



# Skattenytt 5/2014

Ansvarlig utgiver:

**Adm. dir. Karine Ugland Virik (kuv)**

Redaksjonen:

**Fagsjef Rolf Lothe (RLO) - Redaktør**

**Advokat (H), dr. juris Jan Syversen (SYV) – referent**

## Redaksjonen i Skattenytt



**Rolf Lothe**  
Fagsjef, Skattebetalerforeningen



**Karine Ugland Virik,**  
Administrerende direktør,  
Skattebetalerforeningen



**Jan Syversen,**  
dr. juris Advokat (H),  
SIMONSEN Advokatfirma DA

# Innholdsfortegnelse

|                                                                                                                                                                                   |           |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| <b>HØYESTERETTSDOMMER</b>                                                                                                                                                         | <b>1</b>  |
| SkN 14-057 Aban (Sinvest)                                                                                                                                                         | 1         |
| SkN 14-058 Uttaksbeskatning, leilighet i utlandet.                                                                                                                                | 12        |
| <b>UTTALELSER FINANSDEPARTEMENTET</b>                                                                                                                                             | <b>21</b> |
| SkN 14-059 Skatteavtalenes artikkel om offentlige tjenester og anvendelsen for utsendte offentlige tjenestemenn til OECD og andre offentlige organisasjoner som såkalte secondees | 21        |
| <b>UTTALELSER SKATTEDIREKTORATET</b>                                                                                                                                              | <b>23</b> |
| SkN 14-060 Personallister - bruk av arbeidsplan                                                                                                                                   | 23        |
| <b>BINDENDE FORHÅNDSUTTALELSER</b>                                                                                                                                                | <b>26</b> |
| SkN 14-061 BFU 7/14 – Om personlig aksjeinvestering anses som virksomhet – omdanning til aksjeselskap                                                                             | 26        |
| SkN 14-062 BFU 2/14 Er holding «reelt etablert» (hjemmehørende i lavskatteland innenfor EØS)?                                                                                     | 33        |
| <b>FORSKRIFTSENDRINGER</b>                                                                                                                                                        | <b>46</b> |
| SkN 14-063 Forskrift om adgang til å innsende datautskrift                                                                                                                        | 46        |
| SkN 14-064 Forskrift om grunnbeløp, reguleringsfaktorer mv.                                                                                                                       | 47        |

# Høyesterettsdommer

## SkN 14-057 Aban (Sinvest)

**Lovstoff:** Skatteloven § 2-38 og § 10-63.

**Høyesterett:** Dom av 6. mars 2014, **sak nr.:** HR-2014-468-A.

**Dommere:** Tønder, Normann, Matheson, Tjomsland, Justitiarius Schei **Saksgang:** Kristiansand tingrett TKISA-2011-97162 – Agder lagmannsrett LA-2012-71127 – Høyesterett HR-2014-468-A, (sak nr. 2013/104), sivil sak, anke over dom.

**Ankende part:** Aban International Norway AS (advokat Frode Talmo – til prøve), (advokat Jan B. Jansen – rettslig medhjelper)

**Ankemotpart:** Staten v/Skatt sør (advokat Goud Helge Homme Fjellheim).

**Hva saken dreide seg om:** Spørsmål om unntaket fra fritaksmetoden i skatteloven § 2-38 tredje ledd bokstav b fikk anvendelse ved salg av aksjer i datterselskap hjemmehørende i Singapore, noe som igjen var avhengig av kriteriene for hva som skal regnes som lavskatteland etter skatteloven § 10-63.

**Kort omtale av dommen:** Aban International Norway AS – tidligere Sinvest AS (heretter Sinvest) eide opprinnelig alle aksjer i Deep Drilling Invest Pte. Ltd (DDI) i Singapore som igjen eide aksjer i en rekke datterselskaper hjemmehørende i Singapore som hadde kontrahert og ervervet åtte nye borerigger til bruk i Mexicogulfen og Asia.

I 2005 ble aksjene i DDI solgt til et heleid datterselskap av Sinvest, DDI Holding AS som ble nytt morselskap til DDI. Sinvest la i sin selvangivelse til grunn at aksjesalget falt inn under fritaksmetoden jf. skatteloven § 2-38 (2), noe som også ble lagt til grunn ved ligningen.

Ved endringsvedtak i 2007 la skattekontoret – Skatt sør – til grunn at DDI var hjemmehørende i et lavskatteland og fant således at unntaket fra fritaksmetoden i skatteloven § 2-38 (3) a fikk anvendelse. Konsekvensen ble at Sinvest ble skattlagt for en aksjegevinst på noe i overkant av 3,3 milliarder kroner – senere nedjustert til noe i overkant av 2,4 milliarder kroner. Vedtaket ble stadfestet ved skatteklagenemndas vedtak i desember 2010.

Selskapet gikk til søksmål mot skattekontoret, men Staten v/Skatt sør ble frifunnet ved Kristiansand tingretts dom i februar 2012. Dommen ble påanket til Agder lagmannsrett og senere til Høyesterett, men ankene ble forkastet av begge disse rettsinstanser. Staten ble tilkjent sakskostnader i samtlige instanser.

DDI tjente noe på management tjenester og hadde noen finansinntekter med en skattesats på 20 % i Singapore – noe over 2/3 av norsk skattesats på 28 %. Singapore var følgelig

ikke lavskatteland for disse inntekter.

Men Høyesterett fant at sammenligningsgrunnlaget måtte begrenses til aksjeinntekter siden DDI var et holdingselskap hvor fremtidige aksjeinntekter fra datterselskaper måtte stå sentralt. Det typiske for et holdingselskap var inntekter i form av utbytte som også måtte legges til grunn ved sammenligningen av skattenivået – dvs. "de effektive skattesatser" – i de to land for denne type inntekter. Aksjegevinster var ikke typiske for et holdingselskap og slike inntekter skulle ikke med ved sammenligningen. Utbytteskatten for DDI i Singapore er 0, og det samme gjaldt datterselskapenes inntekter fra riggutleie.

Ved sammenligningen måtte man ta utgangspunkt i de materielle skatteregler i de to land. Høyesterett fant videre at det ut i fra forutsetningene bak NOKUS-reglene ikke kunne være riktig å ta skatteavtalene i betraktning ved vurderingen av skattenivået i de to land.

**Referentens kommentarer:** Dette er en prinsipielt viktig dom om lavskatteland – nærmere bestemt hvorledes man beregner skattesatsene i Norge og det annet land for å finne om *"den alminnelige inntektsskatt på selskapets eller innretningens samlede overskudd utgjør mindre enn to tredjedeler av den skatten selskapet ... ville ha blitt ilignet dersom det hadde vært hjemmehørende i Norge"* – en ikke helt enkel problemstilling når man skal ta standpunkt til de nærmere detaljer ved en slik sammenligning.

Det fastslås i dommen noe som kan virke selvsagt, nemlig at definisjonen av lavskatteland må være den samme for unntaket fra fritaksmetoden i skatteloven § 2-38 (3) a som for hvilke selskaper som er gjenstand for NOKUS-ligning etter skatteloven § 10-63 (jf. § 10-64), se dommen avsnitt 39.

Den alminnelige skattesats i Norge utgjorde 28 % mot 20 % i Singapore – altså noe mer enn 2/3 av den norske sats (18,67 % avrundet). Men dette var ikke relevant – det måtte foretas en sammenligning mellom det effektive skattenivå for *"den type selskap man står overfor"* (se avsnitt 42-44). Dette innebærer igjen at man må se på de særlige skattesatser som gjelder for den type selskaper som vurderes dersom det gjelder skattesatser for denne type selskaper som avviker fra den alminnelige skattesats i landene.

Siden Sinvest var et typisk holdingselskap kom Høyesterett til at også aksjeinntekter måtte medtas ved vurderingen. Selskapet utførte management-tjenester overfor de utenlandske datter- og datterdatterselskapene, men disse inntekter var beskjedene og ble derfor ikke tillagt vekt ved sammenligningen. Siden et holdingselskap normalt har et langsiktig perspektiv på aksjeinvesteringer i utenlandske datterselskaper, ble skattereglene for aksjegevinster i Norge og det land hvor datterselskapene var hjemmehørende ikke tillagt vekt. Man sto da tilbake med reglene om beskatning av utbytte i henholdsvis Norge og Singapore som det relevante sammenligningsgrunnlag.

Et særlig problem er at aksjeutbytte for norske aksjeselskaper er undergitt den såkalte fritaksmetode og følgelig er unntatt fra beskatning. Når lagmannsretten sier at den effektive skatt på utbytte utgjør "betydelig over null" (avsnitt 55) er dette ikke så helt lett å forstå. En mulig innfallsvinkel kan være at DDI – hvis dette selskap hadde vært hjemmehørende i Norge – ville ha vært skattlagt med 28 % for utbytte mottatt fra de åtte riggeiende selskaper forutsatt at disse måtte anses for hjemmehørende i et lavskatteland. Ved en slik vurdering måtte man også trekke inn beskatningen av de riggeiende datterselskaper – hvorledes disse ville bli skattlagt for riggvirksomhet i utlandet. Siden Singapore anvendte territorialprinsippet for riggselskapenes virksomhet, ville en isolert vurdering av disse medføre at de måtte anses å være hjemmehørende i et lavskatteland i forhold til om de var

blitt skattlagt for sin virksomhet i Norge. Og konsekvensen av dette måtte bli at morselskapet – DDI – måtte betale 28 % skatt på mottatt utbytte fra sine døtre dersom selskapet hadde vært hjemmehørende i Norge.

Et spørsmål i saken var om skatteavtalen mellom Norge og Singapore var relevant ved sammenligningen av skattenivået i de to land. I denne avtale oppstilles et unntak fra beskatning av utbytte som et norsk selskap mottar fra selskap hjemmehørende i Singapore hvis den direkte og indirekte eierinteressen utgjør 25 prosent eller mer. Ved en slik sammenligning ville altså Singapore ikke utgjøre et lavskatteland.

Lovteksten kan trekke i retning av en slik tolkning, og forarbeidene sier intet om problemstillingen. Høyesterett fant imidlertid at vurderingen av dette spørsmål måtte skje på bakgrunn av unntaket fra NOKUS-beskatning i skatteloven § 10-64 som er knyttet til land Norge har skatteavtale med – forutsatt at *”inntektene ikke hovedsakelig er av passiv karakter”*. Når NOKUS-reglene opererer med en slik særregel for skatteavtaleland, virker det – som påpekt i dommen avsnitt 60/61 – nærliggende ved vurderingen av om vilkårene for NOKUS-beskatning er oppfylt, ikke å ta hensyn til skatteavtaler ved sammenligningen av skattenivået for selskaper hjemmehørende i land vi ikke har skatteavtale med.

Dette er avgjort en teknisk preget dom som gir en viss avklaring av kriteriene for fastsettelsen av hva som regnes som lavskatteland i relasjon skatteloven § 2-3 (3) a jf. § 10-63 om NOKUS-ligning.

Syv

(1) Dommer **Tønder**: Saken gjelder forståelsen av skatteloven § 2-38 tredje ledd bokstav a, jf. § 10-63 – fastlegging av hva som skal regnes som lavskatteland.

(2) Sinvest AS (Sinvest) ble stiftet i januar 2001. Etter opprinnelig å være en langsiktig og strategisk eier i et riggselskap, ble selskapets formål utvidet til også å være en aktiv deltaker globalt i olje, gass og offshorevirksomhet. I denne forbindelsen stiftet selskapet i januar 2004 Deep Drilling Invest Pte. Ltd. (DDI) i Singapore. Gjennom heleide datterselskaper av DDI i Singapore ble det fra 2004 til 2006 kontrahert tilsammen åtte nye borerigger ved verft i Singapore, som så har blitt leid ut av datterselskapene til oljeselskaper i Mexicogulfen og i Asia. DDIs virksomhet har siden etableringen i 2004 bestått i å eie og forvalte datterselskapene og å yte managementtjenester for disse.

(3) I forbindelse med arbeidet med finansieringen av riggene ble det funnet hensiktsmessig å skille ut Sinvests virksomhet i Singapore i et eget norsk holdingselskap. Sinvest solgte derfor 21. desember 2005 aksjene i DDI til sitt nyopprettede, heleide norske datterselskap DDI Holding AS for USD 500 millioner (NOK 3 359 700 000), som var antatt markedspris.

(4) Sinvest er senere gjennom oppkjøp blitt et heleid datterselskap i Aban-konsernet. I Norge representeres konsernet av Aban International Norway AS (Aban).

(5) Sinvest la til grunn i selvangivelsen for 2005 at gevinsten ved salget av aksjene i DDI til DDI Holding AS var fritatt for beskatning etter den såkalte fritaksmetoden i skatteloven § 2-38. Dette ble også lagt til grunn ved den ordinære ligningen av Sinvest for inntektsåret 2005.

(6) Kristiansand ligningskontor varslet ved brev 28. november 2007 endring i ligningen. Ligningskontoret anførte at fritaksmetoden likevel ikke kom til anvendelse fordi Singapore måtte betraktes som et lavskatteland, jf. skatteloven § 2-38 tredje ledd bokstav a. Ligningen ble ved Skatt sørs vedtak 28. oktober 2009 endret i samsvar med varselet. Vedtaket ble stadfestet ved skatteklagenemndas vedtak 13. desember 2010. Endringen medførte at inntekten for Sinvest for 2005 ble økt med 3 345 740 000 kroner. Beløpet er senere nedjustert til 2 483 388 200 kroner.

(7) Ved stevning 9. juni 2011 reiste Sinvest søksmål mot staten v/Skatt sør med påstand om at ligningen for 2005 skulle oppheves, og at gevinsten ved salget skulle omfattes av fritaksmetoden.

(8) Kristiansand tingrett avsa 17. februar 2012 dom med slik domsslutning:

«1. Staten v/Skatt sør frifinnes.

2. Sinvest AS betaler innen 2 – to – uker fra dommens forkynnelse sakskostnader til Staten v/Skatt Sør med kr 126.000,- kroner etthundreogtjuesekstusen. »

(9) Sinvest anket til Agder lagmannsrett, som 8. november 2012 avsa dom med slik domsslutning:

«1. Anken forkastes.

2. Aban International Norway AS dømmes til å betale 126.000 – etthundreogtjusekstusen – kroner til Staten v/Skatt Sør i sakskostnader for lagmannsretten innen 2 – to - uker fra forkynnelsen av dommen. »

(10) Aban har anket lagmannsrettens dom til Høyesterett. Anken gjelder rettsanvendelsen.

(11) For lagmannsretten gjorde Aban gjeldende flere selvstendige anførsler. For Høyesterett er kun én av disse opprettholdt, nemlig at skatteavtalen som Norge har inngått med Singapore, må tas i betraktning ved lavskattelandvurderingen. Dessuten gjøres gjeldende som ny anførsel at det kun er beskatning av aksjeinntekt i form av utbytte som i dette tilfellet skal tas i betraktning, og ikke inntekt i form av gevinst ved salg av aksjer. For øvrig står saken i samme stilling som for lagmannsretten.

**(12) Den ankende part – Aban International Norway AS – har i det vesentlige gjort gjeldende:**

(13) Gevinsten ved salget av aksjene i DDI er fritatt for beskatning i medhold av fritaksmetoden. Lagmannsretten bygger på feil rettsanvendelse når den konkluderer med at unntaket for lavskatteland kommer til anvendelse. En korrekt forståelse av bestemmelsen tilsier at Singapore ikke kan betraktes som et lavskatteland.

(14) Et kjernespoørsmål er hvilke inntekter som skal tas med ved fastleggingen av sammenligningsgrunnlaget. Lagmannsretten har i denne forbindelse feilaktig trukket inn gevinst ved salg av aksjer.

(15) Utgangspunktet må tas i forarbeidenes anvisning på hvordan sammenligningen av skattenivå skal gjennomføres. Selv om det skal foretas en mer generell sammenligning enn det lovens ordlyd skulle tilsi,

er det den effektive beskatning av den aktuelle type selskaper som skal sammenlignes. DDI er et holdingselskap med formål å utøve langsiktig eierskap til og forvaltning av riggeiende datterselskaper i Singapore. Langsiktigheten i investeringen tilsier at det ikke skjer noen rullering av aksjeporteføljen, og kjøp og salg av aksjer er heller ikke en del av selskapets formål. Den organisasjonsstrukturen som DDI er en del av, er vanlig i offshorebransjen. Ved siden av managementinntekter og noen renteinntekter fra overskuddslikviditet, som i Singapore er undergitt 20 % inntektsskatt - det vil si mer enn to tredjedeler av det norske skattenivået – aksepteres at utbytte medtas som den dominerende inntektsposten. Derimot må aksjegevinster holdes utenfor.

(16) Når det gjelder beskatningen av utbytte i Norge, må skatteavtalen mellom Norge og Singapore tas i betraktning.

(17) Spørsmålet om skatteavtalen skal tas i betraktning avhenger av en fortolkning av lavskattelanddefinisjonen i skatteloven § 10-63. Av denne følger at det er den skatten som selskapet « ville ha blitt ilignet » i Norge som det skal sammenlignes med. Dette tilsier at beskatningen må bygges på det som ville ha vært den reelle beskatningen. En slik forståelse er fullt ut i samsvar med forarbeidenes presisering av at det skal skje en mer generell sammenligning enn det som følger av ordlyden.

(18) Skatteavtalen er inkorporert i norsk rett med trinnhøyde som formell lov, jf. skatteloven § 2-37 første ledd. Dette underbygger at det ikke kan ses bort fra skatteavtalen ved lavskattelandvurderingen.

(19) Etter skatteavtalen er utbytte unntatt fra skatt i Norge når dette utdeles fra selskap hjemmehørende i Singapore til et selskap hjemmehørende i Norge, jf. skatteavtalen artikkel 24 nr. 2 bokstav c. Når realiteten er at utbytte er unntatt fra skatt i Norge, tilsvarer dette beskatningen av inntekten for DDI i Singapore, der skatteprosenten er 0. Singapore er da ikke lavskatteland for DDI.

(20) Aban International Norway AS har lagt ned slik påstand:

«1. Ligningen for 2005 for Aban International Norway AS oppheves. Ved ny ligning legges det til grunn at gevinst ved salg av aksjene i Deep Drilling Invest Pte. Ltd. er omfattet av fritaksmetoden.

2. Aban International Norway AS tilkjennes saksomkostninger.»

**(21) Ankemotparten – staten v/Skatt sør – har i det vesentlige gjort gjeldende:**

(22) Lagmannsrettens konklusjon om at Singapore regnes som et lavskatteland for DDIs vedkommende, bygger på riktig rettsanvendelse.

(23) Avgjørende for rettsanvendelsen er forarbeidenes presisering av at det er det generelle effektive skattenivået for den type selskap man står overfor, som skal sammenlignes, og ikke den konkrete skatteligningen for det aktuelle selskapet. I denne saken er det det generelle skattenivået for holdingselskaper som skal legges til grunn.

(24) At det er det generelle skattenivået som skal sammenlignes, innebærer at det er begrenset adgang til å legge vekt på individuelle særtrekk ved det enkelte selskap. Det er kun bransjerelaterte særtrekk som kan tas i betraktning i den grad slike særtrekk reflekteres i lovgivningen.



(25) For holdingselskap vil både utbytte og gevinst ved salg av aksjer inngå i inntektsgrunnlaget. Å begrense sammenligningsgrunnlaget til kun å gjelde utbytte, er således i strid med forarbeidenes anvisning på en generell sammenligning av skattenivå.

(26) Lagmannsretten har også riktig sett bort fra skatteavtalen mellom Norge og Singapore. Skatteavtalen gjelder fordeling av skattegrunnlaget mellom stater for å forhindre dobbeltbeskatning og har ikke som sitt primære formål å fastsette skattenivået. Formålsbetraktninger tilsier derfor at avtalen holdes utenfor fastleggingen av sammenligningsgrunnlaget.

(27) Å legge vekt på skatteavtalen vil dessuten innebære at det generelle norske skattenivået som det skal sammenlignes med, vil variere alt etter hvilket land selskapet er hjemmehørende i. Hvilket land selskapet er hjemmehørende i, er ikke et slikt særtrekk som det i følge forarbeidene skal tas hensyn til. I forvaltningspraksis har det i lavskattelandvurderingen vært operert med et skille mellom holdingselskap med faste investeringer i henholdsvis høyskatteland og lavskatteland. Det er ikke rettskildemessig holdepunkt for å foreta ytterligere individualisering av sammenligningsgrunnlaget. Når forarbeidene presiserer at det ikke er den konkrete skatteligningen for det aktuelle selskapet man skal fram til, innebærer det at det ikke kan utledes noe av at lovteksten gir uttrykk for at sammenligningen skal skje med den skatten som selskapet « ville ha blitt ilignet ».

(28) Å ta hensyn til effekten av skatteavtaler i lavskattelandvurderingen, vil gi resultater som strider mot formålet med skatteloven § 2-38 tredje ledd bokstav a. I dette tilfellet vil det føre til at aksjegevinst, som etter skatteavtalen skal skattlegges i Norge, ikke kommer til beskatning, dette til tross for at skattesatsen i Singapore er 0.

(29) Det må også tas i betraktning at lovgiver har lagt til grunn at en skatteavtale ikke er til hinder for løpende NOKUS-beskatning, jf. skatteloven § 10-64 bokstav a og Ot.prp.nr.16 (1991-1992) pkt. 6.12. Det følger av forvaltningspraksis at heller ikke bestemmelsen i skatteavtalen artikkel 24 nr. 2 bokstav c er til hinder for løpende NOKUS-beskatning. Å trekke inn skatteavtalen i lavskattelandvurderingen, vil ikke harmonere med dette.

(30) Staten v/Skatt sør har lagt ned slik påstand:

«1. Anken forkastes.

2. Staten v/Skatt sør tilkjennes sakens omkostninger for Høyesterett.»

**(31) Jeg er kommet til at anken ikke fører fram.**

(32) Etter skatteloven § 2-38 gjelder skattefritak for visse selskaper mv. for inntekt på aksjer og andre eiendeler. Det er på det rene at Sinvest, som et norsk aksjeselskap, faller inn under skattefritakets virkeområde, jf. § 2-38 første ledd bokstav a. Etter andre ledd bokstav a gjelder fritaket både utbytte og gevinst ved realisasjon av aksjer. I utgangspunktet er det altså skattefritak både for denne type selskap og den type gevinst denne saken gjelder. Bestemmelsens tredje ledd unntar imidlertid fra fritaksregelen inntekt på eierandel i aksjeselskap som hører hjemme i et lavskatteland.

(33) Formålet med skattefritaket er å forebygge kjedebeskatning av inntekt der virksomhet i underliggende selskap allerede er beskattet. Dette begrunner også unntaket, idet forutsetningen om beskatning normalt ikke vil slå til når inntekten stammer fra et underliggende selskap i et land som fritar for skatt, eller som beskatter svært lavt, jf. Ot.prp.nr.1 (2004-2005) pkt. 6.5.4.1.

(34) I skatteklagenemndas vedtak om skatteplikt for aksjegevinsten ved salget av DDI-aksjene legges det til grunn at Singapore regnes som et lavskatteland. Spørsmålet som saken reiser, er om dette er riktig.

(35) Unntaksregelen i skatteloven § 2-38 tredje ledd bokstav a lød i 2005:

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

a. inntekt eller tap på eierandel i selskap mv. hjemmehørende i lavskatteland utenfor EØS, jf. § 10-63, og finansielt instrument med slik eierandel som underliggende objekt,»

(36) De endringer av bestemmelsen som er gjort siden 2005, har ingen betydning for spørsmålet i vår sak.

(37) Bestemmelsen viser til skatteloven § 10-63. Denne bestemmelsen gir en definisjon av lavskatteland i tilknytning til skattelovens regler om skattlegging av eiere av norsk-kontrollerte selskaper og innretninger hjemmehørende i lavskatteland (NOKUS). NOKUS-reglene etablerer skatteplikt for den som direkte eller indirekte eier eller kontrollerer selskap eller innretning hjemmehørende i et lavskatteland. Skatteplikten er knyttet til vedkommendes forholdsmessige andel av selskapets eller innretningens overskudd. Den gjelder uavhengig av om det skjer utdeling av verdier fra selskapet eller innretningen, jf. skatteloven § 10-61.

(38) Formålet med NOKUS-reglene er å motvirke skattemotiverte investeringer og kapitalplasseringer i andre land. Dette oppnås ved at norskeid kapital undergis den samme effektive beskatningen enten den er plassert i utlandet eller i Norge, jf. Ot.prp.nr.16 (1991-1992) pkt. 6.7.

(39) Når skatteloven § 2-38 tredje ledd bokstav a viser til § 10-63, innebærer det at definisjonen av lavskatteland er den samme for unntaket fra fritaksregelen som for NOKUS-reglene.

(40) Skatteloven § 10-63 lyder:

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

(41) Etter bestemmelsen skal det altså skje en sammenligning mellom den alminnelige inntektsskatten i vedkommende land og den skatten selskapet ville ha blitt ilignet dersom det hadde vært hjemmehørende i Norge. Dersom vedkommende lands inntektsskatt er mindre enn to tredjedeler av det som « ville ha blitt ilignet » i Norge, har vi med et lavskatteland å gjøre.

(42) Ordlyden indikerer at det ved sammenligningen skal skje en konkret beregning av hva skatten ville ha blitt i Norge. Av forarbeidene framgår imidlertid at bestemmelsen ikke kan tas på ordet, jf.

Ot.prp.nr.16 (1991-1992) pkt. 6.9. Her drøftes tre ulike metoder for hvordan en skal avgjøre om det foreligger en slik kvalifisert forskjell i skattenivået mellom Norge og selskapets hjemland som bestemmelsen angir. Det heter om dette:

« En løsning er å foreta en sammenligning på grunnlag av de formelle skattesatsene. Denne løsningen vil imidlertid kunne gjøre reglene lite effektive. Mange land har ofte høye nominelle skattesatser uten at de reflekterer det reelle skattenivået i landet.

...

En annen løsning er å foreta en sammenligning av hva det enkelte kontrollerte selskap hadde måttet betale i skatt i det enkelte inntektsår dersom det hadde vært hjemmehørende i Norge.

...

En tredje løsning er å basere sammenligningen av skattenivået på forskjellen mellom de effektive skattesatsene. På den måten vil en få frem den reelle forskjellen i skattenivået. Deltakerne slipper hvert år å foreta en konkret beregning av den skatt selskapet ville blitt ilignet dersom det hadde vært hjemmehørende i Norge. »

(43) Selv om det andre alternativet samsvarer best med ordlyden, falt man ned på det tredje. Dette alternativet er presisert på følgende måte:

«Departementets forslag innebærer at særreglene bare skal gjelde for selskaper hjemmehørende i stater med et skattenivå hvor den alminnelige inntektsskatt på et selskaps samlede overskudd utgjør mindre enn to tredjedeler av den skatt et tilsvarende selskap hadde blitt ilignet i Norge. Ved avgjørelsen av om dette kravet er oppfylt er det ikke den konkrete forskjell for et selskap i det enkelte inntektsår som er avgjørende. Det må i stedet foretas en generell sammenligning av forskjellen i nivået på den alminnelige inntektsskatten i Norge og i den annen stat for denne typen selskaper. ... I en del land er det gitt særregler for bestemte typer selskaper, virksomheter eller inntekter. Da må det foretas en sammenligning med de inntektsskatter som gjelder for disse typer innretninger eller inntekter i Norge.»

(44) Etter å ha sitert lagmannsrettens dom i den såkalte Cermaq-saken – Borgarting lagmannsretts dom 21. august 2006 [LB-2005-76733] – som gjaldt beskatning etter NOKUS-reglene, gir lagmannsretten følgende oppsummering av hvordan uttrykket lavskatteland skal forstås:

«Lagmannsretten legger til grunn, særlig under henvisning til lovforarbeidene, at det gjelder det samme rettslige utgangspunkt i den nærværende saken. Det må foretas en generell sammenligning mellom den effektive skattesatsen på den alminnelige inntektsskatten for selskapet i inntektsåret 2005. I denne vurderingen gjøres det tilpasning til det aktuelle selskap og bransjen det opererer i. Det er dermed det effektive skattenivå for den type selskap man står overfor, som skal sammenlignes. Forhold som er av mer konkret, individuell art og ikke er bransjetypiske, skal det i utgangspunktet ikke tas hensyn til.»

(45) Jeg slutter meg til det som lagmannsretten her uttaler.

(46) Det første spørsmålet som må avklares, er hvilke inntekter som inngår i sammenligningsgrunnlaget. Det må tas utgangspunkt i den selskapstypen som DDI tilhører.

(47) I 2005 hadde DDI ikke andre inntekter enn det selskapet tjente på managementtjenester overfor datterselskapene og noen finansinntekter. Mens skattesatsen i Norge på slike inntekter er 28 prosent, beskattes de i Singapore med 20 prosent, det vil si noe over to tredjedeler av den norske skattesatsen. For så vidt gjelder disse inntektene isolert sett, er det således klart at Singapore ikke kan betraktes som et lavskatteland.

(48) DDI som morselskap hadde på realisasjonstidspunktet ikke mottatt aksjeutbytte fra sine datterselskap. Riggene var på dette tidspunktet under bygging/bestilling, og heller ikke datterselskapene hadde virksomhetsinntekt. Lagmannsretten har ut fra bevisføringen beskrevet DDI som et typisk holdingselskap som har forvaltning av eierinteresser i datterselskap med sikte på framtidige aksjeinntekter som sin hovedinteresse. Denne beskrivelsen er ikke bestridt fra statens side, og jeg legger den til grunn. Selv om verken DDI eller datterselskapene hadde inntekter på realisasjonstidspunktet, konkluderer jeg, som lagmannsretten, med at aksjeinntekter må tas med i sammenligningsgrunnlaget.

(49) Aban har for Høyesterett – i motsetning til hva selskapet gjorde gjeldende for lagmannsretten – ikke bestridt at også aksjeinntekter er relevante. Derimot anføres det at dette kun gjelder inntekter i form av utbytte og ikke inntekter i form av aksjegevinst, noe staten bestrider.

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

(51) Spørsmålet er om en slik begrensning av inntektsgrunnlaget er i samsvar med forarbeidenes anvisning på at det er et generelt skattenivå som skal legges til grunn og ikke det som konkret vil gjelde ved ligningen av selskapet i Norge. Som det framgår av sitatene fra forarbeidene, skal imidlertid utgangspunktet tas i forskjellen i inntektsnivå «for denne typen selskaper». Dette må forstås slik at det skal foretas en viss tilpasning av inntektsgrunnlaget til det som er typisk for den bransje selskapet operer innenfor, jf. lagmannsrettens oppsummering av innholdet i lavskattelandbegrepet. En begrensning av aksjeinntektene til utbytte er derfor etter min mening i tråd med forarbeidene.

(52) Dette er også i samsvar med forvaltningspraksis for så vidt gjelder anvendelse av § 10-63 i forbindelse med NOKUS-beskatning, jf. Utv. 2004 s 339. Etter å ha omtalt et holdingselskaps inntekt i form av aksjeutbytte i relasjon til NOKUS-reglene, uttales vedrørende aksjegevinst:

«Dersom holdingselskapet i tillegg driver med kjøp og salg av aksjer, og det finner sted en viss rotasjon i aksjeporteføljen, må også reglene for gevinstbeskatning tas med i lavskatteland-vurderingen.»

(53) Jeg viser også til praksis gjengitt i Almvik og Kristiansen: Bedriftsbeskatning i praksis, utgitt av Sentralskattekontoret for storbedrifter, 2006, side 395-396 og 398-399. Sinvest har opplyst at DDI ikke var engasjert i kjøp og salg av aksjer, noe som heller ikke er bestridt av staten.

(54) Jeg er på denne bakgrunn kommet til at det i dette tilfellet ikke vil være riktig å trekke inn aksjegevinst i fastleggingen av sammenligningsgrunnlaget.

(55) Partene er enige om at skatteprosenten for utbytteskatt for DDI i Singapore er 0. Det samme gjelder for datterselskapene hva inntektene av riggvirksomheten angår. Om sammenligningen med skattenivået i Norge, uttaler lagmannsretten:

«I Norge gjaldt et utgangspunkt på 28 % skatt på slike kapitalinntekter, men der fritaksmetoden kom til anvendelsen, ville som nevnt inntekter på aksjer i selskapsforhold vært fritatt for inntektsbeskatning. Lagmannsretten finner likevel at det ved den generelle sammenligningen av skatteregimene for beskatningen av aksjeinntekter må legges til grunn at den effektive beskatningen av inntekter på aksjer i Norge må regnes for å ha vært betydelig over null. Med den betydningen dette vil ha for den samlede beskatningen av et holdingselskap som DDI Ltd., ..., tilsier dette klart at den effektive beskatningen i Singapore var mindre enn 2/3 enn tilsvarende skattenivå i Norge, og at Singapore derfor må regnes som et lavskatteland for dette selskapet i 2005.»

(56) Også på dette punkt slutter jeg meg til lagmannsrettens vurdering og konklusjon.

(57) Spørsmålet er imidlertid om skatteavtalen mellom Norge og Singapore skal tas i betraktning ved lavskattelandvurderingen. Etter skatteavtalen artikkel 24 nr. 2 bokstav c gjelder en unntaksregel for beskatning av dividende i Norge, dette i motsetning til aksjegevinst, jf. artikkel 13 nr. 6. Artikkel 24 nr. 2 bokstav c lyder:

«Når dividender utdeles fra et selskap hjemmehørende i Singapore til et selskap hjemmehørende i Norge, og som eier direkte eller indirekte minst 25 prosent av aksjekapitalen i det førstnevnte selskap og kontrollerer en tilsvarende andel av stemmene i selskapet, skal slike dividender være unntatt fra skatt i Norge.»

(58) Ordlyden i § 10-63 taler for at avtalens bestemmelse om dividende må tas i betraktning, jf. formuleringen «ville ha blitt ilignet». Når dividende fra datterselskap i Singapore skal holdes utenom beskatning i Norge, inngår denne ikke i den inntekt som er gjenstand for skatteligning. Realiteten er således at slike inntekter ikke kommer til beskatning.

(59) Forarbeidene til skatteloven § 10-63 er tause om skatteavtaler kan trekkes inn ved lavskattelandvurderingen. Generelt er det slik at skatteavtaler ikke fastsetter nasjonale skattenivåer, men fordeler skattefundamentet for inntekter som har tilknytning til flere land for dermed å unngå

dobbeltbeskatning. Ut fra en mer allmenn betraktning er det da nærliggende å slutte at skatteavtaler ikke skal trekkes inn ved den sammenligningen av nasjonale skattenivåer som skal foretas etter § 10-63. Men det kan hevdes at dette mer generelle argumentet svekkes når skatteavtalen – som påpekt – uttrykkelig unntar fra beskatning i Norge dividende som utbetales fra et selskap hjemmehørende i Singapore til et selskap hjemmehørende i Norge.

(60) Det som for meg blir avgjørende for at skatteavtaler ikke skal medtas ved lavskattelandvurderingen etter skatteloven § 10-63, er at dette synes å være forutsatt dersom vi ser NOKUS-reglene samlet. Jeg viser i denne forbindelse til skatteloven § 10-64 som gjelder begrensning i skatteplikten/fradragsretten som følge av skatteavtale eller EØS-avtalen. Etter bestemmelsens bokstav a skal NOKUS-beskatning ikke foretas når « selskapet eller innretningen er omfattet av avtale Norge har inngått med annen stat til unngåelse av dobbeltbeskatning, og selskapets eller innretningens inntekter ikke hovedsakelig er av passiv karakter ». NOKUS-beskatning kan med andre ord foretas overfor selskap i land som Norge har skatteavtale med så sant inntektene hovedsakelig er av passiv karakter. At dette har vært lovgivers intensjon, følger av Ot.prp.nr.16 (1991-1992) pkt. 6.12. En slik praktisering av NOKUS-reglene er også i samsvar med OECD-kommentaren til mønsteravtalen om CFC-beskatning, jf. den før nevnte boken *Bedriftsbeskatning i praksis* side 473-477.

(61) Å trekke skatteavtalen inn i fastleggingen av om landet skal betraktes som et lavskatteland, ville undergrave lovens forutsetning om at det kan foretas NOKUS-beskatning av selskaper i land som Norge har skatteavtale med. Jeg kan derfor ikke se at dette kan være en riktig forståelse av § 10-63. Når skatteavtalen ikke tas med i lavskattelandvurderingen ved NOKUS-beskatning, må det samme gjelde ved avgjørelsen av om unntaket fra fritaksmetoden får anvendelse.

(62) Jeg er etter dette kommet til at skatteavtalen ikke skal tas med ved fastleggingen av om Singapore er et lavskatteland. Jeg må da konkludere med at det effektive generelle skattenivået i Singapore for beskatning av holdingselskap av den karakter som vi her har med å gjøre, klart er lavere enn to tredjedeler av det tilsvarende skattenivået i Norge. Fritaksmetoden kommer således ikke til anvendelse ved beskatningen av salgsgevinsten av DDI-aksjene. Anken må derfor forkastes.

(63) Staten v/Skatt sør har vunnet saken og skal tilkjennes sakskostnader for Høyesterett, jf. tvisteloven § 20-2. Statens prosessfullmektig har krevd dekning av salær med 276 000 kroner med tillegg av 66 000 for merverdiavgift. Jeg legger dette til grunn. Sakskostnadsavgjørelsen for de tidligere instansene blir stående.

(64) Jeg stemmer for denne

dom:

1. Anken forkastes.

2. I sakskostnader for Høyesterett betaler Aban International Norway AS til staten v/Skatt sør 342 000 – trehundreogførtitotusen – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dom.

(65) Dommer **Normann**: Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med førstvoterende.

(66) Dommer **Matheson**: Likeså.

(67) Dommer **Tjomsland**: Likeså.

(68) Justitiarius **Schei**: Likeså.

(69) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

*dom:*

*1. Anken forkastes.*

*2. I sakskostnader for Høyesterett betaler Aban International Norway AS til staten v/Skatt sør 342 000 – trehundreogførtitotusen – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dom.*

## SkN 14-058 Uttaksbeskatning, leilighet i utlandet.

**Lovstoff:** Skatteloven § 5-2, jf. § 13-1 og § 10-11.

**Høyesterett:** Dom av 18. juni 2014, **sak nr.:** HR-2014-1293-A

**Dommere:** Stabel, Indreberg, Bull, Utgård, Bårdsen. **Saksgang:** Sør-Trøndelag tingrett TSTRO-2012-153286 - Frostating lagmannsrett LF-2013-121308 - Høyesterett HR-2014-1293-A, (sak nr. 2014/598), sivil sak, anke over dom.

**Ankende part:** Elysee AS og Hans Jørgen Finne Jonassen (advokat Tone Lillestøl – til prøve).

**Ankemotpart:** Staten v/Skatt Midt-Norge (advokat Helge Aarseth).

**Hva saken dreide seg om:** Uttaksbeskatning av selskap og dets (indirekte) eier og styreleder ved selskapets anskaffelse av ferieleilighet i Spania som kun var benyttet av eier. Dissens 4-1.

**Kort omtale av dommen:** Jonassen eide 100 % av aksjene i Trondheim Partinvest AS som eide alle aksjene i Elysee AS (heretter Elysee eller selskapet). Han var styreformann i begge selskaper. I 2003 ervervet Elysee en leilighet i Spania som ble benyttet fire uker i året av Jonassen og hans samboer. Jonassen betalte leie for to uker med NOK 10 000 pr. år i leie, mens de øvrige to uker ble betraktet som tilsynsperiode. Leiligheten ble ikke utleid til andre. Selskapet hadde ifølge sine vedtekter ikke til formål å erverve og leie ut fast eiendom på ervervstidspunktet, men dette ble senere endret.

**Ligningsbehandlingen:** Etter et bokettersyn ble det i 2011 truffet **endringsvedtak** hvor skattekontoret endret ligningen for 2004-2009 for både selskapet og dets reelle eier. Eiendommen ble antatt ervervet med det hovedformål å dekke indirekte eiers private bruk. Selskapet ble uttaksbeskattet basert på kapitalutgiftene ved ervervet av eiendommen og de løpende kostnader, og aksjonær ble utbyttebeskattet for et tilsvarende beløp. Vedtaket ble fastholdt av Skatteklagenemnda i 2012.

**Rettslig overprøving:** Ligningen ble bragt inn for rettslig overprøving og opphevet av Sør-Trøndelag tingrett i 2013, men fastholdt av Frostating lagmannsrett i 2013 og Høyesterett i

denne dom.

Det var ikke omstridt i denne sak at vilkårene for å anvende § 5-2 var til stede, men skattyter hevdet at den leie som ble betalt var markedsleie og videre at selskapet hadde en egeninteresse i å erverve eiendommen med utgangspunkt i mulig verdistigning.

**Høyesterett** fant at reglene om uttaksbeskatning ble supplert av reglene om transaksjoner mellom interessefeller i skatteloven § 13-1, som retten la til grunn var oppfylt i dette tilfellet. Siden transaksjonen var motivert av Jonassens private interesser ble det antatt å foreligge årsakssammenheng mellom interessefellesskapet og inntektsreduksjonen på selskapets hånd. **Flertallet** tok som ligningsmyndighetene utgangspunkt i de kostnader – inklusive kapitalkostnader – som selskapet ble påført ved en investering i aksjonærens interesse. Klagevedtaket ble følgelig stadfestet og skattyter idømt sakskostnader.

**Mindretallet** – en dommer – mente ligningen måtte oppheves da inntektstillegget som utgangspunkt måtte fastsettes etter hva som var markedsmessig åremålsleie for en tilsvarende leilighet.

**Referentens kommentarer:** Denne dom er prinsipielt viktig og gjelder forholdet mellom uttaksbeskatningsregelen i sktl. § 5-2 og regelen om tilsidesettelse av interessefellesskap ved ligningen etter sktl. § 13-1. Det var i denne sak ingen uenighet om at det forelå uttak av ytelser fra Elysee AS som var gjenstand for beskatning etter sktl. § 5-2, men saken dreide seg prinsippene for fastsettelsen av verdien av de uttatte tjenester. Dommen dreier seg om samme problemstilling som dommen referert i Rt. 2003 s. 536 (Storhaugen Invest), se SkatteNytt 2003 s. 674 med mine kommentarer på s. 688-691.

Ved uttaksbeskatning fra et foretak/selskap skal fordelene etter sktl. § 5-2 siste punktum verdsettes til "*omsetningsverdi*" – altså hva indirekte eier og hovedaksjonær ville ha måttet betale for å leie en tilsvarende leilighet i Spania. Også på dette punkt ville det være grunnlag for å fravike skattyters ligningsoppgaver i denne sak. Leiligheten var ikke utleid og Jonassen og hans familie var den eneste som faktisk hadde disponerte leiligheten. Selv om han og familien kun benyttet eiendommen ca. fire uker på årsbasis var realiteten at han disponerte denne på årsbasis når den ikke ble leiet ut til andre. Det må da være *årsleien* og ikke leien for den periode som hovedaksjonæren faktisk brukte leiligheten som må være utgangspunktet for hva som er omsetningsverdi for den tjeneste han tok ut i fra selskapet.

Spørsmålet i saken var imidlertid om det var grunnlag for å fastsette skattyters fordel uavhengig av omsetningsverdien ved utleie, men med utgangspunkt i de løpende kostnader selskapet pådro seg ved å ha eiendommen i Spania. Hjemmel for en slik skjerpet beskatning i forhold til utleieverdien av eiendommen, er skatteloven § 13-1 – regelen om å se bort i fra interessefellesskap ved beskatning av interessefeller. Også her er utgangspunktet at uttak av tjenester fra aksjeselskapet skal verdsettes til det som ville ha vært prisen ved avtale mellom uavhengige parter. Men bestemmelsen går et skritt lenger da det i praksis har vært lagt til grunn at man kan tilsidesette transaksjoner som ikke ville ha vært inngått mellom uavhengige parter.

Flertallet fastsetter innledningsvis at ligningsmyndighetene ikke i utgangspunktet skal overprøve selskapets forretningsmessige disposisjoner. I denne sak hadde selskapet påberopt seg mulig verdistigning som motiv for ervervet av leiligheten i Spania. Flertallet fant imidlertid at mulighetene for verdistigning ikke i seg selv kunne anses som en forretningsmessig begrunnelse for å erverve en eiendom i Spania uten regulære utleieinntekter i mesteparten av året. Ervervet av leiligheten måtte derfor anses for å være



motivert av hovedaksjonærens behov – og fremsto følgelig ikke som en *“normal forretningsmessig disposisjon”* sett fra selskapets side. Det var med andre ord årsakssammenheng mellom interessefellesskapet og de kostnader selskapet pådro seg som følge av transaksjonsforholdet, dvs. de løpende driftskostnader med tillegg av en beregnet kapitalkostnad på den nedlagte kapital.

Denne dom synes å bygge på samme synspunkter som Storhaugen Invest-dommen i Rt. 2003 s. 536. Ved selskapsfremmede disposisjoner – dvs. disposisjoner som er motivert av aksjonærens og ikke selskapets behov – kan altså skatteloven § 5-2 suppleres av skatteloven § 13-1 ved fastsettelsen på størrelse av den fordel aksjonæren må anses for å ha tatt ut av selskapet. Og fordelene kan da fastsettes til de kostnader som selskapet er blitt pådratt som følge av transaksjonen, selv om disse overstiger omsetningsverdien av de ytelser som aksjonær/interessefelle har mottatt.

Det er ikke helt lett i å følge den dissenterende dommer. I utgangspunktet mener han at fordelene skulle vært fastsatt til omsetningsverdien ved helårsutleie. Men det tas forbehold om at ligningsmyndighetene ved ny ligning må ta standpunkt til om det kan være aktuelt med skjønn etter § 13-1 og med en tilføyelse om at mye tyder på at åremålsleien minst utgjorde et beløp som var fastsatt ved skjønnet etter § 13-1. Men kommer vi ikke da til samme resultat som flertallet?

Syv

(1) Dommer **Stabel**: Saken gjelder spørsmål om beskatning for selskap og aksjonær etter kjøp av leilighet i Spania, skatteloven § 5-2 jf. § 13-1.

(2) Om bakgrunnen heter det følgende i lagmannsrettens dom:

«Hans Jørgen Finne Jonassen (Jonassen) eier 100 % av aksjene i Trondheim Partinvest AS. Dette selskapet eier igjen 100 % av aksjene i Elysee AS (Elysee). Jonassen er styreleder i begge selskapene.

I 2003 kjøpte Elysee en leilighet i Albir i Spania for EUR 200 000. Leiligheten er på ca 93 m<sup>2</sup> med normal standard. Den er en andel i et sameie med 100 leiligheter.

I følge utskrift fra Foretaksregisteret i januar 2002 hadde selskapet som formål å drive handel med valuta samt investeringer i andre selskaper ved aksjetegning eller andeler. Dette formål sto ved lag frem til 2011, da formålet ble utvidet til også å omfatte investeringer i fast eiendom i inn og utland.

...

Leiligheten i Spania ble ikke leid ut. Jonassen og hans samboer benyttet leiligheten i gjennomsnitt fire uker pr år fordelt på to perioder á to uker. Under oppholdene ble det gjennomført tilsyn og vedlikehold av leiligheten. For bruken ble det betalt kr 10 000 pr år i leie til selskapet.

I desember 2010 innledet Skatteetaten bokettersyn i Elysee for inntektsårene 2004 - 2009. Ettersynet munnet ut i en rapport i februar 2011. Med utgangspunkt i denne rapporten vedtok skattekontoret å gjennomføre endring av ligningen for både selskap og aksjonær for hele perioden. I tillegg ble det tillagt tilleggsskatt. Ligningen ble

påklaget av Elysee og Jonassen til Skatteklagenemnda, som i vedtak av 7. mai 2012 fastholdt ligningen.

I vedtaket la Skatteklagenemnda til grunn at hovedformålet med investeringen i Albir var den indirekte aksjonærs private bruk. I likhet med skattekontoret fant nemnda at selskapet måtte uttaksbeskattes for inntektsårene 2004 - 2009 i henhold til skatteloven § 5-2, jf skatteloven § 13-1. I tillegg ble selskapet ilagt 30 % tilleggsskatt.

Den samme vurdering ble lagt til grunn overfor Jonassen. Han ble utbyttebeskattet for vederlagsfri overføring fra selskapet tilsvarende den verdi selskapet ble uttaksbeskattet for, jf skatteloven § 10-11. Også Jonassen ble ilagt 30 % tilleggsskatt.»

(3) Elysee og Jonassen reiste ved stevning av 24. september 2012 søksmål mot staten v/Skatt Midt-Norge med påstand om opphevelse av skatteklagenemndas vedtak.

(4) Sør-Trøndelag tingrett avsa 8. mai 2013 dom [TSTRO-2012-153286] med slik domsslutning:

«1. Skatt Midt-Norge sine vedtak av 7. mai 2012 for Hans Jørgen Finne Jonassen og Elysee AS oppheves som ugyldige for inntektsårene 2004 til 2009.  
2. Staten ved Skatt Midt-Norge dømmes til å betale Hans Jørgen Finne Jonassen og Elysee AS sine saksomkostninger med kr 116 800 - etthundreogsekstentusenåttehundre - kroner med tillegg av rente i henhold til lov om forsinkelsesrente fra forfall og til betaling skjer. Oppfyllelsesfristen er 2 - to - uker fra dommens forkynnelser.»

(5) Staten v/Skatt Midt-Norge anket dommen. Frostating lagmannsrett avsa 9. desember 2013 dom [LF-2013-121308] med slik domsslutning:

«1. Staten v/Skatt Midt-Norge frifinnes.  
2. I sakskostnader for tingretten og lagmannsretten betaler Elysee AS og Hans Jørgen Finne Jonassen til staten v/Skatt Midt-Norge 186 559,25 - etthundreogåttisekstusenfemhundreogfemtini 00/25 - kroner som forfaller til betaling innen 2 - to - uker fra forkynnelsen av dommen.»

(6) Elysee AS og Hans Jørgen Finne Jonassen har anket til Høyesterett. Anken gjelder lagmannsrettens bevisvurdering og rettsanvendelse. Det er lagt frem en uttalelse fra en spansk advokat med oversikt over prisutviklingen for eiendommer i Albir i 2000-2006. Saken står ellers i samme stilling som for de tidligere instanser.

### **(7) Elysee AS og Hans Jørgen Finne Jonassen har i korte trekk gjort gjeldende:**

(8) Det bestrides ikke at vilkårene for å anvende skatteloven § 5-2 er oppfylt. Fordelen ved å ha fått bruke leiligheten noen uker i året skal imidlertid etter § 5-3 verdsettes til omsetningsverdi. Ettersom det ubestridt er betalt markedsmessig leie for de aktuelle ukene, blir det ingen fordel å beskutte. Det er ikke grunnlag for å beskutte Jonassens ikke-bruk i årets øvrige uker. Det er dermed heller ikke grunnlag for å benytte skatteloven § 13-1 i denne saken.

(9) Selv om det er interessefellesskap mellom Elysee og den reelle hovedaksjonæren Jonassen, er arrangementet dem imellom fastsatt i samsvar med armlengdeprinsippet i § 13-1. Selskapet har av ulike grunner valgt å ikke leie ut leiligheten, men heller å satse på den som et langsiktig investeringsobjekt. Skattemyndighetene kan ikke overprøve dette

valget og skattlegge ut fra en helt annen og hypotetisk transaksjon. Morselskapet Trondhjem Partinvest AS driver med eiendomsutleie, og dette var også innenfor Elysees interessefelt, selv om det først kom inn i vedtektene i 2011. Selskapet hadde disponibel egenkapital, og hadde behov for risikospredning. Bankinnskudd var ikke et bedre alternativ. Fast eiendom i Spania var et aktuelt område, med gode muligheter for verdistigning. Det er dokumentert for Høyesterett at markedet i Albir har steget med 30 prosent i årene 2000 til 2006, det vil si mellom 5 og 6 prosent hvert av årene.

(10) Selv om Jonassen hadde interesse i investeringen, var den ikke styrt av hans private behov. Han kunne mer fordelaktig ha ervervet leiligheten selv, hvis det var det han ønsket.

(11) Elysee AS og Hans Jørgen Finne Jonassen har nedlagt slik påstand:

- «1. Sør-Trøndelag tingretts dom stadfestes.
2. Elysee AS og Hans Jørgen Finne Jonassen tilkjennes sakens omkostninger for lagmannsrett og Høyesterett.»

**(12) Staten v/Skatt Midt-Norge har i korte trekk gjort gjeldende:**

(13) Ervervet av eiendommen og den etterfølgende utleien til Jonassen, og utelukkende til ham når det måtte passe ham, må ses som en samlet transaksjon. Det er ikke tvilsomt at den primært var styrt av Jonassens private behov. Den leien han har betalt, utgjør ikke omsetningsverdi når den ikke dekker selskapets oppofrelse i form av kapitalutgifter og driftsutgifter. Det er utenkelig at en tilsvarende avtale ville blitt inngått med en for selskapet ikke nærstående person. Selv om Rt-2003-536 åpner for at et gevinstpotensial ved senere salg av eiendommen kan gjøre en transaksjon forretningsmessig selv ved utleie til underpris, er det ikke dette som er tilfelle her.

(14) Staten v/Skatt Midt-Norge har nedlagt slik påstand:

- «1. Anken forkastes.
2. Staten v/Skatt Midt-Norge tilkjennes saksomkostninger for Høyesterett.»

**(15) Jeg er kommet til** at anken ikke fører frem.

(16) Etter skatteloven § 5-2 første ledd første punktum anses fordel ved uttak til egen bruk og gaveoverføring av formuesgjenstand som skattepliktig inntekt. Skatteplikten påhviler det rettssubjektet som fordelen tas ut fra, herunder aksjeselskap. Fordelen skal i så fall beskattes på selskapets hånd som om transaksjonen hadde blitt gjennomført til omsetningsverdi, jf. § 5-2 første ledd tredje punktum jf. § 5-3. I tillegg blir mottakeren av fordelen, her aksjonæren, utbyttebeskattet etter skatteloven § 10-11. Det eventuelle avviket mellom det betalte vederlaget og fordelens reelle verdi skal altså skattlegges både på selskapets og aksjonærens hånd.

(17) I Rt-2003-536 er det slått fast at § 5-2 suppleres av § 13-1 om adgang til skjønnsligning i tilfeller hvor skattyters formue eller inntekt er redusert som følge av interessefellesskap. Bestemmelsen i § 13-1 første ledd lyder slik:

- «Det kan foretas fastsettelse ved skjønn hvis skattyters formue eller inntekt er redusert på grunn av direkte eller indirekte interessefellesskap med annen person, selskap eller innretning.»

(18) Det stilles således opp tre vilkår for at skjønnsligning skal kunne skje: Det må foreligge et interessefellesskap mellom partene, skattyteren må ha lidt et inntektstap og det må være årsakssammenheng mellom interessefellesskapet og inntektstapet. Jeg viser til den nærmere gjennomgangen i Rt-2003-536. Et bærende synspunkt er om disposisjonen først

og fremst er begrunnet i interessefellens, og ikke i selskapets egen, interesse. Er vilkårene oppfylt, skal skjønnslingen ta utgangspunkt i hva situasjonen ville ha vært uten interessefellesskapet.

(19) Jeg ser så nærmere på transaksjonen som her har funnet sted. Det er på det rene og ikke omstridt at det foreligger interessefellesskap mellom Elysee og Jonassen som indirekte eier og eneaksjonær. Som jeg har gjort rede for innledningsvis, eier han 100 prosent av aksjene i selskapet Trondheim Partinvest AS, som igjen eier 100 prosent av aksjene i Elysee. Han er videre styreleder (enestyre) i begge selskaper.

(20) Spørsmålet blir deretter om det er grunnlag for å si at Elysees formue eller inntekt er redusert ved transaksjonene, og om denne reduksjonen skyldes interessefellesskapet. Partene er enige om at bestemmelsen også omfatter den tjeneste som her er ytt, bruken av en fast eiendom, jf. Rt-2003-536 avsnitt 46.

(21) Partene er videre enige om at prinsippene i denne dommen må legges til grunn for avgjørelsen i vår sak. De er imidlertid uenige om hvordan de konkret skal anvendes, særlig når det gjelder spørsmålet om mulig verdistigning på eiendommen kan kompensere for manglende dekning av drifts- og kapitalkostnader. Jeg vil derfor konsentrere meg om dette i det følgende.

(22) Jeg ser først på den faktiske bruk av leiligheten. Det fremgår av årsberetningen for 2003 at den opprinnelig ble ervervet med sikte på utleie. Det er også på det rene at den ble møblert med sikte på dette, ved erverv av inventar til 213 910 kroner i 2004. Noen utleie til utenforstående har imidlertid aldri funnet sted. Den eneste bruken har vært at Jonassen og hans samboer har tilbragt gjennomsnittlig fire uker der hvert år. Av dette er det betalt antatt markedsleie for to uker - 10 000 kroner per år - til selskapet. De øvrige ukene med opphold er vurdert som tilsyn og vedlikehold i selskapets interesse.

(23) Et sentralt poeng her er etter mitt syn at leiligheten like fullt både faktisk og rettslig har vært til disposisjon for Jonassen hele året i hele perioden. Utleieforholdet kunne derfor alternativt vært vurdert etter kriteriet omsetningsverdi i skatteloven § 5-2, men da som et helårs leieforhold etter markedsleie. Slik saken er lagt opp går jeg ikke nærmere inn på dette. Ligningsmyndighetene la i bokettersynsrapporten til grunn at selskapets utgifter til leiligheten, ut fra beregnet kapitalkostnad tillagt driftskostnader, oversteg leieinntektene med mellom 80 000 og 127 000 kroner per år. Det er ikke tvilsomt at dette isolert sett er et inntektstap etter skatteloven § 13-1, jf. Rt-2003-536 avsnitt 51.

(24) Spørsmålet er imidlertid, og det er dette som med særlig styrke har vært gjort gjeldende fra Elysee og Jonassen, om muligheten for verdistigning ved en rent passiv investering i seg selv er tilstrekkelig til at § 13-1 ikke kommer til anvendelse. Rt-2003-536 utelukker ikke en slik tilnærming, men da som ledd i vurderingen av årsakskravet, altså om inntektsreduksjonen skyldes interessefellesskapet. Det heter om dette i avsnitt 54:

«Selskapet har med styrke anført at det ervervet eiendommen fordi den ville ha et gevinstpotensial ved senere salg. Et slikt synspunkt kan etter mitt syn være relevant når det gjelder spørsmålet om inntektsreduksjonen skyldes interessefellesskapet. Dersom ervervet og utleien av eiendommen - på grunn av muligheten for salgsgevinst - må ansees som en normal forretningsmessig disposisjon for selskapet uavhengig av Iversens egne interesser, er det etter mitt syn ikke grunnlag for å anvende regelen i § 54 første ledd. Det er imidlertid ikke holdepunkter for å anta at dette var situasjonen i dette tilfellet. Det foreligger ingen dokumentasjon for at slike vurderinger ble foretatt da selskapet kjøpte eiendommen. Storhaugen Invest AS er

ikke et selskap som har til formål å erverve eiendommer med sikte på salg, og selskapet måtte ta opp et lån på over 2 millioner kroner for å finansiere kjøpet. Jeg er enig med staten i at kjøpet av eiendommen i kombinasjon med utleien til Iversen, må ansees som en selskapsfremmed disposisjon som var begrunnet i Iversens interesser.»

(25) Jeg vil på denne bakgrunn vurdere om Elysees erverv av leiligheten i Albir, sett i sammenheng med Jonassens senere leieforhold, kan betraktes som en normal forretningsmessig disposisjon uavhengig av Jonassens egne interesser.

(26) Jeg ser først på hva som var selskapets formål med ervervet. Her bemerker jeg at slik vår sak ligger an, er det faktum at Elysees registrerte formål på ervervstidspunktet ikke omfattet investeringer i fast eiendom, men kun valutahandel og investering i andre selskaper, ikke kan tillegges nevneverdig vekt. Det avgjørende må være hvilke intensjoner man faktisk hadde.

(27) Årsberetninger og regnskaper vil her ha betydelig interesse. I beretningen for 2003 står følgende:

«Selskapet har sitt forretningskontor i Trondheim. Virksomhet består hovedsakelig av å forvalte selskapets kapital. I 2003 har selskapet investert i en boligeiendom i Albir, Spania, for utleie. En regner også med at eiendommen over tid vil stige i verdi.»

(28) I note til årsregnskapet for 2004 står følgende:

«Selskapet eier en leilighet i Albir i Spania. Leiligheten er i 2004 innredet for utleie og eventuelt videresalg.»

(29) I årsberetningen for 2005 står det slik:

«I 2003 investerte selskapet i en leilighet i Spania, som en regner med vil stige i verdi. I 2005 har leiligheten vært under oppussing, og den er kun i mindre grad blitt benyttet som feriested for personer knyttet til konsernet (Elysee AS og Trondheim Partinvest AS). Utleie til andre har ikke forekommet.»

(30) Jeg kan ikke se det annerledes enn at utleie - og da til utenforstående på det åpne marked - har vært et moment både ved anskaffelsen og senere, selv om det også er nevnt mulighet for verdistigning. Den manglende kommersielle utleie er forklart med ytre, midlertidige, forhold. Ikke noe sted er det sagt at investeringen i seg selv forutsettes å være regningssvarende uten løpende leieinntekter underveis. Selv om Elysee, i motsetning til det som var tilfelle for Storhaugen Invest i Rt-2003-536, ikke måtte ta opp lån, har også binding av egenkapital en kostnad. Investeringen var heller ikke uten markeds- og valutarisiko.

(31) Jeg finner her grunn til å nevne at det er selskapets egne kalkyler og forventninger som skal legges til grunn. Som påpekt av Gjems-Onstad i Norsk bedriftskatterett 8. utgave side 487, kan et selskap ha behov for å plassere overskuddslikviditet på en trygg måte, slik boliginvesteringer vanligvis er. Skattemyndighetene skal altså ikke overprøve skattyternes forretningsmessige vurderinger så lenge det er bedriftsøkonomiske hensyn som har vært bestemmende. Det samme må selvsagt gjelde for domstolenes prøving av ligningsmyndighetenes vedtak. Men når dette spørsmålet er omstridt må man, i tillegg til de tidsnære bevis, kunne legge vekt på hva en vanlig bedrift ville ha gjort. Og jeg kan ikke finne grunnlag for at en ren investering i én leilighet i Spania, uten forventning om utleieinntekter, ville fremstå som vanlig eller fornuftig.

(32) Jeg konkluderer dermed med at det i dette tilfellet ikke er grunnlag for å se muligheten for salgsgevinst som tilstrekkelig til at transaksjonen - samlet sett - kan ha fremstått som en

normal forretningsmessig disposisjon. Det er derfor ikke nødvendig for meg å ta standpunkt til om det er grunnlag for å opprettholde den mer generelle avvisning av muligheten for verdistigning som selvstendig moment i vurderingen av hva som er inntektsreduksjon slik det kan synes å fremgå av Rt-2003-536 avsnitt 52.

(33) Jeg må etter dette legge til grunn at det er Jonassens private interesser som har vært motiverende for transaksjonen samlet sett. Som lagmannsretten finner jeg det derfor klart at det er årsakssammenheng mellom den betydelige inntektsreduksjonen jeg har gjort rede for og interessefellesskapet mellom ham og selskapet. Dette understøttes av at Jonassen på forhånd var kjent i det aktuelle området i Albir og at selskapet bare kjøpte inn denne ene leiligheten, kombinert med den omfattende disposisjonsretten og eksklusive bruken han i hele perioden har hatt av den.

(34) Det konkrete skjønnet i skatteklagenemndas vedtak er ikke angrepet. Vedtaket er dermed gyldig, og anken må forkastes.

(35) Staten v/Skatt Midt-Norge har påstått seg tilkjent sakskostnader for Høyesterett med 300 095 kroner inklusive merverdiavgift. Kravet tas til følge.

(36) Jeg stemmer for denne

dom:

1. Anken forkastes.
2. I sakskostnader for Høyesterett betaler Elysee AS og Hans Jørgen Finne Jonassen en for begge og begge for en til staten v/Skatt Midt-Norge 300 095 - trehundretusenogfem - kroner innen 2 - to - uker fra forkynnelsen av denne dom.

(37) Dommer **Bårdsen**: Jeg er kommet til at de angrepne ligningsvedtakene må oppheves.

(38) Ligningsmyndighetene og de tidligere rettsinstanser har konkludert med at leiligheten stod til Jonassens disposisjon til enhver tid. Jeg kan ikke forstå annet enn at denne tingstjenesten - tilgang til en innredet ferieleilighet i Spania gjennom hele året - skulle ha vært prissatt for uttaks- og utbyttebeskatning med utgangspunkt i markedsmessig åremålsleie. Om det da vil være aktuelt med skjønnsligning etter skatteloven § 13-1, må ligningsmyndighetene vurdere ved den nye ligningen. Slik saken er presentert for Høyesterett, kan det imidlertid se ut til at markedsmessig åremålsleie ikke ligger lavere enn den verdi man fastsatte ved skjønnet etter § 13-1. Jeg minner dessuten om at Rt-2003-536 gjaldt et meget spesielt tilfelle. Rekkevidden av dommen er etter mitt syn usikker, blant annet når det gjelder vilkårene for at ligningsmyndighetene ved ligning etter § 13-1 kan gå utover markedsverdien.

(39) Dommer **Indreberg**: Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med førstvoterende, dommer Stabel.

(40) Dommer **Bull**: Likeså.

(41) Dommar **Utgård**: Det same.

(42) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

*dom:*

- 1. Anken forkastes.*
- 2. I sakskostnader for Høyesterett betaler Elysee AS og Hans Jørgen Finne Jonassen en for begge og begge for en til staten v/Skatt Midt-Norge 300 095 - trehundretusenogtittifem - kroner innen 2 - to - uker fra forkynnelsen av denne dom.*

# Uttalelser Finansdepartementet

## **SkN 14-059 Skatteavtalenes artikkel om offentlige tjenester og anvendelsen for utsendte offentlige tjenestemenn til OECD og andre offentlige organisasjoner som såkalte secondees**

**Lovstoff:** Skatteavtalenes artikkel om offentlige tjeneste, vanligvis artikkel 18 eller 19.

**Kort referat:** Hovedregelen i skatteavtalene er at lønn som utbetales fra en stat til personer som tjenestegjør i en annen stat kun er skattepliktige i den første stat. Det er imidlertid i skatteavtalene satt inn en betingelse om at lønnen må gjelde tjenester som er ytet den første stat. Departementet slår i uttalelsen fast at dette vilkåret anses oppfylt for personer som er lønnet av norske myndigheter, men som tjenestegjør i internasjonale organisasjoner, som for eksempel EU-kommisjonen, OECD, International Maritime Organization, World Health Organization og International Monetary Fund.

**Finansdepartementet** har den 10. april 2014 uttalt:

Skatteavtalenes artikkel om offentlige tjenester og anvendelsen for utsendte offentlige tjenestemenn til OECD og andre offentlige organisasjoner som såkalte secondees

Sekretariatet i OECD reiser følgende spørsmål:

*"Jeg har et spørsmål vedrørende skatteavtalenes artikkel om lønn i offentlige tjenester (artikkel 19 i OECDs mønsteravtale). Slik jeg forstår artikkelen er hovedregelen at lønn som utbetales fra en stat til personer som tjenestegjør i en annen stat kun er skattepliktige i den første stat. Det er imidlertid satt inn en betingelse om at lønnen må gjelde tjenester som er ytet den første stat.*

*Den nøyaktige ordlyden varierer litt fra skatteavtale til skatteavtale, f.eks.:*

- *Belgia: Godtgjørelse, unntatt pensjon, som utredes av en kontraherende stat eller en av dens lokale eller regionale forvaltningsmyndigheter til en fysisk person, for tjenester som er ytet denne stat eller en av nevnte forvaltningsmyndigheter, skal bare kunne skattlegges i denne stat.*
- *Frankrike: Lønn og annen liknende godtgjørelse, unntatt pensjon, som utredes av en stat, en av dens lokale forvaltningsmyndigheter eller en av dens offentligrettslige juridiske personer til en fysisk person for tjenester som er ytet denne stat eller forvaltningsmyndighet eller offentligrettslig juridisk person skal bare kunne skattlegges i denne stat.*



• *Storbritannia: Lønn og annen lignende godtgjørelse som betales av en avtalestat eller en av dens regionale eller lokale forvaltningsmyndigheter til en fysisk person for tjenester som er ytet denne stat eller forvaltningsmyndighet, skal bare kunne skattlegges i denne stat.*

• *Sveits: Godtgjørelse, unntatt pensjon, som utredes av en kontraherende stat eller en av dens lokale eller regionale forvaltningsmyndigheter til en fysisk person i anledning tjenester som er ytet denne stat eller en av nevnte forvaltningsmyndigheter, skal bare kunne skattlegges i denne stat.*

• *USA: Wages, salaries, and similar remuneration, including pensions or similar benefits, paid by or from public funds of one of the Contracting States, or a political subdivision or local authority thereof, to a citizen of that Contracting State for labor or personal services performed for that Contracting State, or for any of its political subdivisions or local authorities, in the discharge of governmental functions shall be exempt from tax by the other Contracting State.*

*En rekke personer er lønnet av norske myndigheter men tjenestegjør i internasjonale organisasjoner, f.eks. EU-kommisjonen (Belgia), OECD (Frankrike), International Maritime Organization (Storbritannia), World Health Organization (Sveits) og International Monetary Fund (USA). Dersom norske myndigheter ikke har noen instruksjonsmyndighet overfor den ansatte som tjenestegjør i den internasjonale organisasjonen og hvor den ansatte heller ikke har noen form for rapporteringsplikt til norske myndigheter, vil arbeidstakeren da yte tjenester til norske myndigheter? Hva skal til for at en tjeneste regnes for å være ytet den stat som utbetaler lønnen?"*

*Jeg vil bli svært takknemlig dersom du kan sende meg noen prinsipputtalelser e.l. som avklarer om personer som tjenestegjør i internasjonale organisasjoner, men som får lønn fra norske myndigheter, anses for å yte tjenester til norske myndigheter eller ikke.*

**Svar:**

Secondees som beskrevet mottar full lønn fra sin faste stilling og kan i tillegg motta en godtgjørelse til dekning av økte levekostnader som er skattefri etter sktl. § 5-15 første ledd bokstav d. De beholder sin formelle ansettelse ved vedkommende offentlige myndighet og vil normalt ha en plikttjeneste ved gjeninntreden i fast stilling i Norge.

Som angitt oppstiller artikkelen om offentlig tjeneste en angivelse av at godtgjørelsen er mottatt i anledning "for tjenester som er ytet denne stat eller forvaltningsmyndighet eller offentligrettslig juridisk person" (Frankrike) eller "tjenester som er ytet denne stat eller forvaltningsmyndighet" (Storbritannia og i norsk mønsteravtale). I eldre avtaler kan bestemmelsen være tilføyet "i anledning offentligrettslige tjenester" i samsvar med OECDs eldre modellavtale.

Det er fast og langvarig praksis at dette vilkåret anses oppfylt for denne gruppe offentlig ansatte. Begrunnelsen har vært at de er utsendt i det offentlige organets interesse og administrasjon, og at de vil nyttiggjøre seg en viktig erfaring og kompetanseoppbygging i sitt senere arbeid for organet.

Det har så vidt vites ikke vært publisert prinsipputtalelser om dette tidligere.

# Uttalelser Skattedirektoratet

## SkN 14-060 Personallister - bruk av arbeidsplan

**Lovstoff:** Bokføringsforskriften § 8-5-6.

**Kort referat:** Skattedirektoratet legger til grunn at de som plikter å utarbeide arbeidsplan etter arbeidsmiljøloven eller som på annet rettslig grunnlag utarbeider tilsvarende arbeidsplan, kan benytte arbeidsplan som alternativ til personalliste. Arbeidsplanen må i så fall oppfylle alle vilkårene i bokføringsforskriften § 8-5-6, blant annet må manuell arbeidsplan føres i innbundet bok der sidene er nummererte.

Skattedirektoratet har den 6. mai 2014 uttalt:

### Bruk av arbeidsplan som alternativ til personalliste

De som plikter å utarbeide arbeidsplan etter arbeidsmiljøloven eller som på annet rettslig grunnlag utarbeider tilsvarende arbeidsplan, kan benytte arbeidsplan som alternativ til personalliste.

Arbeidsplan som føres manuelt, skal på samme måte som personalliste foreligge i en innbundet bok med forhåndsnummererte sider.

### Personalliste

Personallisten skal angi den bokføringspliktiges navn og organisasjonsnummer og gi en oversikt over personer som arbeider i virksomheten, herunder også ulønnet og innleid personale, jf. bokføringsforskriften § 8-5-6 første og annet ledd. Personallisten skal for hver arbeidsdag angi tidspunktet for arbeidsdagens begynnelse og slutt, og føres i umiddelbar tilknytning til at arbeidet påbegynnes og avsluttes, jf. § 8-5-6 tredje ledd.

Den bokføringpliktige kan velge mellom manuell og elektronisk føring av personalliste. Hvis listen føres manuelt, skal det benyttes en innbundet bok der sidene er forhåndsnummererte. Personalliste som føres elektronisk skal umiddelbart kunne skrives ut på papir. Det vises til § 8-5-6 femte ledd. Det må benyttes et betryggende system for føring av personalliste, slik at opplysningene i listen ikke kan endres. Manuelt førte lister må føres med penn. Dersom listen føres elektronisk, kan det ikke benyttes tekstbehandlings- eller regnearkprogrammer hvor det er mulig å endre eller slette direkte i de registrerte opplysningene, jf. Skattedirektoratets melding 8/13 om føring av personalliste i enkelte bransjer, pkt. 4.1.

## Arbeidsplan

Bokføringsforskriften § 8-5-6 sjette ledd lyder slik:

*Bokføringspliktige som plikter å utarbeide arbeidsplan etter arbeidsmiljøloven (lov 17. juni 2005 nr. 62) § 10-3, eller som på annet grunnlag utarbeider tilsvarende arbeidsplan, kan benytte denne som alternativ til personalliste etter første ledd. En slik arbeidsplan må oppdateres fortløpende. Bestemmelsene om personalliste i denne forskrift gjelder tilsvarende for slik arbeidsplan.*

Det er kun bokføringspliktige som har plikt til å utarbeide arbeidsplan etter arbeidsmiljøloven § 10-3, eller som utarbeider tilsvarende arbeidsplan etter krav i annet regelverk, som kan benytte arbeidsplan som alternativ til personalliste.

### Krav til innhold

Skattedirektoratet legger til grunn at en arbeidsplan må utarbeides i forkant av en arbeidsperiode og at den skal vise hvilke dager og tider den enkelte skal arbeide for en lengre periode, f.eks. for hver uke eller måned.

Det følger av sjette ledd annet punktum at dersom arbeidsplan benyttes i stedet for personalliste skal den inneholde de samme opplysningene som en personalliste. En arbeidsplan må da inneholde følgende opplysninger:

- Den bokføringspliktiges (virksomhetens) navn og organisasjonsnummer
- Alle personer som arbeider i virksomhet, herunder også innehaver, ulønnet og innleid personale.
- Den enkeltes navn (fornavn og etternavn) og fødselsnummer eller D-nummer. Fødselsnummer kan eventuelt erstattes av unike koder. (Kodeoversikt med koder med tilhørende fødselsnummer eller D-nummer må da utarbeides og oppbevares).
- Dato og arbeidstid (arbeidsdagens begynnelse og slutt) for hver dag i den perioden arbeidsplanen gjelder.

Det er viktig å være oppmerksom på at arbeidsplanen må oppdateres fortløpende, ved sykdom, vaktbytter etc. Hvis det ved kontroll påtreffes personer som arbeider i virksomheten og som ikke står oppført på vaktplanen, vil dette bli ansett som et brudd på bestemmelsene som gir grunnlag for overtredelsesgebyr. Hvis det foretas rettelser i arbeidsplanen, skal det fremgå hvem som har foretatt rettelser og tidspunkt for når det er gjort, jf. bokføringsforskriften § 8-5-6 femte ledd.

### Krav til system

Det er reist spørsmål om manuell arbeidsplan må føres i en innbundet bok der sidene er forhåndsnummererte, jf. § 8-5-6 sjette ledd annet punktum. Skattedirektoratet legger til grunn at det gjelder et slikt krav.

Dersom arbeidsplanen utarbeides elektronisk, må arbeidsplanen oppbevares i det elektroniske systemet og kunne skrives ut ved kontroll, jf. § 8-5-6 femte ledd. Det er ikke anledning til å

skrive ut arbeidsplanene for oppbevaring på papir for deretter å slette de elektroniske opplysningene. Det vises for øvrig til Skattedirektoratets uttalelse "Hvordan skal personallisten føres og presenteres på utskrift?"

Spørsmålene som besvares i denne uttalelsen har vært forelagt Finansdepartementet.

# Bindende forhåndsuttalelser

## SkN 14-061 BFU 7/14 – Om personlig aksjeinvestering anses som virksomhet – omdanning til aksjeselskap

**Lovstoff:** Skatteloven § 11-20, FSFIN § 11-20.

**Kort referat:** Skattyter eide aksjer i et selskap, og hevdet at aksjeinvesteringen i selskapet medførte så høy aktivitet at aksjeinvesteringen utgjorde næringsvirksomhet. Denne næringsvirksomheten ønsket han å omdanne skattefritt til et aksjeselskap etter skatteloven § 11-20. Aksjene han opprinnelig eide ville da ikke lenger være eid direkte av skattyter, men i stedet via hans investeringsselskap. Når det gjelder den konkrete aktiviteten i forbindelse med investeringen opplyste skattyter at han hadde hatt arbeid i sammenheng med styre- og generalforsamlinger, deltakelse ved kapitalforhøvelser, fremforhandling av aksjonæravtaler og avtaler om kjøp av nye aksjer i samarbeidende selskap. Han hadde videre arbeidet med å skape interesse for selskapet i land der selskapet hadde datterselskaper, forhandlet om finansiering fra eksterne långivere og inngått avtaler om lån. Han hadde en aktiv rolle ved innhenting av kapital, opprettet kontakt med investorer, deltatt ved utarbeidelse av investorpresentasjoner, bidratt til produktutvikling, idéskapning, markeds- og salgsarbeid. Skattedirektoratet la til grunn at skattyters aktivitet knyttet til aksjeposten ikke ble ansett som virksomhet i skattelovens forstand. Direktoratet la til grunn at en stor del av oppgavene han utførte ble utført i egenskap av å være daglig leder/styremedlem i selskapet.

**Bindende forhåndsuttalelse,** publisert 5. juni 2014, avgitt 31. mars 2014:

### Om personlig aksjeinvestering anses som virksomhet - omdanning til aksjeselskap

Skattyter eide aksjer i ett selskap X, og ønsket å omdanne sin personlige aksjeinvestering i X til aksjeselskap uten beskatning etter skatteloven § 11-20, jf. fsfin § 11-20. Skattyter var også daglig leder og styremedlem i X. Skattedirektoratet kom til at Skattyters aktivitet i forbindelse med aksjeinvesteringen, ikke kan anses som virksomhet i skattemessig forstand. Den personlige aksjeinvesteringen kan derfor ikke omdannes til aksjeselskap uten beskatning etter skatteloven § 11-20.

### Innsenders fremstilling av faktum og jus

På bakgrunn av de opplysninger som er gitt i anmodningen, legges det til grunn at Skattyter er gründer og eier aksjer i selskapet X. Innsender skriver at den aktiviteten han utøver for å følge opp aksjeposten i X er betydelig. Skattyter ønsker å overføre aksjeposten fra seg selv personlig til et eget privat heleid aksjeselskap i forbindelse med oppkjøp av de øvrige 70 % av aksjene i

selskapet, for ca. MNOK 8. Det nystiftede selskapet blir således et holdingselskap som han eier samtlige aksjer i. På denne måten skapes en konsernstruktur.

Skattyter ønsker å anvende reglene for skattefri omdanning av enkeltpersonforetak til aksjeselskap etter skatteloven § 11-20. Han ber bekreftet at hans eierskap til aksjene i X anses som "virksomhet", slik at det kan gjennomføres en skattefri omdanning etter skatteloven § 11-20.

Bakgrunnen for at Skattyter ønsker å få avklart spørsmålet om den skattemessige behandlingen, er å sikre at slik overføring av virksomheten ikke blir beskattet etter realisasjonsreglene på hans personlige hånd. Aksjeposten på 30 % i X, som han kjøpte for NOK 325 000 i 2010, har økt i verdi til ca. MNOK 3,3. Realisasjon av denne aksjeposten vil medføre en gevinst for ham personlig på ca. MNOK 3. Skattyter vil således ikke ha mulighet til å gjennomføre omdanningen dersom den skulle utløse realisasjonsbeskatning.

Ett av vilkårene for å kunne gjennomføre en skattefri omdanning etter skatteloven § 11-20, er at aktiviteten i tilknytning til aksjeposten kan klassifiseres som virksomhet i skattemessig forstand. Innsender ønsker at ligningsmyndighetene skal bekrefte at kravet til "virksomhet" er oppfylt. De øvrige vilkår for skattefri omdanning vil Skattyter oppfylle, ifølge innsender.

Innsender ber om en bindende forhåndsuttalelse på hvorvidt Skattyters aksjepost i X kan omdannes skattefritt til aksjeselskap etter reglene i skatteloven § 11-20.

Nærmere beskrivelse av "virksomheten" som aksjeeier

Spørsmålet er om aktiviteten Skattyter utøver som aksjeeier i selskapet, er tilstrekkelig til at aktiviteten kan anses som virksomhet i skatterettslig forstand.

Skattyter har hatt rollen som daglig leder i selskapet siden 1996, samtidig som han kontinuerlig utfører arbeid knyttet til oppfølging av sin funksjon som aksjeeier. Skattyter har vært med og utviklet selskapet i perioden 2009 – 2011. Nå ønsker Skattyter å kjøpe de resterende aksjene i X og bli eneeier.

Skattyter har en svært sentral rolle i X både i kraft av sin rolle som aksjeeier og som daglig leder. Ved siden av rollen som daglig leder, der han utfører ordinære "daglig leder-oppgaver", opptrer han som en svært aktiv aksjeeier, ifølge innsender. Som aksjeeier har han løpende fulgt opp sin aksjeinvestering gjennom arbeid knyttet til eierposisjonen, herunder har han lagt ned et betydelig arbeid med å skape interesse for selskapet i land der X har datterselskaper. Det å forhandle om finansiering fra eksterne långivere og inngå avtaler om lån for å støtte opp sin aksjonærposisjon, har vært en del av arbeidet.

Arbeidet som aktiv aksjeeier gir seg videre uttrykk i sammenheng med styre- og generalforsamlinger, utarbeidelse av investorpresentasjoner, fremforhandling av aksjonæravtaler og avtaler om kjøp av nye aksjer i samarbeidende selskap m.m.

Ifølge innsender viser ovennevnte at Skattyters aktivitet i X er sammensatt. Han arbeider fulle dager som daglig leder, og bruker den resterende tiden til å arbeide med typiske aksjeeieroppgaver. Rent praktisk kan disse funksjonene overlappe i tid og innhold. I den

forbindelse skriver innsender at det er klart at mye av arbeidet gjøres på det som ellers ville ha vært fritid, fordi Skattyter er opptatt av sin aksjepost og verdiskapning på aksjene.

### **Gjennomføring av omdanningen**

Omdanningen vil bli gjennomført etter skatteloven § 11-20 ved at det stiftes et aksjeselskap, som gjennom tingsinnskudd overtar aksjeposten i X med de rettigheter og forpliktelser dette innebærer.

Innskuddet i det nye aksjeselskapet vil tilsvare Skattyters kostpris på aksjene og skattemessig balanse fra den private selvangivelsen. Skatteposisjonene knyttet til de ulike aksjene påvirkes ikke, og Skattyters skattemessige inngangsverdier overføres til de nye eierandelene i det nystiftede holdingselskapet. Omdanningen vil bli gjennomført med full kontinuitet med hensyn til regnskaps- og ligningsmessige verdier.

Omdanningen er tenkt gjennomført så raskt som mulig og fortrinnsvis før 1.7.2014, slik at omdanningen får regnskapsmessig virkning fra 1.1.2014. Vedtak om omdanning vil bli truffet så snart det eventuelt foreligger positiv forhåndsuttalelse.

### **Innsenders vurdering av de rettslige spørsmål**

#### **Generelt**

Bestemmelsene om skattefri omdanning av næringsvirksomhet fremgår av reglene i skatteloven § 11-20 og fsfin §§ 11-20-1 flg. Blant annet følger det av fsfin §§ 11-20-1 flg. at et enkeltpersonforetak må drive virksomhet i skattelovens forstand for å kunne omdannes skattefritt. Innsender skriver at de øvrige vilkårene i forskriften kan forutsettes oppfylt.

Virksomhet knyttet til det å inneha eierskap til finansaktiva ("aktiv kapitalplassering")  
Når det gjelder vurderingen knyttet til næringsvirksomhet for aksjene isolert sett, vises til Lignings-ABC 2012 side 1575 pkt. 3.1 ("Generelt") som uttaler følgende om vilkårene for å kunne anses som næringsvirksomhet:

"Vilkårene for å anse en inntektsgivende aktivitet som næringsvirksomhet er at aktiviteten:

- tar sikte på å ha en viss varighet
- har et visst omfang
- er egnet til å gi overskudd, og
- drives for skattyterens regning og risiko."

Innsender siterer følgende fra Lignings-ABC 2012 på side 1580 punkt 3.3.2 ("Aktivitet"):

"Ved vurdering av aktivitetens omfang må det legges vekt på alle typer aktivitet (både fysisk og ikke-fysisk), for eksempel arbeid med å administrere."

Videre under samme punkt:

"Står man overfor en avkastning som klart overstiger en normal avkastning på den investerte kapitalen, vil dette i tvilstilfeller kunne være et moment for at det foreligger virksomhet, jf LRD av 10. august 1995 i Utv. 1995/965."

Om virksomhet knyttet til aksjer og verdipapirer sier Lignings-ABC 2012 følgende på side 1580 punkt 3.3.3 ("Aksjer og andre verdipapirer"):

"Det kan være næringsvirksomhet i seg selv å eie, kjøpe og selge aksjer og andre verdipapirer, såfremt omfanget av aktiviteten er tilstrekkelig stor, se FIN i Utv. 1993/495 og HRD av 10. mars 1962 i Utv. 1962/215 (forutsettes at kjøp og salg av verdipapirer/aksjer for egen regning og risiko kan bli ansett som virksomhet).

Ved avgrensingen mot passiv kapitalplassering legges blant annet vekt på om handelen med aksjer og andre verdipapirer er systematisk og vedvarende, samt antall transaksjoner og omsetningens størrelse. Videre er det av betydning om formålet med aktiviteten er å oppnå kortsiktige gevinster i motsetning til en passiv plassering ut fra et langsiktig mål."

Slik innsender tolker kildene er denne uttalelsen, samt andre rettskilder som beskriver grensen mot passiv kapitalplassering ved aksjehandelsvirksomhet, vinklet inn mot en aktiv aksjetrader i børsnoterte papirer. Ifølge innsender er disse rettskildene derfor ikke særlig egnet som tolkingsfaktorer i foreliggende sak, hvor man står overfor en investeringsvirksomhet der investor har en stor aksjepost i et selskap som han selv har utviklet.

Innsender skriver at det er begrenset omsetning på aksjene i selskap som utvikles av gründere, men at det har vært behov for flere runder med kapitaltilførsel, etter hvert som selskapet har vokst. Dette innebærer at det har vært utøvd aktivitet knyttet til aksjepostene. Aktiviteten utøves imidlertid ikke gjennom kjøp og salg av aksjer. Aktiviteten utøves ved å følge opp investeringen meget tett og på løpende basis overfor selskapet og dets øvrige ledelse. Ifølge innsender må dette likestilles med finansielle transaksjoner i skattelovens forstand. Den lave omsetningshyppigheten i aksjene skyldes selvsagt at Skattyter ikke ønsket å ta, eller kunne ta, kortsiktige gevinster knyttet til sin investering, noe som ikke ville være mulig for slike selskap så lenge de befinner seg i en tidlig fase av sin utvikling. Skattyters investering i aksjepostene er i sin karakter langsiktig. Det ligger ikke i strategien knyttet til hans investering at han skal hente ut eventuelle kortsiktige gevinster, siden den langsiktige gevinsten kan bli mye høyere.

Ifølge innsender har Skattyters investeringsvirksomhet likhetstrekk med investering i såkalt "venturevirksomhet". Innsender skriver at ved investering i venturevirksomhet investeres det i selskaper som er i en tidlig fase av sin utvikling. Dette innebærer en betydelig risiko for investor, men dersom selskapet utvikler seg i riktig retning og oppnår den veksten som er forutsatt, vil den langsiktige gevinsten ofte være meget stor. Ifølge innsender innebærer Skattyters investering en betydelig risiko i likhet med investeringer i venturevirksomhet, og hans eierposisjon i selskapene må derfor ses på som virksomhet selv om kjøp og salg skjer med en lengre tidshorisont enn referert i Lignings-ABC ovenfor.

Aktiviteten som utøves gjennom aksjeposten til Skattyter, knytter seg primært til hans kontinuerlige oppfølging av selskapet. Den er ikke knyttet til selve det å kjøpe og selge aksjer. Investeringer i "tidligfase-selskaper" er av en slik art at det ikke eksisterer noe marked for



omsetning av instrumentene det investeres i, før selskapet har kommet over i en mer moden fase i sin utvikling. Dette er gjerne noe som ikke skjer før etter flere år, og det vil derfor være den løpende oppfølgingen av investeringen og selskapet det investeres i, som utgjør aktiviteten i en slik type virksomhet.

Skattyters investering i selskapet er forbundet med svært høy risiko, ifølge innsender. Denne risikoen kan til en viss grad reduseres ved at han følger opp sin investering svært tett. Dette gjør han i stor grad gjennom sin posisjon som eier. På denne bakgrunn må det nødvendigvis bli andre kriterier enn omsetningshyppighet, antall handler og omsetningsstørrelsen som er avgjørende for om slik investering av gründere i eget selskap, anses å være virksomhet i skattelovens forstand.

Videre skriver innsender at det ikke synes å være publisert noen forhåndsuttalelser som tar for seg et slikt tilfelle. Innsender er imidlertid kjent med, gjennom sin rådgivning, at det er avgitt flere bindende forhåndsuttalelser om investering i såkalt "business angel" -/"såkorn" -/"venturevirksomhet", som ikke er publisert. Innsender viser bl.a. til en forhåndsuttalelse fra 2008 beskrevet i Revisjon og Regnskap utgave 7/2009, om "Skattebehandlingen i 2008 og 2009".

Ifølge innsender er det sentralt at det forutsettes en betydelig aktivitet fra investor i form av tett oppfølging, arbeidsinnsats, krav til selskapene, samt kontroll og innvirkning på selskapenes utvikling. Skattyter gir X tett oppfølging, han har vært med på å oppsøke banker og mulige investorer, har hatt møte med disse, forberedt alle kapitalforhøyelser, inngått avtaler med andre selskap i verdikjeden og sørget for aktiv eierinnflytelse for å danne det som i dag er konsernet. Ifølge innsender er dette oppgaver som må klassifiseres som aksjeeieroppgaver, i alle fall i en slik utstrekning at det anses som "virksomhet".

Basert på dette må man ved vurderingen av denne type virksomhet, generelt sett legge vekt på den aktiviteten investor utøver i tilknytning til sin aksjeinvestering, ifølge innsender. Dersom investor følger opp sin investering gjennom dialog og tett kontakt med selskapets øvrige ledelse, i tillegg til å følge opp sine ordinære aksjonærrettigheter, samt er aktiv i forhold til å søke salgsmuligheter og gevinstsikring når disse skulle by seg, vil det tale for at investeringsvirksomheten må anses som virksomhet i skattelovens forstand. Hvis det i tillegg er snakk om å følge opp, beskytte og sikre betydelige verdier, må virksomhetsvilkåret anses oppfylt.

Videre skriver innsender at denne type virksomhet generelt vil ha en varighet som oppfyller vilkåret for å anses som virksomhet, da det er grunnleggende ved denne type investeringer at det tar tid før investeringen eventuelt vil kunne gi avkastning. Det tar tid å utvikle et nystartet selskap til et modent selskap som kan skape interesse blant andre investorer. Perspektivet til Skattyter er derfor langsiktig. Ved vurderingen av investeringsens omfang kan ikke antall investeringer være avgjørende. Ved investering i sitt eget oppstartsselskap ligger det i investeringsens natur at investor kun erverver aksjer i dette selskapet i første omgang. Aktivitetens omfang knytter seg til den oppfølging investor gir overfor selskapet. Slik oppfølging er meget krevende for en investor. Da aksjeposten utgjør store verdier bør det anses tilstrekkelig at han kun har investert i ett selskap så langt.

På bakgrunn av dette er innsender av den oppfatning at Skattyters investeringsvirksomhet oppfyller kravene til virksomhet i skattelovens forstand, og at virksomhetskravet i fsfin §§ 11-20-1 flg. dermed er oppfylt. Innsender konkluderer med at han må kunne omdanne sin aksjepost, i

henhold til den ovenfor skisserte gjennomføringsmåten, skattefritt til aksjeselskap etter skatteloven § 11-20.

Innsender har senere opplyst:

Skattyter har ikke levert næringsoppgave knyttet til aksjeposten. Han har tidligere vært personlig næringsdrivende, men den virksomheten er inaktiv.

Skattyter er styremedlem i X, og har tidligere vært både styreleder og styremedlem.

Når det gjelder kjøp av de øvrige 70 % av aksjene i X, kan det opplyses at kjøpet er gjennomført. Det betyr at Skattyter eier 100 % av aksjene privat. Det er planen å overføre alle aksjene til et nystiftet holdingselskap, når bindende forhåndsuttalelse foreligger.

## **Skattedirektoratets vurderinger**

### **Problemstilling**

Skattedirektoratet skal på bakgrunn av innsenders beskrivelse av faktum, og de forutsetninger som tas, ta stilling til om Skattyter kan omdanne sin personlige aksjeinvestering i X til aksjeselskap uten beskatning etter reglene i skatteloven § 11-20, jf. fsfin § 11-20. Spørsmålet er om den aktivitet som utføres i forbindelse med aksjeinvesteringen, dvs. for Skattyters regning og risiko, kan anses som virksomhet i skattemessig forstand.

### **Forutsetninger og avgrensninger**

Det gjøres for ordens skyld oppmerksom på at det ikke tas stilling til eventuelle andre skattespørsmål eller problemstillinger som måtte oppstå ved de skisserte transaksjoner ut over de spørsmål som er drøftet i det følgende. Skattedirektoratet forutsetter at premissene og faktum som er tatt inn overfor er fullstendige for de spørsmål som drøftes.

### **Regelverket**

Omdanning av virksomhet fra en selskapsform til en annen er i utgangspunktet å anse som realisasjon av den opprinnelige virksomheten. Omdanning kan imidlertid gjennomføres uten beskatning etter skatteloven § 11-20, jf. fsfin § 11-20.

Et enkeltpersonforetak kan omdannes til aksjeselskap uten at det utløser beskatning, når aksjeselskapet overtar virksomhet, eiendeler og ev gjeld, og trer inn i de skatteposisjoner som knytter seg til virksomheten, jf. § 11-20-1 annet ledd bokstav a og § 11-20-2. Det forutsettes da at gjennomføringen skjer på de vilkår som følger av fsfin § 11-20-3 til § 11-20-11. Den aktiviteten som utøves, og som skal overføres til aksjeselskapet, må være "virksomhet" i skattelovens forstand.

Skatteloven har ingen legaldefinisjon av det skatterettslige begrepet "virksomhet". Virksomhetsbegrepet er kasuistisk eksemplifisert i skatteloven § 5-30. Begrepsinnholdet er utviklet i rettspraksis og teori. I Ot.prp. nr. 86 (1997-98) om "Ny skattelov", på side 48 under punktet "Virksomhet", er det lagt til grunn at det skatterettslige virksomhetsbegrepet forutsetter at det må utøves en aktivitet av et visst omfang og en viss varighet for skattyters regning og risiko,

som må ha økonomisk karakter og objektivt sett må være egnet til å gå med overskudd. Tilsvarende fremgår av Lignings-ABC 2013/14 side 1548 punkt 3.1 ("Begrepet virksomhet").

Kapital er et selvstendig hjemmelsgrunnlag etter skatteloven § 5-1 første ledd. Det innebærer at kapitalforvaltning i alminnelighet faller utenfor virksomhetsbegrepet i samme bestemmelse. Det kan imidlertid anses som virksomhet, dersom aktiviteten går utover det som regnes som passiv kapitalforvaltning, jf. Finansdepartementets uttalelse inntatt i Utv. 1993 side 495 og Lignings-ABC for 2013/14 side 1553 punkt 3.3 ("Avgrensning mot passiv kapitalforvaltning."). Den endelige klassifiseringen vil bero på en konkret helhetsvurdering.

### **Den konkrete vurderingen**

Spørsmålet er om Skattyter kan omdanne sin aktivitet knyttet til aksjeposten i X uten beskatning etter reglene i skatteloven § 11-20, jf. fsfin § 11-20-1 annet ledd bokstav a. Skattedirektoratet skal ta stilling til om Skattyters aktivitet knyttet til aksjeposten ved fremtidig omdanning anses som "virksomhet" i skattelovens forstand. Det forutsettes at de øvrige vilkår etter forskriften blir oppfylt.

Skattyter eier aksjer i ett selskap, dvs. i X, hvor han er daglig leder. Han er også styremedlem i dette selskapet, og har tidligere vært styreleder/styremedlem.

For at det skal foreligge et enkeltpersonforetak som kan omdannes til aksjeselskap, må det for eierens (Skattyters) regning og risiko utøves en aktivitet av et visst omfang og en viss varighet, som må ha økonomisk karakter og objektivt sett må være egnet til å gå med overskudd. Det skal derfor trekkes en grense mot den aktivitet Skattyter utfører som daglig leder i X. Videre skal det trekkes en grense mot den aktivitet som følger av de styrefunksjoner Skattyter har/har hatt i selskapet X.

Innsender har opplyst at Skattyter har hatt arbeid i sammenheng med styre- og generalforsamlinger, deltakelse ved kapitalforhøyer, fremforhandling av aksjonæravtaler og avtaler om kjøp av nye aksjer i samarbeidende selskap. Han har arbeidet med å skape interesse for selskapet i land der X har datterselskaper, forhandlet om finansiering fra eksterne långivere og inngått avtaler om lån. Han har en aktiv rolle ved innhenting av kapital, oppretter kontakt med investorer, deltar ved utarbeidelse av investorpresentasjoner, bidrar til produktutvikling, idèskapning, markeds- og salgsarbeid. Innsender har anført at Skattyter arbeider fulle dager som daglig leder, men bruker den resterende tiden til å arbeide med typiske aksjeeieroppgaver. I den forbindelse skriver innsender at disse funksjonene rent praktisk kan overlappe i tid og innhold, men at mye av arbeidet gjøres på det som ellers ville ha vært fritid, fordi Skattyter er opptatt av sin aksjepost og verdiskapning på aksjene.

Skattedirektoratet legger til grunn at det ikke er uvanlig at daglig leder, også utover det som regnes som normal arbeidstid, arbeider med oppgaver som ligger innenfor hans arbeidsområde. Videre legger vi til grunn at aktivitet ved å utøve rettigheter og plikter etter aksjeloven, herunder aktivitet i forbindelse med styreverv og generalforsamlinger, ikke er tilstrekkelig for å oppfylle kravet til virksomhet. Etter direktoratets oppfatning er det en presumsjon for at de oppgavene Skattyter her har utført/utfører, ikke faller utenfor hans oppgaver som daglig leder/styreverv i X. Det er ikke gitt opplysninger om at han har inngått noen form for avtale med X, som manifesterer at han skal utføre oppgaver som ligger utenfor hans oppgaver som daglig leder/styreverv. Basert

på det faktum som foreligger er det, etter direktoratets oppfatning, ikke noe som tilsier at ovennevnte type oppgaver faller utenfor Skattyters arbeidsoppgaver som daglig leder/styreverv i selskapet. Skattyter har heller ikke levert næringsoppgave knyttet til aksjeposten.

Etter dette finner Skattedirektoratet at omfanget av den aktiviteten Skattyter utøver i forbindelse med sin aksjeinvestering i X, ikke går ut over såkalt passiv kapitalforvaltning. Skattedirektoratet er av den oppfatning at kravet til virksomhet ikke er oppfylt, og at Skattyter ikke kan omdanne sin aksjeinvestering i selskapet X til aksjeselskap uten beskatning etter reglene i skatteloven § 11-20, jf. fsfin § 11-20.

### Konklusjon

Skattyter kan ikke omdanne sin personlige aksjeinvestering i selskapet X til aksjeselskap uten beskatning etter reglene i skatteloven § 11-20, jf. fsfin § 11-20.

## SkN 14-062 BFU 2/14 Er holding «reelt etablert» (hjemmehørende i lavskatteland innenfor EØS)?

**Lovstoff:** Skatteloven § 10-64 bokstav b.

**Kort referat:** Spørsmålet i saken var om selskapet Holding Ltd var reelt etablert etter skatteloven § 10-64 bokstav b). Spørsmålet hadde betydning for skatteplikten ved et konserninternt salg av aksjer. Direktoratet konkluderte med at det forelå skatteomgåelsesmotiv.

**Bindende forhåndsuttalelse,** publisert 2. mai 2014, avgitt 29. januar 2014:

*Er Holding Ltd "reelt etablert" (hjemmehørende i lavskatteland innenfor EØS)?  
Skatteloven § 10-64 bokstav b*

*Kjøper AS hadde kjøpt et holdingselskap, Holding Ltd, som lå i et lavskatteland innenfor EØS. Holding Ltd eide aksjer i selskaper i lavskatteland utenfor EØS (DD Ltd). Holding Ltd hadde ikke noen form for operasjonell virksomhet og heller ingen ansatte. Innsender anførte at det ikke forelå skattemotiv bak opprettholdelse av Holding Ltd etter oppkjøpet og at selskapet derfor var reelt etablert. Direktoratet kom til at det forelå betydelige skattemessige fordeler ved å eie Holding Ltd, og at kravet til skattemotiv var oppfylt under reelt etablert-vurderingen etter skatteloven § 10-64 bokstav b).*

### **Innsenders fremstilling av faktum og jus**

På bakgrunn av de opplysninger som er gitt i anmodningen, legges det til grunn at Kjøper AS har kjøpt aksjene i selskapet Holding Ltd, hjemmehørende i lavskatteland innenfor EØS og omtalt som "EØS-land".

Holding Ltd har operative datterselskaper i lavskatteland utenfor EØS, omtalt som DD Ltd. Kjøper AS ønsker å restrukturere ved først å overdra aksjene i DD Ltd fra Holding Ltd til et norsk datterselskap, og deretter likvidere Holding Ltd, slik at Holding Ltd sine datterselskaper (DD Ltd) etter restruktureringen eies direkte fra Norge.

Spørsmålet som innsender ønsker avklart er om Holding Ltd er å anse som reelt etablert i EØS-staten iht. skatteloven § 10-64 bokstav b), dog begrenset til spørsmål om det foreligger skattemotiv. Holding Ltd er et ordinært holdingselskap som inngår i en større konsernstruktur. Innsender anfører at det ikke foreligger et skatteomgåelsesmotiv bak opprettholdelsen av selskapet etter oppkjøpet, og at selskapet derfor må anses reelt etablert og således ikke kan være gjenstand for NOKUS-beskatning. Den planlagte restruktureringen kan da gjennomføres uten å utløse norsk skatt. Nedenfor utdypes sakens faktum, og innsenders vurdering av det rettslige spørsmål.

### **Sakens faktum**

I november 2013 ervervet Kjøper AS alle aksjene i Holding Ltd. Avtalen ble inngått med selgere som i hovedsak var hjemmehørende utenfor EØS.

Holding Ltd har flere datterselskaper i land utenfor EØS, DD Ltd. Holding Ltd er et rent holdingselskap med formål å eie aksjene i datterselskapene. All operasjonell virksomhet i konsernet utøves således gjennom datterselskapene. I tillegg til aksjeeie har Holding Ltd yttet lån til DD Ltd.

På bakgrunn av at Holding Ltd er et rent holdingselskap, ønsket Kjøper AS å kjøpe aksjene DD Ltd direkte. Dette aksepterte imidlertid ikke selgerne, siden en slik transaksjonsstruktur ville ha medført negative skattemessige konsekvenser for dem. Kjøper AS måtte således kjøpe aksjene i Holding Ltd. Det har imidlertid hele tiden vært planen å likvidere Holding Ltd etter oppkjøpet. Begrunnelsen for å likvidere Holding Ltd er å redusere kostnader og å forenkle strukturen i konsernet. Denne etterfølgende restruktureringsprosessen inneholder følgende hovedelementer:

- Holding Ltd selger aksjene i DD Ltd til et norsk datterselskap av Kjøper AS
- Konserninterne mellomværende gjøres opp
- Holding Ltd likvideres

Forutsetningen på oppkjøpstidspunktet var å gjennomføre alle ovennevnte steg, herunder å oppløse og avvikle Holding Ltd innen 31. desember 2013. Selgerne forpliktet seg også til å bistå ifm. denne restruktureringsprosessen. Dette er reflektert i et vedlegg til aksjekjøpsavtalen (omtalt som Vedlegget i det følgende). Det fremgår av Vedlegget at Kjøper AS hadde til hensikt å gjennomføre restruktureringen innen 31. desember 2013.

Det viste seg at den formelle likvidasjonsprosessen tok lenger tid enn forutsatt, slik at avvikling før 31.12.13 ikke lot seg gjennomføre. Kjøper AS ønsker å likvidere Holding Ltd for å redusere kostnader og forenkle strukturen i konsernet. Kjøper AS har aldri hatt til hensikt å beholde Holding Ltd. Selv om den formelle likvidasjonsprosessen som nevnt drar ut i tid, er Kjøper AS innstilt på at Holding Ltd så raskt som mulig skal selge aksjene i DD Ltd til et norsk konsernselskap for deretter å starte den formelle likvidasjonsprosessen av Holding Ltd.

Kjøper AS er av den oppfatning at Holding Ltd må ansees reelt etablert fordi det ikke foreligger et skatteomgåelsesmotiv knyttet til kjøpet av aksjene i Holding Ltd. Hvis den planlagte likvidasjonen av Holding Ltd hadde latt seg gjennomføre med endelig virkning før 31. desember 2013, ville det ifølge innsender, i praksis ikke ha oppstått spørsmål om selskapet var reelt etablert.

Da det oppstod usikkerhet om likvidasjonen lar seg gjennomføre innen 31. desember, ble det imidlertid viktig for Kjøper AS å få visshet for at Holding Ltd må anses som reelt etablert.

Dersom Holding Ltd skulle kvalifisere som NOKUS fordi det ikke anses reelt etablert, vil den latente gevinsten på aksjene i DD Ltd bli skattepliktig til Norge ved det planlagte konserninterne salget av aksjene. I denne sammenheng vises det til at det må antas at DD Ltd er hjemmehørende i et lavskatteland utenfor EØS, med den konsekvens at fritaksmetoden ikke kommer til anvendelse. Landet der Holding Ltd er hjemmehørende er også lavskatteland. Basert på norske skatteregler, knytter det seg en latent skattepliktig gevinst på aksjene i DD Ltd.

På bakgrunn av den etterfølgende utviklingen og usikkerheten med hensyn til muligheten for å få gjennomført oppløsning og avvikling innen 31.12.2013, avventer Kjøper AS den planlagte restruktureringen inntil man har fått en avklaring av skattespørsmålet i form av en bindende forhåndsuttalelse.

Innsender har på spørsmål fra direktoratet gitt følgende tilleggsopplysninger:

Aksjene i Holding Ltd ble kjøpt for 55 mill. Verdien av aksjene i DD Ltd er ca. 40 mill. Grunnen til at verdien er lavere enn kjøpesummen på 55 mill., er at Holding Ltd har fordringer på DD Ltd som vil redusere verdien av DD Ltd. Den potensielle gevinsten på aksjene i DD Ltd er ca. 34 mill.

Holding Ltd har i tillegg til aksjer i datterselskapene, fordringer på datter- og datterdatterselskaper. Holding Ltd har til sammen fordringer til en verdi av ca. 30 mill. på datterselskap. Holding Ltd har ingen andre eiendeler enn aksjene og fordringene som nevnt.

Renteinntekter på disse fordringene var 230 000 i 2012. Det foreligger ikke noen beregninger per idag av forventet renteinntekt 2013/14, da det hele tiden har vært meningen å likvidere Holding Ltd. I forbindelse med en slik restrukturering kan det også være at hele eller deler av fordringen som Holding Ltd har på datterselskapene vil kunne bli konvertert til egenkapital. Renteinntekter beskattes i EØS-landet med 12 %.

Det forventes ikke noe utbytte til Holding Ltd, heller ikke i 2014, da det er akkumulert underskudd i datterselskapene. Et eventuelt utbytte vil være skattefritt for Holding Ltd.

Det kan legges til grunn at gevinst på aksjene i Holding Ltd (34 mill.) er skattefri i EØS-landet. Det er ingen kildeskatt på utbytte fra Holding Ltd til Kjøper AS.

### **Innsenders vurdering**

Spørsmålet som ønskes avklart er om Holding Ltd er å anse som reelt etablert i EØS-landet iht. skatteloven § 10-64 bokstav b). Holding Ltd er et ordinært holdingselskap som inngår i en større

konsernstruktur. Det foreligger ikke et skatteomgåelsesmotiv bak opprettholdelsen av selskapet etter oppkjøpet, og det er derfor innsenders oppfatning at selskapet må anses reelt etablert. Nedenfor redegjøres det nærmere for innsenders syn på det rettslige spørsmål.

Skatteloven § 10-64 bokstav b) lyder slik:

*Skattlegging etter reglene i §§ 10-61 til 10-68 foretas ikke når*

*a)...*

*b) deltakeren dokumenterer at selskapet eller innretningen reelt er etablert i en EØS-stat og driver reell økonomisk aktivitet der, og Norge i medhold av skatteavtale eller annen folkerettslig overenskomst kan kreve utlevert opplysninger fra etableringsstaten. Dersom det ikke foreligger slik overenskomst, gjelder tilsvarende når deltakeren legger fram erklæring fra skattemyndighetene i etableringsstaten som bekrefter at dokumentasjonen er riktig.*

I henhold til sktl. § 10-64 bokstav b, vil Holding Ltd ikke anses som NOKUS dersom selskapet er "reelt etablert i en EØS-stat og driver reell økonomisk aktivitet der" (heretter omtalt som "reelt etablert kravet").

Videre vil EØS-selskaper på nærmere vilkår være omfattet av fritaksmetoden, både som subjekt og objekt, jf. sktl. § 2-38 (3) (a) og (5). Ett vilkår er at EØS-selskapet er reelt etablert, og dette skal baseres på tilsvarende vilkår som fastsatt i sktl. § 10-64 bokstav b. Kravet til reelt etablert er således det samme etter fritaksmetoden og NOKUS-reglene.

Kravet til reelt etablert ble inntatt i sktl. § 10-64 bokstav b som følge av EU-domstolens avgjørelse i sak C-196/04 Cadbury Schweppes.

Iht. EU-domstolen inneholder hensynet til å forhindre rent kunstige arrangementer et subjektivt og objektivt krav som er definert slik i premiss 64:

*"In order to find that there is such an arrangement [i.e. wholly artificial arrangement] there must be, in addition to a subjective element consisting in the intention to obtain a tax advantage, objective circumstances showing that, despite formal observance of the conditions laid down by Community law, the objective pursued by freedom of establishment, as set out in paragraphs 54 and 55 of this judgment, has not been achieved (see, to that effect, Case C-110/99 Emsland-Stärke [2000] ECR I-11569, paragraphs 52 and 53, and Case C-255/02 Halifax and Others [2006] ECR I-1609, paragraphs 74 and 75)."*

I Cadbury Schweppes premiss 64, er det subjektive kravet definert som "subjective element consisting in the intention to obtain a tax advantage". EU-domstolen drøfter ikke nærmere innholdet i det subjektive kravet, men viser til Emsland-Stärke premiss 53 og Halifax premiss 75.

I Emsland-Stärke premiss 53 uttales:

*"It requires, second, a subjective element consisting in the intention to obtain an advantage from the Community rules by creating artificially the conditions laid down for obtaining it. The existence of that subjective element can be established, inter alia, by evidence of collusion between the Community exporter receiving the refunds and the importer of the goods in the non-member country"*

Det samme fremgår av Halifax premiss 75:

*"Second, it must also be apparent from a number of objective factors that the essential aim of the transactions concerned is to obtain a tax advantage. As the Advocate General observed in point 89 of his Opinion, the prohibition of abuse is not relevant where the economic activity carried out may have some explanation other than the mere attainment of tax advantages."*

Det fremgår av de ovenfor siterte avgjørelsene av EU-domstolen, at det subjektive kravet oppstiller vilkår om at formålet må være å spare skatt gjennom etableringen av et kunstig arrangement, og at dette skal bestemmes ut fra objektive kjensgjerninger. En slik forståelse må også legges til grunn ved fortolkning av "reelt etablert" kravet etter norsk rett, noe som fremgår av uttalelsene sitert nedenfor.

I sitt brev til Skattedirektoratet av 29. september 2009, innfortolker Finansdepartementet for første gang også et skatteomgåelsesmotiv som del av reelt etablert kravet:

*"I Ot. prp. nr. 1 (2007-2008) punkt 14.4.2 er det lagt til grunn at avgjørelsen av om selskapet er reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet, må baseres på en konkret helhetsvurdering. Formålet med å avgrense anvendelsesområdet til reelt etablerte selskaper/reell økonomisk aktivitet, er å utelukke tilfeller hvor det etableres kunstige arrangementer med unngåelse av skatt for øye. Det må således foretas en vurdering av de subjektive motiver for arrangementet. For å påvise de subjektive motiver, må det imidlertid ses hen til de objektive karakteristika. Det avgjørende må være at det ved en helhetsvurdering kan påvises tilstrekkelige objektive omstendigheter (synbare for en tredjemann) til å understøtte at det ikke er skattemotivet, men andre forretningsmessige grunner som er årsaken til at selskapet er blitt etablert i den aktuelle staten."*

I uttalelsen inntatt i Utv. 2010 s. 1240 presiserer Finansdepartementet nærmere innholdet i skatteomgåelsesmotivet i forhold til et hollandsk holdingselskap:

*"En konklusjon som går ut på at et selskap ikke er reelt etablert/driver reell økonomisk aktivitet i en stat, forutsetter at skattemyndighetene anser at det foreligger et skatteomgåelsesmotiv. Dersom en samlet vurdering viser at nederlandsk beskatning av det aktuelle selskapet ikke vil kunne bli gunstigere enn norsk beskatning ville vært, vil det ikke kunne foreligge et slikt skatteomgåelsesmotiv. Dette vil for eksempel kunne være tilfelle dersom det nederlandske selskapets inntekter utelukkende er oppebåret gjennom aksjer som ville kvalifisert under den norske fritaksmetoden."*

Det vises også til Meld. St. 11 (2010-2011) s. 109:

*"Etter departementets oppfatning vil det subjektive motivet nødvendigvis måtte tre sterkere fram i slike tilfeller av manglende objektivt konstaterbare fakta. I tilfeller hvor det synes klart at skatteomgåelse er motivet bak en etablering, bør dette etter departementets oppfatning tale imot å anerkjenne et holdingselskap (eller annet selskap som normalt ikke krever noen fysisk tilstedeværelse i etableringsstaten) som reelt etablert i EØS. Dette gjelder selv om selskapet i utgangspunktet er organisert på samme måte som tilsvarende norske holdingselskaper. Hvis det*



*på den annen side syntes klart at selskapet ikke vil kunne oppnå noen skattebesparelse sammenlignet med hva situasjonen ville vært om etableringen hadde ligget i Norge, vil det ikke kunne sies å foreligge noe fiktivt arrangement for å omgå skattereglene. Dette er også uttalt i Finansdepartements brev av 5. juli 2010, inntatt i Utvalget 2010."*

I forhandlingene med selgerne endte Kjøper AS opp med å kjøpe aksjene i Holding Ltd, aksjer som Kjøper AS ikke ønsket å kjøpe eller beholde. På bakgrunn av Vedlegget til aksjekjøpsavtalen, mener innsender at det fremgår at det var intensjonen å restrukturere Holding Ltd konsernet, og således å stille Kjøper AS i samme posisjon som om Kjøper AS hadde kjøpt aksjene i DD Ltd direkte, og at det derfor kan konstateres at det ikke foreligger noe skatteomgåelsesmotiv. Det omtalte Vedlegget er etter innsenders oppfatning nettopp den type objektive omstendigheter som er egnet til å understøtte at det ikke foreligger noe skatteomgåelsesmotiv.

Innsender anfører også at Kjøper AS har benyttet beskattede midler til å finansiere oppkjøpet av aksjene i Holding Ltd. Dersom Kjøper AS skulle ha blitt NOKUS-beskattet av gevinsten på aksjene i DD Ltd, ville det ha oppstått en utilsiktet og urimelig økonomisk dobbeltbeskatning. Inngangsverdien på aksjene i Holding Ltd, tilsvarende kjøpesummen for aksjene, ville da i realiteten bortfalle. Dette er nettopp det motsatte av en skatteomgåelse.

Basert på de konkrete omstendighetene i denne saken, herunder at Kjøper AS overtok en selskapsstruktur som var etablert av selgerne, og hvor det er klart at skatteomgåelse ikke er motivet bak selve oppkjøpet av aksjene i Holding Ltd, og spesielt at det hele tiden har vært forutsatt å likvidere Holding Ltd så raskt som mulig etter oppkjøpet, men hvor gjennomføringen er blitt forhindret på grunn av omstendigheter utenfor selskapets kontroll, så er det innsenders oppfatning at Holding Ltd må anses reelt etablert i EØS-landet.

Innsender har bekreftet at det kun er spørsmålet om det foreligger skattemotiv som ønskes vurdert (under reelt etablert vurderingen i skatteloven § 10-64 bokstav b).

Som opplyst ønsket Kjøper AS å kjøpe aksjene i DD Ltd. Det pågikk forhandlinger mellom partene om dette over lengre tid. Selgerne ville imidlertid ikke akseptere en slik transaksjonsstruktur, og dette ble etterhvert en deal-breaker. Dette var som nevnt begrunnet i at salg av aksjene i DD Ltd ville ha medført høyere skatt for selgerne.

Kjøper AS hadde dermed ikke noe annet valg enn å kjøpe aksjene i Holding Ltd. Det foreligger korrespondanse/dokumentasjon mellom partene som entydig kan bekrefte dette forholdet. Som en konsekvens av dette, måtte selgerne forplikte seg til å bistå ifm. den planlagte restruktureringsprosessen slik dette er reflektert i Vedlegget.

Kjøper AS har benyttet beskattede midler til å finansiere oppkjøpet av aksjene i Holding Ltd. Dersom Kjøper AS skulle ha blitt NOKUS-beskattet av gevinsten på aksjene i DD Ltd, ville det ha oppstått en utilsiktet og urimelig norsk økonomisk dobbeltbeskatning.

Følgende eksempel vil kunne illustrere poenget med norsk økonomisk dobbeltbeskatning: Kjøper AS kjøper aksjene i et holdingselskap for 300. Holdingselskapet eier et datterselskap som det i sin tid ervervet for 100. Selgerne blir beskattet av verdistigningen i perioden (dvs. 200) ved salg

av aksjene i holdingselskapet til Kjøper AS. Umiddelbart etter oppkjøpet gjennomføres det en planlagt omorganisering ved at holdingselskapet selger aksjene i DD Ltd internt til Kjøper AS for 300, for deretter å likvidere holdingselskapet. Dersom Holding Ltd kvalifiserer som NOKUS, vil salget av aksjene i DD Ltd utløse en NOKUS-gevinst på 200, og dermed en norsk skatt på 56. Dette er en skatt på beskattede midler, dvs. på toppen av kjøpesummen på 300. Dette er ingen skatt på verdistigning på aksjene i holdingselskapet/ datterselskapet i Kjøper AS eiertid, men skatt på gevinst som er opparbeidet og beskattet hos selgerne av aksjene i holdingselskapet. Sktl. § 10-68, jfr. sktl. § 2-38 (3) (a), vil ikke forebygge slik norsk økonomisk dobbeltbeskatning. I tillegg kommer beskatning av gevinsten hos selgerne, dvs. trippel beskatning.

Kravet til reelt etablert er begrunnet i omgåelseshensyn og skal unngå at aksjeinvesteringer i utenlandske selskaper, som ikke er omfattet av fritaksmetoden, eies via kunstige holdingselskaper i EU, for dermed å skjerme verdistigning (gevinst) på slike aksjeinvesteringer mot norsk beskatning. Det vises til Ot. prp.nr. 1 (2007-08) kap. 14.4.2:

*"Der fritaksmetodens anvendelse avhenger av hvorvidt et selskap mv. er hjemmehørende i EØS, tilsier formålet om å hindre tilpasninger og skatteomgåelse at det bør stilles samme krav til reell etablering/virksomhet i EØS-staten som i NOKUS-tilfellene. Med et slikt krav vil man for eksempel motvirke at inntekter strømmer skattefritt gjennom selskaper uten noen reell økonomisk aktivitet eller vesentlig økonomisk nærvær i EØS-staten. En slik gjennomstrømning med skattefrihet som virkning ville være i strid med formålet bak fritaksmetoden om å unngå kjedebeskatning og ville også kunne medføre utilsiktet tap av skattegrunnlag til utlandet. Både hensynet til å hindre skatteunngåelse og hensynet til en balansert allokering av beskatningskompetansen tilsier følgelig at fritaksmetodens anvendelsesområde strammes inn i den grad en slik innstramning ikke er i konflikt med EØS-avtalens krav."*

Kjøper AS sitt kjøp av aksjene i holdingselskapet og den planlagte etterfølgende reorganiseringen, medfører ikke at Kjøper AS unngår beskatning av verdistigning på aksjene i holdingselskapet/dets datterselskap. Formålet bak bestemmelsen slår derfor ikke til i denne saken.

Grunnen er at det ikke vil være noen verdistigning på investeringene fra oppkjøpet til gjennomført reorganisering. Ved det planlagte konserninterne kjøp av aksjene i datterselskapene og den planlagte likvidasjonen av holdingselskapet, vil kjøpesummen og likvidasjonsvederlaget reflektere samme pris som Kjøper AS betalte for holdingselskapet.

Disse forhold og Vedlegget er etter innsenders oppfatning den type objektive omstendigheter som er egnet til å understøtte at det ikke foreligger noe skatteomgåelsesmotiv, med den konsekvens at Holding Ltd må anses reelt etablert.

### **Skattedirektoratets vurderinger**

#### **1. Innledning**

Skattedirektoratet skal i det følgende ta stilling til om det foreligger skatteomgåelsesmotiv, som ledd i reelt etablert-vurderingen i skatteloven § 10-64 bokstav b, første punktum. Øvrige vilkår i bestemmelsen vurderes ikke.

Det gjøres for ordens skyld oppmerksom på at det ikke tas stilling til eventuelle andre skattespørsmål eller problemstillinger som måtte oppstå ved de skisserte transaksjoner ut over de spørsmål som er drøftet i det følgende. Skattedirektoratet forutsetter videre at premissene som er tatt inn over er fullstendige for de spørsmål som drøftes.

## 2. Rettskilder

Skatteloven § 10-64 bokstav b) første punktum lyder:

*"§ 10-64. Begrensning i skatteplikten/fradragsretten som følge av skatteavtale eller EØS-avtalen  
Skattlegging etter reglene i §§ 10-61 til 10-68 foretas ikke når*

*a) ...*

*b) deltakeren dokumenterer at selskapet eller innretningen reelt er etablert i en EØS-stat og driver reell økonomisk aktivitet der, og Norge i medhold av skatteavtale eller annen folkerettslig overenskomst kan kreve utlevert opplysninger fra etableringsstaten..."*

I det følgende benyttes betegnelsen "reelt etablert" om vilkåret "reelt er etablert i en EØS-stat og driver reell økonomisk aktivitet der".

Bakgrunnen for innføring av reelt etablert-kravet i NOKUS-reglene og fritaksmetoden var Cadbury Schweppes-dommen, sak C-196/04. Dommen la til grunn at CFC-regler bare er berettiget når de har til formål å omfatte rent kunstige arrangementer med formål å unngå den normalt betalbare nasjonale skatt («*wholly artificial arrangements intended to escape the national tax normally payable*»). Skatteloven § 10-64 bokstav b) tar sikte på å etablere den samme terskel for anvendelsen av NOKUS-reglene som dommen legger til grunn, gjennom vilkåret om at selskapet må være reelt etablert i en EØS-stat.

Formålet med regelendringene fremkommer bl.a. av Ot.prp. nr. 1 (2007-2008) pkt. 14.4.2.

*"... Der fritaksmetodens anvendelse avhenger av hvorvidt et selskap mv. er hjemmehørende i EØS, tilsier formålet om å hindre tilpasninger og skatteomgåelse at det bør stilles samme krav til reell etablering/virksomhet i EØS-staten som i NOKUS-tilfellene. Med et slikt krav vil man for eksempel motvirke at inntekter strømmer skattefritt gjennom selskaper uten noen reell økonomisk aktivitet eller vesentlig økonomisk nærvær i EØS-staten. En slik gjennomstrømning med skattefrihet som virkning ville være i strid med formålet bak fritaksmetoden om å unngå kjedebeskatning og ville også kunne medføre utilsiktet tap av skattegrunnlag til utlandet. Både hensynet til å hindre skatteunngåelse og hensynet til en balansert allokering av beskatningskompetansen tilsier følgelig at fritaksmetodens anvendelsesområde strammes inn i den grad en slik innstramming ikke er i konflikt med EØS-avtalens krav..."*

I Cadbury Schweppes-dommen er kravet til skatteomgåelsesmotiv bl.a. omtalt i dommens premiss 64:

*"For at konstatere, at der foreligger et sådant arrangement, kræves det således ud over et subjektivt forhold, der består i hensigten om at opnå en skattemæssig fordel, ..."*

Finansdepartementet la i sin uttalelse datert 29.09.2009, Utv. 2009 s 1280, til grunn at vurderingen av skatteomgåelsesmotiv må gjøres ut fra objektive omstendigheter:

*"... Formålet med å avgrense anvendelsesområdet til reelt etablerte selskaper/reell økonomisk aktivitet, er å utelukke tilfeller hvor det etableres kunstige arrangementer med unngåelse av skatt for øye. Det må således foretas en vurdering av de subjektive motiver for arrangementet. For å påvise de subjektive motiver, må det imidlertid ses hen til de objektive karakteristika. Det avgjørende må være at det ved en helhetsvurdering kan påvises tilstrekkelige objektive omstendigheter (synbare for en tredjemann) til å understøtte at det ikke er skattemotivet, men andre forretningsmessige grunner som er årsaken til at selskapet er blitt etablert i den aktuelle staten..."*

I evaluering av skattereformen, Meld. St. 11 (2010-2011) kap. 9.8.2, skriver departementet:

*"I de tilfellene inntekter til og fra slike selskaper ikke blir beskattet i sin EØS-hjemstat, vil kjedebeskatningssynspunktet som ligger bak fritaksmetoden, ikke være relevant. Videre vil en generell anvendelse av fritaksmetoden for EØS-selskaper åpne for skattemessige tilpasninger ved at skattyter lar inntekter til eller fra selskaper i lavskatteland utenfor EØS gå via mellomliggende selskaper i EØS.*

*Tilpasninger kan eksempelvis skje ved at inntekter opptjent av et selskap i et lavskatteland utenfor EØS deles ut som utbytte til et selskap hjemmehørende i EØS. Dersom utbyttet ikke skattlegges i EØS-selskapets hjemstat, og utbyttet så videreutdeles til et norsk Kjøperselskap som omfattes av fritaksmetoden, vil inntektene fra investeringen i lavskattelandet utenfor EØS i realiteten bli omfattet av fritaksmetoden.*

...

*Utover at EU-domstolen i Cadbury/Schweppes fastslo at rene postkasseselskaper ikke kan anses reelle, er premissene i dommen farget av det konkrete tilfellet som ble vurdert. Saken gjaldt et selskap som drev finansiell tjenestevirksomhet i Irland, og det uttales i premissene at det er relevant hvorvidt selskapet har ansatte, lokaler og utstyr til disposisjon i etableringslandet. Disse omstendighetene er likeledes nevnt i de norske forarbeidene som eksempler på karakteristika som kan påvise at realitetskravet er oppfylt. I tilfeller der det aktuelle selskapet driver ordinær forretningsvirksomhet i EØS-staten, vil de nevnte forholdene kunne tilsi at etableringen/aktiviteten der er reell.*

*Disse kjennetegnene vil imidlertid ikke være like treffende for alle typer virksomhet. Det ble i perioden etter Cadbury/Schweppes truffet enkelte ligningsavgjørelser som mer eller mindre automatisk la til grunn at et selskap i et annet EØS-land måtte ha ansatte, lokaler og utstyr for at det skulle kunne anses reelt etablert der og kvalifisere under fritaksmetoden. Praksisen ble klaget inn for EFTAs overvåkingsorgan, ESA, som igjen tok saken opp med Norge. På bakgrunn av ESAs henvendelse avga Finansdepartementet 29. september 2009 en uttalelse som blant annet presiserte at det alltid må foretas en helhetsvurdering av om realitetskravet er oppfylt i det konkrete tilfellet. Det avgjørende må ifølge uttalelsen være at det «påvises tilstrekkelige objektive omstendigheter (synbare for en tredjemann) til å understøtte at det ikke er skattemotivet, men andre forretningsmessige grunner som er årsaken til at selskapet er blitt etablert i den aktuelle staten».*

...

*Problemstillingen er viktig fordi det nettopp er for selskaper uten krav til fysisk tilstedeværelse mv. at omgåelsesfaren kan være størst. Det vil da koste skattyter lite å lokalisere etableringen i et*

annet land. Skulle man for eksempel åpne for at alle holdingselskaper skulle godtas som reelt etablerte i EØS fordi de normalt drives uten ansatte, lokaler eller andre fysisk påviselige karakteristika, ville realitetskravet som nå er etablert i fritaksmetoden (og i fellesskapsretten), miste sin effekt. Med en slik fortolkning ville inntekt med opprinnelse/destinasjon i lavskatteland utenfor EØS kunne strømme skattefritt gjennom holdingselskap i EØS-land som er lavskatteland (eller som ikke opererer med samme begrensninger i sine fritaksregler som Norge). Norge ville på sin side ikke ha rett til å beskatte inntekten fordi den kommer fra/utdeles til et EØS-land.

Denne problemstillingen er heller ikke ukjent for EU-/EØS-organene. I en kommisjonsmeddelelse av 10. desember 2007 inviterte Kommisjonen medlemsstatene til et samarbeid om å definere innholdet i EUs anti-misbruksregler, herunder hva som skal kreves for at holdingselskaper og andre selskapstyper uten behov for fysisk tilstedeværelse, skal anses å oppfylle realitetskravet. Det er kommet lite håndfast ut av de få tilbakemeldingene som har blitt gitt. De har i stor grad inneholdt nye formuleringsmåter for begrepet «reell etablering/aktivitet», uten at det har bidratt i vesentlig grad til å gjøre selve innholdet av vilkåret klarere.

Etter departementets oppfatning vil det subjektive motivet nødvendigvis måtte tre sterkere fram i slike tilfeller av manglende objektivt konstaterbare fakta. I tilfeller hvor det synes klart at skatteomgåelse er motivet bak en etablering, bør dette etter departementets oppfatning tale imot å anerkjenne et holdingselskap (eller annet selskap som normalt ikke krever noen fysisk tilstedeværelse i etableringsstaten) som reelt etablert i EØS. Dette gjelder selv om selskapet i utgangspunktet er organisert på samme måte som tilsvarende norske holdingselskaper.

Hvis det på den annen side synes klart at selskapet ikke vil kunne oppnå noen skattebesparelse sammenlignet med hva situasjonen ville vært om etableringen hadde ligget i Norge, vil det ikke kunne sies å foreligge noe fiktivt arrangement for å omgå skattereglene. Dette er også uttalt i Finansdepartementets brev av 5. juli 2010, inntatt i Utvalget 2010 s. 1240. Saken omhandlet et tenkt tilfelle hvor det utenlandske selskapets inntekter utelukkende kommer fra aksjer som ville falt inn under den norske fritaksmetoden, og hvor det følgelig ikke var noe å oppnå skattemessig ved å ha et holdingselskap utenfor Norge."

Forsåvidt gjelder innsenders anførsler om at en eventuell NOKUS-beskatning ville innebære en "utilsiktet og urimelig norsk økonomisk dobbeltbeskatning" finner direktoratet det nødvendig å ta med noen rettskilder som omhandler dobbeltbeskatning.

Frederik Zimmer skriver i "Internasjonal skatterett", 4. utgave, side 30 bl.a. følgende om begrepet internasjonal dobbeltbeskatning:

*"For det første må det dreie seg om sammenlignbare skatter. Normalt er det klart hva som er sammenlignbart med de norske inntektsskattene, men ofte har man funnet det nødvendig med presiseringer i avtalene, og en gang i blant kan det oppstå tvil om fortolkningen.*

*For det annet er definisjonen begrenset til tilfeller hvor det er en og samme skattyter som beskattes i to stater. Her kan det oppstå problemer hvor statene har ulike regler om hvem som er skattepliktige. Viktigere er det at definisjonen med dette uttrykk begrenser seg til det som vanligvis kalles juridisk dobbeltbeskatning. Det hender imidlertid at to skattepliktiges forhold er så nært forbundet med hverandre at det vil bli oppfattet som dobbeltbeskatning om én og samme inntekt blir beskattet hos dem begge. Det sentrale eksempelet er skattlegging både av*

*selskapsoverskudd og aksjeutbytte hos hhv. aksjeselskap og aksjonær. Dette kalles ofte for økonomisk dobbeltbeskatning. Som fremstillingen vil vise, er det stort sett bare den juridiske (internasjonale) dobbeltbeskatningen som skatteavtalene og norsk intern rett beskjeftiger seg med. Men dobbelt- eller kjedebeskatning av selskapsoverskudd er et viktig problemområde også for internasjonal skatterett.*

*For det tredje må det være den samme fordel som beskattes i de to statene. Dette er naturligvis en grunnleggende forutsetning for all tale om dobbeltbeskatning.*

*For det fjerde regner definisjonen det bare som dobbeltbeskatning dersom beskatningen gjelder samme tidsrom. ..."*

Direktoratet finner det ikke nødvendig å gjenta rettskilder vist til av innsender, men er enig i at de er relevante her.

### 3. Skattemotiv

Direktoratet legger til grunn at ved vurderingen av skattemotiv må man se hen til objektive karakteristika. Avgjørende er om det kan påvises tilstrekkelige objektive omstendigheter (synbare for tredjemann) til å understøtte at det ikke er skattemotivet, men andre forretningsmessige grunner til at selskapet er blitt etablert i den aktuelle staten.

Innsender opplyser at Kjøper AS ikke ønsket å kjøpe Holding Ltd, men de underliggende selskapene DD Ltd. Det opplyses at selgeren av skattemessige grunner kun ønsket å selge Holding Ltd som eide datterselskapene DD Ltd. Bakgrunnen var at gjennom salg av aksjene i Holding Ltd ville skattebelastningen bli lavere enn ved salg av aksjer i DD Ltd med påfølgende likvidasjon av Holding Ltd.

Partene avtalte derfor at Kjøper AS kjøpte Holding Ltd, som igjen eier DD Ltd. DD Ltd har flere datterselskaper.

Det er således overdragelse av aksjene i Holding Ltd partene har forhandlet seg frem til og dette selskapet Kjøper AS har kjøpt, og det er dette kjøpet som er utgangspunktet for vurderingen.

Holding Ltd er et rent holdingselskap i EØS-lavskatteland med formål å eie datterselskaper. All operasjonell virksomhet utøves gjennom datterselskapene, og i det vesentlige gjennom DD Ltd og dets datterselskaper. Holding Ltd utøver således ingen operasjonell virksomhet. Selskapet har heller ingen ansatte.

Holding Ltd eier aksjene i DD Ltd. Det ligger en latent gevinst på disse aksjene på ca. 34 mill. En slik gevinst er ikke skattepliktig i EØS-landet.

Holding Ltd har fordringer på DD Ltd og datterselskapene på ca. 30 mill. Renteinntektene i 2012 var på 230 000. For 2013/14 er det ikke beregnet renter. Renteinntekter beskattes med 12 % i EØS-landet.

Det er ingen kildeskatt på utbytte fra Holding Ltd til norsk Kjøper AS.

Innsender anfører at det ikke foreligger skatteomgåelsesmotiv for Kjøper AS og at Vedlegget er en type objektive omstendigheter som er egnet til å understøtte dette.

Vedlegget sier at kjøper ved omorganiseringer før 31.12.13 skal konsultere selger og søke å ivareta selgerens, såvel som kjøperens, skatteinteresse; "*... any such restructuring in a manner that is tax efficient for both Buyer and its Affiliates and X, ...*". Vedlegget sier bare at begge parter skatteinteresse skal hensyntas ved en omorganisering innen 31.12.13. Direktoratet legger til grunn at Vedleggets innhold ikke tilsier at det ikke forelå skatteomgåelsesmotiv.

Videre anfører innsender at "*Kjøper AS har benyttet beskattede midler til å finansiere oppkjøpet av aksjene i Holding Ltd. Dersom Kjøper AS skulle ha blitt NOKUS-beskattet av gevinsten på aksjene i DD Ltd, ville det ha oppstått en utilsiktet og urimelig norsk økonomisk dobbeltbeskatning.*" Deretter gis et regneeksempel. I eksemplet forutsettes at vilkårene for kjøp av aksjene i Holding Ltd og DD Ltd ville vært identiske.

Direktoratet bemerker først at det Kjøper AS har forhandlet seg frem til og kjøpt er aksjene i Holding Ltd, og i det selskapet ligger en ubeskattet latent gevinst på 34 mill. på aksjene i DD Ltd. At Kjøper AS egentlig ønsket å kjøpe aksjene i DD Ltd er ikke avgjørende fordi det ikke var dette de forhandlet seg frem til, og ikke det de betalte for. Det er hva de faktisk har kjøpt og konsekvensene av dette kjøpet som skal vurderes.

Innsender anfører at Kjøper AS har benyttet beskattede midler til å finansiere oppkjøpet, og at dersom de da blir NOKUS-beskattet vil det innebære en urimelig og utilsiktet norsk økonomisk dobbeltbeskatning.

Et oppkjøp kan være finansiert på en rekke forskjellige måter. Direktoratet legger imidlertid til grunn at det skatterettslig er uten betydning hvordan kjøpesummen (inngangsverdien) er finansiert.

Direktoratet legger videre til grunn at økonomisk dobbeltbeskatning som hovedregel faller utenfor det man tar sikte på å forhindre i skatteavtaler og interne regler. Det er juridisk dobbeltbeskatning man ønsker å forhindre gjennom skatteavtaler og bestemmelser i skatteloven. Skatteloven § 10-68, om at aksjens inngangsverdi skal opp- eller nedreguleres med endring i selskapets beskattede inntekt gjennom deltakerens eiertid, er et eksempel på en bestemmelse som tar sikte på å forhindre dobbeltbeskatning.

En gevinst på DD Ltd-aksjene vil ikke bli beskattet i EØS-landet ved realisasjon. Hvis Holding Ltd undergis NOKUS-beskatning vil gevinsten blir gjenstand for norsk skatt. Ved senere likvidasjon av Holding Ltd vil den NOKUS-beskattede gevinsten igjen øke inngangsverdien som Kjøper AS har på aksjene i Holding Ltd i overensstemmelse med reglene i skatteloven § 10-68. Derved unngås dobbeltbeskatning.

Videre vil eventuelle renteinntekter bare beskattes med 12 % i EØS-landet, og et utbytte fra EØS-landet vil i utgangspunktet være skattefritt for Kjøper AS.

Ved å eie aksjene i Holding Ltd, kan Kjøper AS i utgangspunktet bl.a. ta ut en eventuell gevinst ved salg av aksjene i DD Ltd (på 34 mill) skattefritt. Slik direktoratet ser det kan Kjøper AS oppnå betydelige skattemessige fordeler ved å eie aksjene i Holding Ltd. Det nevnte Vedlegget tilsier etter vår mening ikke at det ikke foreligger skatteomgåelsesmotiv. Direktoratet finner ikke

at måten kjøpet er finansiert på kan tillegges vekt, og heller ikke at det vil oppstå en relevant dobbeltbeskatning ved eventuell NOKUS-beskatning. Direktoratet legger etter dette til grunn at det foreligger et skatteomgåelsesmotiv.

***Konklusjon***

Direktoratet legger til grunn at det foreligger skatteomgåelsesmotiv ved vurderingen av om Holding Ltd er reelt etablert etter skatteloven § 10-64 bokstav b).



# Forskriftsendringer

## SkN 14-063 Forskrift om adgang til å innsende datautskrift

**Lovstoff:** Ligningsloven § 4-3 nr. 2, § 4-4 nr. 7 og § 4-9 nr. 1.

### Forskrift om adgang til å innsende datautskrift som erstatning for ligningsskjema

**Hjemmel:** Fastsatt av Skattedirektoratet 14. mai 2014 med hjemmel i lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven) § 4-3 nr. 2, § 4-4 nr. 7 og § 4-9 nr. 1, jf. delegeringsvedtak 28. november 1994 nr. 1064.

## I

### § 1. Adgang til å innsende datautskrift

I stedet for de ligningsskjemaer som er fastsatt av Skattedirektoratet med hjemmel i ligningsloven § 4-3 nr. 2, § 4-4 nr. 7 og § 4-9 nr. 1, kan det nyttes datautskrift dersom den tilfredsstiller kravene i denne forskrift.

Forhåndsutfylt selvangivelse for lønnstakere og pensjonister mv., skal leveres på ligningsskjema fastsatt av Skattedirektoratet.

### § 2. Innhold

Datautskrift som skal erstatte ligningsskjema, må inneholde de samme felter og poster med samme nummerering og samme tekst som det skjema utskriften skal erstatte. Nødvendige forkortelser kan godtas. Samtlige poster skal tas med selv om ikke alle anvendes.

Datautskrift for forhåndsutfylt selvangivelse for næringsdrivende skal inneholde skattyters navn, fødselsnummer, adresse og skattekommune, samt en kolonne for postnummer, en kolonne for Skattedirektoratets ledetekst til postene (som spesifisert i oppgaveregisteret), en kolonne for inntekts- og fradragposter og en kolonne for formues- og gjeldsposter. Datautskrift av forhåndsutfylt selvangivelse for næringsdrivende kan leveres både med og uten forhåndsutfylt data.

Det skal fremgå av overskriften på utskriften at den er en datautskrift, samt hvilket skjema med navn og nummer som den erstatter.

Datautskriften skal undertegnes.

### § 3. Utforming

Datautskriften må ha tilsvarende utforming som fastsatt ligningsskjema, herunder må felter, poster og kolonner ha samme plassering.

#### **§ 4. Kvalitet/format**

Datautskriften må være av tilnærmet samme papir- og skriftkvalitet og format som det fastsatte ligningsskjema.

Datautskrift som erstatter de doble skjemaer kan leveres på A4-format. Hvert ark skal i tilfelle inneholde opplysninger om skattyters navn, skjemaoverskrift og årstall. Dersom det etter ligningsloven § 4-3 nr. 2 leveres datautskrift til erstatning for «Selvangivelse for aksjeselskaper mv.», «Selskapsoppgave for ansvarlige selskaper mv.» (RF-1215) og «Selskapsoppgave for kommandittselskaper mv.» (RF-1226), skal datautskriften i undertegnet stand legges inn i det originale skjemaet der identifikasjonsrubrikkene på side 1 må fylles ut.

#### **§ 5. Adgang til å kreve innsendt fastsatte skjemaer**

Dersom ligningsmyndighetene finner at datautskriften ikke tilfredsstiller kravene i § 2 - § 3 kan det fastsatte skjema kreves innsendt i utfylt stand.

## **II**

Denne forskrift trer i kraft 14. mai 2014.

### **SkN 14-064 Forskrift om grunnbeløp, reguleringsfaktorer mv.**

**Lovstoff:** Folketrygdloven § § 1-4 annet ledd, § 4-4 femte ledd, § 19-14 åttende ledd og § 20-18 åttende ledd.

**Forskrift om grunnbeløp, reguleringsfaktorer, satser for minste pensjonsnivå i folketrygden fra 1. mai 2014 og virkningstidspunkt for regulering av kravet til minsteinntekt for rett til dagpenger**

**Hjemmel:** Fastsatt ved kgl.res. 23. mai 2014 med hjemmel i lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven) § 1-4 andre ledd, § 4-4 femte ledd, § 19-14 åttende ledd og § 20-18 åttende ledd.

**§ 1.** Grunnbeløpet i folketrygden fastsettes til 88 370 kroner.

**§ 2.** Reguleringsfaktoren etter § 19-14 første ledd andre punktum (lønnsvæksten) settes til 3,67 prosent. Reguleringsfaktoren etter § 19-14 andre ledd settes til 2,89 prosent.

§ 3. Satsene for minste pensjonsnivå etter folketrygdloven § 19-8 fastsettes til 137 768 kroner for lav sats, til 160 285 kroner for ordinær sats og til 173 274 kroner for høy sats. Den særskilte satsen etter sjette ledd fastsettes til 270 240 kroner.

§ 4. Reguleringsfaktoren etter § 20-18 første ledd (lønnsvæksten) settes til 3,67 prosent.

§ 5. Virkningstidspunktet for regulering av kravet til minsteinntekt for rett til dagpenger settes til 30. juni 2014.

§ 6. Forskriften trer i kraft 1. mai 2014. Fra samme tid oppheves forskrift 24. mai 2013 nr. 507.