedebeskatning gjennom vidtgående skattefritak er man forpliktet til å sørge for at dette fritaket ikke diskriminerer på grunnlag av hvor selskapet er hjemmehørende. Ved å gi et utbredt skattefritak for hjemmehørende morselskaper som mottar utbytte fra hjemmehørende datterselskaper, forplikter man seg dermed samtidig til å gjøre de samme reglene gjeldende for mottakende morselskaper hjemmehørende i andre medlemsstater dersom tilfellene er sammenlignbare.³⁵

Spørsmålet blir da hva som utgjør et sammenlignbart tilfelle. Dommen slår fast at det faktum at SICAV-fondet ikke er skattepliktig i den staten det er hjemmehørende ikke er tilstrekkelig til å medføre at selskapsformene ikke er sammenlignbare. Manglende skatteplikt i hjemstaten kan dermed ikke rettferdiggjøre forskjellsbehandling hva gjelder skattefritak for kildeskatt.³⁶

Som følge av Aberdeen-dommen kan derfor alminnelig skatteplikt i hjemstaten heller ikke vektlegges som moment ved tilsvarende vurderingen for utenlandske selskaper hjemmehørende i EØS-land, verken på subjekt- eller objektsiden. Dette er fulgt opp i Finansdepartementets tolkningsuttalelse fra 2009.³⁷ Begrunnelsen for dette er som nevnt at den norske tilsvarende vurderingen må være i tråd med vurderingen av hva som er sammenlignbare tilfeller i relasjon til spørsmålet om interne regler er i strid med diskrimineringsforbudet.

³⁵ Sak C-303/07 Aberdeen premiss 42-44

³⁶ Sak C-303/07 Aberdeen premiss 51

³⁷ FIN Utv. 2009 s. 1280

I tillegg til mangel på skatteplikt begrunner Finland sin begrensning i skattefritak for mottakende SICAV-fond med at innretningen ikke var anerkjent som selskapsform i Finland, noe som utgjorde en objektiv forskjell fra selskaper etablert/hjemmehørende i Finland.³⁸

EU-domstolen aksepterte heller ikke denne begrunnelsen som tilstrekkelig til å rettferdiggjøre forskjellsbehandlingen. Dette begrunnes med at et krav til identiske selskapsformer for å kunne sammenligne på tvers av landegrensene vil medføre at etableringsfriheten blir stående uten innhold, da diskrimineringsforbudet gjelder sammenlignbare tilfeller. Ettersom selskapsretten ikke er regulert på EU-nivå vil selskapsformene naturligvis variere mellom medlemsstatene. Mangelen på identiske regler kunne dermed ikke anses avgjørende.³⁹

Uttalelsen gir visse retningslinjer for bruken av selskapsrettslige sider som moment i tilsvarende vurderingen.

Selskapsrettslig skilte SICAV-fondet i dommen seg fra finsk aksjeselskap både ved at det for finske aksjeselskap ikke var mulig å tilbakebetale bundet egenkapital i selskapets levetid, og ved at selskapsformen verken eksisterte eller var anerkjent etter finsk rett.⁴⁰

Domstolen kom til at ingen av disse momentene medførte at selskapsformene ikke var sammenlignbare. For å være i tråd med praksis fra EU-domstolen må tilsvarende vurderingen derfor forstås slik at verken tidskrav for bunden egenkapital eller det faktum at selskapsformen ikke finnes i intern rett er avgjørende momenter ved vurderingen av om en utenlandsk enhet ”tilsvarende” en norsk selskapsform under fritaksmetoden.

5.4 Tilleggskravet om ”reelt etablert”

At et selskap må være ”reelt etablert og drive reell økonomisk virksomhet” innad i EØS er et tilleggskrav for at enkelte selskaper og inntekter fra disse skal omfattes av fritaksmetoden i sktl. § 2-38.

Tilleggskravet gjelder for at inntekt som stammer fra lavskatteland innenfor EØS skal kvalifisere på objektsiden jf. sktl. § 2-38 tredje ledd, og for at selskaper hjemmehørende i EØS skal kvalifisere på subjektsiden jf. sktl. § 2-38 femte ledd.

³⁸ Sak C-303/07 Aberdeen premiss 45

³⁹ Sak C-303/07 Aberdeen premiss 50

⁴⁰ Sak C-303/07 Aberdeen premiss 21

Tilleggskravet ble innført i etterkant av Cadbury Schweppes-saken⁴¹ i EU-domstolen, og gjaldt fra og med inntektsåret 2008.⁴² Forut for dommen var det ingen begrensninger verken på fritaket for aksjeinntekter fra selskaper i EØS eller på fritaket på for kildeskatt for selskaper hjemmehørende i EØS som mottok utbytte fra selskaper hjemmehørende i Norge.

Et slikt tilleggskrav ble mulig å innføre som følge av den foregående Aberdeen-saken hvor EU-domstolen slo fast begrensninger i etableringsfriheten kan rettfærdiggjøres hvor disse kun er rettet mot å forhindre rent kunstige arrangementer ("wholly artificial arrangements"), hvis eneste formål er å omgå skatteplikt i en medlemsstat.⁴³

Av forarbeidene til lovendring i sktl. § 2-38 fremgår det at formålet om å hindre tilpasninger og skatteomgåelser medfører at det bør stilles samme krav til realitet under fritaksmetoden som for NOKUS-reglene.⁴⁴ At vilkårene her ses i sammenheng er naturlig da også NOKUS-reglene må være i tråd med etableringsfriheten, og er avgrenset mot selskaper som er "reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet" i EØS jf. sktl. § 10-64 bokstav b.

Realitetskravet er ment som en kodifisering av uttalelsene i Cadbury/Schweppes. Hvorvidt innholdet i det norske realitetskravet er i tråd med denne avgjørelsen og våre EØS-forpliktelser, har derimot vært gjenstand for diskusjon.⁴⁵

Av forarbeidene fremgår det at vurderingen skal gjøres konkret, og at disponering av lokaler, inventar og utstyr i etableringsstaten, faste ansatte i ledelsen og ellers samt påviselige inntekter fra egen virksomhet er momenter av betydning.⁴⁶ Finansdepartementet fulgte opp med ytterligere avklaring i brev av 29. September 2009.⁴⁷ Her fremgikk det at:

*"Det avgjørende må være at det ved en helhetsvurdering kan påvises tilstrekkelige objektive omstendigheter (synbare for tredjemann) til å understøtte at det ikke er skattemotivert, men andre forretningsmessige grunner som er årsaken til at selskapet er blitt etablert i den aktuelle staten."*⁴⁸

⁴¹ Sak C-196/04

⁴² Følger bl.a av Meld. St. 11 (2010-2011) s. 108

⁴³ Sak C-303/07 premiss 63

⁴⁴ Ot.prp. nr. 1 (2007-2008) s. 59

⁴⁵ Se bl.a. Farstad (2010), Hovland (2012)

⁴⁶ Ot.prp. nr. 1 (2007-2008) s. 58

⁴⁷ FIN Utv. 2009 s. 1280

⁴⁸ FIN Utv. 2009 s. 1280 s. 3

Videre fremgår det at hvilke momenter som er av betydning ved vurderingen vil kunne variere ut fra hvilken selskaps- eller virksomhetstype sammenligningen gjøres med. Aksjefond, som etter norsk rett ikke kan ha ansatte eller lokaler er et av eksemplene hvor selskapsformen må kunne anses å være reelt etablert uavhengig av nettopp disse momentene. Vurderingen skal altså foretas etter hva som er normalt for den aktuelle typen selskap.⁴⁹ Denne forståelsen ble også fulgt opp i en uttalelse fra Skattedirektoratet samme år.⁵⁰

⁴⁹ Dette er også drøftet i Meld. St. 11 (2010-2011) s. 109

⁵⁰ USKD 2009 s. 22

6 Tilsvarende vurderingens innhold

6.1 Innledning

Hovedreglene om skatteplikt for selskaper, introduksjon til fritaksmetodens samt betydningen av våre forpliktelser etter EØS-avtalen, redegjort for i de foregående kapitlene, danner grunnlaget for å undersøke og klarlegge det faktiske innholdet av tilsvarende vurderingen i sktl. § 2-38.

Ettersom ordlyden i sktl. § 2-38 ikke gir særlige retningslinjer om hvilke momenter som er av betydning under tilsvarende vurdering vil forarbeider, tolkningsuttalelser fra Finansdepartementet, administrasjonspraksis og praksis fra Høyesterett brukes for å tolke vurderingens innhold.

Avgjørelser fra Høyesterett kan ha prejudikatsverdi. I dette ligger det at Høyesteretts tolkning av regelverket i den konkrete sak vil kunne få generell betydning for gjeldende rett. Ved tolkningen av innholdet i tilsvarende vurderingen vil dommen i Rt. 2012 s. 1380 ha stor rettskildemessig vekt. Dommen er avsagt uten dissens og gir klare retningslinjer på gjeldende rett for tolkningen av tilsvarende vurderingen, og utfyller dermed ordlyden.

Lovteksten i norsk rett er som regel kortfattet slik at presiseringer ofte fremgår av bestemmelsens forarbeider. Disse er dermed en viktig tolkningsfaktor for å forstå innholdet av vurderingen, ettersom de belyser lovgivers vilje i forberedelsene av loven.

Tolkningsuttalelsene fra Finansdepartementet er ikke rettslig bindende, men gir anvisning på hvordan ligningsmyndighetene skal praktisere regelverket. Disse er dermed av mindre rettskildemessig verdi. En forståelse av hvordan departementet tolker regelverket vil likevel bidra som moment ved tolkning av bestemmelsens innhold, ved siden av de andre tolkningsfaktorene. Da tolkningsuttalelsene er kommet i etterkant av bestemmelsen anses de som etterarbeider.

6.2 En konkret helhetsvurdering

Den språklige forståelsen av vilkåret ”tilsvarende” tilsier at det må foreliggende likhetstrekk ved en sammenligning mellom et utenlandsk selskap og en norsk selskapsform. Under pkt. 4.3 er det gjort rede for hvilke selskapsformer det utenlandske selskapet skal sammenlignes med i ulike situasjoner.

Ordlyden i sktl. § 2-38 gir ingen anvisning på hvilke momenter som er avgjørende ved en slik sammenligning, eller hvor store likhetstrekk som kreves.

Av forarbeidene til § 2-38 følger det at vurderingen om et utenlandsk selskap tilsvarende en norsk selskapsform skal gjøres konkret for det enkelte tilfellet.⁵¹

Finansdepartementet har kommet med en rekke tolkningsuttalelser for å klarlegge innholdet av tilsvarende vurderingen. Felles for disse er at det fremgår at den konkrete vurderingen må gjøres helhetlig, og at det anses som et minstekrav at selskapet er etablert i tråd med intern lovgivning i staten hvor det er hjemmehørende.⁵² Som nevnt er ikke disse uttalelsene rettslig bindende, men de vil kunne fungere som tolkningsfaktor ved klarleggingen av gjeldende rett.

Av tolkningsuttalelsen fra 2011 fremgår det at man skal se på de selskapsrettslige, strukturelle og skatterettslige sidene av selskapet etter intern rett i landet hvor selskapet er hjemmehørende, og sammenligne disse med de samme sidene egenskapene hos en sammenlignbar norsk selskapsform.⁵³ Hva som kan anses å ligge i disse ulike momentene og hvilken betydning de har, vil i det følgende redegjøres for punktvis.

6.3 Momenter av betydning i helhetsvurderingen

6.3.1 Selskapsrettslige sider ved selskapet

Hvordan et utenlandske selskapet er organisert, hvordan det er styrt og hvilket ansvar selskapet eller innretningens deltakere har for dets forpliktelser etter intern rett i landet hvor det anses hjemmehørende, utgjør de selskapsrettslige sidene ved et selskap. I tilsvarende vurderingen skal reguleringen av selskapsformen etter intern rett i den fremmede

⁵¹ Ot.prp.nr.1 (2004-2005) s. 59

⁵² Se FIN Utv. 2009 s. 1280, FIN Utv. 2010 s. 1348, FIN Utv. 2011 s. 1494 og FIN Utv. 2015 s. 721

⁵³ Se FIN Utv. 2011 s. 1494 pkt. 2 s. 3

stat sammenlignes med den selskapsrettslige reguleringen etter norsk rett av selskapsformen man sammenligner med.

Av forarbeidene til sktl. § 2-38 følger det at det ikke kan stilles krav til at lovgivningen selskapet reguleres av i hjemlandet er identisk med norsk lov.⁵⁴

Et krav om identiske regler ville medført at en rekke utenlandske selskapsformer ville blitt unntatt skattefritak som følge av at selskapsrettslige regler ikke er felles utformet på internasjonalt nivå. Dette til tross for at disse selskapsformene av samme hensyn som selskaper hjemmehørende i Norge bør unngå kjedebeskatning.

Også Aberdeen-saken redegjort for under pkt. 5.3 er til støtte for denne forståelsen. Under vurderingen av om det luxembourgske SICAV-fondet var sammenlignbart med en finsk selskapsform fremgår det av dommen at det faktum at SICAV-fond ikke fantes i finsk rett ikke var tilstrekkelig til å rettferdiggjøre en forskjellsbehandling.⁵⁵

Et krav til identisk selskapsrettslig regulering i utlandet ville dermed blant annet medføre at de norske reglene ikke opprettholdt vår forpliktelse til EØS-avtalen, ettersom etableringsfriheten forbyr forskjellsbehandling basert på hvilken medlemsstat et selskap er hjemmehørende i. Da det er de interne reglene i det landet selskapet er etablert som regulerer de selskapsrettslige sidene, vil et slikt krav til identiske regler være en diskriminering på grunnlag av nettopp dette.

Til tross for at det ikke er krav om identiske regelsett følger det av forarbeidene at det avgjørende er at "lovgivningen i utlandet ikke på sentrale punkter gir anvisning på andre løsninger enn det som gjelder for den norske selskapsformen som det sammenlignes med".⁵⁶ Ansvar for selskapets forpliktelser, behandlet under, kan anses som et slikt sentralt punkt.

Av Statoil Holding-dommen følger det at de ulike partenes faktiske posisjon i selskapet må vektlegges i vurderingen av om selskapet "tilsvare" et norsk aksjeselskap.⁵⁷ Dommen gjaldt klassifiseringen av et selskap som ble ansett som transparent i hjemstaten Tyskland. Her ble de involverte parters deltakelse i ledelsen, ansvar for selskapets forpliktelser og deltakelse i overskudd og underskudd sett på som momenter av betydning. Disse posisjonene, til forskjell

⁵⁴ Ot.prp.nr.1 (2004-2005) s. 59

⁵⁵ Sak C-303/07 Aberdeen premiss 50

⁵⁶ Ot.prp.nr.1 (2004-2005) s. 59

⁵⁷ Rt. 2012 s. 1380

fra skattesubjektivitet etter norsk rett, baseres på intern rett i landet hvor selskapet er stiftet. De valg og vurderingen som er foretatt av eierne innenfor de tillatte rammer etablert i selskapsavtalen samt forholdet mellom de ulike involverte parter etter denne, er etter dommen også å anse som momenter av betydning.

De styringsmessige og økonomiske realitetene ved det konkrete selskap skal etter dommen ikke vektlegges i stor grad. Dette begrunnes med at EU- og EFTA-domstolene bygger på at regler som skal anvendes både for nasjonale selskaper og selskaper i EØS skal være forutberegnelige og klare, for å sørge for effektiv og reell likebehandling.

Ansvarsbegrensning som selskapsrettslig moment

Slike sentrale selskapsrettslige punkter som kan medføre at det utenlandskes selskapet ikke kan anses å tilsvare en norsk selskapsform, kan for eksempel være deltakeres ansvar for selskapets forpliktelser.

For selskaper etablert i utlandet, men hjemmehørende i Norge er det som nevnt sktl. § 2-2 som danner sammenligningsgrunnlaget; aksjeselskap, allmennaksjeselskap osv. Felles for disse selskapsformene er at deltakeres ansvar for selskapets forpliktelser er begrenset til selskapets kapital.

Sktl. § 2-2 første ledd bokstav e omfatter alle selskapsformer og sammenslutninger hvor deltakernes ansvar er begrenset til dets kapital. I motsetning til de opplistede selskapsformene er det ikke stiftelsesmåten, men heftelsesformen som er av betydning ved denne vurderingen.

Hvorvidt selskapets deltakere hefter for selskapets forpliktelser eller ikke, avgjøres ut fra en tolkning av den foreliggende selskapsavtalen. Dersom denne ikke gir et klart svar på heftelsesformen må løsningen være at deltakerne anses å hefte for selskapers forpliktelser, som følge av den deklatoriske regelen i sel. §2-4.⁵⁸

Vurderingen av heftelsesform vil spesielt være aktuell for selskaper som er stiftet i utlandet, da de selskapsrettslige reglene som nevnt kan variere over landegrensene.

I vurderingen av om et utenlandsk selskap tilsvare et norsk aksjeselskap vil ansvarsbegrensningen være av stor betydning da det kun er selskaper med begrenset ansvar

⁵⁸ Se lignende fremstilling i Zimmer (2014) s. 110

som kan kvalifisere til skattefritaket. Dersom lovgivningen for det utenlandske selskapet gir deltakerne personlig ansvar for selskapets forpliktelser vil dette derfor være et sentralt punkt i lovgivningen som taler mot at selskapsformen er sammenlignbar.

På objektsiden er kravet til ansvarsbegrensning for å tilsvare en norsk selskapsform likevel blitt nyansert i nyere tid, da også inntekter fra deltakerliknede selskaper kan omfattes av fritaksmetoden på objekt-siden jf. sktl. §2-38 andre ledd bokstav b, med visse begrensninger i tredje ledd bokstav e.⁵⁹

Rett til overskudd

Selv om aksjeselskaper er kjernesubjektet for fritaksmetoden er ikke dette den eneste selskapsformen som omfattes av fritaksmetoden verken på subjekt- eller objektsiden. De ytterligere selskapsformene fremgår av sktl. §2-38 første ledd bokstav b-i og redegjøres for under pkt 4.3. Da også juridiske personer uten eiere inkluderes, kan ikke deltakeres rett til selskapets overskudd vektlegges som moment.⁶⁰

Selskapets struktur og organisering

Hvordan selskapet rent faktisk er organisert og opererer vil også være et moment ved tilsvarende vurderingen. Dette følger blant annet av forarbeidene til bestemmelsen.⁶¹

Igjen er det av stor betydning at vurderingen gjøres konkret for den enkelte selskapsformen man sammenligner med. Hvordan selskapet styres, antall ansatte og aktivitetsnivå vil kunne avhenge av selskapsform, og dette momentets betydning er derfor varierende etter selskapsformen man sammenligner med.

Krav til selskapets struktur og organisering under tilsvarende vurderingen henger her sammen med kravet om at selskapet må være ”reelt etablert og drive reell økonomisk aktivitet” innad i EØS. Også her skal det foretas en helhetlig vurdering der selskapets struktur og organisering er avgjørende. Tilleggskravet gjelder for fritak på kildeskatt (utgående aksjeinntekt) for

⁵⁹ For mer om deltakerliknede selskaper under fritaksmetoden se Widerberg (2011)

⁶⁰ Fremgår også av Ot.prp. nr.1 (2004-2005) s. 56

⁶¹ Ot.prp.nr.1 (2004-2005) s. 59

selskaper hjemmehørende i utlandet jf. § 2-38 femte ledd og for inntekt/tap ved realisasjon av eierandel (inngående aksjeutbytte) fra selskap hjemmehørende i lavskatteland innenfor EØS.⁶²

6.3.2 Skatterettslige sider som moment

Også de skatterettslige sidene av selskapsformen som skal vurderes er av betydning.⁶³ De skatterettslige sidene består av skatteplikten for selskapet generelt, dets deltakere og selskapets posisjon som selvstendig skattesubjekt både i hjemstaten og i Norge.

Av forarbeidene til sktl. § 2-38 følger det at fritaksmetoden baserer seg på det prinsipp at skattefritaket ikke skal kunne flyttes ut av selskapssektoren. Her settes det som en generell forutsetning for å kvalifisere som subjekt at videre utdeling til personlig aksjonær av skal utløse skatteplikt på dennes hånd.⁶⁴

Fritaksmetoden ses her i sammenheng med aksjonærmodellen som gir den personlige deltakeren skjerming for normalavkastning på inntekten. Samlet sett medfører fritaksmetoden og aksjonærmodellen at inntekten skattes to ganger; én gang i selskapssektoren og én på deltakerens hånd (med eventuell skjermingsrett). Dersom et selskap har anledning til videreføre den skattefrie inntekten til personlig skatteyder uten å utløse skatteplikt på dennes hånd, vil ikke arrangementet være i tråd med systemet som ligger til grunn for fritaksmetoden, og det er da naturlig at den ikke omfattes.

Alminnelig skatteplikt i hjemstaten

Selskapsskatteplikt i landet hvor det utenlandske selskapet anses hjemmehørende har tidligere vært et avgjørende moment ved tilsvarende vurderingen jf. bla. FIN utv. 2009 s.1280.

Av Finansdepartementets evalueringen av skattereformen fra 2006 fremgår det at utgangspunktet er at selskaper som er unntatt alminnelig skatteplikt i hjemstaten ikke kan anses å tilsvare norske selskaper med alminnelig skatteplikt her i riket. Dette begrunnes med at vesensforskjellen mellom selskapsformene da blir så stor at tilfellene ikke er

⁶² Behandlet under pkt. 5.4

⁶³ Sikker rett, fremgår uttrykkelig av FIN Utv. 2011 s. 1494 og forutsetningsvis av Ot.prp.nr.1 (2004-2005) s. 59 og FIN Utv. 2009 s. 1280

⁶⁴ Ot.prp.nr.1 (2004-2005) s. 56

sammenlignbare, da den alminnelige skatteplikten er et grunnleggende kjennetegn ved de norske selskapsformene som kvalifiserer under fritaksmetoden.⁶⁵

Krav om alminnelig skatteplikt som vilkår har gode grunner for seg. Hensynet bak fritaksmetoden er å unngå kjedebeskatning, noe som ikke vil forekomme der inntekten i hjemstaten anses som skattefri. I et slikt tilfelle vil inntekten kun beskattes én gang i selskapssektoren, da i Norge. Et slikt krav er dermed i tråd med formålet bak fritaksmetoden.

Ved tilsvarende vurderingen for selskaper hjemmehørende i en annen EØS-stat setter likevel EØS-avtalen skranker for hvilke momenter som kan vektlegges. Alminnelig skatteplikt i hjemstaten er etter praksis i EU-domstolen ikke et moment som alene kan rettferdiggjøre begrensninger i skattefritak for selskaper hjemmehørende i andre EØS-stater, og en forskjellsbehandling basert på skatteplikt vil derfor være i strid med etableringsfriheten. Den såkalte Aberdeen-saken redegjort for ovenfor slår dette fast.⁶⁶

Avgjørelsen fra EU-domstolen er fulgt opp i Finansdepartementets tolkningsuttalelse fra 2009⁶⁷ som slår fast at selskapsskatteplikt i hjemlandet som følge av dommen ikke lenger kan vektlegges ved vurderingen av om et selskap hjemmehørende i et EØS-land tilsvarer en norsk kvalifiserende selskapsform under fritaksmetoden. Dette gjelder både ved vurderingen av om selskapet kvalifiserer som subjekt og om inntekt fra slikt selskap som kvalifiserende inntekt.

For selskaper hjemmehørende utenfor EØS vil ikke skrankene som følger av EØS-avtalen gjøre seg gjeldende. For disse vil derfor alminnelig skatteplikt i hjemstaten kunne være et moment av betydning under tilsvarende vurderingen. Av Finansdepartementets evaluering av skattereformen fremgår det at dette for eksempel vil kunne være tilfellet for utenlandske selskaper hjemmehørende utenfor EØS som driver skattepliktig virksomhet i Norge gjennom filial, eller har aksjeinntekter tilknyttet deltakelse i deltakerliknet selskap.⁶⁸

Krav til skattesubjektivitet

Felles for de kvalifiserende subjektene som omfattes av fritaksmetoden er at de er juridiske personer som er å anse som selvstendige skattesubjekter.⁶⁹ Deltakerlikende selskaper omfattes

⁶⁵ Se Meld. St. 11 (2010-2011) pkt. 9.8.3 (i) s. 110

⁶⁶ Sak C-303/07 Aberdeen

⁶⁷ FIN Utv. 2009 s.1280

⁶⁸ Se St. Meld. 11 (2010-2011) pkt. 9.8.3 (i) s. 110

⁶⁹ Se pkt. 4.3

dermed i prinsippet ikke av fritaksmetoden. Det må likevel bemerkes at inntekter, gevinst og tap som medfører skattefritak under fritaksmetoden holdes utenfor ved fastsettingen av selskapets alminnelige inntekt, på lik måte som for aksjeselskaper jf. sktl. § 10-41 andre ledd.

I vurderingen av om et utenlandsk selskap "tilsvare" en norsk kvalifiserende selskapsform under fritaksmetoden vil skattesubjektivitet derfor være av avgjørende betydning.

Vurderingen av skattesubjektivitet skiller seg fra vurderingen om skatteplikt, da en innretning kan anses som et selvstendig skattesubjekt, men likevel ikke være skattepliktig grunnet diverse skattefritak.

Et selvstendig skattesubjekt er i seg selv skatteyter, og dets deltakere skattlegges ikke før det gjøres eventuelle utdelinger til dem. Motsetningen til selvstendige skattesubjekter omtales som transparente enheter.

Ettersom skattesubjektivitet er et krav for å kvalifisere som subjekt under fritaksmetoden vil transparente enheter være så ulike fra de norske kvalifiserende selskapsformene at det er vanskelig å kunne ses som et sammenlignbart tilfelle. Mangel på skattesubjektivitet vil derfor som den klare hovedregel medføre at selskapsformen ikke kan anses å oppfylle tilsvarende kravet.

Av Finansdepartementets evaluering av skattereformen følger det at vurderingen av skattesubjektivitet gjøres etter norsk rett og avhenger av innretningens selskapsrettslige sider. Det avgjørende selskapsrettslige momentet er, som redegjort for ovenfor, hvorvidt deltakerne har begrenset ansvar.⁷⁰

At skattesubjektivitet avgjøres etter norsk rett gjør at skattesubjektivitet etter intern rett i hjemlandet i utgangspunktet er uten betydning.

Likevel er det slik at i tillegg til å "tilsvare" en norsk selskapsform må selskapet være "hjemmehørende" i utlandet for å omfattes av fritaksmetoden. Det har tidligere vært problematisert hvorvidt skattesubjektivitet i hjemlandet er et vilkår for å anses "hjemmehørende" der. Dersom dette er tilfellet utgjør hjemmehørendevurderingen og tilsvarende vurderingen til sammen et dobbelt krav til skattesubjektivitet, både i Norge og i

⁷⁰ Jf. Meld. St.11 (2010-2011) pkt.9.8.3 (ii) s. 110

utlandet for å omfattes av fritaksmetoden. Denne problemstillingen er tema for oppgavens kapittel 7 og 8.

6.3.3 Avsluttende bemerkninger

Tilsvarende vurderingen beror på en konkret helhetsvurdering, der det er de faktiske selskapsformene som sammenlignes. Hvilke momenter som er av betydning for vurderingen varierer derfor med hvilken norsk selskapsform man sammenligner den utenlandske enheten med.

Våre EØS-forpliktelse medfører etter Aberdeen-dommen at alminnelig skatteplikt i hjemlandet ikke kan vektlegges som avgjørende moment i tilsvarende vurderingen for selskaper hjemmehørende i EØS. For selskaper utenfor EØS vil momentet likevel være relevant.

Det kan bemerkes at selv om de EØS-rettslige forpliktelsene gjelder for alle medlemsstater innad i EØS, kan løsningene for hvordan man foretar klassifiseringen av utenlandske selskaper i tråd med denne forpliktelsen variere. Disse variasjonene vil likevel ikke redegjøres for videre, da oppgaven tar for seg en undersøkelse av gjeldende norsk rett.⁷¹

⁷¹ Les mer i Widerberg (2013)

7 Tilsvarende- og hjemmehørende vurderingen i sammenheng

7.1 Innledning

Status som ”hjemmehørende” enten i Norge eller i utlandet er en forutsetning for at utenlandske selskaper kan tilsvare norske selskaper under fritaksmetoden jf. sktl. § 2-38. For å klargjøre det fullstendige innholdet av hvordan utenlandske selskaper klassifiseres under fritaksmetoden, må det derfor ses hen til sammenhengen mellom tilsvarende vurderingen og kravet til hjemmehørende-status.

Av sktl. § 2-38 første ledd bokstav i) fremgår det som nevnt at selskaper ”hjemmehørende i utlandet” kvalifiserer til skattefritak så fremt disse tilsvare et selskap som nevnt i samme ledd.

Forholdet mellom hjemmehørendestatus i utlandet og tilsvarende vurderingen har vært gjenstand for tolkning flere ganger.⁷² Spørsmålet har vært om kravet til hjemmehørendestatus medfører et krav om at selskapet anses som selvstendig skattesubjekt i hjemlandet i tillegg til tilsvarende vurderingens krav til skattesubjektivitet i Norge. Hvis dette er tilfellet vil tilsvarende vurderingen og hjemmehørende vurderingen i sammenheng medføre et dobbelt krav til skattesubjektivitet.

Problemstillinger knyttet til et eventuelt dobbeltkrav vil kun komme på spissen der intern rett i Norge og i landet hvor selskapet er hjemmehørende har avvikende regler for hva som utgjør et selvstendig skattesubjekt. Et selskap som klassifiseres som selvstendig skattesubjekt i Norge, men ikke i staten hvor det anses hjemmehørende omtales som hybridtilfeller, eller hybride selskaper.

Før det kan redegjøres for behandlingen av hybride selskaper under fritaksmetoden blir det derfor nødvendig å redegjøre for hva som ligger i kravet til ”hjemmehørende.”

⁷² Se FIN Utv. 2009 s. 1280, FIN Utv. 2011 s. 1494, FIN Utv. 2015 s. 721, Rt. 2012 s. 1380

7.2 Introduksjon til hjemmehørende vurderingen

7.2.1 “Hjemmehørende i Norge”

Kravet om ”hjemmehørende i Norge” etter sktl. §2-38 første ledd bokstav a må ses i sammenheng med det tilsvarende kravet for alminnelig skatteplikt i sktl. § 2-2.

At selskapet er stiftet i Norge er ikke avgjørende for hjemmehørendestatusen. I praksis skiller det likevel mellom selskaper stiftet i Norge og de stiftet i utlandet ved hjemmehørendevurderingen. Vurderingene gjøres noe forskjellig, men det er enighet om at vurderingen skal gjøres konkret for det enkelte selskap.⁷³

For selskaper stiftet i utlandet er det stedet for den reelle utøvelsen av selskapets ledelse på styrenivå som er av avgjørende betydning. Dette følger blant annet av lignings- og Høyesterettspraksis.⁷⁴

For selskaper stiftet i Norge i tråd med norsk selskapsrett er presumpsjonen at disse anses hjemmehørende i riket etter § 2-2. Det følger blant annet av Lignings-ABC 2016 s. 1464 hvor det også fremgår at stiftelsen alene ikke anses tilstrekkelig til å medføre alminnelig skatteplikt. At styremøter avholdes i utlandet er på den andre siden ikke ansett som avgjørende for at selskapet *ikke* anses hjemmehørende her. Vurderingen for disse selskapene er altså mer sammensatt enn for selskaper stiftet i utlandet.

Uttalelsen i Lignings-ABC nevner lokalisering av hovedadministrasjon, de årlige generalforsamlingsmøtene, daglig ledelse under styret og faktisk funksjonsfordeling mellom organer i og utenfor Norge som momenter ved avgjørelsen av om et selskap stiftet i Norge skal anses hjemmehørende her. At et utflyttet selskap fortsetter å være underlagt norsk selskapslovgivning etter utflytting av styrefunksjoner, ble her ansett som et moment i retning av hjemmehørendestatus i Norge.

⁷³ Fremgår bla. av Høringsnotat – Endring i skatteloven §2-2 første ledd (hjemmehørende begrepet for selskaper mv.) saksnr. 15/2550 16.03.2017, FIN Utv. 2009 s.1280, FIN Utv. 2010 s. 1348, FIN Utv. 2011 s.1494 og FIN Utv. 2015 s. 721.

⁷⁴ Lignings-ABC 2015/2016 pkt. 3.1.2 og Rt. 2002 s. 144 (straffesak).

7.2.2 “Hjemmehørende i utlandet” og hybridtilfeller

Begrepet ”hjemmehørende i utlandet” er negativt avgrenset, og omfatter de selskapsformer som ikke anses som ”hjemmehørende i riket” etter sktl. § 2-2.⁷⁵ Også selskaper som etter skatteavtale er å anse hjemmehørende i utlandet omfattes ifølge uttalelse fra Finansdepartementet.⁷⁶

Her er det sikker rett at det er den interne retten i vedkommende land som avgjør om selskapet anses hjemmehørende der. Dette følger blant annet av Finansdepartementets brev av 10. mai 2005.⁷⁷ Et selskap som anses som skattemessig transparent etter intern rett i vedkommende stat vil ikke kunne anses hjemmehørende der.

Betegnelsen ”hybridtilfeller”/”hybride selskaper” benyttes som nevnt for de tilfellene der et selskap klassifiseres som selvstendig skattesubjekt i Norge og som transparent enhet i landet hvor det er hjemmehørende. Et hybrid selskap er per definisjon ikke et selvstendig skattesubjekt i hjemstaten og vil derfor ikke i seg selv kunne være hjemmehørende noe sted.

En transparent enhet kjennetegnes ved at dens inntekter ikke skattes på selskapets, men på deltakernes hånd. Om deltakerne er hjemmehørende i eller utenfor EØS er ikke av betydning for hybride selskapers hjemmehørendestatus.⁷⁸ Etter en utvikling i norsk rett er det nå klart at disse selskaperens hjemmehørendestatus beror på om selskapet er rettslig etablert innad i EØS, uavhengig av om de anses som transparente i etableringslandet.⁷⁹ Utviklingen av denne hjemmehørendevurderingen er nærmere behandlet i kapittel 8.

7.2.3 Hjemmehørendekravet på objektsiden

Som nevnt i pkt. 3.4 gjøres det begrensninger i skattefritaket for inntekter som stammer fra selskaper hjemmehørende i lavskatteland utenfor EØS, og for porteføljeinvesteringer i selskaper hjemmehørende i normalskatteland utenfor EØS. For inntekter fra selskaper hjemmehørende i lavskatteland innenfor EØS stilles det tilleggskrav om realitet.⁸⁰

⁷⁵ Prop. 126 LS (2009-2010) s. 50

⁷⁶ FIN Utv. 2006 s. 485

⁷⁷ Utv. 2006 s. 485

⁷⁸ Skatte-ABC 2016/2017 s. 548

⁷⁹ Følger av FIN Utv. 2015 s. 721 og Rt. 2012 s. 1380 (Statoil Holding)

⁸⁰ se pkt. 5.4

Vurderingen av hvor et selskap anses hjemmehørende er derfor av betydning også på objektsiden.

7.2.4 Forslag til endring av hjemmehørendekravet

Så sent som i mars 2017 kom det ut et høringsnotat fra Finansdepartementet om forslag til endring av hjemmehørendekravet i sktl. § 2-2 med virkning fra og med inntektsåret 2018.⁸¹

Forslaget går ut på å endre hjemmehørendekravet til å omfatte selskaper stiftet i Norge og selskaper hvis reelle ledelse som finner sted i eller fra Norge. Kravet foreslås avgrenset mot selskaper som anses hjemmehørende i utlandet som følge av skatteavtale med vedkommende stat.⁸²

Endringen vil medføre at selskaper stiftet i Norge som hovedregel alltid vil være å anse som hjemmehørende i Norge, med unntak av tilfeller det selskapet etter skatteavtale er ansett hjemmehørende i en annen stat.

Forslaget tar også til orde for en utvidelse av hjemmehørendevurderingen for selskaper hjemmehørende i utlandet, for å bedre være i tråd med vurderingen av skattemessig bosted for selskaper i OECDs mønsteravtale art. 4 (3). Hvor selskapets ledelse på styrenivå faktisk utøves vil ikke lenger være det avgjørende moment. Derimot vil vurderingen være bredere og vektlegge hvor den sentrale ledelsen holder til og hvor de forretningsmessige avgjørelsene tas. Finansdepartementet begrunner dette med at teknologisk utvikling medfører at faktisk sted for ledelse på styrenivå enkelt kan flyttes til utlandet gjennom eksempelvis digitale møter.

⁸¹ Høringsnotat, ”Endring i skatteloven § 2-2 første ledd (hjemmehørendebegrepet for selskap.)

⁸² Høringsnotat i fotnote 22 pkt. 1 s. 3

8 Hybride selskaper under fritaksmetoden

8.1 Innledning

Da skattesubjektivitet i utgangspunktet er avgjørende for hjemmehørende status, utgjør hjemmehørendevurderingen og tilsvarende vurderingen til sammen et dobbelt krav til skattesubjektivitet, både i Norge og i utlandet.

I normaltilfellene vil ikke et slikt dobbelt krav til skattesubjektivitet skape problemer. Selskaper som anses som selvstendige skattesubjekter i Norge anses ofte også som dette etter intern rett i landet der det anses hjemmehørende. I unntakstilfellene der skattesubjektivitet avgjøres forskjellig i Norge og i utlandet vil spørsmålet likevel komme på spissen. Selskaper som anses som transparente i hjemstaten men som selvstendige skattesubjekter etter norsk rett omtales som nevnt som hybride selskaper.

For slike hybride selskaper utgjør dobbeltkravet til skattesubjektivitet en utfordring. Disse tilfellene er definert nettopp av at de ikke anses som selvstendige skattesubjekter i staten hvor de anses hjemmehørende. Et strengt dobbeltkrav til skattesubjektivitet vil i slike tilfeller medføre at hybride selskaper aldri vil kunne anses som et kvalifiserende subjekt under fritaksmetoden.

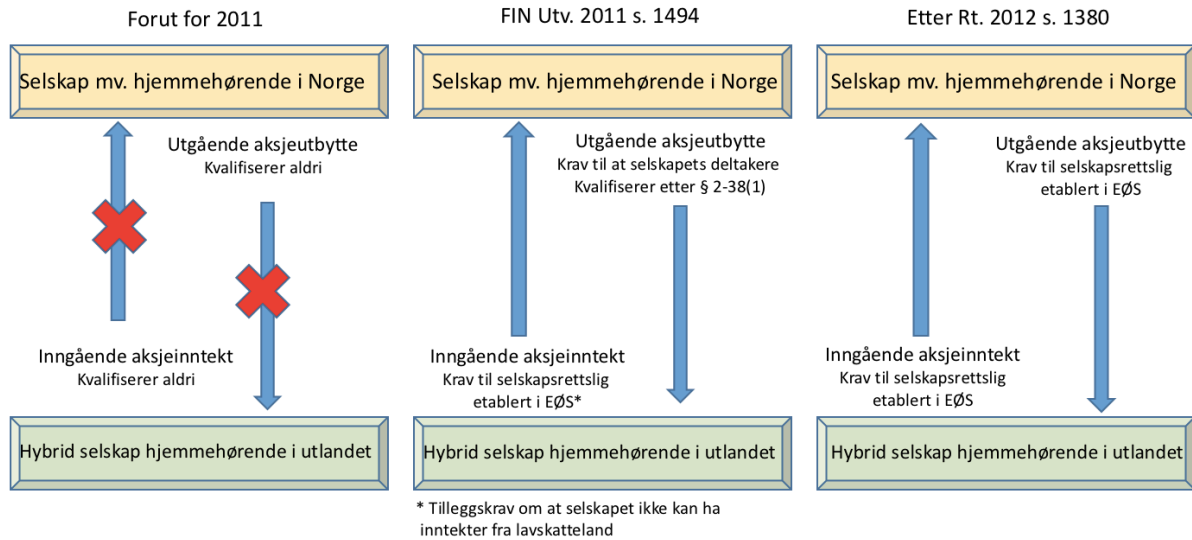
Fra Finansdepartementets uttalelser om spørsmålet i 2009⁸³ frem til i dag har innholdet og tolkningen av dette dobbeltkravet endret seg betydelig. Utviklingen har gått fra et strengt dobbeltkrav til en oppmykning hvor selskaper hjemmehørende i EØS omfattes av fritaksmetoden såfremt de er selskapsrettslig etablert innad i EØS, uavhengig av om de anses skattemessig hjemmehørende i etableringsstaten. Høyesteretts dom i Statoil Holding-saken⁸⁴ og etterfølgende tolkningsuttalelse fra Finansdepartementet slår dette fast.⁸⁵

Oppgaven videre vil ta for seg utviklingen av dette dobbeltkravet fra 2009 frem til dagens krav om selskapsrettslig etablering i EØS. Utviklingen er illustrert i figuren på neste side.

⁸³ FIN Utv. 2009 s. 1280

⁸⁴ Rt. 2012 s. 1380

⁸⁵ FIN Utv. 2015 s. 721



Figur 3: Utviklingen i behandlingen av hybride selskaper illustrert (egen illustrasjon)

8.2 Behandlingen av hybride selskaper forut for Statoil Holding-saken

Tolkningsuttalelsen fra Finansdepartementet i 2009 tok til orde for et strengt dobbeltkrav som utelukker hybride selskaper som kvalifiserende subjekter under fritaksmetoden.⁸⁶ Her ble satt som minstekrav at selskapet måtte være ansett som et ”selvstendig rettssubjekt” etter intern rett i den stat hvor det anses hjemmehørende for å kunne anses å tilsvare en norsk selskapsform. Et krav om at selskapet anses som et selvstendig rettssubjekt medfører nødvendigvis at selskapet også skatterettslig må anses selvstendig. Et hybrid selskap vil per definisjon ikke være ansett som selvstendig skattesubjekt i hjemlandet, og ville derfor i følge tolkningsuttalelsen fra 2009 aldri kvalifisere som subjekt under fritaksmetoden.

Videre medfører et slikt krav til rettssubjektivitet at selskapet sin evne til å påta seg forpliktelser vil kunne være av betydning ved vurderingen av om selskapet tilsvarende en norsk selskapsform.⁸⁷

I tolkningsuttalelsen fra 2010 lempet Finansdepartementet på dette kravet om rettssubjektivitet.⁸⁸ Her fremgår det at det sentrale ved vurderingen er hvorvidt det utenlandske selskapet er et skattesubjekt etter norsk rett. Uttalelsen tar til orde for at et krav om

⁸⁶ FIN Utv. 2009 s. 1280

⁸⁷ Følger forutsetningsvis av FIN utv. 2015 s. 721

⁸⁸ FIN Utv. 2010 s. 1348

rettssubjektivitet i tillegg er unødvendig, da vurderingen avhenger av hvilket regelsett som brukes og dermed er vanskelig å bruke som avgrensningskriterium.

En tolkningsuttalelse fra Skattedirektoratet i 2010 slår fast at praksis på dette tidspunktet var at skattesubjektivitet i hjemlandet var et krav for å kunne kvalifisere under fritaksmetoden. Tolkningsuttalelsen knytter seg til den nå avskaffede selskapsformen Holding 1929. Skattedirektoratet uttaler at selv om selskapet isolert sett oppfyller kravet til skattesubjektivitet i Norge vil det ikke oppfylle vilkårene i fritaksmetoden ettersom selskapet ikke anses som selvstendig skattesubjekt i hjemstaten.⁸⁹

I tolkningsuttalelsen fra Finansdepartementet i 2011 ble kravet til selvstendig skattesubjektivitet i hjemlandet nyansert. Her ble det uttalt at:

”I tilfeller hvor selskapet anses som et eget skattesubjekt etter norsk rett og som en transparent enhet etter utenlandsk rett vil en uforbeholden anvendelse av et slikt dobbeltkrav medføre at fritaksmetoden aldri kommer til anvendelse. Etter departementets syn går en slik avgrensning av fritaksmetoden lenger enn formålene bak tilsier.”⁹⁰

Uttalelsen tar til orde for en nyansering av dobbeltkravet. Det påpekes at kravet må tolkes i tråd med formålet bak fritaksmetoden, nemlig å unngå kjedebeskatning, samt formålene bak de begrensningene for skattefritak som er satt i loven.

Begrensningene som er satt for fritaksmetoden fremgår av §2-38 tredje ledd, og går ut på at porteføljeinvesteringer og inntekter fra lavskatteland utenfor EØS ikke omfattes. Disse begrensningene er nærmere beskrevet over, under pkt. 3.4.

Av forarbeidene til sktl. § 2-38 tredje ledd fremgår det at formålet bak begrensninger for inntekter fra lavskatteland er å hindre at Norge fungerer som et ”mellomland” for skattemotiverte overføringer mellom lavskatteland og tredjeland.⁹¹ Dette reiser problemer ved at inntekt skattes på lavt nivå i utlandet, gis fritak ved overføring til Norge, og så kan overføres videre skattefritt til et tredjeland med lignende fritaksmetode, da Norge anses som et normalskatteland innenfor EØS.

⁸⁹ USKD 2011 s. 60

⁹⁰ Sitat FIN Utv. 2011 s.1494 pkt. 4

⁹¹ Ot.prp.nr.1 (2004-2005) s. 54

De samme problemene gjør seg ikke nødvendigvis gjeldende for hybride selskaper. Disse kan være hjemmehørende i normalskatteland hvor intern rett medfører at selskapets inntekt skattes på deltakernes hånd. En slik skattlegging trenger ikke å medføre en skattemessig fordel eller en lavere skattesats. Begrensning i skattefritak vil dermed kunne medføre at man forhindrer legitime selskapsformer i å drive konkurransedyktig virksomhet i Norge.

Da formålet bak skattereglene generelt er nøytralitet og likebehandling, vil en begrensning av skattefritak for hybride selskaper derfor virke uheldig.

Koherens i skattereglene taler for at skattesystemet skal fungere konsekvent og likt for like tilfeller. For hybride selskaper som driver legitim virksomhet vil en konsekvent utelukkelse fra skattefritak ikke være i tråd med skattereglene ellers. En nyansering av kravet til skattesubjektivitet i hjemlandet vil derfor være i tråd med sammenhengen i skattesystemet for øvrig.

Tolkningsuttalelsen fra 2011 tok derfor til orde for to ulike måter å klassifisere hybridtilfeller under fritaksmetoden, avhengig av om det er snakk om inngående aksjeinntekter (*inntekter fra et selskap hjemmehørende i utlandet til et selskap hjemmehørende i Norge*) eller utgående aksjeutbytte (*der utbyttet utdeles fra et selskap hjemmehørende i Norge til et selskap hjemmehørende i utlandet.*)⁹²

Grunnen til at det skilles mellom ”inntekter” på inngående side og kun ”utbytte” på utgående side er at alle inntekter fra utlandet er skattepliktig til Norge som følge av globalskatteprinsippet i sktl. § 2-2, mens selskapsaksjonærer hjemmehørende i utlandet kun har skatteplikt begrenset til utbytte utdelt herfra jf. sktl. § 10-13.

Ved *utgående aksjeutbytte* skulle man etter departementets syn forstå kravet til skattesubjektivitet i hjemstaten (hjemmehørendevurderingen) slik at man ikke ser på den hybride enheten men dens deltakere og vurderer hvorvidt disse oppfyller kravet til skattesubjektivitet. Dersom alle deltakere i den hybride enheten klassifiserer til skattefritak under fritaksmetoden, altså anses som selvstendige skattesubjekter hjemmehørende innenfor EØS, vil det hybride selskap avlede sin hjemmehørendestatus fra disse. Dersom deltakere i det hybride selskapet selv er å anse som en transparent enhet etter intern rett i vedkommende

⁹² Illustrert i Figur 3 s. 45

land, går man enda et ledd i eierkjeden og vurderer om denne deltakerens deltakere kvalifiserer som subjekt etter sktl. § 2-38 første ledd.

Tolkningen begrunnes i uttalelsen med at man på denne måten forhindrer at hybride selskaper alltid faller utenfor fritaksmetoden. Samtidig sikrer man at formålet bak begrensningene i fritaksmetoden gjør seg gjeldende også her, ved at skatteyttere utenfor EØS eller personlige skatteyttere utelukkes.

Det kan likevel stilles spørsmål til hvor gjennomførbar en slik metode vil være i praksis. Avgjørelsen av om et selskap ”tilsvare” en norsk selskapsform er i seg selv en kompleks og sammensatt vurdering når den gjøres for det selskap som vurderes. Ved å videreføre skattesubjektivitetskravet til det hybride selskapets eiere må denne vurderingen gjøres ikke bare for selskapet selv, men for et ubestemt antall deltakere i potensielt mange ledd i eierkjeden dersom også deltakere anses som transparente. Et slik forståelse av skattesubjektivitetskravet vil derfor gjøre vurderingen svært kompleks og dermed svært ressurskrevende.

For *inngående aksjeinntekter* anså departementet det som tilstrekkelig for å oppfylle kravet til hjemmehørende status at selskapet er selskapsrettslig etablert innenfor EØS eller i et normalskatteland utenfor EØS. I motsetning til utgående utbytte avleder selskapet sin hjemmehørende status ikke fra sine deltakere, men fra staten hvor det er etablert. I tillegg skal det etter departementets syn stilles krav til at selskapet ikke har inntekter fra lavskatteland utenfor EØS for å sikre at også dette tilfellet er i tråd med formålet bak begrensningene som ellers gjelder i fritaksmetoden. For normalskatteland utenfor EØS er det videre oppstilt krav om eier- og stemmeandel på over ti prosent, grunnet unntaket for porteføljeinvesteringer i sktl. §2-38 bokstav b-d.

Også denne metoden for klassifisering av hybride selskaper er i utgangspunktet i tråd med både fritaksmetoden og formålet bak dens begrensninger. Likevel vil det også her være ressurskrevende å undersøke alle selskapets inntektskilder for å sørge for at ingen av selskapets inntekter stammer fra lavskatteland utenfor EØS.

Videre bidrar en slik todeling av klassifiseringen av hybride selskaper til ytterligere komplikasjoner. Forutberegnelighet og klare regler er av vesentlig betydning for å

effektivisere likebehandling av selskaper hjemmehørende i Norge og EØS. Dette fremgår blant annet som et moment av stor betydning i praksis fra EU- og EFTA-domstolene.

Den måten Finansdepartementet løser håndteringen av hybride selskaper er altså gjennom en anvendelse av tilsvarende- og hjemmehørende vurderingene sett i sammenheng hvor det i tillegg skilles mellom inngående aksjeinntekter og utgående aksjeutbytte. Denne løsningen fremstår ikke som klar ut fra lovens ordlyd og er lite forutberegnelig.

Finansdepartementet adresserte det faktum at rettsanvendelsen for disse unntakstilfellene blir komplisert og uoversiktlig, og viser avslutningsvis til at behovet for lovendring som forenkler dette skal vurderes videre og viser til varslet endring i evalueringen av skattereformen 2006.⁹³

Spørsmålet om sammenhengen mellom tilsvarende vurderingen og hjemmehørende vurderingen i relasjon til klassifisering av hybride selskaper i norsk rett ble behandlet av Høyesterett i Rt. 2012 s. 1380 og senere fulgt opp i FIN Utv. 2015 s.721.

8.3 Statoil Holding-saken⁹⁴

Spørsmålet i saken var om et heleid tysk kommandittselskap, ansett som transparent enhet i hjemstaten, var å anse å kvalifisere subjekt under fritaksmetoden. Dersom dette var tilfellet ville det tap som oppsto ved en konsernintern overføring ikke være fradragsberettiget jf. fritaksmetoden i sktl. § 2-38 andre ledd.

Dommen kom forut for endringene i sktl. §2-38 andre ledd bokstav b som nå uttrykkelig omfatter tap fra kommandittselskap som kvalifiserende tap under fritaksmetoden. De deler av dommen som knytter seg til inntektssiden av fritaksmetoden er som følge av denne lovendringen uten relevans.

Dommen er likevel relevant for å belyse vurderingen av hjemmehørende status og tilsvarende vurderingen i sammenheng ved hybridtilfeller.

Dommen er uten dissens og har dermed høy rettskildemessig vekt, da den belyser gjeldende rett for innholdet av vurderingene.

⁹³ Meld. St. 11 (2010-2011) kapitlene 9.1 og 9.8

⁹⁴ Rt. 2012 s. 1380

Dommen slår i premiss 48 fast at klassifiseringen av det utenlandske selskapet skal baseres på norsk rett, og viser til uttalelser i forarbeidene til sktl. § 2-38⁹⁵ og Finansdepartementets evaluering av skattereformen 2006.⁹⁶

At innretningen etter tysk rett var ansett som transparent enhet, kunne etter dommerens syn derimot ikke anses å være av betydning ettersom vurderingen av skattesubjektivitet beror på norsk rett.

Dommen viser til nevnte uttalelse fra Finansdepartementet i 2011⁹⁷ og slår fast at det avgjørende ikke er om selskapet er ansett som selvstendig skattesubjekt i hjemstaten, men om det er selskapsrettslig etablert i en EØS-stat.

Saken gjaldt spørsmål om tap ved realisasjon av eierandel, altså inngående aksjeinntekt/tap. Tilleggskravet i Utv. 2011 om at selskapet ikke kan ha inntekter fra lavskattelend er ikke adressert i dommen.

8.4 Krav til hybride selskaper i dag

Statoil Holding-dommen har sterkt prejudikatsverdi da den er avsagt uten dissens. Betydningen av dommen knytter seg til behandlingen av hybride selskaper ved tap for selskap hjemmehørende i Norge, og berører ikke spørsmålet om forskjellsbehandlingen mellom inngående og utgående aksjeinntekter slik det fremgikk av tolkningsuttalelsen fra 2011.⁹⁸ I dommen uttales det:

”Etter Aberdeen-avgjørelsen bekreftet Finansdepartementet først i en uttalelse (...) at det at et selskap i en EØS-stat hadde alminnelig skattefritak i sitt hjemland, ikke var til hinder for at det kunne anses å tilsvare et norsk selskap, og derved falle inn under fritaksordningen. I en uttalelse 3. november 2011 (UFIN-2011-1679) bekreftet departementet så at det ikke er et selvstendig vilkår at det utenlandske selskap blir ansett som et selvstendig skattesubjekt i sitt hjemland; det vil være tilstrekkelig at det utenlandske selskap er selskapsrettslig etablert i en EØS-stat. Det avgjørende vil være den tilsvarende-vurdering som skatteloven § 2-38 gir

⁹⁵ Ot.prp.nr. 1 (2004-2005) s. 59

⁹⁶ Meld.St.11 (2010-2011) s. 111

⁹⁷ FIN Utv. 2011 s.1494

⁹⁸ FIN Utv. 2011 s. 1494

*anvisning på. Jeg er enig i at dette bygger på en riktig forståelse av skatteloven § 2-38, og legger dette til grunn.*⁹⁹

Etterfølgende tolkningsuttalelse fra Finansdepartementet samsvarer med Høyesteretts uttalelser. Også her fremgår det at det er tilstrekkelig for hjemmehørende status at selskapet er etablert i EØS, selv om det ikke anses skattemessig hjemmehørende der grunnet status som transparent enhet.¹⁰⁰

Uttalelsen fra Finansdepartementet er av mer generell karakter enn sakstilfellet i dommen, og kan derfor tolkes som at den slår fast at selskapsrettslig etablering innenfor EØS er tilstrekkelig for hjemmehørende status uavhengig av om det er snakk om inngående eller utgående aksjeinntekter.

Denne forståelsen støttes opp av Skatte-ABC 2016/2017 hvor det fremgår at hjemmehørende kravet for alle selskapstyper beror på om selskapet er etablert innad i EØS. For hybride selskaper uttales det:

*”Et selskap som i vedkommende EØS-land skatterettslig anses som en transparent enhet, skal anses hjemmehørende i EØS etter sktl. § 2-38 dersom det er selskapsrettslig etablert i EØS.”*¹⁰¹

Skatte-ABC gir anvisning på hvordan ligningsmyndighetene skal praktisere regelverket, og er dermed av betydning som tolkningsfaktor.

Heller ikke i denne uttalelsen sondres det mellom klassifiseringen av selskapet ved inngående eller utgående aksjeinntekt. Forskjellsbehandlingen mellom inngående og utgående aksjeutbytte slik som var departementets syn i 2011 er således fraveket til fordel for en klassifisering som beror ene og alene på om den transparente enheten er selskapsrettslig etablert innad i EØS.

Ved å ha én vurdering for alle selskaper, uavhengig av om disse anses som transparente eller selvstendige skattesubjekter i hjemstaten sørger man for et klarere og mer forutsigbart

⁹⁹ Rt. 2012 s. 1380 premiss 52

¹⁰⁰ FIN Utv. 2015 s. 721

¹⁰¹ Sitat Skatte-ABC pkt. 2.3.2 s. 548

regelsett. De problemer som sontringen mellom inntektstype reiste i relasjon til ressursbruk og kompleksitet gjør seg ikke lenger gjeldende.

Klassifiseringen av utenlandske selskaper under fritaksmetoden beror derfor i dag på om selskapet er selskapsrettslig etablert innad i EØS og om det "tilsvare" en norsk kvalifiserende selskapsform etter en helhetlig vurdering slik det er redegjort for over jf. sktl. § 2-38.

9 Avslutning

9.1 Oppsummering

Slik det er redegjort for ovenfor skal klassifiseringen av utenlandske selskaper under fritaksmetoden gjøres etter en konkret helhetsvurdering, i tillegg til at selskapet må anses ”hjemmehørende” i utlandet, eller i Norge. Det skal foretas en sammenligning mellom blant annet de selskapsrettslige og skatterettslige sidene ved det utenlandske selskapet og en norsk selskapsform som kvalifiserer etter sktl. § 2-38 første ledd. Hvilke momenter som er av betydning og vekten av disse vil kunne variere etter hvilken selskapsform man sammenligner med. Andre momenter enn de som er nevnt over kan derfor tenkes å være av betydning for enkelttilfeller, for eksempel struktur og selskapsrettslige særegenheter.

At tilsvarende vurderingens innhold varierer ut fra selskapsformen i det enkelte tilfellet, gjør det svært vanskelig å klargjøre et konkret innhold på generell basis. En slik komplisert tilsvarende vurdering åpner for at vurderingen står i fare for å bryte med våre forpliktelser til de fire friheter i EØS-avtalen ved anvendelse av vurderingen i den konkrete sak.

Som følge av våre EØS-rettslige forpliktelser til å oppholde etableringsfriheten er det klart at alminnelig skatteplikt i hjemstaten ikke lenger vil være et moment av betydning ved vurderingen av om det utenlandske selskapet tilsvarende en norsk selskapsform.¹⁰²

Behandlingen av hybride selskaper har endret seg betydelig fra 2009 frem til i dag. Som følge av utviklingen i Høyesterett, som er fulgt opp av Finansdepartementet og Skatteetaten er gjeldende rett i dag at disse selskapene kan kvalifisere under fritaksmetoden så fremt de er selskapsrettslig etablert i en EØS-stat og klassifiseres som selvstendig skattesubjekt etter norsk rett.

Etableringsfriheten setter skranker for hvilke begrensninger man kan gjøre i skattefritaksreglene for selskaper hjemmehørende i EØS. Som følge av Cadbury Schweppes-saken¹⁰³ kan man likevel gjøre begrensninger som forhindrer rent fiktive arrangementer. Dette gjør at det er inntatt tilleggskrav om at selskapet må være ”reelt etablert og drive reell

¹⁰² Som følge av Aberdeen-saken C-303/07 fulgt opp i FIN Utv. 2009 s. 1280

¹⁰³ C-196/04 Cadbury Schweppes

økonomisk aktivitet” i en EØS stat for å kunne kvalifisere til fritak for kildeskatt, og for at inntekt fra selskaper i lavskatteland innenfor EØS skal kunne kvalifisere.

Dersom fritaksmetoden skal begrenses ytterligere med formål om å forhindre skatteomgåelse, må disse begrensingene gjelde så vel inntekt mellom norske selskaper som inntekt til og fra selskaper innenfor EØS. Dette som følge av etableringsfriheten. I evalueringen av skattereformen 2006 foreslås det å vurdere fradrag for selskapsskatt betalt i hjemstaten som alternativ til fritaksreglene (såkalt ”kredit”).¹⁰⁴ Dagens regler om kredit gjelder i praksis kun utdeling av utbytte som faller utenfor fritaksmetoden.

En utvidelse av kreditreglene anvendelsesområde er i følge evalueringen tillatt innenfor rammene av EØS-avtalen.¹⁰⁵ En slik utvidelse vil for eksempel være å inkludere gevinst på salg av eierandel. En overgang til mer omfattende fradragsregler for å bekjempe skatteomgåelse har likevel også sine utfordringer. I følge Scheel-utvalgets uttalelse i 2014 medfører kreditmetoden mer administrative utfordringer enn fritaksmetoden. For eksempel kreves det tilgang på selskapsinformasjon for å oppnå fradrag for underliggende selskapsskatt, som kan være vanskelig å fremhente, spesielt for små eierandeler.¹⁰⁶ Scheel-utvalget påpeker derfor at en slik overgang vil komplisere regelverket ytterligere.

Konklusjonen må derfor være at gjeldende fritaksmetode er komplisert og dermed i fare for å bryte med EØS-avtalen. De endringene som hittil er foreslått er likevel ikke mindre komplisert enn de gjeldende reglene. En eventuell endring av eller erstatning for fritaksmetoden og tilsvarende vurderingen må skje i tråd med utviklingen i EØS-retten. Målet må være å ha en metode som både opprettholder Norges EØS-forpliktelse og samtidig sørger for å forhindre internasjonal skatteomgåelse.

¹⁰⁴ Meld. St. 11 (2010-2011) s. 111

¹⁰⁵ Henvises til praksis fra EU-domstolen i sak C-446/04 C-201/05, C-436/08 og C-437/08

¹⁰⁶ Se NOU 2014:13 s. 171

Litteraturliste mv.

Litteraturliste

Farstad, Snorre, ”Er tilknytningskravet etter sktl. § 2-38 tredje eller femte ledd strengere enn tilknytningskravet i EØS-avtalens regler om etableringsrett?”, Skatterett 2010 s. 157-177

Widerberg, Hilde, ”Behovet for å avgrense fritaksmetoden mot porteføljeinvesteringer”, Lov og Rett 2010 s. 624

Widerberg, Hilde, ”Fritaksmetoden og salg av andel i deltakerliknet selskap”, Skatterett 2011, s. 95-99

Hovland, Øyvind, ”NOKUS-reglene og fritaksmetodens krav til ”reelt etablert” og forholdet til EØS-avtalen”, Skatterett 2012, s. 273-326

Widerberg, Hilde, ”Tilsvarende kriteriet i fritaksmetoden. Hva kan vi lære av Luxembourg, eller Storbritannia?”, Skatterett 2013, s. 204-212

Zimmer, Fredrik, ”Lærebok i skatterett”, Universitetsforlaget, 7. utg., 2014

Gjems-Onstad, Ole m.fl., ”Norsk bedriftsskatterett”, Gyldendal, 9. utg., 2015

Lignings-ABC 2004

Lignings-ABC 2012/2013

Lignings-ABC 2015/2016

Skatte-ABC 2016/2017

Traktater

1992 *Avtale om Det europeiske økonomiske samarbeidsområde.*
2 mai 1992

Høringsnotat

Finansdepartementet (2017) *Høringsnotat – Endring i skatteloven § 2-2 første ledd (hjemmehørende begrepet for selskaper mv.), 16.03.2017*

Lov- og forarbeidsregister

1814	<i>Lov av 17 mai 1814 Kongeriket Noregs Grunnlov</i>
1985	<i>Lov 21 juni 1985 nr. 83 om ansvarlige selskaper og kommandittselskaper (selskapsloven)</i>
1992	<i>Lov 27 november 1992 nr. 109 om gjennomføring i norsk rett av hoveddelen i avtale om Det økonomiske samarbeidsområde (EØS) mv. (EØS-loven)</i>
1999	<i>Lov 26 mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)</i>
2004	<i>Lov 10 desember 2004 nr. 77 om endringer i skatte- og avgiftslovgivningen mv.</i>
Ot.prp. nr. 1 (2004-2005)	<i>Skatte- og avgiftsopplegget 2005 - lovendringer</i>
Ot.prp. nr. 1 (2007-2008)	<i>Skatte- og avgiftsopplegget 2008 - lovendringer</i>
Prop. 126 LS (2009-2010)	<i>Endringer i skatte- og avgiftsreglane mv.</i>
Meld St. 11 (2010-2011)	<i>Evaluering av skattereformen 2006</i>
NOU 2012:2	<i>Utenfor og innenfor – Norges avtaler med EU</i>
NOU 2014:13	<i>Kapitalbeskatning i en internasjonal økonomi</i>
Tuloverolaki	<i>Law on income tax 1535/1992 of December 1992 (Finland)</i>
Rdir 90/435/EØF	<i>Rådets direktiv 90/435/EØF af. 23. Juli 1990 om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskjellige medlemsstater</i>

Avgjørelser

Rt. 2002 s. 1144	
Rt. 2012 s. 1380	(Statoil Holding)
Sak C-303/07	Aberdeen Property Fininvest Alpha Oy
Sak C-196/04	Cadbury Schweppes plc og Cadbury Schweppes Overseas Ltd mot Commissioners of Inland Revenues
Sak C-446/04	Test Claimants in the FII Group Litigations mot Commissioners of Inland Revenue

Sak C-201/05	The Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation mot Commissioners of Inland Revenue
Sak C-436/08	Haribo Lakritzen Hans Riegel BetriebsgmbH mot Finanzamt Linz
Sak C-437/08	Österreichische Salinen AG mot Finanzamt Linz

Uttalelser

Utv. 1999 s. 216	<i>”Realisasjon som innvinningskriterium”</i>	Finansdepartementet Brev av 30.11.1998
Utv. 2006 s. 485	<i>”Begrepet ’hjemmehørende’ i skatteloven § 2-38 tredje ledd bokstav b til d”</i>	Finansdepartementet Brev av 10.05.2005
Utv. 2009 s. 1280	<i>”Utenlandske selskaper i EØS som subjekt og objekt under fritaksmetoden.”</i>	Finansdepartementet Brev av 29.09.2009
USKD 2009 s. 22	<i>”Utenlandske selskaper i EØS som subjekt og objekt under fritaksmetoden.”</i>	Skattedirektoratet Uttalelse av 05.10.2009
Utv. 2010 s. 1348	<i>”Investeringer i SICAV-strukturer og forholdet til fritaksmetoden.”</i>	Finansdepartementet Brev av 08.09.2010
Utv. 2011 s. 1494	<i>”Fritaksmetoden og utenlandsk selskap – ulik klassifisering av selskapet etter norsk og utenlandsk rett.”</i>	Finansdepartementet Brev av 03.11.2011
USKD 2011 s. 60	<i>”Holding 1929 – fritaksmetoden.”</i>	Skattedirektoratet Uttalelse av 18.03.2010, oppdatert 23.09.2011
Utv. 2015 s. 721	<i>”Fritaksmetoden – utenlandsk selskap. Skatteloven § 2-38.”</i>	Finansdepartementet Brev av 19.03.2015