

**Aktuell praksis:**

## Anvendelsesområdet for reglene om NOKUS-beskatning

**På bakgrunn av henvendelser fra skattytere gir Sentralskattekontor for storbedrifter (SFS) løpende veiledende- og bindende forhåndsuttalelser. NOKUS-reglenes utstrekning, slik de følger av sktl. §§ 10–60 flg. søkes ofte avklart gjennom slike forhåndsuttalelser. Nedenfor følger en kort omtale av noen utvalgte uttalelser kontoret har avgitt i 2010.**

De aktuelle uttalelsene gjelder ulike spørsmål. I sak 2010–602SFS var spørsmålet om adgangen til NOKUS-beskatning av indirekte eid ansvarlig selskap. Den andre saken – 2010–606SFS – omhandler aktivitetskravet i sktl. §10–64 ved etablering av en joint venture-struktur i et lavskatteland. I den siste saken – 2010–611SFS(BFU) – var det spørsmål om det forelå norsk kontroll, jf. sktl. § 10–62.

### **Sak 2010 – 602SFS – NOKUS-beskatning av indirekte eid ansvarlig selskap**

Hovedspørsmålet i saken var om et norsk morselskap (A) kunne NOKUS-beskattes for passive renteinntekter på fordringer morselskapet hadde overfor to indirekte eide/kontrollerte belgiske selskaper (omtalt som B-ANSene), jf. sktl. § 10–64 første ledd bokstav a.

Inntektene i B-ANSene ville være passive og det ble forutsatt at Belgia var å anse som et lavskatteland i forhold til denne selskapstypen<sup>1</sup>. De belgiske selskapene (B-ANSene) var eid av et utenlandsk datterselskap hjemmehørende i Sverige. Den belgiske selskapsformen for B-ANSene var «Vennootschap onder firma (VOF) – Société en nom collectif (SNC)», av innsender betegnet som «general partnership».

B-ANSene var egne rettssubjekter, hvor deltakerne hadde ubegrenset deltakeransvar på samme måte som et norsk ansvarlig selskap. Endringer i selskapsavtalen krevde konsensus, men dette kravet kunne, på samme måte som for norske ansvarlige selskaper, lempes. B-ANSet måtte ha minst to deltakere, tilsvarende som for et norsk ansvarlig selskap. Deltakerne ville være legitimert utad og hadde rett til å forvalte selskapets kapital, med mindre noe annet var bestemt. Også dette var i tråd med hva som gjelder for norske ansvarlige selskaper. I motsetning til hva som er tilfelle for norske ansvarlige selskaper, var B-ANSene imidlertid egne skatte-subjekter i Belgia.

Ved vurderingen av om det norske morselskapet (A) kunne NOKUS-beskattes for inntekt i de belgiske B-ANSene, tok kontoret utgangspunkt i sktl. § 2–4 som blant annet bestemmer at eier av norskkontrollert aksjeselskap og likestilt selskap og sammenslutning i lavskatteland er skattepliktig for andel av selskapets resultat etter bestemmelsene i §§ 10–60 til 10–68. Kontoret viste til at det følger av sktl. § 10–60 at NOKUS-reglene gjelder for deltaker i norskkontrollert aksjeselskap og likestilt selskap eller sammenslutning.

Kontoret uttalte at aksjeselskaper og likestilte selskaper er selvstendige skattesubjekter etter sktl. § 2–2 første ledd. Et sentralt spørsmål var således hvilket lands selskaps-

rett som skulle legges til grunn for klassifiseringen. Kontoret la til grunn at avgjørende for klassifiseringen måtte være definisjonen slik den følger av norsk rett, og at det var antatt at bestemmelsen bare omfattet selskaper hvor deltakeren hadde et begrenset ansvar. En slik forståelse er også lagt til grunn i praksis, se Almvik og Kristiansen *Bedriftsbeskatning i praksis*, Fagbokforlaget 2006(BIP 2006) s. 354, sak 2005–012SKN (referert i Utv. 2009 s. 488) og Finansdepartementets uttalelse av 4. september 2001 (Utv. 2001 s. 1641).

Det ble påpekt fra kontorets side at de norske NOKUS-reglene verken omfatter direkte eller indirekte norsk deltakelse i utenlandske deltakerlignede selskap. Eies de utenlandske deltakerlignede selskapene direkte, vil imidlertid de norske deltakerne være skattepliktige til Norge etter reglene i sktl. § 2–2 tredje ledd og sktl. §§10–40 flg.

I foreliggende tilfelle besto den norske deltakelsen i indirekte eierskap gjennom svenske aksjeselskaper. Avgjørende for NOKUS-beskatning ble følgelig etter kontorets oppfatning om de belgiske selskapene kunne anses som aksjeselskap eller likestilte selskap. Etter det opplyste hadde deltakerne i de belgiske selskapene et ubegrenset ansvar for selskapenes forpliktelser. Kontoret antok derfor at selskapene neppe kunne anses som aksjeselskap eller likestilte selskap, og at NOKUS-beskatning

<sup>1</sup> Dette skyldes at Belgia har valgt å likestille den skattemessige behandlingen av egenkapitalfinansiering og fremmedkapitalfinansiering, noe som innebærer at selskapet bl.a. får fradrag for en kalkulerert rente på egenkapitalinnskudd (Belgian notional interest deduction).

dermed i utgangspunktet ikke kunne finne sted. Basert på den konkrete faktumbeskrivelsen, fant kontoret å bemerke at NOKUS-beskatning basert på anvendelse av den ulovfestede gjennomskjæringsregelen ikke kunne utelukkes i konkrete enkelttilfeller.

## Sak 2010–606SFS – aktivitetskravet i sktl. § 10–64 første ledd bokstav a

I de tilfeller hvor et NOKUS-selskap 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. Hvorvidt det foreligger inntekter av hovedsakelig passiv karakter, må avgjøres konkret i forhold til aktiviteten i det enkelte selskap.<sup>2</sup> Denne vurderingen vil kunne være vanskelig hvor aktiviteten utføres av andre på vegne av NOKUS-selskapet. I sak 2010–606SFS anmodet innsender om Sentralskattekontorets vurdering av aktivitetskravet. Som forutsetninger for vurderingen la skattekontoret til grunn at vilkåret om lavskatteland og norsk eie/kontroll var oppfylt.

### Faktum

A var et singaporsk selskap som var eid av et norsk morselskap. A vurderte å inngå et samarbeid (joint venture) med en annen part («Samarbeidsparten») vedrørende eie og drift av skip. Samarbeidet skulle organiseres i form av en selskapsstruktur i Singapore, som skulle eies med 50 % av A og 50 % av Samarbeidsparten. Det planlagte samarbeidet ville bli nærmere regulert i en avtale som skulle inngås mellom A og Samarbeidsparten. JV-selskapet skulle være et holdingselskap med ansvar for daglig ledelse og forretningsførsel i flere heleide datterselskaper («Datterselskapene») som også skulle etableres i Singapore.

Hvert av Datterselskapene ville ha som eneste formål å erverve, operere og eventuelt på et fremtidig tidspunkt selge skip. Skipene ville hovedsakelig bli beskjeftiget på TC-kontrakter. I den grad skipene ville bli benyttet til annen aktivitet enn til utleie på TC-basis, ville dette i sin helhet gjelde kontrakter som krevde løpende kommersiell operasjon. Befrakterne ville være uavhengige aktører (ikke nærstående). Datterselskapene skulle ikke selv ha

ansatte, men kjøpe inn nødvendige tjenester fra JV-selskapet og andre selskaper.

Styrene i JV-selskapet og Datterselskapene skulle bestå av fire medlemmer, to utpekt av A og to av Samarbeidsparten. Ett av As medlemmer i hvert styre skulle være bosatt i Singapore. Det kunne legges til grunn at både JV-selskapet og Datterselskapene ville bli ledet fra Singapore på styrenivå.

Viktige beslutninger i Datterselskapene kunne ikke fattes uten godkjennelse fra aksjonæren, JV-selskapet. Dette ville omfatte opptak av eller ekstraordinær tilbakebetaling av lån fra eksterne långiver, kjøp, salg eller pantssettelse av skip, garantiutstedelser, inngåelse eller oppsigelse av sentrale avtaler, bytte av revisor mv.

Finansiering skulle skje ved at JV-selskapet ble tilført midler fra hver av de to eierne. JV-selskapet skulle deretter videreføre midler til Datterselskapene i form av lån eller egenkapital. Det kunne også være aktuelt å hente inn lånefinansiering fra en eksternt part, mest sannsynlig fra en Singapore-avdeling av en internasjonal bank.

JV-selskapet skulle, ifølge innsender, tilby «Business Management», omfattende daglig ledelse og administrative tjenester knyttet til blant annet regnskapsføring, oppfølging overfor kontraktsparter (banker, mv.), budsjettering/likviditetsstyring og rapportering til styre og eiere. JV-selskapet skulle erverve nødvendige tjenester for å forestå egen administrasjon og oppfylle sine forpliktelser knyttet til forretningsførsel overfor Datterselskapene. Disse tjenestene ville bli ytt av selskap A. Videre skulle det leies inn en daglig leder med fast opphold i Singapore som skulle rapportere til og motta instruksjoner direkte fra styret i JV-selskapet. Dette skulle være en person som allerede var ansatt hos A. Vedkommende skulle ha ansvar for og forestå daglig ledelse av både JV-selskapet og Datterselskapene. Alle avtaler mellom nærstående parter ble opplyst å skulle bli inngått på markedsmessige betingelser i samsvar med armlengdeprinsippet.

### Innsenders syn på spørsmålet

Innsender var av den oppfatning at det planlagte eiersamarbeidet ikke ville medføre NOKUS-beskatning, da verken Datterselskapene, JV-selskapet eller selskap A kunne anses å få hovedsakelig passive inntekter, jf. sktl. § 10–64 a). Når det gjaldt JV-selskapet, fremhevet innsender blant annet at selskapet hadde en aktiv styrings-

funksjon som innebar at JV-selskapets inntekter måtte anses som aktive inntekter.

### Skattekontorets vurdering

Omtalen i det følgende begrenser seg til en vurdering av aktiviteten i JV-selskapet.

Sentralskattekontoret drøftet først begrepet «*hovedsakelig passiv karakter*» generelt. Kontoret viste til at hva som ligger i betegnelsen «*hovedsakelig er av passiv karakter*» ikke umiddelbart er gitt. Kontoret fremhevet at et sentralt moment etter ordlyden syntes å være omfanget av de aktive inntekter i forhold til de passive. Etter en naturlig språklig forståelse av lovens ordlyd omfattes rene kapitalplasseringer, mens tilfeller hvor inntjeningen har sin forankring i skattyters regulære næringsvirksomhet, faller utenfor. I denne sammenheng viste kontoret til at i forarbeidene brukes uttrykket «i det vesentligste» er av passiv karakter, og at det fremgår at avgjørelsen av om virksomhetens inntekter hovedsakelig er av passiv karakter, må avgjøres på grunnlag av en konkret vurdering av virksomhetenes samlede inntekter. Kontoret påpekte at dette også var lagt til grunn i praksis, for eksempel i BFU av 17. november 2004 fra SKD.

Det ble videre fra kontorets side vist til at hvorfor og hva som var bakgrunnen for opprettelsen av selskapet, etter forarbeidene ikke er fremhevet som elementer som inngår i den konkrete vurderingen. Avgjørende vil være om *virksomhetens* inntekter etter en konkret vurdering hovedsakelig er av passiv eller finansiell karakter.

Dersom det ikke foreligger noen aktivitet i selskapet, og en vesentlig del av selskapets «inntekter» kommer fra operative datterselskaper som er hjemmehørende i samme land, oppsto etter kontorets mening, spørsmål om i hvilken grad aktivitet i underliggende datterselskaper skulle få betydning for morselskapet i vurderingen av aktivitetskravet. Problemstillingen var særlig aktuell i forhold til JV-selskapet, som var opprettet og drevet som et joint venture i samarbeid mellom flere selskaper som skulle eie og drive flere datterselskaper med shippingvirksomhet.

Videre vurderte kontoret *betydningen av aktivitet i datterselskapet*. Kontoret slo innledningsvis fast at lovens ordlyd «selskapets eller innretningens inntekter» klart peker i retning av at det er det enkelte selskap som er objekt for vurderingen. Det samme følger av forarbeidenes henvisning til Nor-

<sup>2</sup> Se imidlertid sak 2005–012SKN, omtalt i Revisjon og Regnskap 2009 nr. 1, hvor et holdingselskap hadde en slik nødvendig funksjon for at datterselskapenes virksomhet, slik at holdingselskapets inntekter dermed ikke var av hovedsakelig passiv karakter.

# Skatt Sentralskattekontoret for storbedrifter

ges skatteavtalerettslige forpliktelser, i det skatteavtalene som alminnelig regel bare gir beskyttelse mot juridisk dobbeltbeskatning, ikke mot økonomisk dobbeltbeskatning. Videre viste kontoret til at problemstillingen var oppe til behandling i sak 2005–012SKN<sup>3</sup> (referert i Utv. 2009 s. 488) der skatteklagenemnda oppsummeringsvis, med særlig vekt på bestemmelsens ordlyd og ligningspraksis, kom til at den aktivitet som finner sted i datterselskaper ikke generelt får betydning for morselskapet i vurderingen av aktivitetskravet i morselskapet. I den aktuelle saken kom nemnda riktignok etter en konkret vurdering til at holdingselskapets inntekter ikke var av hovedsaklig passiv karakter. Etter kontorets oppfatning rokket imidlertid ikke denne avgjørelsen ved prinsippet om at aktivitet som finner sted i datterselskaper ikke generelt får betydning for vurderingen av aktivitetskravet i morselskapet.

Til sist foretok kontoret en *konkret vurdering av om JV-selskapet hadde inntekter av hovedsakelig passiv karakter*. Kontoret la til grunn at JV-selskapet skulle være et holdingselskap hvis inntekter ville bestå av følgende elementer:

- (eventuelt) utbytte fra datterselskapene,
- (eventuelle) renteinntekter på utlån til datterselskapene, samt
- godtgjørelse for «business management»-tjenester

Kontoret la til grunn at de «passive» utbytteinntektene måtte antas å være vesentlig større enn godtgjørelsen knyttet til «business management»-tjenestene. Kontoret var dermed av den oppfatning at inntekten samlet sett i utgangspunktet måtte anses som inntekt av hovedsakelig passiv karakter. På bakgrunn av at innsender var av den oppfatning at JV-selskapets virksomhet var å anse som en *aktiv styringsfunksjon* som innebar at selskapet dermed uansett skulle anses å ha aktive inntekter, drøftet kontoret deretter hva det innebærer å ha en aktiv styringsfunksjon for dette konkrete selskapet. Fra kontorets side ble det vist til at det ikke var noen ansatte i selskapet og at daglig leder skulle leies inn. Når det gjaldt «Business Management»-avtalen, bemerket kontoret at en rekke av de nevnte funksjoner ville være helt sentrale funksjoner for ethvert styre i et aksjeselskap. Når Finansdepartementet bruker uttrykket «aktiv styringsfunksjon», pekte dette etter kontorets syn mot en *involvering i datterselskapets virksomhet som sådan*.

Funksjoner som nevnt, derunder utarbeidelse av regnskap eller innsending av selv-angivelser etc., syntes enten ikke å falle inn under dette begrepet eller i alle fall å være nokså perifere ved vurderingen.

Når det gjaldt funksjonen «daglig ledelse» som JV-selskapet skulle forestå på vegne av Datterselskapene, la kontoret til grunn at dette også var en sentral funksjon som et selskap som sådan normalt ville måtte ha. Daglig ledelse av en «virksomhet» i et selskap vil være et sentralt moment i aktivitetsvurderingen. At denne funksjon ble leid inn fra et annet selskap, medførte ikke at JV-selskapet (som foresto daglig ledelse på vegne av et annet selskap), dermed ble ansett for å ha en aktiv styringsfunksjon av datterselskapet. Derimot ville inntekten som knyttet seg til tjenesten/funksjonen daglig ledelse, normalt være en aktiv inntekt.

Kontoret la etter dette til grunn JV-selskapets inntekter hovedsakelig ville være av passiv karakter. Villkårene for NOKUS-beskatning ble dermed antatt å være oppfylt for dette selskapets vedkommende.

## Sak 2010–611SFS(BFU) – norsk eie eller kontroll?

Saken gjaldt spørsmål om kravet til norsk eie eller kontroll i sktl. § 10–60, jf. § 10–62 var oppfylt.

Person A vurderte å stifte et aksjeselskap i Danmark i løpet av 2010. A skulle selv eie 39 % av aksjekapitalen, mens de øvrige 61 % skulle eies av person B, bosatt i Chile. Utbytterett og stemmekontroll skulle følge denne aksjebroken. Det påtenkte selskapet var et investeringselskap som ble anslått å ville foreta vel 50 aksjehandler pr. år og anslagsvis 5–10 obligasjonshandler pr. år. Selskapet ville etablere seg med eget kontor i leide lokaler i Danmark, og det ville anskaffet normalt kontorinventar slik at handler kunne utføres og styremøter avholdes der. Styret ville sannsynligvis få tre medlemmer, de to eierne, samt person C, bosatt i Danmark. Det var ikke avklart om selskapet ville ha behov for egne ansatte.

Det planlagte selskapet ville bli beskattet etter dansk skattelovgivning, som investeringsaksjeselskaper med en antatt skattesats på vel 15 %.

A vurderte det slik at selskapet var å anse som hjemmehørende i Danmark, som Norge har skatteavtale med. Norge kunne

derfor bare foreta en løpende NOKUS-beskatning av norske deltakere når selskapets eller innretningens inntekter hovedsakelig var av passiv karakter. Etter As oppfatning kunne Norge ikke kan foreta beskatning siden selskapet var et aktivt selskap, samt at A var en minoritetspartner.

Skattekontoret gikk direkte inn på vurderingen av vilkåret om norsk eie eller kontroll og viste til at NOKUS-beskatning bare kan foretas overfor selskap som er hjemmehørende i et lavskattelend, og som er norskkontrollert. Kravet om norsk kontroll er utdypet i sktl. § 10–62, der første ledd lyder slik:

«Norsk kontroll av utenlandsk selskap eller innretning anses å foreligge hvor minst halvparten av selskapets eller innretningens andeler eller kapital direkte eller indirekte eies eller kontrolleres av norske skattytere både ved inntektsårets begynnelse og utgang.»

Norsk kontroll vil altså bare foreligge hvis minst 50 % av aksjene i selskapet eies eller kontrolleres av norske skattytere. A eide i dette tilfellet kun 39 % av aksjene. Den resterende aksjeportefølje tilhørte, etter det opplyste, en person som er bosatt i Chile. Eie-alternativet gav således ikke norsk kontroll over selskapet i relasjon til bestemmelsen i sktl. § 10–62. Norsk kontroll kan imidlertid også utledes av annen innflytelse over selskapet enn eie. Fra lovens forarbeider i Ot. prp. nr. 16 (1991–92) side 92 ble følgende sitert:

«Dersom norske deltakere gjennom aksjonæravtale eller på annen måte har avgjørende innflytelse over andeler som formelt eies av utlendinger, skal disse andelene anses som norskkontrollerte. Den norske deltakeren vil ha avgjørende innflytelse over en slik andel dersom han f.eks. har rett til utbytte eller rett til å utøve stemmerett som tilligger andelen.»

Kontoret la til grunn at det ikke var grunnlag for å konstatere norsk kontroll over selskapet siden A etter det opplyste ikke hadde slik aksjonæravtale samt at utbytte og stemmerett fulgte av eierandelen.

I og med at selskapet ikke ble ansett for å være norskkontrollert, fant sentralskattekontoret det unødvendig å gå nærmere inn på om Danmark var å anse som lavskattelend, samt om NOKUS-beskatning ville være avskåret på grunn av skatteavtale eller EØS-avtalen.

3 Også omtalt i RR 2009 nr. 1.