

Finansdepartementet
v/Skattelovavdelingen
Akersgata 40
Postboks 8008 Dep.
0030 OSLO

WR
WIKBORG REIN

Wikborg, Rein & Co.
Advokatfirma M.N.A.

Oslo
Kronprinsesse Märthas pl. 1
P.B. 1513 Vika, N-0117 Oslo

tel. +47 22 82 75 00
fax +47 22 82 75 01/02
oslo@wr.no
www.wr.no

Foretaksregisteret
NO 947 360 779

Vår ref.: 105920-001 asb

Ansvarlig partner: Anne Sofie Bjørkholt

Oslo, 13. desember 2004

Høringsuttalelse vedrørende utkast til forskrift om land som skal regnes som lavskatteland etter skatteloven § 10-63

Det vises til høringsnotat av 16. november 2004 med høringsfrist 24. desember 2004.

Vi har telefonisk tatt opp med Finansdepartementet et konkret spørsmål om rekkevidden av forslaget. Vi ble da anmodet om å sende en høringsuttalelse.

Vårt innspill gjelder spørsmålet om hvorvidt det at et land står på listen over lavskatteland innebærer at man ikke skal foreta en konkret vurdering av beskatning av selskaper som eies av vedkommende selskap.

I en del tilfeller etableres det holdingselskaper i de landene som angis på listen over lavskatteland uten at dette er skattemessig motivert i Norge. Holdingselskapets eneste virksomhet er å investere i et eller flere underliggende selskap, beliggende i normalskatteland. Så lenge holdingselskapet i lavskattelandene kun har aksjerelaterte inntekter, vil strukturen som helhet bli beskattet på nivå med tilsvarende norsk struktur. Vil f eks et aksjeselskap på Cayman Islands som kun eier et aksjeselskap hjemmehørende i Danmark og som betaler normal skatt i Danmark være å anse som et NOKUS-selskap og lavskatteselskap utenfor EØS?

Etter praksis Sentralskattekontoret for Storbedrifter (SfS) skal man ved fortolkningen av skattelovens § 10-63 vurdere den samlede skatt, hvor også beskatningen av underliggende selskap er en del av vurderingen. Beskattes strukturens underliggende selskap med en sats som ikke er lavere enn 2/3 av norsk skatt, kommer NOKUS-reglene ikke til anvendelse. Vi vedlegger som illustrasjon kopi av SfS brev av 2. april 2004, hvor følgende uttrykkes:

"I samsvar med Sentralskattekontorets praksis vil samlet skatt i Nederland og Sveits kunne tas i betraktning, men den vil kun utgjøre de 10% som ilegges i Sveits."

Denne måten å tolke skattelovens § 10-63 har Finansdepartementet bekreftet i forhold til fritaksmetoden i Ot.prp. nr. 1 (2004-2005) side 65, hvor det fremgår:

S-2004-0040977 00120122 13.12.04 105920-001

Oslo
tel: +47 22 82 75 00
fax: +47 22 82 75 01
oslo@wr.no

Bergen
tel: +47 55 21 52 00
fax: +47 55 21 52 01
bergen@wr.no

London
tel: +44 20 7236 4598
fax: +44 20 7236 4599
london@wr.no

Singapore
tel: +65 6438 4498
fax: +65 6438 4496
singapore@wr.no

Shanghai
tel: +86 21 6339 0101
fax: +86 21 6339 0606
shanghai@wr.no

Kobe
tel: +81 78 272 1777
fax: +81 78 272 1788
kobe@wr.no

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

Utgangspunktet for Finansdepartementets resonnement er spørsmålet om holdingselskaper i lavskatteland nå vil falle utenfor NOKUS-beskatning (og utenfor fritaksmetoden) fordi aksjeinntekter mellom norske aksjeselskaper (også) blir skattefrie. Sammenlignet med null i norsk skatt, fremstår ingen land som lavskatteland. Finansdepartementet legger imidlertid til grunn at man også må se hen til beskatningen av det/de underliggende selskap. Om disse beskattes med en sats som er lavere enn 2/3 av vanlig norsk skattesats, faller strukturen innunder NOKUS-regimet, selv om beskatningen på holdingnivå ikke avviker fra norsk beskatning. Dette synet bygger på den samme oppfatning som SfS har lagt til grunn, nemlig at holdingselskap i lavskatteland og underliggende selskap skal sees under ett i forhold til NOKUS-reglene, slik at dersom beskatningen av underliggende selskap overstiger 2/3-grensen, så omfattes strukturen ikke av NOKUS-reglene. En konsekvens av dette er at også fritaksmetoden bør komme til anvendelse.

Vi går ut fra at den foreliggende praksis fortsatt vil komme til anvendelse i alle de tilfeller hvor holdingselskapet ligger i et land som *ikke* står på lavskattelandlisten. Spørsmålet er om resultatet bør bli annerledes fordi holdingselskapet ligger i et land som er omfattet av listen.

Etter vårt syn vil formålet med NOKUS-beskatning (og unntaket fra fritaksmetoden) ikke slå til i et tilfelle som nevnt, selv om holdingselskapet tilfeldigvis ligger i et land som er tatt inn på listen over lavskatteland. Hvis slike strukturer likevel skal omfattes innebærer dette en utvidelse av NOKUS-reglens anvendelsesområde, idet disse strukturene i dag ikke anses å falle innenfor skattelovens § 10-63.

Skulle forskriftens liste over lavskatteland være avgjørende uten konkret vurdering, vil vi få en situasjon hvor man tar hensyn til beskatningen av underliggende selskap hvis holdingselskapet i et lavskatteland ikke omfattes av listen, mens man ikke tar hensyn til beskatningen av det underliggende selskap dersom holdingselskapet omfattes av listen. Dette er rettskildemessig inkonsekvent. En slik utvidelse av NOKUS-reglens anvendelsesområde bør etter vår oppfatning forankres bedre i loven, ikke kun en forankring i en forskriftsbasert liste som skal oppdateres fortløpende.

Med vennlig hilsen

WIKBORG, REIN & CO.

Anne Sofie Bjørkholt

Vedlegg

Attn. [REDACTED]

FORHÅNDSUTTALELSE – NOKUS – SKATTELOVEN § 10-64

Vi viser til Deres brev av 3. februar 2004, vårt brev av 15. mars 2004 samt telefonsamtale med Petter Breivik den 17. og den 23. mars 2004. Vi ber om at nedenstående legges til grunn.

[REDACTED] har et datterselskap, [REDACTED] AS, som eier selskapet [REDACTED] BV i Nederland. [REDACTED] har også et datterselskap i Sveits, [REDACTED] AG. Det vurderes nå en endring av konsernstrukturen. Aksjene i [REDACTED] tenkes overført til [REDACTED] BV. Så vidt vi forstår dreier det seg hele veien om 100% eide selskaper. Spørsmålet som reises er om [REDACTED] BV og [REDACTED] AG etter en eventuell omorganisering vil falle inn under NOKUS-reglene. Det er i så måte vist til Sentralskattekontorets uttalelse av 22. desember 2003 og til skatteloven § 10-64.

1 Nærmere om selskapene

[REDACTED] AG i Sveits ble etter det opplyste etablert høsten 2003 i forbindelse med at [REDACTED] inngikk en samarbeidsavtale med den internasjonale matvarekjeden [REDACTED] (S.A). [REDACTED] er verdens største konsern innenfor [REDACTED], og gjennom avtalen oppnår [REDACTED] andre tilbud og bedre betingelser enn hos nåværende leverandører. Avtalen forutsetter et betydelig samarbeid mellom partene. [REDACTED] har ingen tilstedeværelse i Norge, slik at det ble naturlig for [REDACTED] å etablere seg utenlands. Sveits ble valgt som etableringsland fordi [REDACTED] er etablert der med sentrale deler av sin organisasjon som [REDACTED] forutsettes å samarbeide med. Samtidig er det kort avstand til [REDACTED] hovedsete i Frankrike. [REDACTED] AG ble således stiftet i Sveits, der det har egne lokaler og ansatte, bestående dels av lokalt rekruttert folk, samt personer fra [REDACTED] i Norge som har flyttet ned til Sveits. Selskapet vil blant annet forestå sentralt

innkjøp og videresalg av varer, og antas i Sveits å bli beskattet som et såkalt "international trading company". For slike selskaper oppnås det en noe gunstigere beskatning enn det generelle skattenivået for sveitsiske selskaper. Skattenivået for selskapet er forventet å ligge på ca. 10% av selskapets fortjeneste, altså under 2/3 av norsk skattenivå. Sveits antas derfor å være et lavskattland i relasjon til skatteloven § 10-63.

[REDACTED] BV i Nederland er tenkt å være **[REDACTED]** holdingselskap ved utenlandsetablering. Slik etablering er særlig aktuelt i Sverige og Danmark. Selskapet har ingen ansatte og vil ikke drive noen form for virksomhet i egen regi. Selskapet vil ikke drive investeringsvirksomhet ut over investeringer i selskaper begrunnet ut fra operative hensyn. Salg av aksjer vil etter det opplyste kun skje i den utstrekning dette viser seg nødvendig av hensyn til konsernets strategiske utvikling, og formodes å forekomme sjelden. Den alminnelige skattesats for slike selskaper i Nederland er opplyst å være 35%. Selskapet forutsettes imidlertid å bli skattlagt i Nederland i tråd med reglene om Participation Exemption, slik at det ikke påløper skatt på utbytte fra datterselskaper og heller ikke på eventuelle gevinster ved realisasjon av aksjeposter. Utbytte fra datterselskaper vil være selskapets hovedinntektskilde, slik at betalbar skatt i Nederland vil være minimal.

2 Skattemessig behandling

I Deres brev anføres det at Sentralskattekontorets uttalelse av 22. desember 2003 medfører at man ved vurderingen av om NOKUS-reglene kommer til anvendelse, i et tilfelle som det foreliggende, skal se på den samlede skatt som betales i Nederland og Sveits. Dette slik at dersom den inntekt som samlet sett er generert er beskattet med mer enn 2/3 av norsk skattenivå (18,67%), vil ikke NOKUS-reglene komme til anvendelse på noen av selskapene. :

Videre anføres det at i en situasjon hvor det sveitsiske selskapet eies indirekte fra Norge, via Nederland, kan det i lys av Sentralskattekontorets uttalelse av 22. desember 2003 reises spørsmål om rekkevidden av skatteloven § 10-64. Dette fordi både Nederland og Sveits er skatteavtaleland hvor skatteavtalen som utgangspunkt forhindrer Norge i å benytte NOKUS-reglene på operative selskaper. Når man nå i tråd med Sentralskattekontorets oppfatning skal vurdere NOKUS-reglenes anvendelse på den samlede skatt som er betalt i flere land, finner De det naturlig å forstå skatteloven § 10-64 slik at det vurderes hvorvidt den underliggende operative aktiviteten finner sted i en stat Norge har skatteavtale med, uavhengig av eventuelt mellomliggende eierskap. I særdeleshet gjelder dette i et tilfelle som det foreliggende, hvor også det mellomliggende eierlandet er et skatteavtaleland. Etter Deres oppfatning vil en slik forståelse av § 10-64 gi bedre sammenheng ved praktiseringen av regelverket, samt hindre lite rimelige skattemessige konsekvenser av ellers forretningsmessig velbegrunnede strukturer.

De fremhever at dersom NOKUS-reglenes anvendelse skal bero på om **[REDACTED]** eier selskapet direkte eller indirekte, i et tilfelle hvor man i NOKUS sammenheng skal foreta en vurdering av samlet skatt i Nederland og andre land, vil en motsatt forståelse av skattelovens § 10-64 kunne gi tilfeldige resultater. Det er sannsynlig at **[REDACTED]** senere etablerer virksomhet i Danmark og Sverige under eierskap av **[REDACTED]** BV. Den samlede skatt på den totale aktiviteten i et

slikt tilfelle medfører at strukturen neppe blir å NOKUS-beskatte, til tross for lav beskatning i Sveits. Dette kan tvinge norske konserners etableringer utenlands inn i juridiske strukturer som ut fra så vel forretningsmessige som bedriftsøkonomiske grunner har lite for seg, hvilket vil påkalle behov for stadig reorganisering.

Videre påpeker De at formålet med NOKUS-reglene først og fremst var å ramme passive kapitalplasseringer i "skatteparadiser", jf. Ot.prp. nr. 16 (1991-92) pkt. 6.4.1. De viser i denne forbindelse til hva Høyesterett har uttalt om NOKUS-bestemmelsenes formål når reglene skal anvendes, jf. Rt. 2002 side 756 hvor det heter:

"Ved anvendelsen av NOKUS-reglene vil formålet som er å skattlegge norske skattyteres kapital på samme måte enten den er plassert i Norge eller utlandet, være av vesentlig betydning."

Etter Deres syn vil det være i tråd med Sentralskattekontorets "dynamiske" anvendelse av skatteloven § 10-63 å anlegge en dynamiske forståelse også av skatteloven § 10-64. Når lovgiver med skatteloven § 10-64 mente å unnta aktiv virksomhet fra NOKUS-beskatning, må unntaket derfor, i tråd med sitt formål, komme til anvendelse uavhengig av skattyters organisering.

Det bemerkes at Sentralskattekontoret den 22. desember 2003 besvarte et spørsmål om beskatningen av rene holdingselskap, noe som også fremgår av svarbrevet. Det fremgår dessuten at brevet av 7. november 2003 dreide seg om holdingselskap. Det er ikke dermed tatt stilling til vurderingen av det underliggende selskap. Sentralskattekontorets syn er imidlertid at beskatningen av holdingselskapet ikke har relevans ved vurderingen av om det underliggende selskap er hjemmehørende i lavskattland, det må vurderes på selvstendig basis.

For så vidt gjelder [redacted] AG bemerkes at skatteloven § 10-64 gir en begrensning i NOKUS-reglenes anvendelsesområde for selskap som er "omfattet av avtale Norge har inngått med annen stat til unngåelse av dobbeltbeskatning". Slike selskaper beskattes ikke med mindre selskapets inntekter hovedsakelig er av passiv karakter. Vi legger til grunn at inntektene i [redacted] AG ikke kan sies å være av hovedsakelig passiv karakter. Videre har Sentralskattekontoret kommet til at selskapet i Sveits vil kunne påberope seg skatteavtalen mellom Norge og Sveits dersom det blir tatt opp til beskatning her. Vi antar derfor at selskapet omfattes av skatteloven § 10-64.


[redacted] AG skal derfor ikke NOKUS-beskattes.

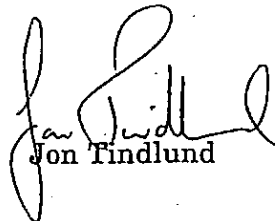
[redacted] BV synes å ville ha inntekter som hovedsakelig er av passiv karakter, og vil således kunne omfattes av NOKUS-reglene selv om selskapet er hjemmehørende i et land som Norge har inngått skatteavtale med. I samsvar med Sentralskattekontorets praksis vil samlet skatt i Nederland og Sveits kunne tas i betraktning, men den vil kun utgjøre de 10% som ilegges i Sveits. Eventuelle fremtidige inntekter i Sverige eller Danmark kan ikke tas i betraktning nå.

[redacted] BV antas etter dette å falle inn under NOKUS-reglene.

Vi tar forbehold om at det er ligningsnemnda som under ordinær ligning tar stilling til spørsmål som gjelder ligningen.

Vennlig hilsen


Manfred Mattiesen
fung. direktør


Jon Fintlund