

Aktivitet i datterselskap og NOKUS-beskatning

Når holdingselskapet er hjemmehørende i lavskatteland som Norge har inngått skatteavtale med, er det et vilkår for NOKUS-beskatning at selskapets inntekter hovedsakelig er av passiv karakter, jf. sktl. § 10-64. Et spørsmål som da oppstår, er hvilken betydning aktivitet i datterselskap skal ha ved vurderingen av om holdingselskap har inntekter av hovedsakelig passiv karakter.

Denne problemstillingen var nylig oppe til behandling i skatteklagenemnda ved SFS i sak 2005-012SKN.

I den aktuelle saken kom Skatteklagenemnda ved sentralskattekontoret i vedtak av 29. oktober 2008 til at holdingselskapets inntekter ikke kunne anses hovedsakelig å være av passiv karakter, slik det kreves etter sktl. § 10-64. Holdingselskapet og datterselskapet hadde, slik nemnda så det, en forretningsmessig sammenheng som gjorde at holdingselskapets inntekter i dette tilfellet måtte betegnes som aktive. Resultatet var at deltakeren ikke kunne NOKUS-beskattes. Nemndas konklusjon innebar en reversering av både sentralskattekontorets og ligningsnemndas konklusjon. Det er ikke tatt stilling til om saken skal overprøves.

Om sktl. § 10-64 og vilkåret om at selskapet må ha inntekter av hovedsakelig passiv karakter

Norske skattesubjekter som eier eller kontrollerer minst halvparten av typiske aksjeselskaper som er hjemmehørende i lavskatteland, er skattepliktige til Norge for sin forholdsmessige andel av selskapets resultat, jf. sktl. § 10-64 flg. og § 2-4. Dersom selskapet er omfattet av en skatteavtale Norge har inngått med det aktuelle lavskattelandet, oppstiller sktl. § 10-64 ytterligere et vilkår for NOKUS-beskatning:

«Dersom selskapet eller innretningen er omfattet av avtale Norge har inngått med annen stat til unngåelse av dobbelbeskatning, skal skattleggingen etter reglene i §§ 10-61 til 10-68 ikke foretas med mind-

re selskapets eller innretningens inntekter hovedsakelig er av passiv karakter.»

Saksforholdet

Et norsk selskap A hadde en 50 prosents eierandel i selskapet B Holding LLC som var et selskap opprettet i Delaware, USA. Det var på det rene at B Holding LLC var et holdingselskap uten annen aktivitet enn å eie samtlige aksjer i det underliggende datterselskapet C LLC (i samme land). Holdingselskapets eneste inntekt var utbytte fra det ene underliggende datterselskapet som drev med shippingvirksomhet.

B Holding LLC var klassifisert som et såkalt partnership i USA, det vil si at det beskattes på deltakernivå. Den skattemessige behandlingen var i dette tilfellet resultat av amerikanske deklarasjonsregler som gjaldt med mindre skattyter valgte noe annet (gjennom «check-the-box»-reglene). Beskatning i USA skulle derfor i utgangspunktet skje på den enkelte deltakers hånd og ikke på selskapets hånd. USA hadde imidlertid sagt fra seg beskatningsretten på deltakernivå når det gjaldt inntekter fra internasjonal skipsfart gjennom skatteavtale med Norge. Skatteavtalens artikkel 6 lyder som følger:

(1) Uansett artikkel 5 (fortjeneste ved forretningsvirksomhet) skal fortjeneste som en person bosatt i De Forente Stater oppbeholder ved drift av skip eller luftfartøyer i internasjonal fart, være unntatt fra norsk skatt.

2) Uansett artikkel 5 (fortjeneste ved forretningsvirksomhet), skal inntekt som en

person bosatt i Norge oppbeholder ved drift av skip eller luftfartøyer i internasjonal fart, være unntatt fra skatt i De Forente Stater. Det samme gjelder et internasjonalt konsortium hvorav en person bosatt i Norge og personer bosatt i andre stater er de eneste medlemmer, når det er inngått skatteavtale mellom De Forente Stater og vedkommende annen stat hvor slik inntekt er unntatt fra beskatning.

Normalt ville Norge ha hjemmel i sin interne rett til å skattlegge deltakeren.

I denne saken ble imidlertid selskapet ansett som et eget skattesubjekt etter norsk rett. Bakgrunnen for dette var at ingen av deltakerne i B Holding LLC hadde et ubegrenset ansvar. Tvert i mot var det et selskap der «...ansvaret for selskapets eller sammenslutningens forpliktelser er begrenset til selskapets eller sammenslutningens kapital», jf. sktl. § 2-2 første ledd bokstav e), som er å betrakte som et eget rettssubjekt.

Selskapet var beliggende utenfor Norge og kunne dermed ikke beskattes her som sådan. Norge hadde ikke intern hjemmel for vanlig deltakerbeskatning siden holdingselskapet var et eget skattesubjekt. Resultatet var at skattyter oppnådde fullstendig skattefrihet.

Ved ligningen for 2005 ble den norske deltaker A beskattet med hjemmel i NOKUS-reglene. Dette ble begrunnet i at kontoret mente USA var et lavskatteland i dette tilfellet, jf. sktl. § 10-63. Kontoret mente også at selskapets inntekter hovedsakelig var av passiv karakter.

Ligningsnemndas vurdering

Ligningsnemnda fastholdt ligningen for 2005. Nemnda mente at USA var å anse som et lavskatteland i forhold til norsk beskatning. For ligningsnemnda var det dessuten enighet om at B Holding LLC oppfylte vilkåret om å inneha inntekter av hovedsakelig passiv karakter. På denne bakgrunnen mente ligningsnemndas flertall at vilkårene for NOKUS-beskatning var oppfylt.

Vurderingen av om USA var et lavskatteland måtte etter ligningsnemndas vurdering bero på en sammenligning av forskjellene mellom de effektive skattesatsene i de to landene. Nemnda viste til at B Holding LLC ikke var et eget rettssubjekt i USA og dermed ikke betalte skatt i USA slik de ville gjort dersom selskapet hadde vært hjemmehørende i Norge. På bakgrunn av lovens ordlyd mente nemnda dermed at USA måtte anses som et lavskatteland i herværende sak. Når verken selskap eller deltaker betalte skatt i USA, og heller ikke i Norge som forutsatt i avtalen, mente nemnda at NOKUS-beskatning i dette tilfellet også klart var omfattet av formålet med loven.

Nemnda uttrykte imidlertid noe tvil knyttet til forholdet mellom lavskattelandvurderingen og skatteavtalen. Hvis selskapet hadde vært skattesubjekt i begge land og unntatt fra skatt i USA etter skatteavtalen, mente nemnda det var mye som talte for at USA ikke kunne anses som et lavskatteland. Nemnda viste til at de fant løsningsmuligheter når det var deltakeren som er unntatt fra beskatning, men konkluderte altså med at USA var et lavskatteland.

Skatteklagenemndas vurdering

I tillegg til spørsmål om USA var et lavskatteland, måtte skatteklagenemnda, på bakgrunn av klagers anførsler, vurdere om B Holding LLCs inntekter hovedsakelig var av passiv karakter, jf. sktl. § 10-64. Det var også spørsmål for skatteklagenemnda om NOKUS-beskatning av B Holding LLC var i overensstemmelse med skatteavtalen mellom Norge og USA artikkel 6.

Skatteklagenemnda drøftet først problemstillingen knyttet til hvorvidt B Holding LLC hadde inntekter av «hovedsakelig passiv karakter». Nemnda konkluderte med at holdingselskapet og datterselskapet hadde, slik nemnda så det, en forretningsmessig sammenheng som gjorde at holdingselskapets inntekter i dette tilfellet kunne betegnes som aktive. Sktl. § 10-64 var således til

hinder for NOKUS-beskatning i dette tilfellet.

Som følge av dette, fant nemnda det unødvendig å ta stilling til de øvrige spørsmål som saken reiste, herunder spørsmålet om USA i dette tilfellet var å anse som et lavskatteland.

Nærmere om vurderingen av om holdingselskapet hadde inntekter av hovedsakelig passiv karakter

Skatteklagenemnda tok utgangspunkt i lovens ordlyd og bemerket at bestemmelsens (§ 10-64) ordlyd «selskapet eller innretningen er omfattet av avtale Norge har inngått med annen stat til unngåelse av dobbeltbeskatning» i sktl. § 10-64 peker på at det er det enkelte selskap og den enkelte innretningen som er objekt for vurderingen.

Nemnda viste videre til at forarbeidene¹ i gitte situasjoner ikke synes å utelukke at aktivitet i datterselskapet kan få betydning for morselskapet.

Skatteklagenemnda understreket imidlertid at det er et grunnprinsipp i skatteloven at selskap er egne skattesubjekter. Nemnda viste videre til at formålet bak NOKUS-reglene – å forebygge såkalt uheldig skatteplanlegging, i form av at det ble samlet opp inntekter i lavskatteland med eneste eller vesentligste formål å opptjene inntekter som ikke er underlagt norsk beskatning – også trekker i retning av at det er aktiviteten i det enkelte selskap som skal vurderes.

Også sentralskattekontorets konsekvente og langvarige praksis tilsa etter nemndas oppfatning at aktivitet skulle vurderes konkret i forhold til hvert enkelt selskap. På denne bakgrunn presiserte nemnda at den aktivitet som finner sted i datterselskaper ikke generelt får betydning i vurdering av aktivitetskravet i morselskapet.

Når det gjaldt den konkrete vurderingen av aktiviteten i B Holding LLC, understreket nemnda at det ikke var påvist noen aktive funksjoner i eller for morselskapet. Det forelå heller ikke aktiviteter i datterselskapet som normalt hørte hjemme i morselskapet. ARC Holding LLC's inntekter måtte derfor i utgangspunktet anses hovedsakelig å være av passiv karakter.

¹ Innst. O.nr. 47 (1991-92): «Dersom holdingselskapet er etablert i samme land som datterselskapene, og disse ikke oppbeholder inntekter av hovedsakelig passiv karakter, kan det argumenteres for at det ikke skal være et vilkår at holdingselskapet har en aktiv styringsfunksjon».



PARTNERSHIP: B Holding LLC var klassifisert som et såkalt partnership i USA, og beskattes derfor på deltakernivå.

Holdingselskapet hadde, under de aktuelle omstendighetene, en nødvendig funksjon for at datterselskapet skal kunne utføre den aktuelle virksomhet. Nemnda uttalte videre:

«Etter nemndas oppfatning gjør konsernstrukturens betydning for mulighetene til å utøve den aktuelle næringsvirksomheten denne saken forskjellig fra andre tilfeller der skattyter gjør konkrete valg mht. organisering. Holdingselskapets rolle i den samlede konsernstrukturen i dette særskilte tilfellet er av slik art at det ikke er naturlig å bedømme aktivitetene i datterselskapet atskilt fra holdingselskapet. Dette gjør at nemnda etter en konkret vurdering har kommet til at selskapets inntekter ikke kan anses hovedsakelig å være av passiv karakter, slik det kreves etter sktl. § 10-64. Selskapene har, slik nemnda ser det, en forretningsmessig sammenheng som gjør at holdingselskapets inntekter i dette tilfellet kan betegnes som aktive. Sktl. § 10-64 er således til hinder for NOKUS-beskatning i dette tilfellet.»

Noen kommentarer

Det bør understrekes at dette er et særlig tilfelle. I lys av de presiseringer skatteklagenemnda har foretatt i denne konkrete saken, er det grunn til å stille spørsmål ved hvilken rekkevidde avgjørelsen vil få. Avgjørelsen kan ikke tas til inntekt for at det skal foretas en generell identifikasjon mellom virksomheten i datterselskap og holdingselskap. Det klare utgangspunkt må fremdeles være at aktiviteten vurderes separat i det enkelte selskap.

Saken kan muligens ses som et eksempel på et slikt tilfelle som omfattes av formuleringen i forarbeidene som åpner for å se selskapene i sammenheng. I forarbeidene vises det til at der selskapene er etablert i samme land, «kan det argumenteres for» at det ikke skal være et vilkår om aktivitet i holdingselskapet.²

² Jf. Innst.O.nr. 47 (1991-92).