

«Tilsvarende-kriteriet» i fritaksmetoden og EØS-retten

Artikkelen er forfattet av:



Advokatfullmektig
Birgit Aarnes
Advokatfirmaet Selmer



Advokat
Morten Sandli
Partner advokatfirmaet Selmer

Temaet for denne artikkelen er anvendelsen av tilsvarende-kriteriet slik dette er fortolket i norsk rett på selskaper beskyttet av EØS-avtalen (heretter benevnt «EØS-selskaper»), og om denne anvendelsen kan være i strid med EØS-rettens krav til likebehandling.

Eierandeler i aksjeselskap, allmennaksjeselskap, sparebank og visse andre foretak, samt *tilsvarende selskap mv. hjemmehørende i utlandet*,¹ er som utgangspunkt omfattet av fritaksmetoden som investeringsobjekter.²

Etter forfatterens mening vil kriteriet om «tilsvarende selskap» kunne diskvalifisere flere EØS-selskaper fra fritaksmetoden enn hva som følger av EØS-rettens forbud mot diskriminering, og kriteriet kan derfor ikke anses å ha noen selvstendig betydning ved siden av vilkårene etter disse reglene.

Norsk rett

Myndighetenes syn

Det er sktl. § 2–38 andre ledd som foreskriver at også «*tilsvarende selskap mv. hjemmehørende i utlandet*» omfattes av fritaksmetoden. I forarbeidene til skattereformen 2004–2005³ er det uttalt at det må foretas en konkret vurdering av om et utenlandsk selskap skal anses å tilsvare et norsk kvalifiserende selskap. Videre at det ikke kreves at utenlandske selskaper er underlagt identiske regler som norske, men at det avgjørende vil være at «lovgivningen i utlandet ikke på sentrale punkter gir anvisning på andre løsninger enn det som gjelder for den norske selskapsformen som det sammenlignes med». Hvordan den utenlandske enheten rent faktisk opererer og er organisert, er ifølge forarbeidene også relevant. Det uttales videre at dersom det utenlandske selskapet ville blitt deltakerlignet etter norske regler, jf. skatte-loven § 10–40 flg., må det også i forhold til fritaksmetoden legges til grunn at selskapet ikke skal anses som et eget skatte-subjekt.

Skattedirektoratet har uttalt⁴ at de forstår forarbeidene slik «at det i utgangspunktet er selskapslovgivningen eller tilsvarende lovgivning» som sammenligningen skal foretas mot.

I stortingsmeldingen om evaluering av skattereformen 2006⁵ konkluderer Finansdepartementet med, under henvisning til EU-domstolens avgjørelse i Aberdeen-saken⁶, at manglende skatteplikt for utenlandske selskaper i sin hjemstat ikke er et relevant sammenligningskriterium for

EØS-selskaper.⁷ Derimot mener departementet at de utenlandske selskapene må være selvstendige skattesubjekter for å kunne være sammenlignbare med de norske selskapene omfattet av fritaksmetoden. Dette kravet har imidlertid mistet noe av sin betydning siden det på flere områder er blitt innført tilsvarende fritaksregler for deltakerlignede selskaper som for aksjeselskaper mv.⁸

Å operere med kriteriet selvstendig skatte-subjekt som et element i tilsvarende-kriteriet og derved som et vilkår for å omfattes av fritaksmetoden, blir av samme grunn misvisende, siden både aksjeselskaper og deltakerlignede selskaper kan omfattes av fritaksmetoden som investeringsobjekter.

Dersom Norge og hjemstaten legger ulike prinsipper til grunn for om et selskap skal regnes som et selvstendig skattesubjekt, for eksempel slik at Norge anser selskapet som et eget skattesubjekt mens hjemstaten anser selskapet som transparent (hybridtilfellene), er det ifølge Finansdepartementet den norske klassifikasjonen som skal legges til grunn. De norske reglene for hva som utgjør et selvstendig skattesubjekt, er igjen knyttet til enhetens selskapsrettslige karakteristika. Fellestrekket er at dette er selskapstyper med begrenset ansvar, jf. skatte-loven § 2–2.

Avslutningsvis understreker departementet at sammenligningen av norske og utenlandske selskaper skal skje etter en konkret helhetsvurdering, og at det dermed kan tenkes også andre faktorer ved det utenlandske selskapet som kan indikere større eller mindre grad av likhet med kvalifiserende norske selskaper, og at slike faktorer for eksempel kan være type organisasjon/struktur eller selskapsrettslige særegenheter.

1 Se sktl. § 2–38 annet ledd. Ved en lovendring som trådte i kraft juni 2010, ble lovens begrep endret fra «*tilsvarende utenlandsk selskap*» til «*tilsvarende selskap mv. hjemmehørende i utlandet*», uten at det ifølge forarbeidene var tilsikret noen realitetsendring.

2 Sktl. § 2–38 tredje ledd inneholder flere unntak fra dette utgangspunktet, som ikke vil bli berørt i denne artikkelen.

3 Ot.prp. nr. 1 (2004–2005) punkt 6.5.2.1 (iv).

4 Se brev av 30. oktober 2006 inntatt i Utv. 2006 s. 1757.

5 Meld. St. 11 2010–2011, punkt 9.8.3.

6 Sak C-303/07, av 18. juni 2009. EU-domstolen slo fast at de finske reglene om nektelse av fritak for kildeskatt på utbytte på det grunnlag at mottakerselskapet ikke var underlagt alminnelig skatteplikt i sin hjemstat (Luxembourg) ville innebære en ulovlig diskriminering etter EU-reglene.

7 For selskaper hjemmehørende utenfor EØS synes vilkåret om faktisk (generell) skatteplikt å være oppretholdt.

8 Se skatte-loven §§ 10–40 ff, samt § 2–38 annet ledd b).

I et kontorvedtak fra desember 2011 finner Sentralskattekontoret for Storbefridter (SfS) at særregnheter ved et Luxembourgsk selskaps skatterettslige status (selskapet anses ikke som skattesubjekt i sin hjemstat) innebærer at selskapet skiller seg fundamentalt fra norske aksjeselskaper, og derfor ikke kan anses å *tilsvare* et norsk kvalifiserende selskap. SfS drøfter om konklusjonen kan være i strid med de fire friheter under EØS-avtalen, og kommer til at dette ikke er tilfellet fordi selskapet ikke kan anses å befinne seg i en objektivt sammenlignbar situasjon som et norsk aksjeselskap, hvilket er et vilkår for at det skal foreligge en diskriminerende situasjon. SfS uttaler at vurderingen av om det foreligger objektivt sammenlignbare situasjoner er identisk med den drøftelsen av tilsvarende-kriteriet som SfS allerede har foretatt.

Statoil Holding-dommen

I Rt. 2012–1380 (Statoil Holding-dommen) tok Høyesterett for første gang stilling til tilsvarende-kriteriet, og vurderte dette i forhold til et tysk kommandittselskap som etter tyske regler ikke var et eget skattesubjekt. Høyesterett la først til grunn at selskapet ikke kunne anses som et kommandittselskap etter norsk rett. Deretter vurderte Høyesterett om selskapet var å anse som et aksjeselskap og la til grunn at selskapet i henhold til norsk rett måtte

anses som et eget skattesubjekt med begrenset ansvar og at selskapet derfor måtte omfattes av definisjonen av et norsk aksjeselskap.

Det neste spørsmålet i tilsvarende-vurderingen var om de betydelige ulikhetene i styringsstrukturene i det tyske kommandittselskapet sammenlignet med norske aksjeselskaper, medførte at selskapet likevel ikke kunne anses å være et «tilsvarende» selskap. Høyesterett avviste ikke at det forelå betydelige ulikheter, men uttalte at dette ikke kunne ha betydelig vekt, og begrunnet sitt syn med at det ikke er noe med hvordan fritaksregelen er avgrenset som tilsier at styring og kontroll skal tillegges betydelig vekt ved tilsvarende-vurderingen, og at avgjørelser fra EU-domstolen trekker i retning av ikke å tillegges ulikheter vekt med mindre ulikhetene har relevans i forhold til den aktuelle regelen. Høyesterett anså derfor selskapet å tilsvare et norsk kvalifiserende selskap og således være omfattet av fritaksmetoden.

Oppsummering

Myndighetene legger til grunn at etter norsk intern rett vil selskapets faktiske skatteplikt i sin hjemstat være et relevant sammenligningskriterium ved tilsvarende-kriteriet, men at dette vilkåret likevel ikke vil være relevant å vektlegges overfor «EØS-

selskaper». Videre at det er et nødvendig (men ikke tilstrekkelig) vilkår for sammenlignbarhet at selskaper beskyttet av EØS-avtalen anses som et eget skattesubjekt etter norske regler. Siden det er innført tilsvarende fritaksregler for deltakerlignede selskaper, har dette sammenligningskriteriet imidlertid mistet noe av sin betydning.

Videre legges det til grunn at avgjørelsen skal bero på en helhetsvurdering, hvor det er relevant å legge vekt på skatterettslige, selskapsrettslige og strukturelle/organisatoriske kjennetegn. Hvis disse avviker markant fra tilsvarende kjennetegn ved den norske selskapstypen det sammenlignes med, vil EØS-selskapet likevel ikke oppfylle tilsvarende-kriteriet. Myndighetene mener endelig at hvis man først er kommet til at tilsvarende-kriteriet ikke er oppfylt, vil det heller ikke foreligge en diskriminering som rammes av EØS-avtalen.

Statoil Holding-dommen gir imidlertid anvisning på en fortolkning av tilsvarende-kriteriet hvor sammenligningskriterier som skatterettslige, selskapsrettslige og strukturelle/organisatoriske kjennetegn skal gis mindre vekt enn angitt i skattemyndighetenes uttalelser. Dette innebærer i så fall at terskelen for å bli ansett som et tilsvarende utenlandsk selskap og således omfattet av fritaksmetoden, er noe lempet.

EØS-retten

EØS-retten forbyr forskjellsbehandling og restriksjoner (diskriminering) innenfor området for de fire friheter. I forhold til fritaksmetoden er det brudd på etableringsretten⁹ som er den mest aktuelle bestemmelsen å vurdere.

Konsekvensen av at en internrettslig bestemmelse strider mot EØS rettens krav til likebehandling, er at EØS-avtalen skal ha forrang.¹⁰

Nasjonale regler som innebærer en forskjellsbehandling av selskaper i objektivt sammenlignbare situasjoner, vil være i strid med etableringsretten og dermed ulovlige med mindre de kan begrunnes i tvingende allmenne hensyn.

Basert på EU-domstolens praksis, skal vurderingen av om tilsvarende-kriteriet

kan innebære en ulovlig diskriminering av EØS-selskaper foretas med utgangspunkt i følgende spørsmål:

1. For det første om EØS-selskapet er beskyttet av EØS-avtalen.
2. Deretter om det skjer en forskjellsbehandling av selskaper som befinner seg i objektivt sammenlignbare situasjoner.
3. Og til sist om det i så fall foreligger tvingende allmenne hensyn som likevel kan rettferdiggjøre restriksjonen/forskjellsbehandlingen.

Hvilke selskaper er beskyttet av etableringsretten i EØS-avtalen

Selskaper som er beskyttet av EØS-avtalen, herunder retten til fri etablering, er alle *selskaper i sivil- og handelsrettslig forstand*, herunder også kooperative selskaper samt andre juridiske personer i offentlig- eller privatrettslig forstand,

som driver *erhvervsmessig virksomhet* og som er opprettet i samsvar med lovgivningen i en av EUs medlemsstater eller en EFTA-stat, og som har sitt vedtektsbestemte sete, sin hovedadministrasjon eller sitt hovedforetak innen avtalepartenes territorium.¹¹

Holdingselskap som ikke driver ervervsmessig virksomhet eller annen aktivitet bortsett fra å eie aksjer, er også beskyttet så fremt selskapet har en eller annen form for underavdeling (agentur, filial/forretningssted eller datterselskap) som driver økonomisk virksomhet i en medlemsstat.¹²

De aller fleste selskaper etablert i en EØS-stat vil således være beskyttet av EØS-avtalen. Selskaper som likevel ikke er beskyttet av etableringsretten, er selskaper som ikke oppfyller realitetskravet

⁹ EØS-avtalen art. 31 og 34.
¹⁰ EØS-loven § 2 jf. § 1.

¹¹ EØS-avtalen art. 31 og 34.
¹² Case 79–85, Segers.

slik dette er nedfelt i den såkalte Cadbury Schweppes-doktrinen.¹³ Det faller utenfor artikkelen å gå nærmere inn på dette vilkåret her, men vilkåret er ment implementert i den norske fritaksmetoden gjennom kravet til at EØS-selskaper lokalisert i lavskattelend innenfor EØS må *være reelt etablert og drive reell økonomisk aktivitet i et EØS-land* for å være omfattet av fritaksmetoden, både på subjekt- og objektsiden.

Forskjellsbehandling

Etableringsretten gir regler om fri bevegelighet for selvstendig næringsdrivende og juridiske personer som skal utøve økonomisk virksomhet på en stabil og vedvarende måte i en annen EØS-stat. For selskaper innebærer etableringsretten blant annet en adgang til å velge i hvilken EØS-stat og i hvilken form etablering skal skje. Dette medfører at interne regler som f.eks. gjør etablering i en EØS-stat mindre attraktiv enn i en annen EØS-stat, vil være en etableringshindring som krever en særskilt begrunnelse for å kunne opprettholdes.

Følgende situasjon illustrerer at tilsvarende-kriteriet kan medføre forskjellsbehandling¹⁴:

- Et norsk aksjeselskap har to aksjonærer. Den ene er et annet norsk aksjeselskap. Den andre er et EØS-selskap som faller utenfor fritaksmetoden fordi det ikke oppfyller tilsvarende-kriteriet.
- Selskapet deler ut utbytte til sine aksjonærer.
- Utbyttet til den norske aksjonæren ilegges ikke kildeskatt. Utbyttet til EØS-aksjonæren ilegges kildeskatt med 25 % eller redusert sats som måtte følge av skatteavtale.

Forskjellsbehandlingen vil bare være tillatt hvis de to aksjonærene ikke kan anses å befinne seg i objektivt sammenlignbare situasjoner, eller hvis forskjellsbehandlingen kan begrunnes i tvingende allmenne hensyn.

¹³ C-196-04.

¹⁴ I tapssituasjoner vil det kunne være ønskelig at et EØS-selskap ikke omfattes av fritaksmetoden, slik at en norsk aksjonær kan kreve fradrag for tap ved realisasjon av sin investering i EØS-selskapet. Også i slike situasjoner kan det hevdes å foreligge ulovlig forskjellsbehandling, men da overfor norske kvalifiserende selskaper hvor det ikke kan kreves tapsfradrag fordi det norske selskapet omfattes av fritaksmetoden..



ABERDEEN-SAKEN: Hensynet til å forhindre skatteunndragelse er et allment hensyn som ble anført i Aberdeen-saken.

Objektivt sammenlignbare situasjoner

I Aberdeen-dommen ble det slått fast at skattemessige forhold i det utenlandske selskapets hjemland ikke kan tjene som grunnlag for å behandle selskapet annerledes enn et tilsvarende selskap i beskatningslandet. At lovgivningen selskapene er underlagt i sine hjemstater klassifiserer selskapene skattemessig forskjellig, er derfor ikke nok til å dokumentere at det ikke foreligger objektivt sammenlignbare situasjoner.

Aberdeen-dommen legger videre til grunn at alminnelig skattefritak i hjemlandet ikke er et forhold som diskvalifiserer selskapet fra å befinne seg i en objektivt samme situasjon som selskap i beskatningslandet.

Begrunnelsen for at det ikke er tillatt å vektlegge de nevnte forholdene, er at lovgivningen innad i EØS ikke er fullstendig harmonisert. Vektlegging av slike forhold ville derfor medført en undergraving av retten til fri etablering. Denne begrunnelsen vil etter vår oppfatning også gjelde i forhold til hva slags type organisasjon/struktur eller selskapsrettslige særegenheter som skiller det utenlandske selskapet fra et norsk kvalifiserende selskap.

I lys av EU-domstolens uttalelse i Aberdeen-saken kan det konkluderes med at

det ikke er forhold som tyder på at det er relevant å legge vekt på skatterettslige, selskapsrettslige og strukturelle/organisatoriske kjennetegn.

Tvingende allmenne hensyn

Det følger av EU-domstolens praksis¹⁵ at en hindring av etableringsfriheten kun vil være tillatt hvis den er begrunnet i tvingende allmenne hensyn, og bare hvis den aktuelle hindringen er egnet til å sikre gjennomføringen av det aktuelle hensynet og ikke går ut over hva som er nødvendig for å nå det.

Hensynet til å forhindre skatteunndragelse er et allment hensyn som ble anført i Aberdeen-saken. Domstolen avviste imidlertid dette da et slikt hensyn bare kan legges til grunn i situasjoner hvor den aktuelle beskatningsordningen spesielt omhandler fiktive arrangementer uten økonomisk realitet, og som kun har til hensikt å unngå skatt. Dette var ikke tilfelle i Aberdeen-saken.

Heller ikke hensynet til sammenhengen i skattesystemet ble ansett å utgjøre et tvingende allment hensyn i Aberdeen-saken, og praksis fra EU-domstolen viser at det skal mye til for å gjøre unntak ut fra dette hensynet. Ett krav er at den nasjo-

¹⁵ C-204/90 - Bachmann, C-264/96 - Imperial Chemical Industries og C 194/04 - Aberdeen Property.

nale regelen må være nødvendig for å bevare en direkte sammenheng i skattesystemet.

Et annet hensyn som ofte påberopes, er kontrollhensyn. Den typiske anførsel er at det ikke er mulig å sikre at et utenlandsk selskap med fast etablering i en EØS-stat oppfyller nasjonale krav, og at selskapet derfor ikke kan nyte godt av samme regler som innenlandske selskaper. EU-domstolen har stilt seg kritisk til en slik argumentasjon.

De ovennevnte grunnene er ikke uttømmende, men utgjør de vanligste hensyn som anføres for å gjøre unntak fra nasjonale skatteregler.

I forhold til tilsvarende-kriteriet og anvendelsen av fritaksmetoden har vi vanskelig for å se at det skulle eksistere tvungende allmenne hensyn som rettfærdiggjør at et EØS-selskap som er i en objektiv sammenlignbar situasjon som et norsk kvalifiserende selskap, ikke skal omfattes av fritaksmetoden.

Vår vurdering

Høyesteretts presisering av tilsvarende-kriteriet i Statoil Holding-dommen innebærer en lemping i forhold til skattemyndighetenes forståelse. Høyesterett slår fast at selv om skatterettslige, selskapsrettslige og strukturelle/organisatoriske kjennetegn er relevante sammenligningskriterier, skal de gis mindre vekt enn hva det kan synes som skattemyndighetene har gitt anvisning på.

Etter vår vurdering vil imidlertid slike kjennetegn, som det klare utgangspunkt, ikke være relevante ved vurderingen av om EØS-selskaper omfattes av fritaksmetoden, da slike kjennetegn ikke har noen plass i vurderingen av om to selskaper befinner seg i objektivt sammenlignbare situasjoner og forskjellsbehandling av norske selskaper og EØS-selskaper basert på slike kjennetegn vanskelig kan begrunnes i tvingende allmenne hensyn.

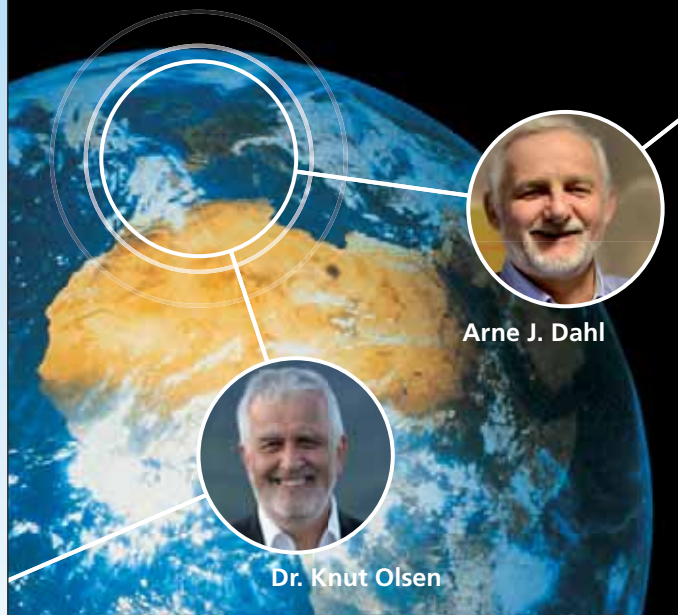
Etter vår vurdering er således tilsvarende-kriteriet, slik forståelsen av dette kriteriet er fortolket i norsk rett, en strengere regel enn hva som følger av EØS-rettens krav til likebehandling. Kriteriet kan derfor ikke tillegges noen selvstendig betydning ved vurderingen av om EØS-selskaper omfattes av fritaksmetoden som kvalifiserende investeringsobjekter (eller subjekter). Derimot for utenlandske selskaper hjemmehørende utenfor EØS, vil kriteriet kunne anvendes uten å ta hensyn til Norges forpliktelser under EØS-avtalen.

Dette innebærer at man for EØS-selskaper er henvist til å ta stilling til hva slags type selskap EØS-selskapet skal sammenlignes med; aksjeselskap, deltakerlignet selskap, aksjefond, obligasjonsfond mv. Når denne klassifiseringen er foretatt, en klassifisering som skal foretas basert på norsk rett, må man vurdere om de øvrige vilkårene under fritaksmetoden er oppfylt (vilkår som eksempelvis er forskjellige for aksjeselskaper og deltakerlignede selskaper som objekter under fritaksmetoden). Noen anvendelse av tilsvarende-kriteriet slik dette er blitt tolket i norsk ligningspraksis blir det således ikke plass til.

Kurs

Intertek

Valued Quality. Delivered.



Arne J. Dahl

Dr. Knut Olsen

Risikostyring av skatt for multinasjonale selskaper

Kurset dekker temaer som **identifisering, analysering, prioritering, behandling og evaluering** av internasjonal skatterisiko, og **transfer pricing**, samt hvordan dette kan **ISO 9001-sertifiseres**.

Foredragsholdere er **Dr. Knut Olsen** (internasjonal skatterådgiver) og **Arne J. Dahl** (sertifiseringsleder Intertek Certification AS)

KURSDAGER:

- 28. mai 2013 – Oslo
- 29. mai 2013 – Stavanger
- 30. mai 2013 – Bergen
- 11. juni 2013 – Oslo



For mer informasjon og påmelding, se goo.gl/HJesm, eller skan QR-koden over.

Arr. i samarbeid mellom Global Tax Consultants, Dr. Knut Olsen og Intertek Certification AS.



www.intertek.com | Tel: +47 33 42 00 40