



BI Norwegian Business School - campus Oslo

GRA 19703

Master Thesis

Thesis Master of Science

Tax holidays og lavskattlandvurderingen

Navn: Anna Kaasa Sundgaard, Ingvild Rieve
Kristiansen

Start: 15.01.2019 09.00

Finish: 01.07.2019 12.00

Forord

Vår avhandling inngår som en avsluttende del av Master of Science, med fordypning i Business law, tax and accounting, våren 2019.

Gjennom masterstudiet har vi fått stor interesse for skatterett. Dette er takket være et meget interessant kurs med vår svært engasjerte og dyktige foreleser, Eivind Furuseth.

Grunnen til at vi har valgt å skrive om tax holidays og lavskattlandvurderingen er fordi dette er et svært aktuelt tema. Temaet for avhandlingen vår er lite belyst tidligere, og det har derfor vært en svært utfordrende prosess. Ettersom tema er lite belyst, har det vært desto mer interessant. Gjennom store deler av avhandlingen har vi måttet reist spørsmål og foretatt egne vurderinger deretter. Vi føler begge at vi har fått et enormt læringsutbytte fra arbeidsprosessen, og er godt fornøyd med resultatet.

Vi vil i denne anledning rette et stort takk til vår veileder, Eivind Furuseth. Vi har satt pris på den oppfølgingen vi har fått og alle verdifulle diskusjoner.

Til slutt, vil vi takke familie og venner som har oppmuntret oss gjennom fem år på BI.

Oslo, 25. Juni 2019

Ingvild Rieve Kristiansen & Anna Kaasa Sundgaard

Innholdsfortegnelse

Kapittel 1: Introduksjon	4
1.1 Presentasjon av problemstilling	4
1.2 Problemstillingens aktualitet	5
1.3 Presisering av problemstilling	7
1.3.1 Kort om Tax holidays	7
1.3.2 Lavskattland	8
1.3.3 Utviklingsland	8
1.3.3 Andre avgrensninger	9
1.4 Oversikt over videre fremstilling	9
Kapittel 2: NOKUS-reglene	10
2.1 Formål og bakgrunn	10
2.2 Vilkår for NOKUS-beskatning	11
2.2.1 Generelt	11
2.2.2 Kontrollvilkåret	11
2.2.3 Lavskattlandkriteriet	12
2.2.4 Avgrensning til land Norge ikke har skatteavtale med	14
2.3 Skattlegging etter NOKUS-reglene	16
2.3.1 Generelt	16
2.3.2 Den løpende skattleggingen	16
2.4 Oversikt over videre fremstilling	17
Kapittel 3: Lavskattlandvurderingen	18
3.1 Generelt	18
3.2 Sammenligningsgrunnlaget	18
3.3 Beregning av effektivt skattenivå	20
3.4 Sikkerhetsmomentet	24
3.5 Oversikt over videre fremstilling	25
Kapittel 4: Tax holidays som skatteincentiv	26
4.1 Skatteincentiver	26
4.2 Tax Holidays	27
4.2.1 Generelt	27

4.2.2 Ulike typer tax holidays	29
4.3 Design av tax holidays	30
4.3.1 Generelt	30
4.3.2 Automatisk eller diskresjonær tildeling	30
4.3.3 Operasjonelle egenskaper ved tax holidays	31
4.4 Oversikt over videre fremstilling	33
Kapittel 5: Skatteincentivers betydning for det effektive skattenivå	34
5.1. Generelt	34
5.2 Beregningen av det effektive skattenivå	34
5.3 Skjønnsmessig vurdering ved tildeling av skatteincentiv	35
5.4 Tidsperiode for beregningen av effektivt skattenivå	38
5.4.1 Generelt	38
5.4.2 Lovteksten	38
5.4.3 Forarbeidene	39
5.4.4 Rettspraksis	40
5.4.5 Forvaltningspraksis	40
5.4.6 Kommentarer til ovennevnte rettskildefaktorer	41
5.4.7 Våre egne bemerkninger tilknyttet tidsperioden	42
5.5 Formålsbetraktninger	44
Kapittel 6: Oppsummering	46
Litteraturliste	48
Norsk lovgivning	48
Forarbeider	48
Rettspraksis	49
Forvaltningspraksis	49
Andre kilder	50
Fagbøker	52
Vedlegg	53
Vedlegg 1: Utviklingsland	53
Vedlegg 2: Industriland	54
Vedlegg 3: Hvitelisten	55
Vedlegg 4: OECD-land	56

Kapittel 1: Introduksjon

1.1 Presentasjon av problemstilling

Problemstillingen for denne avhandlingen er som følger:

Betydningen av «tax holidays» for vurderingen av lavskattland i forbindelse med NOKUS-reglene.

Lavskattland ble først introdusert i norsk skatterett i forbindelse med skattlegging av norsk-kontrollerte utenlandske selskaper hjemmehørende i lavskattland. Reglene som omhandler beskatning av deltakere i slike selskaper er beskrevet i Lov om skatt av formue og inntekt (Skatteloven) fra 26.mars 1999 i § 10-60 følgende. Videre følger det at definisjonen av lavskattland er definert i skatteloven § 10-63. Denne definisjonen fremstår uklar når det kommer til incentivordninger. Loven beskriver ikke om lavskattland-begrepet omfatter normalskatteland som tilbyr såkalte tax holidays.

NOKUS-reglenes anvendelse av lavskattland-begrepet reiser derfor flere uavklarte spørsmål som i liten grad er blitt berørt tidligere. Vi skal i denne avhandlingen se nærmere på definisjonen av et lavskattland og vurdere i hvilken grad definisjonen omfatter incentivordninger som tax holidays.

1.2 Problemstillingens aktualitet

I 2013 vant Telenor én av to ettertraktede mobillisenser i Myanmar. Det ble da forhandlet frem en avtale i forbindelse med etableringen i landet. Denne avtalen bestod i at Telenor skulle få et femårig skattefritak, en såkalt tax holiday. Tax holidayen innebar at Telenor fra og med februar 2019 skulle få gunstig skattefritak over en femårs periode, der det ikke forelå ordinær selskapsbeskatning. Dette er det første tilsvarende skatteincentivet Telenor har benyttet seg av (Hustadnes, 2016).

Telenor har jobbet med å posisjonere seg i flere år. Derfor har Telenor gjort unna de tyngste investeringene knyttet til oppstartsfasen innen 2019. Dette trekker ned fortjenesten og følgelig skatten i årene før 2019. Når tax holidayen inntreffer, vil imidlertid investeringene som er foretatt begynne å kaste av seg. Det er altså under de fem første årene, når avkastningen på investeringene virkelig starter, at skattefritaket slår inn. På bakgrunn av dette, og at Myanmar er et av de minst utviklede landene i verden, har denne saken ført til sterke reaksjoner fra ulike hold.

Myanmar er et utviklingsland som er rangert som nummer 148 av 188 land på FNs HDI-indeks i 2017 (Human Development Reports, 2017). Som for flere andre utviklingsland vil tilgang på internasjonal kapital tilføre vekst. Det var i den forbindelse Myanmar utlyste mobillisenser til internasjonale aktører.

I de tre første kvartalene i 2016 var Telenors inntekter i landet rundt 5.3 milliarder kroner. Dette gjorde at Myanmar var det landet i verden som hadde størst inntektsvekst sammenlignet med det foregående år (Hustadnes, 2016). Inntektsveksten var på hele 57%. Frem til 2019 har Telenor bidratt med mer enn cirka 2,5 milliarder kroner gjennom betaling av ulike typer skatter. Telenor har altså bidratt til en enorm vekst de siste årene. Ettersom at dette var i oppstartsfasen av etableringen, gir det grunn til å tro at under de neste fem årene, da tax holidayen trer i kraft, vil inntekten være betydelig større.

Som følge av at Telenor vant den ene mobillisensen har Myanmar opplevd en sterk vekst. Skatteinntektene har blant annet bidratt til å finansiere infrastruktur,

helsevesen og sosial velferd. På bakgrunn av dette oppleves Telenor som et ansvarlig selskap som bidrar positivt til samfunnsutvikling (Telenor, 2019).

Det er ingen tvil om at Telenor har vært en viktig aktør for Myanmar's vekst, og vil være desto viktigere i fremtiden. Men i år, når tax holidayen inntreer og avkastningen på investeringene starter for fullt, er det flere som mener det er uetisk at Telenor tapper Myanmar for milliarder av kroner i de neste fem årene.

Skattejurist Gregar Berg-Rolness var tydelig lite begeistret i forbindelse med forhandlingen av incentivordningen. Eksempelvis har han kalt praksisen hvor Telenor har hatt mulighet til å forhandle om skatt for både uheldig og forkastelig (Hustadsnes, 2016). Han reagerte sterkt på at et norsk statseid konsern kan utnytte et utviklingsland på en slik måte.

Det er åpenbart at Telenor, i sin etableringsfase, har tilført Myanmar høye skatteinntekter frem til februar 2019. Det er heller ingen tvil om at Telenor vil bidra med skatteinntekter etter at tax holidayen opphører. Spørsmålet er imidlertid om det kan anses etisk riktig at de skal få fem års skattefritak, nå som etableringsfasen er over og de store inntjeningene starter. Det er først nå konsernet vil spare de store skattekostnadene.

Det foreligger således ulike synsvinkler rundt den skattemessige innvirkningen tax holidays har på vertslandets økonomi. På den ene siden vil en etablering tilføre landet skatteinntekter som bidrar til å finansiere samfunns-goder. På den andre side vil en slik tax holiday utnytte Myanmar skattemessig i noen av de viktigste årene i landets historie.

Problemstillingen rundt tax holidays er ikke bare aktuell i praksis, men også høyst aktuell i den pågående BEPS-diskusjonen. I den siste OECD rapporten vedrørende digital økonomi pekes det på studier som viser den skadelige effekten av "tax incentive schemes" (OECD, 2019, side 26). Et av forslagene i rapporten er en såkalt GLoBE-beskatning som skal skattlegge inntekter i filialer eller kontrollerte enheter dersom de er underlagt lav beskatning. På denne måten utgjør forslaget et regelsett som kan ligne en internasjonal CFC-regel.

Ved at dette forslaget har blitt fremlagt i den siste OECD-rapporten, kan det argumenteres for at tax holidays også bør bli hensyntatt i norske NOKUS-regler.

Vi skal i denne avhandlingen foreta en nærmere vurdering av betydningen av tax holidays for vurderingen av lavskattland i forbindelse med NOKUS-reglene.

1.3 Presisering av problemstilling

1.3.1 Kort om Tax holidays

Det har de to siste tiår vært en økende trend at myndigheter gjør tiltak for å fremme land som et attraktivt investeringsalternativ for utenlandske selskaper. Grunnen til dette er at direkte utenlandske investeringer (heretter omtalt som DUI) kan tilføre land goder som blant annet økt kapital, teknologi og kunnskap. Land har ofte viktige utviklingsmål, som DUI kan bidra til å nå (UNCTAD, 2000, side 11).

Det blir tatt i bruk ulike virkemidler for å tiltrekke seg DUI, hvorav incentivordninger blir ansett som et av de mest attraktive. FNs konferanse for handel og utvikling (UNCTAD) definerer DUI-incentiver som *“målbare fordeler, som tildeles bestemte foretak av en regjering for å oppmuntre dem til å oppføre seg på en bestemt måte”* (UNCTAD, 2000, side 11).

Tax holidays fremstår som den mest brukte skatteincentivet i utviklingsland (Klemm, 2010, side 316). Tax holidays går ut på at land i perioder tilbyr selskaper lav eller ingen lokal beskatning. Ifølge en undersøkelse utført av World Bank tilbyr mer enn halvparten av alle utviklingsland en slik incentivordning i minst én sektor (Andersen et al., 2017, side 75). Dette er det flere grunner til. Økonomien i utviklingsland er blant annet ofte rammet av strukturelle svakheter som de ønsker å kompensere for (Klemm, 2010, side 316). Disse landene tilbyr derfor ofte en tidsbegrenset skattereduksjon eller et såkalt skattefritak slik at selskaper skal ønske å investere. Dette vil tilføre utviklingslandet økonomiske og teknologiske ressurser.

1.3.2 Lavskattland

Lavskattland er definert i skatteloven § 10-63, og utgjør ett av flere vilkår for NOKUS-beskatning. Dette kriteriet vil videre bli omtalt som lavskattlandkriteriet. Lavskattlandkriteriet står svært sentralt i vår avhandling fordi tolkningen av definisjonen av er avgjørende for at vi kan vurdere betydningen av tax holidays i forbindelse med NOKUS-reglene. Lavskattland er følgende definert i skatteloven § 10-63:

“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 ilagt dersom det/den hadde vært hjemmehørende i Norge.”

I flere saker har praktiseringen av lavskattlandkriteriet vist seg å være noe krevende, og det har i den forbindelse oppstått forslag til forenklinger av viktige vurderingstemaer i loven (NOU 2014:13, 2014, side 22). Problemstillingen knyttet til behandling av skatteincentiver etter NOKUS-reglene ble imidlertid ikke berørt.

1.3.3 Utviklingsland

Vi har valgt å avgrense avhandlingen til å omhandle tax holidays i utviklingsland. Utviklingsland er definert som “en generell betegnelse på land med svak og ofte ensidig utviklet økonomi, og som har oppnådd en lavere grad av sosial og økonomisk utvikling enn industriland” (Leraand, 2011). På bakgrunn av dette har utviklingsland ofte et behov for å tiltrekke seg direkte utenlandske investeringer da dette kan bidra til nødvendig utvikling og vekst.

Vi har utarbeidet en tabell som inkluderer en oversikt over de minst utviklede landene i verden (United Nations Conference on Trade and Development, 2019) jf. vedlegg 1. Etter denne listen er 47 land kvalifisert som de minst utviklede landene i verden, hvorav 20 av landene tilbyr en form for tax holidays. For å sette dette i perspektiv har vi også utarbeidet en oversikt over de industrialiserte landene (United Nations, 2019), jf. vedlegg 2. Det følger av denne tabellen at det kun er fem av totalt 40 industriland som tilbyr tax holidays. Vår problemstilling

vil således være mest aktuell for utviklingsland. Dette underbygger ytterligere vår avgrensning til utviklingsland som tilbyr tax holidays.

1.3.3 Andre avgrensninger

NOKUS-reglene omfatter ulike selskapsformer og innretninger, jf. skatteloven § 10-60, jf. § 10-1. Etersom aksjeselskap representerer den mest brukte selskapsformen, vil vi avgrense oppgaven vår til å omhandle aksjeselskap og andre selskapsformer med begrenset ansvar. Videre følger det at vi ikke vil gå nærmere inn på betydningen av NOKUS-reglene for andre typer innretninger.

1.4 Oversikt over videre fremstilling

Det er ingen tvil om at problemstillingen vår er høyst aktuell. Dette har vi prøvd å eksemplifisere gjennom å presentere Telenors bruk av tax holiday i Myanmar. Videre har vi gjort rede for momenter som står sentralt i avhandlingen vår og foretatt nødvendige avgrensninger.

Videre, vil vi presentere NOKUS-reglene som utgjør en essensiell del av avhandlingen vår. For å besvare vår konkrete problemstilling anser vi det nødvendig å gi leseren et innblikk i regelverket. Bakgrunnen for dette er at vi i denne avhandlingen skal vurdere om tax holidays inngår i lavskattland-definisjonen og således skal skattlegges etter NOKUS-reglene.

I det følgende vil vi først ta for oss formålet og bakgrunnen for reglene, da dette er et nødvendig grunnlag for den videre vurderingen. Deretter vil vi gå nærmere inn på de tre kumulative vilkårene som må være oppfylt for at det skal foreligge NOKUS-beskatning. Videre vil vi redegjøre for hvordan norsk-kontrollerte utenlandske selskaper skal skattlegges dersom vilkårene for NOKUS-beskatning er oppfylt. Vi tror at en nærmere gjennomgang av disse emnene vil føre til en bedre forståelse av spørsmålene vi reiser underveis i avhandlingen.

Kapittel 2: NOKUS-reglene

2.1 Formål og bakgrunn

NOKUS-reglene ble innført ved skattereformen i 1992 og står skrevet i skatteloven § 2-4, jf. §§ 10-60 flg. Regelsettet bygger på reglene som internasjonalt betegnes som Controlled Foreign Company legislation (CFC-reglene). NOKUS-reglene går ut på at norske deltakere i norsk-kontrollerte utenlandske selskap hjemmehørende i lavskattland beskattes løpende for sin andel av overskuddet. Overskuddet skal beskattes uavhengig av om det deles ut i form av utbytte eller blir holdt tilbake i selskapet (KPMG, 2019).

Før skattereformen i 1992 fantes det ikke lovfestede regler i Norge om at overskudd i utenlandske selskaper skal beskattes løpende på de norske deltakernes hender (Finans- og tolldepartementet, 1991, side 68). En viktig begrunnelse for innføring av NOKUS-reglene er å motvirke at kapital føres ut av landet ved at investeringene legges til lavskattland fremfor i Norge (Finans- og tolldepartementet, 1991, side 89). Formålet med NOKUS-reglene er å oppnå et nøytralt skattesystem, hvor norske skatteyttere står overfor den samme effektive beskatningen, uavhengig av om de investerer i Norge eller i et lavskattland. Dette kalles kapitaleksportnøytralitet (Skatteetaten, 2018). Et slikt nøytralt skattesystem vil motvirke skattemotiverte investeringer og kapitalplasseringer. I tillegg vil investorene i et slikt skattesystem ønske å fordele investeringer mellom land ut ifra hva som gir høyest avkastning før skatt, istedenfor etter skatt (Finanskomiteen, 2016, side 11).

Virkningene av NOKUS-reglene bidrar til å bevare det norske skattefundamentet. Det norske skattesystemet er blant annet utformet for å finansiere fellesgoder så effektivt som mulig, sikre sosial mobilitet, samt forbedre vilkår for norsk næringsliv (Finanskomiteen, 2016, side 5). Når investeringer flyttes til lavskattland bidrar dette til å svekke det norske skattesystemet i form av skatteinntekter som går tapt. Et viktig mål med NOKUS-reglene er derfor å unngå at det norske skattefundamentet blir uthulet (Finans- og tolldepartementet, 1991, side 89).

2.2 Vilkår for NOKUS-beskatning

2.2.1 Generelt

For at en deltaker i et norsk-kontrollert utenlandsk selskap skal bli beskattet etter NOKUS-regelverket må enkelte vilkår være oppfylt. I det første vilkåret står det skrevet at selskapet må være under norsk kontroll. Videre følger et vilkår som innebærer at det norsk-kontrollerte utenlandske selskapet må være hjemmehørende i et lavskattland. Det tredje hovedvilkåret konstaterer at Norge og vertslandet ikke kan ha inngått en skatteavtale og at inntekten hovedsakelig må være av passiv karakter. I det videre ønsker vi å gi en innføring i disse tre kumulative vilkårene.

2.2.2 Kontrollvilkåret

Kontrollvilkåret følger av skatteloven § 10-62 jf. § 10-60 første ledd. Etter denne bestemmelsen må selskapet være under norsk kontroll for å omfattes av NOKUS-reglene. Etter sktl. § 10-62 første ledd fremkommer det at norsk kontroll foreligger når “minst halvparten av selskapets [...] andeler eller kapital direkte eller indirekte eies eller kontrolleres av norske skattytere både ved inntektsårets begynnelse og utgang”. Etter ordlyden i bestemmelsen er det å forstå at det foreligger krav for at selskapet skal anses som norsk-kontrollert.

For det første avgrenser kontrollvilkåret NOKUS-beskatning til de selskaper hvor norske skattytere har kontrollerende innflytelse. Det følger av bestemmelsen at norske deltakere må ha minst halvparten av selskapets kapital eller stemmer, for å ha en tilstrekkelig innflytelse over selskapet. Bakgrunnen for dette er at uten en slik kontroll vil ikke de norske skattyterne kunne beslutte hvordan overskuddet skal disponeres.

I vurderingen om hvorvidt et selskap er norsk-kontrollert er utgangspunktet i hvilken grad selskapet eies eller kontrolleres av norske skattytere. Det følger av forarbeidene at et eierskap der norske skattytere eier minst halvparten av selskapet ikke er avgjørende for løpende beskatning (Finans- og tolledepartementet, 1991, side 77). Det er imidlertid presentert at det vil være tilstrekkelig dersom minst halvparten av selskapets kapital direkte eller indirekte kontrolleres av norske skattytere. Dersom kontrollvilkåret ikke hadde omfattet indirekte kontroll ville det

vært relativt uproblematisk å organisere virksomheten slik at overskuddet ikke beskattes i Norge.

Videre fremgår det av bestemmelsen at det foreligger ytterligere et krav for at selskapet kan anses norsk-kontrollert. Det kreves at selskapet er norsk-kontrollert både ved inntektsårets begynnelse og slutt.

Alle de ovennevnte krav er innført i bestemmelsen for å forhindre utsatt beskatning til Norge gjennom å plassere overskudd i utlandet. Ettersom kravet om norsk kontroll utgjør ett av de tre kumulative vilkårene som må oppfylles for at NOKUS-beskatning skal foreligge, vil kravet følgelig være essensielt tilknyttet NOKUS-beskatning. Det vil imidlertid være ryddig å påpeke at kravet om norsk kontroll er en forutsetning for vår problemstilling, men at dette ikke vil bli ytterligere behandlet i vår avhandling.

2.2.3 Lavskattlandkriteriet

Lavskattlandkriteriet utgjør et annet hovedvilkår for NOKUS-reglene. Kriteriet følger av skatteloven § 10-63, og går ut på at norsk-kontrollerte utenlandske selskaper må være hjemmehørende i lavskattland for at NOKUS-beskatning skal foreligge.

For å kunne vurdere om et selskap er hjemmehørende i et lavskattland, vil det være nødvendig å først ta for seg hjemmehørende-begrepet. I vurderingen om hvorvidt et selskap er å anse hjemmehørende i en annen stat, vil det være naturlig å først kartlegge om selskapet er å anse hjemmehørende i Norge etter sktl. § 2-2. Dersom selskapet faller inn under bestemmelsen i sktl. § 2-2, vil selskapet anses som hjemmehørende i Norge. Hvis selskapet ikke faller inn under bestemmelsen i sktl. § 2-2, vil landet anses som hjemmehørende i den andre staten. Dersom den andre staten har et effektivt skattenivå på under to tredjedeler av det skattenivået selskapet ville ha blitt ilagt dersom det var hjemmehørende i Norge, vil landet anses som et lavskattland.

Lavskattlandkriteriet står svært sentralt for vår problemstilling. Dette kriteriet fremstår avgjørende for vår vurdering av om tax holidays bør skatlegges etter NOKUS-reglene. Dette er på bakgrunn av at bestemmelsen er taus når det

kommer til land som i en tidsbegrenset periode faller under to tredjedels-kravet, slik tilfellet er ved tax holidays.

2.2.3.1 Svarte- og Hvitelisten

Skattedirektoratet har utarbeidet en liste over de landene som er å anse som lavskattland, jf. FSSD § 10-63-2, og de landene som er å anse som lavskattland, jf. FSSD § 10-63-3. Disse listene er ofte omtalt som henholdsvis “svartelisten” og “hvitelisten”. Den førstnevnte er å anse som en bindende liste over land som formelt anses som lavskattland. Det vil derfor ikke være nødvendig med en nærmere vurdering av disse lavskattlandene etter sktl. § 10-63. “Hvitelisten” omfatter derimot de landene som ikke anses som lavskattland. Denne listen er ikke en bindende, og krever en nærmere vurdering da landene kan unngå fra det formelle skattenivået i perioder for enkelte selskaper, jf. FSSD §§ 10-63-3 annet ledd og 10-63-1. Dette kan for eksempel skje gjennom å tilby skattemessige incentivordninger til selskaper, herunder tax holidays. På hvitelisten følger det at tre av totalt ni land tilbyr tax holidays, jf. Vedlegg 3.

Formålet med listene som Skattedirektoratet har utarbeidet er å forenkle vurderingen av om et land er å anse som et lavskattland. Likevel er det slik at flertallet av verdens land ikke er listet opp på en av disse listene. For selskaper hjemmehørende i et land som ikke er opplistet må det foretas en vurdering etter sktl. § 10-63 for å videre finne ut om NOKUS-reglene skal anvendes (Finansdepartementet, 2005, side 69). På bakgrunn av at hvitelisten ikke er bindende og at den inneholder land som tilbyr tax holidays, kan det synes noe uklart hvorfor ikke flere land er inkludert i listen. Grunnen til dette er fordi det må likevel utføres en ytterligere vurdering av landene på hvitelisten ettersom flere av landene tilbyr en form for skatteincentiv. Det kan derfor synes at Skattedirektoratet bør utarbeide en oversikt over land som tilbyr slike incentivordninger for å forenkle vurderingen av lavskattland ytterligere.

2.2.4 Avgrensning til land Norge ikke har skatteavtale med

Skattlegging etter NOKUS-reglene opphører dersom selskapet er hjemmehørende i et land Norge har skatteavtale med for å unngå dobbeltbeskatning, og selskapets inntekter ikke hovedsakelig er av passiv karakter, jf. skatteloven § 10-64 bokstav a. Bestemmelsen fremmer altså to kumulative vilkår. Det første vilkåret består i at skatteavtalen mellom Norge og vertslandet må være inngått for at unntaket fra NOKUS-beskatning skal være oppfylt. For å få et inntrykk av hvilken betydning en skatteavtale har for norsk-kontrollerte utenlandske selskap hjemmehørende i lavskattland, vil det være nødvendig å se dette i sammenheng med definisjonen av lavskattland, jf. sktl. § 10-63.

Det andre vilkåret for at NOKUS-beskatning skal opphøre er at selskapets inntekter “ikke hovedsakelig er av passiv karakter”. Med dette, impliseres det at dersom inntekten er av aktiv karakter vil den falle utenfor NOKUS-reglene, og skatteavtalen vil dermed være gjeldende. Likevel fremstår ikke dette som et generelt unntak. Problemet oppstår imidlertid når et selskap har inntekter bestående av både aktiv og passiv karakter. Når dette er tilfellet, er det nødvendig å vurdere hvorvidt passivitetsvilkåret er oppfylt.

For å finne støtte til tolkningen av “hovedsakelig [...] passiv” karakter må vi se hen til departementets merknader til lovtekstene i forarbeidene. Her fremgår det at dersom det utenlandske selskapet har inntekter av både aktiv og passiv karakter, må det foretas en konkret vurdering av hva som er virksomhetens hovedformål. Det kan ikke oppstilles en fast grense for hvor store passive inntekter et selskap må ha, før det omfattes av reglene (Finans- og tolldepartementet, 1991, side 156).

Videre må det tas stilling til om andelen av passive inntekter er vanlig for den aktuelle type virksomhet som selskapet driver med, eller om andelen er uforholdsmessig stor i forhold til normalen (Finans- og tolldepartementet, 1991, side 156). Dette er noe som må vurderes i hvert enkelt tilfelle, da dette kan variere mellom ulike bransjer og selskaper.

Det vil videre være nødvendig å ta stilling til tidsperioden selskapet innhenter passive inntekter. Dersom et selskap genererer inntekter av passiv karakter i et kortere tidsrom, vil dette trolig medføre at selskapet ikke faller inn under sktl. §

10-64 bokstav a. Dersom de passive inntektene imidlertid vedvarer, vil det foreligge grunn til å tro at passivitetsvilkåret er oppfylt, og at selskapet faller inn under sktl. § 10-64 bokstav a.

Etter bestemmelsen i sktl. § 10-64 bokstav a står altså inntektens karakter svært sentralt. Bestemmelsen vil kunne omfatte de selskapene som driver med typisk passiv kapitalforvaltning og mottar inntekter deretter. Selskaper som ofte mottar inntekter av passiv karakter er typisk holdingselskaper. Disse selskapene driver gjerne med finansaktiviteter, og forvalter immaterielle eiendeler. Dette er selskaper hvor virksomheten hovedsakelig består i å investere i aksjer og forvalte avkastningen. Det er imidlertid viktig å presisere at dersom holdingselskapet har en aktiv styringsfunksjon, og virksomheten i datterselskapet ikke hovedsakelig er av passiv karakter, vil deltakerne ikke bli beskattet løpende for selskapets inntekter etter bestemmelsen i § 10-64 bokstav a (Finans- og tolldepartementet, 1991, side 156).

Etter oversikten vi har utarbeidet følger det at Norge kun har skatteavtale med ti av de 47 minst utviklede landene i verden, jf. Vedlegg 1. På bakgrunn av dette vil vilkåret relatere seg til de 37 landene Norge ikke har skatteavtale med. Videre følger det at elleve av land Norge ikke har skatteavtale med tilbyr tax holidays. Etter dette kan det synes at problemstillingen kun vil være relevant for disse landene. Dette stemmer imidlertid ikke dersom selskaper har inntekter av hovedsakelig passiv karakter. I slike tilfeller vil ikke skatteavtalen avskjære Norges rett til NOKUS-beskatning. I så måte vil NOKUS-reglene også kunne være relevant for land Norge har inngått skatteavtaler med. På bakgrunn av dette foreligger det grunn til å anta at det er flere land, enn kun de Norge ikke har skatteavtale med, som er relevante for problemstillingen vår.

2.3 Skattlegging etter NOKUS-reglene

2.3.1 Generelt

Det fremgår av forarbeidene at NOKUS-reglenes viktigste effekt er den preventive effekten reglene har gjennom å motvirke skattemotivert kapitalflukt (Finans- og tolldepartementet, 1991, side 89). Reglene har en viktig funksjon i å sikre at skatteinntekter tilfaller Norge. I tilfeller hvor det ordinære skattenivået er relativt lavt, vil reglene ha en utligningseffekt som gjør investeringen “dyrere” enn dersom NOKUS-reglene ikke hadde eksistert. Beskatning etter NOKUS-reglene innebærer at skattenivået justeres opp til det norske nivået for selskaper som investerer i lavskattland. Denne kostnadsøkningen, som regelsettet medfører, reduserer den skattemotiverte kapitalflukten blant norsk-kontrollerte utenlandske selskaper.

Vi skal i det videre gå nærmere inn på hvordan NOKUS-beskatning gjennomføres i praksis for deltakere i norsk-kontrollerte utenlandske selskaper hjemmehørende i lavskattland.

2.3.2 Den løpende skattleggingen

Fastsettingen av skattepliktig inntekt for deltakere i norsk-kontrollerte utenlandske selskap gjennomføres etter NOKUS-reglene, jf. skatteloven § 10-65 første ledd, jf. § 10-61. Det følger av disse reglene at den skattepliktige inntekten fastsettes til skattyters andel av selskapets overskudd eller underskudd, og ikke kun ved utdeling av utbytte eller realisasjon av aksjer. Skatten fastsettes etter en netto ligningsmåte hvor den først settes som om det var selskapet som var skattyter, jf. sktl. § 10-65 første ledd. Deretter blir skatten fordelt på de norske eierne etter eierandel i selskapet. Det er altså den norske deltakeren som beskattes løpende og således utgjør det reelle skattesubjektet for den norske stat. Grunnen til dette er at den norske stat ikke kan skattlegge et utenlandsk selskap for en inntekt opptjent i utlandet.

I en situasjon der et norsk-kontrollert utenlandsk selskap har betalt skatt i utlandet, kan norske skattytere kreve fradrag for en forholdsmessig andel av den skatten selskapet har betalt jf. sktl. § 16-20 annet ledd første punktum, jf. § 16-20 første ledd.

2.4 Oversikt over videre fremstilling

Som beskrevet i dette kapitlet, er NOKUS-reglene et viktig regelsett for å bevare det norske skattefundamentet ved å motvirke skatteunngåelse. For at NOKUS-reglene kommer til anvendelse, må vilkårene vi har gjort rede for være oppfylt. Kriteriet knyttet til lavskattland vil følgelig utgjøre en stor del av vår videre vurdering. For å sette vurderingsmomentene våre i perspektiv, har vi benyttet materiale knyttet til skatteincentiver i både utviklingsland og industrialiserte land. Tabellene vi har utarbeidet er inkludert som vedlegg.

I det neste kapitlet vil vi ta for oss lavskattlandvurderingen, da dette står sentralt for å kunne besvare vår konkrete problemstilling. Vi vil begynne med å analysere ordlyden i lavskattland-definisjonen, samt forarbeidene, for å kunne kartlegge hva sammenligningsgrunnlaget består i. Deretter vil vi vurdere hvordan det effektive skattenivå skal beregnes. I denne sammenhengen tar vi utgangspunkt i uttalelser i forarbeider og fra rettspraksis, for så å foreta tolkning på bakgrunn av dette. Til slutt vil vi introdusere sikkerhetsmomentet som belyser hvordan beregningen av effektivt skattenivå skal fastlegges når land befinner seg i grenseområdet mellom lavskattland og normalskatteland.

Kapittel 3: Lavskattlandvurderingen

3.1 Generelt

For å finne svar på hvilken betydning tax holidays har i lavskattlandvurderingen vil det være nødvendig å gjøre en grundig analyse av lavskattlandkriteriet i skatteloven § 10-63.

Det følger av lavskattlandkriteriet i sktl. § 10-63 at det foreligger et krav om ulikhet i skattenivået mellom Norge og vertslandet. Kravet består i at dersom selskapet har en alminnelig inntektsskatt som utgjør under to tredjedeler av det skattenivået selskapet ville blitt ilagt i Norge, er landet å anse som et lavskattland.

3.2 Sammenligningsgrunnlaget

For å beregne sammenligningsgrunnlaget må skattenivået for selskapet vurderes i to omganger. I første omgang må “den alminnelige inntektsskatt” for landet der selskapet er hjemmehørende kartlegges. Deretter må det foretas en sammenligning av dette og skattenivået selskapet “ville ha blitt ilagt” dersom det hadde vært hjemmehørende i Norge, jf. skatteloven § 10-63. Det første spørsmålet er derfor hvilken betydning disse begrepene har for beregningen av sammenligningsgrunnlaget.

Lovteksten understreker at sammenligningen som skal foretas er mellom den alminnelige inntektsskatt i vertslandet og skattenivået som ville ha blitt ilignet dersom selskapet var hjemmehørende i Norge. Etter ordlyden i definisjonen kan det synes at vurderingstemaet ikke nødvendigvis er det samme for Norge og vertslandet. Ettersom bestemmelsen har som hensikt å belyse de reelle forskjellene i skattenivå mellom to land, vil det være rimelig å benytte seg av det samme vurderingstemaet. Dersom en ikke benytter seg av samme vurderingstema, vil sammenligningen i liten grad gjenspeile den reelle forskjellen mellom skattenivået i Norge og det aktuelle utland. På bakgrunn av at lavskattlandvurderingen er relatert til de reelle forskjellene i skattenivået, vil det være rimelig å anslå at det samme vurderingstemaet skal benyttes for begge lands skattenivå.

Vurderingstemaet er følgelig presisert i sktl. § 10-63 som “den alminnelige inntektsskatt”. Dette fremstår som en beskrivelse av hvilke typer skatter som skal inkluderes i sammenligningsgrunnlaget. Ved å ta utgangspunkt i en sammenligning av alminnelige inntektsskatt, synes det at skatter og avgifter som ikke skattlegges på selskapets inntekter vil bortfalle fra beregningen. Dette betyr at skatter og avgifter som merverdiavgift, eiendomsskatt og formuesskatt ikke skal tas med i beregningen av vurderingstemaet. Det er derfor grunn til å tro at det kun er skatter direkte relatert til inntekt som skal inkluderes i sammenligningsgrunnlaget.

Etter ordlyden “ville ha blitt ilagt”, kan det tyde på at vurderingstemaet for sammenligningsgrunnlaget utgjør den beskatningen som selskapet faktisk ville blitt pålagt dersom det var hjemmehørende i Norge. I forarbeidene til skattereformen ble det foreslått ulike løsninger på hvilke skattesatser som skal legges til grunn. Etter en samlet vurdering kom departementet frem til at de effektive inntektsskattesatsene på selskapets overskudd skal utgjøre grunnlaget for sammenligningen av skattenivåene (Finans- og tolldepartementet, 1991, side 80). Videre fremkommer det at den konkrete forskjellen for et selskap i det enkelte inntektsåret, ikke vil være avgjørende for hvorvidt to tredjedels-kravet er oppfylt. Det påpekes imidlertid at det må foretas en mer generell sammenligning av forskjellen i nivået på den alminnelige inntektsskatten i Norge og vertslandet for den aktuelle typen selskap (Finans- og tolldepartementet, 1991, side 80). Det kan derfor se ut til at det er det effektive skattenivået som skal være grunnlaget for lavskattlandvurderingen, men at det foreligger rom for skjønn. På denne måten kan to tredjedels-kravet fremstå lite håndfast, og derfor føre til uforutsigbarheter for skattyter. Dette vil bli drøftet videre i avhandlingen.

3.3 Beregning av effektivt skattenivå

Forarbeidene inneholder ikke en nærmere definisjon av hva som menes med effektivt skattenivå. Det angis heller ikke hvordan det effektive skattenivået skal fastlegges. Departementet mener det effektive skattenivået vil gi den beste fremstillingen av “den reelle forskjellen i skattenivået”. Likevel understreker de at det er noe vanskelig å beregne dette, ettersom ulike land har ulike skatter en må ta hensyn til (Finans- og tolldepartementet, 1991, side 80).

Som tidligere nevnt i punkt 3.2, legger forarbeidene til grunn at beregningen av det effektive skattenivået bygger på kriterier som fastsettes skjønnsmessig. En generell fremstilling av beregningen av det effektive skattenivå presenteres i proposisjonen til skattereformen (Finans- og tolldepartementet, 1991, side 79).

Proposisjonen gir uttrykk for at det ikke er den konkrete forskjellen for et selskap i det enkelte inntektsåret som er avgjørende. Det må foretas en mer generell sammenligning av ulikhetene i effektiv inntektsskatt mellom Norge og vertslandet. På bakgrunn av dette følger det at dersom et selskap i ett enkelt år beskattes mindre enn to tredjedels-kravet, vil ikke dette være avgjørende for lavskattlandvurderingen. Det samme gjelder dersom et selskap beskattes over to tredjedels-kravet ett enkelt år. Videre fremgår det i proposisjonen at det må foretas en sammenligning av inntektsskatter som gjelder bestemte typer selskaper, virksomheter og inntekter.

Det er naturlig å anta at presiseringen av *typer* er blitt benyttet for å konkretisere hvilke inntekter som skal inkluderes i beregningen av effektivt skattenivå. Proposisjonen gir derfor uttrykk for at en vurdering skal baseres på type selskaper, virksomheter og inntekter for hvert norsk-kontrollert utenlandsk selskap som er hjemmehørende i lavskattland. Etter vårt syn kan fokuset på *type* tolkes som en nedre grense for konkretiseringen. Dette er også i tråd med uttalelsene om at variasjoner i beskatning for et enkelt år skal utebli ved beregningen av effektivt skattenivå.

Forarbeidene synes å fokusere på at vurderingen skal være generell og sammensatt. Det er derfor tenkelig at formålet med disse uttalelsene kan være at spesielle forhold hos et selskap, som ikke kan forbindes med typen selskap, virksomhet eller inntekt, skal utebli i beregningen. Dette er i samsvar med

tidligere rettspraksis, som blant annet lagmannsrettsdommen som er beskrevet i Utv. 2006 s. 1151. Denne saken gjaldt gyldigheten av ligningen av Cermaq ASA og datterselskapet Statkorn Aqua AS (heretter omtalt som Cermaq) for inntektsåret 2000. Selskapene, som opererte innenfor fiskefôr og fiskeoppdrett, etablerte seg i Chile ved oppkjøp av to selskaper i år 1999/2000. Etableringen av fiskefôrproduksjonen ble underlagt selskapet Ewos Chile SA (Ewos) og fiskeoppdrett ble underlagt Mainstream Salmones SA (Mainstream). Saken reiste flere spørsmål som skulle vurderes.

Et av spørsmålene var hvorvidt avskrivningsregler for goodwill skulle tas med i betraktningen ved beregningen av det effektive skattenivå. Bakgrunnen for dette var at denne typen selskap vanligvis opptjener goodwill, men Ewos hadde ikke opptjent goodwill på dette tidspunktet. Da lagmannsretten skulle ta vurderingen om hvorvidt goodwill-reglene skulle inngå i den effektive skattesatsen tok lagmannsretten utgangspunktet i uttalelsene fra proposisjonen. De kom derfor frem til at vurderingen måtte tilpasses den aktuelle *type* selskap eller bransje. Med dette mente lagmannsretten at sammenligningen måtte foretas ut i fra det som anses å være en normal situasjon for selskaper i fiskefôr- og fiskeoppdrettsbransjen. Individuelle, ikke-bransjespesifikke forhold skulle ikke vektlegges ved beregningen av den effektive skattesatsen. I dommen følger det videre at lagmannsretten ikke hadde grunnlag for å vurdere ervervet goodwill som kunne vært avskrevet i Norge, men de argumenterte med at det er uten betydning. Grunnen til dette er at det skal foretas en mer generell sammenligning med begrenset vekt på individuelle forhold.

Retten så altså bort fra de konkrete og særlige forholdene for selskapet Ewos. Det ble i stedet lagt til grunn en typisk normalsituasjon for denne typen selskap, der beregningen ble basert på formlene i Norske Offentlige Utredninger 2003:9. Disse økonomiske formlene er en del av Mannheimstudien (NOU 2003:9, side 97), og blir benyttet til å gjennomføre en hypotetisk beregning av skattenivået i ulike land. På bakgrunn av dette blir formlene ofte brukt for sammenligning av det effektive skattenivået. Det følger at den hypotetiske beregningen er basert på forutsetninger om selskapets aktiva, finansieringsstrukturen og avkastning (NOU 2003:9, side 98). Ettersom lagmannsretten benyttet studien, underbygger dette at individuelle forhold for et enkelt selskap ikke skal legges til grunn ved

fastleggingen av det effektive skattenivået. Dette ble ytterligere presisert i uttalelsen fra Cermaq-dommen, som understreket at forhold som tilskrives “individuelle, ikke bransje-tilknyttede forhold” skal utebli fra beregningen.

Denne presiseringen ble således lagt til grunn i en senere Høyesterettsdom, Rt. 2014 s. 196 (Aban-dommen). Den rettslige problemstillingen var her om Singapore kunne anses som et lavskattland for et norsk-kontrollert holdingselskap, Aban International Norway AS (videre omtalt som Aban). Det ble derfor reist spørsmål om hvilke skattesatser som skulle inngå i fastleggingen av det effektive skattenivået. Skattyter, Aban, hevdet at skattesatsene relatert til utbytte måtte utebli fra beregningen. Det følger at på tidspunktet for beskatning var det ikke foretatt utdeling av utbytte fra datterselskapene, som enda ikke hadde opptjent inntekt. Høyesterett så bort fra at holdingselskapet ikke hadde inntekter fra aksjeutbytte. Både forarbeid og ligningspraksis ble oppsummert, for så å slutte seg til presiseringen fra lagmannsrettens dom i Cermaq-dommen.

Aban var et holdingselskap i offshorebransjen og forvaltet underliggende riggselskaper. Denne spesifikke typen selskap og bransje ga rimelig grunn til å anta at selskapets inntekter hovedsakelig vil komme i form av utbytte. Derfor anså Høyesterett at inntekter opptjent i forbindelse med realisasjon av aksjer ville fremtre som en mindre vanlig inntekt for denne typen selskap. På bakgrunn av dette ble skattesatser for utbytte inkludert i beregningen av det effektive skattenivået, på tross av at Aban ikke hadde denne type inntekt.

I begge de nevnte dommene, Cermaq-dommen og Aban-dommen, ble det sett bort fra individuelle, ikke-bransjespesifikke forhold ved det aktuelle selskapet. Det ble videre lagt til grunn en mer generell sammenligning. Uttalelsene fra dommene er likevel noe uklare når det kommer til hvorvidt slike konkrete hensyn skal ivaretas. I uttalelsene fra Cermaq-dommen ble det presisert at det skulle legges “begrenset vekt på individuelle forhold”. På lignende måte skulle det i Aban-dommen “i utgangspunktet ikke” tas hensyn til konkrete forhold av individuell art. Disse uttalelsene kan tolkes som at en vurdering basert på type selskap, virksomhet eller inntekt således ikke er absolutt. Det er imidlertid grunn til å tro at både lagmannsretten og Høyesterett benyttet samme metode for å bedømme hvorvidt konkrete hensyn skal ivaretas. Det ble først undersøkt hva slags type bransje selskapet hovedsakelig opererte i. Ved å gjøre dette, kunne de kartlegge en

standard for selskaper i en gitt bransje. Deretter ble det effektive skattenivå beregnet med utgangspunkt i standarden, basert på en vurdering av inntekter og regler for inntektsskatt som inngår i en typisk situasjon for et slikt selskap. Denne metoden underbygger hovedregelen om at konkrete, individuelle forhold ved det enkelte selskapet ikke skal tas i betraktning ved beregningen av effektivt skattenivå.

Ved å ta i bruk en slik metode kan imidlertid små endringer gi store utslag i hvilket effektivt skattenivå som blir lagt til grunn (NOU 2003:9, side 97). Dette kan for eksempel være at det effektive skattenivået av gunstige avskrivningsregler er avhengig av selskapets fortjeneste, som i Cermaq-dommen. Dette ble hensyntatt ved at lagmannsretten foretok flere beregninger ut i fra forskjellige forutsetninger. Det ble også lagt til grunn en sikkerhetsmargin angående vurderingen av to tredjedels-kravet, som vi kommer tilbake til senere i avhandlingen.

Både forarbeider og rettspraksis taler for at vurderingen av det effektive skattenivået skal være relativt generell. Det følger av forskriftene at selve beregningen for det reelle skattenivået ikke er konstant for alle investeringer i ett enkelt land. På den måten vil det være mulig at et enkelt land kan være lavskattland for én type selskap og normalskatteland for et annet type selskap. Likevel vil skattenivået til selskaper av samme type, som operer i samme bransje, med tilsvarende type inntekt, vurderes likt.

Land med få særskilte skatteregler vil ha et relativt konstant effektivt skattenivå, uavhengig av type investering. Derfor vil land med vedvarende lavt skattenivå anses som lavskattland uansett investering. Det samme gjelder land med vedvarende høyt skattenivå og få særskilte skatteregler. Disse landene vil bli ansett som normalskatteland uavhengig av investeringen som foretas.

Ofte ligger realiteten mellom disse ytterpunktene. Det mest utbredte er trolig at land har relativt høye formelle skattesatser, men har opprettet ulike varianter av skatteincentiver som kan føre til et lavere effektivt skattenivå. Dette var tilfellet i både Cermaq-dommen og Aban-dommen. Denne realiteten blir forsterket gjennom oversikten vi har utarbeidet, jf. Vedlegg 1. De minst utviklede landene i verden som tilbyr tax holidays har en gjennomsnittlig alminnelig

selskapsskattesats på 28,88%. Dette fremstår som en relativt høy skattesats. Landene benytter derfor skatteincentiver, som tax holidays, for å fremstå attraktive for utenlandske investorer.

3.4 Sikkerhetsmomentet

Når land befinner seg i grenseområdet mellom lavskattland og normalskatteland, må det foreligge stor grad av sikkerhet for at landet skal kunne anses som et lavskattland (Hovland, 2006, side 128). Dette ble blant annet vurdert i Cermaq-dommen.

I Cermaq-dommen la lagmannsretten vekt på at det må foreligge nokså stor grad av sikkerhet for å fastslå at to tredjedels-kravet er oppfylt. I typiske grensetilfeller kan formålet bak NOKUS-reglene være avgjørende for om selskapet skal anses hjemmehørende i et lavskattland. Det følger av formålet til NOKUS-reglene at regelsettet først og fremst skal hindre uønsket skatteplanlegging i form av oppsamling av inntekter i lavskattland. Dersom selskapet opererer med aktiv virksomhet i det aktuelle landet, kan det tales for at selskapet anses hjemmehørende i et normalskatteland. Dette er på bakgrunn av at et selskap med aktiv virksomhet i et land faller utenfor det formålet NOKUS-reglene er ment å treffe. Dette var tilfelle for Cermaq-dommen, ettersom selskapene drev med aktiv virksomhet i Chile. Lagmannsretten understreket at det måtte kreves stor grad av sikkerhet for å anse et land som et lavskattland. Det følger videre at de tok med vurderingen om aktiv eller passiv drift. Lagmannsretten konkluderte med at Chile ikke skulle anses som et lavskattland i Cermaq-dommen fordi selskapene var motivert ut ifra “de naturgitte driftsforutsetninger” og ikke ut ifra skattehensyn.

På bakgrunn av dette fremstår lavskattlandvurderingen som sammensatt, der en må legge relativ stor grad av sikkerhet til grunn for vurderingen.

3.5 Oversikt over videre fremstilling

Vi har i dette kapitlet foretatt en grundig analyse av lavskattlandkriteriet i skatteloven § 10-63. Etter analysen kan mye tyde på at det er skatter direkte knyttet til inntekten som skal inkluderes i sammenligningsgrunnlaget. Videre fremkommer det at vurderingstemaet for sammenligningsgrunnlaget vil være det effektive skattenivået. Det synes derfor at det er det effektive skattenivået som skal legges til grunn i lavskattlandvurderingen. Videre kom vi til den forståelse at presiseringen av typen selskap, virksomhet eller inntekt kan anses som en nedre grense for konkretiseringen av beregningen av det effektive skattenivå. Forhold som ikke er i forbindelse med *typen* synes derfor å utebli fra vurderingen. Dette er underbygd både ved tolkning av forarbeider samt redegjørelse av rettspraksis. Videre har vi reist spørsmål knyttet til grensetilfeller der det er usikkert om selskapet anses hjemmehørende i et lavskattland eller et normalskatteland. Det følger at i slike grensetilfeller må det legges tilstrekkelig med sikkerhet til grunn for vurderingen.

I det neste kapitlet presenterer vi tax holidays som skatteincentiv. Før vi går nærmere inn på tax holidays skal vi redegjøre for hva som menes med et skatteincentiv. Bakgrunnen for dette er at tax holidays i liten grad er blitt belyst som skatteincentiv alene i tidligere publisert materiale. Flere av kildene vi benytter er derfor i stor grad rettet mot skatteincentiver generelt. Videre ønsker vi å introdusere ulike typer tax holidays, da dette vil bidra til å vise bredden av motivasjon som kan ligge bak innføringen av en tax holiday. Deretter vil vi ta for oss design av tax holidays. Innunder design av tax holidays vil vi skille mellom automatisk og diskresjonær tildeling, samt ta for oss operasjonelle egenskaper.

Kapittel 4: Tax holidays som skatteincentiv

4.1 Skatteincentiver

Skatteincentiver utvikler seg stadig og brukes ofte for å tiltrekke utenlandske investeringer. Skatteincentiver er definert som ”all measures that provide for a more favorable tax treatment of certain activities or sectors compared to what is granted to general industry” (Klemm, 2010, side 315). Videre presiserer Klemm at en generell reduksjon i skattesatsen eller en gunstig avskrivningsregel, som gjelder for alle selskaper, ikke vil bli vurdert som et skatteincentiv under denne definisjonen. I tillegg vil en generelt lav skattesats ikke være å anse som et skatteincentiv (Klemm, 2010, side 316).

Det er flere grunner til hvorfor skatteincentiver er innvilget, hvorav skattekonkurransen mellom land står sentralt (Klemm, 2010, side 318). Denne konkurransen oppstår fordi mange land har som mål å tiltrekke seg utenlandske investeringer, da dette kan tilføre landet økt produktivitet og vekst. Selve veksten oppnås gjennom høyere skatteinntekter og lønninger, samt gjennom positive ringvirkninger som ny kunnskap, teknologi og økt konkurranse (NOU 2003:9, side 85). Ønsket om å tiltrekke seg multinasjonale selskapers har bidratt til en økende oppmerksomhet rundt skattesystemer og skattenivåets betydning for hvor investorer ønsker å foreta sine kapitalplasseringer (NOU 2003:9, side 84). På mange måter har det oppstått en internasjonal konkurranse om å være det mest attraktive landet å investere i, gjennom å kunne tilby de mest gunstige skattesatsene. Dette fører til at stadig flere land bruker incentivordninger for å tiltrekke seg kapital.

Land kan tilby ulike typer skatteincentiv ut i fra hvilke investeringer de ønsker å tiltrekke seg. Et mye brukt skatteincentiv består i at selskaper kan få helt eller delvis skattefritak ved å investere i begrensede geografiske områder. Dette skatteincentivet brukes ofte dersom landet ønsker å skape arbeidsplasser og tiltrekke arbeidskraft til ett spesielt område. Videre kan land tilby skattefradrag for investeringer, der selskapet får fradrag for hele eller deler av investeringen mot skyldig skatt. Investeringsgodtgjørelse, akselererte avskrivninger, finansieringsincentiver, reduserte skattesatser, og fritak for ulike skatter og

avgifter, er andre brukte skatteincentiver (Klemm, 2010, side 317). Tax holidays utgjør den incentivordningen som er mest utbredt blant utviklingsland.

Bakgrunnen for dette er trolig fordi de tilbyr helt eller delvis skattefritak i en begrenset periode, for så å beskatte selskapene etter alminnelig inntektsskatt.

Dette gjør at tax holidays tiltrekker utenlandske investeringer som igjen vil bidra til økt skatteinntekter for landet etter opphøret av tax holidays.

Den formelle selskapsskattesatsen for industrialiserte land er ofte på et lavere nivå enn i utviklingsland, jf. Vedlegg 2 jf. Vedlegg 1. Det følger at den gjennomsnittlige skattesatsen for selskaper i industriland er 22,18 % mot 28,88 % i de minst utviklede landene. Videre tilbyr industrialiserte land ofte andre incentivordninger enn utviklingsland. En tendens er at de ofte tar i bruk skatteincentiver knyttet til immaterielle eiendeler. Dette er på bakgrunn av at økonomisk vekst og suksess gjennom materielle eiendeler er begrenset for industriland, da dette ofte allerede er tilgjengelig for alle land. Immaterielle eiendeler vil derfor utgjøre den mest effektive kilden til vekst for allerede utviklede land. Blant OECD-landene (Lundbo & Knudsen, 2019), tilbyr 33 av totalt 36 land incentivordninger tilknyttet immaterielle eiendeler, herunder blant annet R&D og patenter, jf. Vedlegg 4.

4.2 Tax Holidays

4.2.1 Generelt

Som tidligere nevnt er tax holidays det mest brukte skatteincentivet blant utviklingsland. Organization for Economic Co-operation and Development (OECD) definerer tax holidays som:

“fiscal policy measure often found in developing countries. A tax holiday offers a period of exemption from income tax for new industries in order to develop or diversify domestic industries” (OECD, 2019).

Etter vårt syn innehar denne definisjonen noen mangler. Definisjonen utelukker blant annet de næringer som allerede er etablerte. Etter vårt syn bør definisjonen omfatte både næringer som er nye og de som allerede er etablerte. Tax holidays er ofte rettet mot selskaper som befinner seg i en etableringsfase. Dette er imidlertid

ikke en nødvendighet, da tax holidays også kan benyttes for å stimulere selskaper til å bli værende i landet. Videre følger det av definisjonen at tax holidays foregår med fritak fra inntektsskatt. Dette trenger nødvendigvis ikke å være tilfellet.

Selskaper kan også få delvis skattefritak eller betydelig lav beskatning i perioden en tax holiday pågår. Definisjonen angir også at tax holidays tilbyr skattefritak i en periode. Vi synes dette er noe udefinerbart da det bør legges vekt på at tax holidays varer i en tidsbegrenset periode. På bakgrunn av dette er vår vurdering at OECDs definisjon av tax holidays er noe smal.

Definisjonen av tax holidays må ses i sammenheng med definisjonen av et skatteincentiv. Den tidligere presenterte definisjonen av skatteincentiv, jf. punkt 4.1, legger vekt på tiltak som skaper en mer fordelaktig behandling av enkelte aktiviteter eller næringer. Skatteincentiver benyttes for å tiltrekke direkte utenlandske investeringer eller opprettholde økonomisk vekst. Tax holidays må derfor være et tiltak som besluttes for å skape en mer fordelaktig behandling for enkelte aktiviteter eller sektorer.

Etter vårt syn bør definisjonen være noe bredere og omfatte flere av kjennetegnene ved tax holidays. En ideell definisjon bør, for det første, inkludere at en tax holiday kjennetegnes ved en reduksjon i selskapsskatt for selskaper. Dette består i at selskaper kan få innvilget enten totalt skattefritak, delvis skattefritak eller en generell lav beskatning i perioden. Samtidig vil det være nødvendig at tidsaspektet er tydelig beskrevet. En tax holiday varer i en gitt tidsbegrenset periode. Denne perioden kan variere på tvers av land og bransjer. Videre er det viktig å påpeke at den tidsbegrensede perioden vil være bestemt på forhånd av inngåelsen av en tax holiday. Etter vår vurdering må definisjonen også være mer ekskluderende i sin utforming for å presisere at en tax holiday ikke er allment tilgjengelig. Det er kun bestemte typer selskaper, inntekter og bransjer som kan benytte seg av en tax holiday. Hvis ikke dette var tilfellet, ville det ikke oppstått en skattefavorisering.

I resten av avhandlingen vil vi benytte denne forståelsen av tax holidays som grunnlag for videre vurderinger tilknyttet vår konkrete problemstilling.

4.2.2 Ulike typer tax holidays

Skattefavorisering foretas på bakgrunn av ulike faktorer. Ved å tilby tax holidays har vertslandet mulighet til å tiltrekke seg forskjellige typer investeringer i ulike geografiske regioner, bransjer, markeder eller for å øke eksport. Det foreligger altså ulike motivasjoner bak hvorfor stater tilbyr tax holidays. I det videre vil vi kort redegjøre for noen av disse.

Regionale tax holidays

Som nevnt kan tax holidays tilbys ved investering i bestemte geografiske områder. Bakgrunnen for en slik tax holiday kan ofte være høy arbeidsledighet i den gitte regionen. Ved å tiltrekke seg investeringer kan dette føre til nye arbeidsplasser, tilflytting og således vekst. Et eksempel på dette er sak Utv. 2008 s. 331, OLN-2004-15 fra overligningsnemnda, der et norsk selskap ble tilbudt en gunstig skattesats i en spesiell sone i Kina.

Sektorielle tax holidays

Myndighetene i et land kan også benytte seg av tax holidays dersom de har et behov for å tilføre vekst til en spesiell sektor eller bransje. Dette kalles gjerne sektorielle incentiver. Et land som tilbyr sektorielle tax holidays er Marokko. Marokko tilbyr selskaper fem års skattefritak ved etablering innenfor turisme (Deloitte, 2019, side 2).

Markedsorienterte tax holidays

For å øke markedsaktivitetene innad i et land kan markedsorienterte tax holidays benyttes for å dekke etterspørselen av varer og tjenester. Dette ser vi et eksempel på i den tidligere omtalte Telenor-saken. Myanmar sitt behov for å etablere et mobilnettverk innenlands resulterte i at Telenor fikk tilbud om en tax holiday med et femårig skattefritak.

Eksportorienterte tax holidays

Videre kan også tax holidays tilbys for å bedre eksportnæringen i et land. Bakgrunnen for dette kan enten være å forhindre konkurranse til fordel for lokale selskaper eller for å øke eksport av utenlandske varer. Filippinene er et eksempel

på et land som tilbyr tax holidays for å bedre eksportnæringen. Landet tilbyr skattefritak i seks år for pionér-selskaper, dersom selskapet er lokalisert i et mindre utviklet område og fire år skattefritak for andre selskaper (PWC, 2018).

Som presentert kommer tax holidays i flere ulike former. Myndigheter tilbyr den type tax holiday som bidrar til å dekke deres behov. Videre vil myndighetene ha mulighet til å utarbeide ytterligere design av en tax holiday for å tiltrekke seg ønskede investeringer. Dette vil vi gå nærmere inn på i punkt 4.3.

4.3 Design av tax holidays

4.3.1 Generelt

Det er myndighetene i vertslandet som utarbeider designet og rammene rundt en tax holiday. Utformingen vil variere ut i fra hva slags investorer myndighetene ønsker å tiltrekke. En tax holiday av god design er viktig, da dette kan bidra til tydeligere spilleregler, samt en reduksjon av utilsiktede effekter, risiko og kostnader.

Tax holidays i utviklingsland kjennetegnes ofte ved at de er svakt utformet og lider av mangel på åpenhet og besværlig administrasjon (Andersen et al., 2017, side 74). Et nøyaktig og godt designarbeid av tax holidays kan således bidra til å redusere risikoen for at skatteincentivet blir benyttet på annen måte enn tiltenkt. Myndighetene i de landene som tilbyr tax holidays kan gjennom utformingen danne rammer rundt incentivordningen som de ønsker. I det videre skal vi ta for oss noen av stegene i utformingen av en tax holiday.

4.3.2 Automatisk eller diskresjonær tildeling

Et av de viktigste stegene i designprosessen av en tax holiday er hvordan selskapet skal kvalifisere seg til tildelingen av skatteincentivet. Basert på artikkelen skrevet av Easson og Zolt (2002) kan tildelingen av skattelettelse gjøres på to ulike måter. Den ene metoden går ut på at tildelingen av skattelettelsen er automatisk. Dette består i at tildelingen enten er lovregulert eller tildelt når selskapet oppfyller foreskrevne krav. Fordelen med denne metoden er at den er forutsigbar for selskapene. Det er imidlertid utfordrende å fastsette krav som forhindrer uønskede investeringer.

Den andre metoden for tildeling av tax holidays kalles diskresjonær tildeling (Easson & Zolt, 2002, side 25). Denne metoden er et resultat av individuelle forhandlinger hvor staten lettere kan sikre at kun ønskede aktører får tildelt tax holidays. En svakhet ved denne metoden er at tildelingen blir utsatt for korrupsjon og manglende åpenhet.

Videre er det verdt å presisere at tildelingen sjeldent er helt skjønnsmessig eller helt automatisk. Selv i tilfellene hvor det foreligger høy grad av skjønn, eksisterer det rammer som angir i hvilken grad skjønn kan utøves (Easson & Zolt, 2002, side 25).

Ettersom de fleste tildelingene av skatteincentiver innebærer noen grad av skjønn, vil det være naturlig å drøfte hvorvidt den skjønnsmessige vurderingen vil være av betydning for det effektive skattenivået. Dette spørsmålet vil vi gjenoppta i punkt 5.3.

4.3.3 Operasjonelle egenskaper ved tax holidays

Det foreligger flere operasjonelle egenskaper ved tax holidays. Vi skal i det videre ta for oss tre av disse:

- Starttidspunktet
- Varighet
- Opphør

Starttidspunktet

En av de viktigste operasjonelle egenskapene ved tax holidays er starttidspunktet for når incentivordningen skal tre i kraft. Etter OECD sitt rammeverk foreligger det tre ulike starttidspunkter for en tax holiday (OECD, 2019, side 9). Disse tre ulike starttidspunktene er; ved igangsettingen av produksjonen, det første året med positivt resultat eller det første året med et positivt kumulativt resultat.

Ikrafttreddelsen er svært relevant ved utformingen av en tax holiday, da de ulike starttidspunktene kan føre til forskjellige økonomiske konsekvenser. Eksempelvis vil det være mindre lønnsomt at en tax holiday trer i kraft ved igangsettingen av produksjonen, enn ved det første året med positivt resultat.. Grunnen til dette er at i oppstartsfasen er kostnadene ofte høye og den totale skattebelastningen er derfor

lav. Dersom en tax holiday trer i kraft fra første året med positivt resultat, vil den totale skattebelastningen være vesentlig høyere, og skattebesparelsen vil derfor være større.

På bakgrunn av det ovennevnte vil det være relevant å diskutere om ikrafttreddelsen vil være av betydning for lavskattlandvurderingen. Er det slik at tax holidays som trer i kraft første året med positivt resultat, lettere vil falle inn under lavskattlandkriteriet enn dersom ikrafttreddelsen skjer ved produksjonsstart? Noe kan tyde på at valget av starttidspunkt kan relateres til graden av skattemotivasjon bak investeringen, selv om det er myndighetene i vertslandet som setter starttidspunkt for ikrafttreddelsen. Dette er fordi selskapet ofte har forhandlingsmakt, og kan derfor ha mulighet til å legge press på myndighetene i vertslandet for å få best mulig vilkår.

Varighet

En annen viktig operasjonell egenskap ved tax holidays er varighet. En tax holiday kan variere fra ett år til 20 år (United Nations & CIAT, 2018, side 24). Bak fastsettelsen av lengden på en tax holiday foreligger det en viktig avveining for vertslandet. Avveiningen består i at landet på den ene siden ønsker å tiltrekke seg investorer, men på den andre siden ikke ønsker tapte skatteinntekter.

Det kan synes at tax holidays som varer over en kortere tidsperiode ofte har en begrenset verdi, da det kan ta opp til flere år før en investering gir ønsket avkastning. Korte tax holidays skaper derfor ikke så stor interesse hos potensielle investorer. Tax holidays av kortere varighet har størst verdi for investeringer som er forventet å gi raskere avkastning. Disse investeringene tilhører ofte sektorer som er svært mobile. Det er derfor ikke uvanlig at disse selskapene benytter seg av en tax holiday i ett land, for så å flytte virksomheten til et annet land når incentivordningen utløper. Konsekvensen blir da at vertslandet sitter igjen med svært begrensede fordeler.

Opphør

Opphøret av en tax holiday er den siste operasjonell egenskapen vi skal ta for oss. En tax holiday varer, som nevnt tidligere, i en gitt tidsbegrenset periode. Opphøret av en tax holiday kan inntreffe før planlagt dersom selskapet ikke overholder

kravene som er angitt i avtalen om incentivordningen. For å sikre at kravene overholdes må selskapet oppfølges med jevne mellomrom (United Nations & CIAT, 2018, side 43). Dersom dette ikke er tilfellet, opphører tax holidays før planlagt.

I forbindelse med varighet av en tax holiday vil det være naturlig å vurdere i hvilken grad dette er av betydning for lavskattlandvurderingen. Dette spørsmålet vil vi reise i punkt 5.4 hvor vi benytter lovteksten, rettspraksis, forvaltningspraksis og forarbeider til å analysere vår problemstilling ytterligere.

4.4 Oversikt over videre fremstilling

Skatteincentiv er et populært virkemiddel for å tiltrekke seg utenlandske investeringer. Tax holidays er det skatteincentivet som er mest utbredt blant utviklingsland. Som nevnt foreligger det ulike motivasjoner bak hvorfor land tilbyr tax holidays. Bakgrunnen for motivasjonen avhenger av hvilke typer investeringer vertslandet ønsker å tiltrekke seg. Videre er tildelingen av tax holidays sjeldent helt automatisk eller helt diskresjonær. I de fleste tilfeller vil tildelingen innebære en grad av skjønnsmessig vurdering. I designprosessen vil det også være viktig å kartlegge starttidspunktet for en tax holiday, hvor lenge den skal vare og når den opphører.

I det neste kapittelet skal vi se nærmere på skatteincentivers betydning for det effektive skattenivået. Vi vil først ta for oss hvilken betydning skatteincentiv har i beregningen av det effektive skattenivå, for så å relatere dette til tax holidays. For å vurdere dette har vi tatt utgangspunkt i forarbeider og rettspraksis. Videre skal vi drøfte den skjønnsmessige vurderingen ved tildeling av skatteincentiv og hvilken påvirkning dette vil ha på det effektive skattenivå. Her vil Aban- og Cermaq-dommen stå sentralt. Videre vil vi vurdere betydningen av tidsperioden for beregningen av effektivt skattenivå. For å vurdere denne problemstillingen har vi benyttet lovteksten, forarbeider, rettspraksis, forvaltningspraksis og egne bemerkninger. Avslutningsvis vil vi inkludere formålsbetraktninger da disse kan vektlegges i tilfeller der det er usikkerhet knyttet til om skatteincentiv skal inkluderes i fastleggelsen av det effektive skattenivået.

Kapittel 5: Skatteincentivers betydning for det effektive skattenivå

5.1. Generelt

Det mest essensielle ved lavskattlandvurderingen er om selskapet blir beskattet mindre enn to tredjedeler av skatten selskapet ville blitt ilagt dersom det var hjemmehørende i Norge. Det er imidlertid utydelig hvilken betydning skatteincentiv har i denne beregningen. Et relevant spørsmål for vår avhandling er således i hvilken grad skatteincentiv skal trekkes inn i fastleggingen av det effektive skattenivået.

5.2 Beregningen av det effektive skattenivå

Selv om begrepet “skatteincentiv” verken er nevnt i lovteksten eller forarbeidene til NOKUS-reglene, foreligger det grunn til å tro at incentivordninger inngår i flere av departementets formuleringer.

I forarbeidene følger det at dersom land har “særregler for bestemte typer selskap, virksomheter eller inntekter” skal dette inngå i sammenligningen av skattenivå etter skatteloven § 10-63 (Finans- og tolldepartementet, 1991, side 79). En naturlig forståelse av begrepet “særregler” vil være regler som avviker fra det aktuelle landets alminnelige skattesystem. Det er imidlertid noe uklart hva som skal inngå i det alminnelige skattesystemet og hva som vil falle utenfor. Likevel vil det være rimelig å forstå at uttalelsen omfatter skatteincentiver selv om begrepet ikke er benyttet direkte i lovteksten eller i forarbeidene. Bakgrunnen for dette er at incentivordninger ikke utgjør en del av et lands alminnelige skattesystem. Skatteincentiv fremstår som et tiltak myndighetene i et land kan velge å iverksette for å tiltrekke seg utenlandske investeringer gjennom gunstige skattebetingelser. Som beskrevet i punkt 4.1 tilbys ikke skatteincentiver til alle selskaper. Det fremstår således som et tiltak som kan tilbys bestemte selskaper, inntekter og bransjer. På bakgrunn av dette vil det være rimelig grunn til å anta at incentivordninger trolig vil kvalifiseres som særregler. Dette har blant annet blitt underbygd i rettspraksis.

I den tidligere presenterte Cermaq-dommen ble den norske særregelen for fiskeoppdrettsbransjen vurdert, jf. sktl. § 8-1 første ledd bokstav a. Lagmannsretten kom til den slutning at særregelen skulle inkluderes i den hypotetiske beregningen av det effektive skattenivået det chilenske fiskeoppdrettsselskapet ville ha blitt ilagt i Norge. Som tidligere drøftet i punkt 3.2, skal vurderingstemaet være det samme for beregningen av effektivt skattenivå i Norge og i vertslandet. Ettersom gunstige beskatningsregler for en gitt bransje anses som et skatteincentiv, vil det derfor være rimelig å anta at skatteincentiv også skal inkluderes i beregningen av vertslandets skattenivå. På bakgrunn av dette foreligger det grunn til å tro at skatteincentiv skal inkluderes i fastleggingen av det effektive skattenivå i lavskattlandvurderingen.

Ettersom tax holidays er et skatteincentiv, kan det derfor synes at ordningen trekkes inn som en del av sammenligningsgrunnlaget i beregningen av det effektive skattenivå etter sktl. § 10-63. Dette vil være fordi tax holidays kan anses som avvikende særregler fra det alminnelige skattesystem. Likevel fremgår det at flere faktorer må tas hensyn til ved beregningen av det effektive skattenivå. Disse vil vi presentere i det videre.

5.3 Skjønnsmessig vurdering ved tildeling av skatteincentiv

Som tidligere beskrevet, i punkt 4.3.2, kan et skatteincentiv bli tildelt på to ulike måter; automatisk eller diskresjonært. I praksis vil de fleste skatteincentiv tildeles ved en kombinasjon av automatisk og diskresjonær tildeling. Dette vil si at skatteincentiver ofte vil tildeles ved ulik grad av skjønnsmessig vurdering. Vi skal i denne delen av avhandlingen se nærmere på betydningen av den skjønnsmessige vurderingen i tildelingen av et skatteincentiv. Spørsmålet er således hvorvidt den skjønnsmessige vurderingen har betydning for beregningen av det effektive skattenivået.

En generell tendens er at den beslutningstakingende myndighet for tildeling av skatteincentiv gjerne tillegger et større rom for skjønn i utviklingsland enn det som ofte gjøres i andre land (Viherkettä, 1991, side 20). Dette fremstår aktuelt for vår problemstilling da vi har valgt å fokusere på utviklingsland som tilbyr skatteincentiv.

Tildeling av skatteincentiv gjennom direkte forhandlinger mellom den beslutningstakende myndighet i vertslandet og utenlandske investorer forekommer stadig. I slike forhandlingsprosesser er det naturlig at det foreligger en viss skjønnsmessig vurdering hos beslutningstakeren. Slike tildelinger er utbredt i flere bransjer, blant annet innenfor telecom. Innledningsvis presenterte vi Telenor sin etablering i Myanmar, som ga Telenor et femårig skattefritak. Det følger at detaljene rundt lisensen ble forhandlet frem mellom Telenor og myndighetene i Myanmar. Med utgangspunkt i at tildelingen av incentivordningen innebar en forhandlingsprosess, er det grunn til å tro at det forelå en skjønnsmessig vurdering hos beslutningsmyndigheten. Det faktum at Myanmar i utgangspunktet utlyste to mobilisenser, hvorav Telenor fikk tildelt en av de, underbygger ytterligere at myndighetene i Myanmar la en skjønnsmessig vurdering til grunn i forhandlingsprosessen. Dersom skatteincentivet hadde blitt tildelt automatisk, uten bruk av skjønn, kan det tenkes at flere selskaper hadde oppfylt de foreskrevne kravene for tildelingen.

Etter rettspraksis, jf. punkt 3.3, ble det lagt til grunn en mer generell sammenligning ved beregningen av det effektive skattenivået. Det ble sett bort ifra ikke-bransjespesifikke, individuelle forhold ved selskapet. I den forbindelse, vil det være relevant å reise spørsmål om en skjønnsmessig tildeling av skatteincentiv kan anses bransjetyppisk eller av individuelle forhold. En skjønnsmessig tildeling av skatteincentiv kan tilbys til ett selskap, flere selskap eller alle selskap i en bransje. Det kan derfor synes at en skjønnsmessig tildeling kan være å anse som både bransjetyppisk og av individuell art. På bakgrunn av dette, vil det være vanskelig å kunne fastslå i hvilken grad en skjønnsmessig vurdering av tildeling av skatteincentiv kan påvirke det effektive skattenivået.

I tilfeller der skjønnsmessig tildeling av skatteincentiver er svært utbredt innenfor en gitt bransje, kan det være naturlig at skatteincentiv bør ha en påvirkning på det effektive skattenivået. Som nevnt er det vanlig å benytte seg av skatteincentiver innenfor telecom-bransjen. Problematikken oppstår imidlertid når de ulike selskapene inngår incentivordninger med myndighetene i vertslandet som inneholder ulike rammebetingelser og innhold. Det fremstår usannsynlig i praksis at samtlige selskaper i en bransje kan oppnå en skjønnsmessig tildeling av skatteincentiv. Bakgrunnen for dette er at en bransje består av flere selskaper med

ulik forhandlingsmakt og størrelse. Selskapene vil derfor ha ulike utgangspunkt i en forhandlingsprosess. Spørsmålet blir så knyttet til tilfeller der enkelte selskaper ikke klarer å forhandle frem en slik ordning. Skal disse selskapene da påføres en skattemessig ugunst overfor de resterende selskapene i bransjen? I sakene, Aban og Cermaq, synes det at dette er tilfellet.

I Aban-dommen ble det gjort rede for at Singapore tilbyr skattefritak til pionér-virksomheter. Dette tilsier altså at *typen* selskap utgjør et viktig vurderingsmoment for myndighetene i Singapore ved tildelingen av incentivordninger. På bakgrunn av at pionér-virksomheter er et vidt begrep som kan omfatte selskaper innenfor ulike næringer i en oppstartsfase, vil det være nødvendig å foreta en vurdering for de ulike selskapene. Ettersom at skatteincentivet er rettet mot pionér-virksomhet, vil det føre til at selskaper fra forskjellige bransjer kan kvalifiseres. På den måten synes ikke vurderingen å være av “konkret, individuell art” i denne sammenheng og bør derfor inkluderes i fastleggingen av det effektive skattenivå.

Etter uttalelsen i Aban-dommen synes det at skatteincentiv av “mer konkret, individuell art” bør ekskluderes fra fastleggingen av det effektive skattenivå. Vurderingen knyttet til tildelingen må i stor grad være konkretisert og krevende å relatere til den type virksomheter for at skatteincentivet skal ekskluderes fra fastleggingen av det effektive skattenivå. Det kan derfor synes at desto mer skjønn som legges til grunn ved vurderingen, desto mindre anses skatteincentivet som felles for bestemte typer selskap, virksomhet og inntekter. I tilfeller der vurderingen i stor grad er basert på skjønn, vil skatteincentiv ikke være rettet mot bestemte typer selskap, virksomhet eller inntekt. Skatteincentiv kan således bli tildelt til selskaper med andre typer egenskaper, som for eksempel filantropi. Dersom skatteincentiv blir tildelt på bakgrunn av andre egenskaper enn type selskap, virksomhet eller inntekter, vil det således være få tilfeller som omfattes av forarbeidernes henvisning til disse *typer*. I Cermaq-dommen legges det “begrenset vekt” på individuelle forhold, mens det i Aban-dommen skal det “i utgangspunktet ikke” tas hensyn til konkrete forhold av individuell art, jf. punkt 3.3. Det følger derfor at en regel om å ikke inkludere individuelle forhold ikke er absolutt, selv om dette kan være et utgangspunkt ved fastleggingen av effektivt skattenivå.

5.4 Tidsperiode for beregningen av effektivt skattenivå

5.4.1 Generelt

Tax holidays kjennetegnes ved at varer i en begrenset tidsperiode. Når den fastsatte tiden for skatteincentivet er omme, blir selskapet skattlagt etter de alminnelige skatteregler i vertslandet. Ofte er de ulike skatteincentivene rettet mot vekst- og oppstartsperioden av investeringer. Grunnen til dette er at investeringskostnadene som regel er høyest i denne perioden, og på den måten minimeres den totale økonomiske belastningen for investorer ved oppstart.

For å ta stilling til hvilken tidsperiode som bør legges til grunn, vil vi i det videre benytte lovteksten, forarbeider, rettspraksis og forvaltningspraksis.

5.4.2 Lovteksten

Etter definisjonen av lavskattland i skatteloven § 10-63 følger det at lavskattland regnes som;

“land hvor den alminnelige inntektsskatt på selskapets [...] samlede overskudd utgjør mindre enn to tredjedeler av den skatten selskapet [...] ville ha blitt ilagt dersom det hadde vært hjemmehørende i Norge”.

Definisjonen beskriver ikke tidsperioden som skal legges til grunn for beregningen av det effektive skattenivå. Dette fremstår derfor som et tolknings spørsmål. Etter ordlyden i sktl. § 10-63 vil det være naturlig å tolke det slik at dersom den effektive skattesatsen på selskapets overskudd utgjør mindre enn to tredjedeler av det skattenivået selskapet ville blitt skattlagt i Norge, vil landet anses som et lavskattland. På bakgrunn av at definisjonen beskriver at beskatningen skal foretas på selskapets samlede overskudd, kan det være å forstå at tidsaspektet er konkretisert til ett enkelt år. I de fleste tilfeller anses det samlede overskuddet som det totale overskuddet gjennom et regnskapsår. Ettersom et regnskapsår er å anse som et enkelt år, kan det foreligge grunn til å anta at etter ordlyden i bestemmelsen synes ett år å være tilstrekkelig for vurderingen.

Etter ordlyden i sktl. § 10-63, synes det at dersom vertslandet tilbyr et selskap en tax holiday med null beskatning ett enkelt år, og dette utgjør mindre enn to tredjedeler av det effektive skattenivået selskapet ville ha blitt beskattet i Norge,

vil vertslandet regnes som et lavskattland og NOKUS-reglene vil komme til anvendelse.

Ordlyden i definisjonen av lavskattland etter sktl. § 10-63, stemmer imidlertid ikke med uttalelsene i forarbeidene til bestemmelsen.

5.4.3 Forarbeidene

I forarbeidene står det skrevet at ved avgjørelsen av om to tredjedels-kravet er oppfylt, “er det ikke den konkrete forskjell for et selskap i det enkelte inntektsår som er avgjørende”, jf. punkt 3.2.

Etter dette sitatet er det naturlig å tolke utsagnet “det enkelte inntektsår” som en begrensning i konkretiseringen av faktorer som omhandler tid. På bakgrunn av dette synes det at departementet mener at skattenivået for ett enkelt år utgjør et noe smalt grunnlag for vurderingen. Dette betyr i praksis at det effektive skattenivået må beregnes med hensyn på flere års skattenivå. Forarbeidene beskriver derimot ikke hvor mange år som skal legges til grunn ved beregningen. Dette spørsmålet fremstår imidlertid svært åpent, dersom en ser vekk ifra at ett enkelt år ikke er tilstrekkelig.

Videre i forarbeidene står det at “det må i stedet foretas en mer generell sammenligning av forskjellen i nivået på den alminnelige inntektsskatt i Norge og i den annen stat for denne typen selskap”. Ved at forarbeidene presiserer “en mer generell sammenligning”, gir det grunn til å tro at det bør legges til grunn et tidsanslag på et gitt antall år som fremstår tilstrekkelig til å fastslå landets generelle skattenivå. Her ville det ha vært ønskelig at forarbeidene kom med forslag på en konkret tidsperiode som bør legges til grunn ved beregningen, men dette er imidlertid ikke dekket. På den måten, kan det virke som at departementet har overlatt dette spørsmålet til forvaltnings- og rettspraksis.

5.4.4 Rettspraksis

I Cermaq-dommen la lagmannsretten til grunn det samme som departementet. Lagmannsretten henviste til departementets uttalelser:

“Partene er også enige om at det ikke er de konkrete tall for det enkelte regnskapsår som skal legges til grunn, ...” .

Lagmannsretten påpeker således ikke hvor mange år som bør legges til grunn ved lavskattlandvurderingen. I Aban-dommen henviste Høyesterett til forarbeidene og Cermaq-dommen når det gjaldt spørsmål om lavskattlandvurderingen. Det ble altså ikke presisert hvilken tidsperiode som bør være å anse som tilstrekkelig for en slik vurdering, annet enn at et enkelt år ikke er tilstrekkelig.

På bakgrunn av dette har vi derfor oppsøkt andre saker for å fremskaffe et mer konkret svar på spørsmålet rundt tidsperioden.

5.4.5 Forvaltningspraksis

Spørsmålet er blant annet blitt tatt opp i Sentralskattekontoret for storbedrifter. Denne saken gjaldt om Monaco kunne anses som et lavskattland i forhold til NOKUS-reglene (Utv.2001 side 263). Saken omhandler et norsk konsulent- og investeringsselskap som planla å etablere et selskap i Monaco. Selskapet skulle ikke være et datterselskap, men eid av enkeltstående norske deltakere. Den formelle skattesatsen i Monaco var 33,33 %, og ble således ansett som et normalskatteland. Monaco hadde imidlertid særregler for nyetablerte selskaper. Disse særreglene bestod i at de to første årene ved etablering ville selskapet være fritatt for beskatning, for så å øke beskatningen gradvis hvert år. Det ville ta seks år før selskapet ville blitt skattlagt 33,33 %.

Sentralskattekontoret for storbedrifter tok utgangspunkt i forarbeidene til skatteloven § 10-63, og antok at lavskattlandvurderingen måtte foretas over en periode på mer enn et enkel tår. De kom frem til at vurderingen bør gjøres over en periode på to til tre år. Ettersom det effektive skattenivået i Monaco var lavere enn to tredjedeler av det norske over en periode på fire år, kom de til konklusjonen om at Monaco var å anse som et lavskattland. Denne slutningen er i samsvar med

Skatte-ABC 2018/2019 sin vurdering, der to til tre år anses som tilstrekkelig for vurderingsgrunnlaget i praksis (Skattedirektoratet, 2018).

Spørsmålet om hvilken tidsperiode som skal legges til grunn for beregningen av effektivt skattenivå er også blitt berørt av overligningsnemnda i 2007. Denne saken bestod i om Kina er å anse som et lavskattland for det aktuelle selskap grunnet en regional tax holiday som gjaldt over en periode på to år (Utv. 2008, side 331). I årene 2004 og 2005 ville selskapet bli beskattet 12%, som er mindre enn to tredjedeler som samme type selskap ville blitt skattlagt i Norge. Fra og med 2006 skulle selskapet bli beskattet 24%, og således oppfylle to tredjedels-kravet.

Nemnda kom frem til at det avgjørende forholdet er om “inntekten det aktuelle inntektsåret vil bli beskattet med mindre enn to tredjedeler av det norske skattenivået”. Videre uttaler nemnda at “om senere års inntekt vil bli beskattet med en annen sats, er det relevant ved bedømmelsen av hver av disse fremtidige inntektsår, og da hvert år med sitt reelle skattenivå for seg”. I følge nemndas uttalelser gir det et inntrykk av at det enkelte inntektsår skal være avgjørende for lavskattlandvurderingen. På bakgrunn av dette synes det at nemnda mener at skatteincentiv med varighet i ett år skal inkluderes i sammenligningsgrunnlaget.

5.4.6 Kommentarer til ovennevnte rettskildedefaktorer

Ettersom lovgiver har forutsatt en generell vurdering i forarbeidene, kan det være grunn til å reise spørsmål om hvorvidt både ett og to år er et tilstrekkelig vurderingsgrunnlag. Etter overligningsnemndas syn på lavskattlandvurderingen og ordlyden i skatteloven § 10-63 synes ett enkelt år å være tilstrekkelig, selv om dette taler imot forarbeidene. Ifølge Skatte-ABC og Sentralskattekontoret for storbedrifter er imidlertid to til tre år tilstrekkelig. Det er altså tvetydig hvor mange år et skatteincentiv, herunder tax holidays, må vedvare for at vertslandet anses som et lavskattland. I den forbindelse kontaktet vi Finansdepartementet i håp om å få en kommentar som kunne hjelpe oss med å trekke en entydig konklusjon. Tilbakemeldingen bestod i at Finansdepartementet ikke hadde anledning til å gi en tolkningsuttalelse i forbindelse med vår masteroppgave. Videre har vi prøvd å finne én praksis som er i bruk i andre land. Dette ga oss heller ingen nærmere tyngde til å ta et standpunkt.

For å kunne foreta en sammensatt vurdering av hvilke av de ovennevnte uttalelser som bør vektas tyngst, har vi analysert økonomiske virkninger ved bruk av ulike tidsperioder. I det videre vil vi se på konsekvensene av NOKUS-beskatning for ulike tidsperioder.

5.4.7 Våre egne bemerkninger tilknyttet tidsperioden

Etter bestemmelsen i skatteloven § 9-14 følger det at urealisert gevinst på bestemte eiendeler mv. skal skattlegges ved uttak fra norsk beskatningsområde. Formålet, bak innføringen av hjemmelen, er å hindre omgåelse av norsk gevinstbeskatning. En slik omgåelse kan utføres ved at eiendeler tas ut av norsk beskatningsområdet, for så å plasseres i et område med lavere gevinstbeskatning (Finansdepartementet, 2008, side 50). Det er ikke avgjørende om eiendeler mv. fysisk flyttes ut av Norge, men at inntekter og kostnader knyttet til eiendelen ikke lenger skal inkluderes i inntektsskatteligningen i Norge (Finansdepartementet, 2008, side 51). Denne bestemmelsen vil etter dette omfatte norsk-kontrollerte utenlandske selskaper hjemmehørende i lavskattland.

Et norsk-kontrollert utenlandsk selskap som anses hjemmehørende i et lavskattland er underlagt NOKUS-reglene. Gjennom skattlegging etter NOKUS-reglene vil selskapet ha en tilknytning til norsk beskatningsområde, da deltakerne blir skattlagt av den norske stat (Finansdepartementet, 2008, side 51). Deltakerne i norsk-kontrollerte utenlandske selskaper hjemmehørende i lavskattland vil derfor anses å ligge under norsk beskatningsområde. Når selskapet ikke anses hjemmehørende i et lavskattland lenger, vil NOKUS-reglene opphøre og deltakerne vil således ikke ha tilknytning til norsk beskatningsområde.

Deltakere i selskaper som er ansett hjemmehørende i lavskattland, grunnet bruk av skatteincentiv, vil ilegges en exit-skatt når skatteincentivet opphører. Dette er på bakgrunn av at NOKUS-beskatning frafaller, og selskapet vil derfor ikke ha tilknytning til norsk beskatningsområde lenger. Exit-skatten skal beregnes på oppnådd gevinst av eiendeler mv. ved innvinningstidspunktet. Etter forarbeidene følger det at innvinningstidspunktet er dagen før uttaket fra norsk beskatningsområde (Finansdepartementet, 2008, side 52). For deltakere som er ilagt NOKUS-beskatning gjennom selskapets bruk av skatteincentiver, vil altså innvinningstidspunktet være dagen før NOKUS-beskatningen opphører. Det vil si

at gevinsten selskapet har opparbeidet seg i perioden, NOKUS-reglene har vært gjeldende, vil utgjøre grunnlaget for exit-skatten.

Deltakere i selskaper som er omfattet av NOKUS-reglene vil bli skattlagt løpende gjennom hele perioden, jf. punkt 2.3.2. Deretter vil skattyter bli beskattet ytterligere gjennom en exit-skatt ved NOKUS-reglenes opphør. Det kan derfor reises spørsmål om hvorvidt det vil være rimelig å legge til grunn en tidsperiode tilsvarende ett enkelt år i lavskattlandvurderingen. Etter vårt syn kan dette synes noe urimelig. Dette er på bakgrunn av at den totale effekten av en tax holiday allerede kan være utlignet gjennom den løpende skattlegging, for så at skattyter blir ilagt en ytterligere exit-skatt. Det kan derfor se ut til at skattyters totale skattebelastning, i noen tilfeller, vil være større dersom selskapet benytter seg av en tax holiday enn dersom selskapet er hjemmehørende i Norge. Det kan derfor synes at en tax holiday med varighet i ett år, ikke bør være tilstrekkelig for at vertslandet skal anses som et lavskattland.

Etter vårt syn virker det noe mer rimelig å ta utgangspunkt i en tidsperiode på to til tre år for lavskattlandvurderingen. Dette er på bakgrunn av at effekten av den løpende beskatningen og exit-skatten i større grad vil rettferdiggjøres. En kan imidlertid reise spørsmålet om dette vil være rimelig dersom en tax holiday har en varighet tilsvarende to til tre år. Dersom en legger til grunn en tidsperiode på to til tre år vil deltakeren ikke ilegges NOKUS-beskatning dersom selskapets effektive skattesats er over to tredjedels-kravet de kommende årene. Skattyter vil i slike tilfeller komme svært gunstig ut av en slik tax holiday, sammenlignet med deltakere i selskaper som enten benytter seg av en lenger tax holiday eller som er deltaker i et selskap hjemmehørende i Norge.

Vi har nå satt virkningene av å legge ulike tidsperioder til grunn i sammenheng. Etter vår vurdering kan det se ut til at to til tre år bør være tilstrekkelig for lavskattlandvurderingen ettersom de økonomiske virkningene av å ilegges NOKUS-beskatning er relativt store. Vi mener den ugunsten deltakere påføres dersom en legger et enkelt år til grunn, er for stor.

På bakgrunn av egne bemerkninger, og at forarbeider og rettspraksis har tyngre rettskildemessig vekt enn forvaltningspraksis, synes det at to til tre år virker i

større grad rimelig. Vi velger derfor å støtte oss til uttalelsene i forarbeidene, fra lagmannsretten, Sentralskattekontoret for storbedrifter og Skatte-ABC.

5.5 Formålsbetraktninger

I tilfeller der det foreligger usikkerhet om skatteincentiver, herunder tax holidays, skal inkluderes i fastlegging av effektivt skattenivå bør formålsbetraktninger vektlegges. Dette ble blant annet anvendt i Cermaq-dommen som tidligere er blitt presentert. I denne saken ble det vurdert at det norsk-kontrollerte utenlandske selskapets investering lå i “periferien” av NOKUS-reglens formål. På den måten forelå det et krav om skjønn ved vurderingen om reglene skulle anvendes. På bakgrunn av uttalelsene i denne dommen foreligger det grunn til å anta at i saker med ulike tvister bør formålsbetraktninger utgjøre en del av vurderingen.

Som tidligere er formålet bak NOKUS-reglene å unngå eller motvirke “skattemotiverte investeringer og kapitalplasseringer” i lavskattland (Finans- og tolldepartementet, 1991, side 75). Det vil i den forbindelse være relevant å reise spørsmål om formålet således har betydning for i hvilken grad skatteincentiv bør tas i betraktning ved lavskattlandvurderingen.

Forarbeidene gir ingen ytterligere forklaring eller veiledning til hva som ligger i begrepet “skattemotivert”. Det er heller ikke uttalt hvor sterk skattemotivasjon selskapet må ha for at investeringer blir ansett som “skattemotiverte investeringer”. Det blir et spørsmål om skattemotivasjonen er grunnlaget for at investeringen foretas eller om det holder at den utgjør en avgjørende faktor i valget mellom ulike vertsland. Det vil muligens være rimelig å anta at NOKUS-reglens anvendelsesområde bør være begrenset til å omfatte investeringer som i hovedsak er motivert for å unngå beskatning. I henhold til dette, synes det at investeringer som ikke kun er foretatt på bakgrunn av skattemessig motivasjon faller utenfor anvendelsesområdet av de forhold NOKUS-reglene har som formål å treffe. Dette er på grunn av at den effektive skattesatsen alltid vil være en faktor investorer må vurdere i en investeringsbeslutning.

Det neste spørsmålet blir hvordan en kan finne ut det reelle formålet med en investering. Det følger at det vil være krevende å undersøke hva det egentlige formålet med en investering er. En mulig løsning vil sannsynligvis være å

kartlegge hvilke investeringer som vil falle utenfor anvendelsesområdet av NOKUS-reglens formål. For disse investeringene vil formålsbetraktningene anføre at investeringene ikke skal tas hensyn til ved beregningen av det effektive skattenivået. Sannsynligvis vil disse investeringene være preget av flere faktorer enn kun skattemessige spørsmål. Slike faktorer kan for eksempel være geografi, demografi, naturressurser, infrastruktur, arbeidskraft et cetera. Investeringer som avhenger av slike faktorer anses ofte som aktive investeringer, og vil således falle utenfor anvendelsesområdet til NOKUS-reglene.

Dette var tilfelle i Cermaq-dommen, der det norsk-kontrollerte utenlandske selskapet ble antatt å ligge i periferien av formålet til NOKUS-reglene. Retten kom frem til at selskapet ble ansett å være “motivert ut fra de naturgitte driftsforutsetninger”. På den måten underbygger Cermaq-dommen at aktive investeringer er i periferien av NOKUS-reglens formål. Ettersom aktive investeringer utgjør den investeringstypen som i størst grad tilbys synes det rimelig å anta at formålsbetraktninger må vektlegges i vurderingen av om skatteincentiver skal inngå i beregningen av effektivt skattenivå.

Kapittel 6: Oppsummering

Som tidligere nevnt er det begrenset med kilder som omhandler tax holidays. Vi har derfor, i det foregående kapittel, sett nærmere på skatteincentivers betydning for det effektive skattenivå. Videre har vi vurdert hvorvidt funnene vi har bemerkt oss kan rettes mot tax holidays som skatteincentiv. I den forbindelse har vi presentert ulike momenter som er avgjørende for å kunne gjøre vurderinger rundt vår problemstilling. Vi vil i det videre oppsummere funn vi har avdekket gjennom vår analyse.

Basert på analysen vi har foretatt, kan det synes at skatteincentiver i utgangspunktet skal tas med i vurderingen av om et land er et lavskattland eller ikke. Det kan imidlertid være grunn til å tro at skatteincentiver uten særlig tilknytning til type selskap, virksomhet eller inntekt, og som er av konkret, individuell art, ikke skal bli inkludert i beregningen og således sett bort ifra i lavskattlandvurderingen. Dette er blitt praktisert i både Høyesterett og lagmannsretten.

Det er imidlertid vanskelig å trekke en entydig konklusjon når det kommer til betydning av tax holidays for vurderingen av lavskattland i forbindelse med NOKUS-reglene. Dette er på bakgrunn av at tax holidays har ulike egenskaper, sammenlignet med andre skatteincentiv, som må hensyntas. Det mest sentrale kjennetegnet ved en tax holiday er at incentivordningen varer i en tidsbegrenset periode. I den forbindelse er de ulike rettskildene lite samstemte når det gjelder hvilken tidsperiode som skal legges til grunn i lavskattlandvurderingen.

Rettskildene fremmer gode argumenter for de ulike alternativene for hvilken tidsperiode som bør legges til grunn. Etter vår vurdering kan det synes at et enkelt år ikke vil være tilstrekkelig for at tax holidays skal inkluderes i beregningen av det effektive skattenivå. Vi har kommet til den forståelse at det vil være rimeligere å legge en lengre tidsperiode til grunn. Således synes det at to til tre år kan anses å være tilstrekkelig for beregning av det effektive skattenivå i lavskattlandvurderingen.

I de tilfeller det foreligger usikkerhet knyttet til om tax holidays skal inkluderes i fastleggingen av det effektive skattenivå, vil det være nødvendig å vektlegge formålsbetraktninger i vurderingen. Etter vår analyse synes det at investeringer

som i hovedsak er motivert for å unngå beskatning vil falle inn under anvendelsesområdet til NOKUS-reglene. Dette er, som beskrevet, krevende å avgjøre. I den forbindelse har vi kommet frem til at det vil være ønskelig at det utarbeides en oversikt over hvilke investeringer som vil falle utenfor anvendelsesområdet av NOKUS-reglenes formål.

Betydningen av tax holidays for vurderingen av lavskattland er etter dette vanskelig å finne et entydig svar på. I denne avhandlingen har vi forsøkt å fremme avgjørende faktorer som må hensyntas i lavskattlandvurderingen. Ettersom at tax holidays varierer i lengde, bakenforliggende motivasjon og innhold, må det derfor foretas en vurdering i hvert enkelt tilfelle. Dette er på bakgrunn av at det ikke eksisterer en felles forståelse for hvordan skattlegging av tax holidays skal foretas. Dette er noe vi mener bør utarbeides, da tax holidays er et mye brukt skatteincentiv. Mye kan tyde på at dette vil belyses i nærmeste fremtid, da OECD har introdusert GLoBE-beskatningen i den nylige publiserte OECD-rapporten.

Litteraturliste

Norsk lovgivning

Lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven) av 26. mars 1999 nr. 14

Forarbeider

Finanskomiteen. (2016). *Innstilling fra finanskomiteen om en skattereform for omstilling og vekst*. (Inst. 273 S (2015-2016)). Hentet fra:

<https://www.stortinget.no/globalassets/pdf/innstillinger/stortinget/2015-2016/inns-201516-273.pdf>

Finans- og tolldepartementet. (1991) *Oppfølging av skattereformen 1992*. (Ot.prp nr. 16 (1991-1992)). Hentet fra:

[https://min.rechtsdata.no/#/Dokument/gOTPRP1991z2F92z2D016z2D6z5F10?directHit=1&dq=Ot.prp%20nr.%2016%20\(1991-1992\)%20s.%2079](https://min.rechtsdata.no/#/Dokument/gOTPRP1991z2F92z2D016z2D6z5F10?directHit=1&dq=Ot.prp%20nr.%2016%20(1991-1992)%20s.%2079)

Finansdepartementet. (2005). *Skatte- og avgiftsopplegget 2008- lovendringer*.

Ot.prp.nr.1. Hentet fra:

<https://www.regjeringen.no/contentassets/8023dc53f8574179a8ecc2cc3aeea4ce/no/pdfs/otp200420050001000dddpdfs.pdf>

Finansdepartementet. (2007). *Skatte- og avgiftsopplegget 2008- lovendringer*.

Ot.prp.nr.1 (2007-2008). Hentet fra:

<https://www.regjeringen.no/contentassets/811865d48a6f40fab71b3a811d769a3b/no/pdfs/otp200720080001000dddpdfs.pdf>

Finansdepartementet. (2008). *Skatte- og avgiftsopplegget 2009- lovendringer*.

Ot.prp.nr. 1 (2008-2009). Hentet fra:

<https://min.rechtsdata.no/Dokument/gOT1z2E09z2D8z2E5z2E1?dq=9-14&related=>

NOU 2003:9. (2003). *Skatteutvalget - forslag til endringer i skattesystemet*. Oslo: Finansdepartementet, FIN skatteutvalget, Skauge-utvalget. Hentet fra:
<https://lovdata-no.ezproxy.library.bi.no/pro/#document/NOU/forarbeid/nou-2003-9>

NOU 2014:13. Kapitalbeskatning i en internasjonal økonomi. Norges Offentlige utredning. Departementenes sikkerhets- og serviceorganisasjon Informasjonsforvaltning. Hentet fra:
<https://lovdata.no/static/NOU/nou-2014-13.pdf>

Rettspraksis

Borgarting Lagmannsrett. Utv. 2006 s. 1151. LB-2005-76733. (Cermaq).
Hentet fra:

<https://lovdata-no.ezproxy.library.bi.no/pro/#document/LBSIV/avgjorelse/lb-2005-76733?searchResultContext=2034&rowNumber=1&totalHits=40>

Høyesterett. HR-2014-468-A – Rt-2014-196 – UTV-2014-749(Aban). Hentet fra:

<https://lovdata-no.ezproxy.library.bi.no/pro/#document/HRSIV/avgjorelse/hr-2014-468-a?searchResultContext=3651&rowNumber=1&totalHits=15>

Forvaltningspraksis

Overligningsnemda. Utv. 2008 s. 331. OLN-2004-15. Hentet fra:
<https://lovdata-no.ezproxy.library.bi.no/pro/#document/SKNS/avgjorelse/oln-2004-15>

Sentralskattekontoret for Storbedrifter. Utv. 2001 s 263. SFS2000-622. Hentet fra:
<https://min.rettsdata.no/#/Dokument/gUTVz2D2001z2D263>

Andre kilder

Andersen, M. R., Kett, B. R. & von Uexull, E. (2017). Corporate Tax Incentives and FDI in developing countries. *Global Investment Competitiveness Report 2017/2018: Foreign Investor Perspectives and Policy Implications*. 73-99.

Hentet fra:

<http://pubdocs.worldbank.org/en/964321508856694021/GICR-03.pdf>

Deloitte. (2019). Corporate Tax Rates 2019. Hentet fra:

<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-corporate-tax-rates.pdf>

Deloitte. (2019, mars). International Tax - Morocco Highlights 2019. Hentet fra:

<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-moroccohighlights-2019.pdf>

Easson, A. & Zolt, E. (2002). Tax Incentives. (s. 1-35). Hentet fra:

<http://siteresources.worldbank.org/INTTPA/Resources/EassonZoltPaper.pdf>

Human Development Report. (2017). Human Development Data (1997-2017).

Hentet fra:

<http://hdr.undp.org/en/data>

Hustadnes, Halldor. (2016, 25. desember). Telenor sikret seg fem års skattefritak i lutfattige Myanmar. *Dagbladet*. Hentet fra:

<https://www.dagbladet.no/nyheter/telenor-sikret-seg-fem-ars-skattefritak-i-lutfattige-myanmar/66568634>

Klemm, A. (2010, 24. april). Causes, benefits, and risks of business tax incentives. *Int Tax Public Finance* (2010) 17: 315–336. Hentet fra:

<https://link-springer-com.ezproxy.library.bi.no/content/pdf/10.1007%2Fs10797-010-9135-y.pdf>

KPMG. (2019, 25. januar). Beskatning av norsk eierskap i lavskattland - "NOKUS". Hentet fra:

<https://verdtavite.kpmg.no/beskatning-av-norsk-eierskap-i-lavskatteland-nokus/>

Leraand, D. (2011, 30. november). Utviklingsland. Hentet fra:

<https://snl.no/utviklingsland>

Lundbo, S. & Knudsen, O.F (2019, 4. Mars). OECD. Hentet fra:

<https://snl.no/OECD>

OECD. (2019). *Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*. Hentet fra:

<https://www.oecd.org/tax/beps/programme-of-work-to-develop-a-consensus-solution-to-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy.pdf>

OECD. (2019). Glossary of Tax Terms. Hentet fra:

<http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm#T>

OECD. (NA. Lest 2019). Corporate tax incentives for foreign direct investment.

Hentet fra:

http://www.oecd.org/industry/inv/investmentstatisticsandanalysis/2758246.pdf?fbclid=IwAR1nyLO_i3R6dH3xSB7FiE8en01KOyaoJ49Z-PwUPAcRjxBN_ZNJXuhWiRM

PWC. (2018, 4. desember). Phillipines - Corporate - Tax credits and incentives.

Hentet fra:

<http://taxsummaries.pwc.com/ID/Philippines-Corporate-Tax-credits-and-incentives>

Skattedirektoratet. (2018, 27. november). Skatte-ABC 2018/2019. Hentet fra:

<https://www.skatteetaten.no/rettskilder/type/handboker/skatte-abc/2018/utland--norsk-kontrollert-utenlandsk-selskap-nokus/U-16.001/>

Telenor. (2019, 25. januar). President honored Telenor Myanmar as the largest taxpayer. Hentet fra:

<https://www.telenor.com.mm/en/article/president-honored-telenor-myanmar-largest-taxpayer>

UNCTAD. (2000). *Tax Incentives and Foreign Direct Investments: A Global survey*. Hentet fra:

https://unctad.org/en/Docs/iteipcmisc3_en.pdf

United Nations. (2019). *World Economic Situation Prospects*. Hentet fra:

https://www.un.org/development/desa/dpad/wp-content/uploads/sites/45/WESP2019_BOOK-ANNEX-en.pdf

United Nations Conference on Trade and Development. (2019). *UN list of Least Developed Countries*. Hentet fra:

<https://unctad.org/en/Pages/ALDC/Least%20Developed%20Countries/UN-list-of-Least-Developed-Countries.aspx>

United Nations & CIAT. (2018). *Design and Assessment of Tax Incentives in Developing Countries*. Hentet fra:

https://www.ciat.org/Biblioteca/Estudios/2018_design_assessment_tax_incentives_UN_CIAT.pdf?fbclid=IwAR10WDN0gqXVumNnIZXtUac2aF9LpsFKaMjmEdSB6e65OgBgHVvJf1Dw_K0

Zimmer, F. (2014, 2. september). *Internasjonal selskapsbeskatning under debatt*. Hentet fra:

https://www.idunn.no/skatt/2014/02/internasjonal_selskapsbeskatning_under_debatt

Fagbøker

Hovland, Ø. (2006, 30. mai). *Fritaksmetoden og kobling til definisjon av lavskatteland i NOKUS-reglene*. I: *Skatterett*. Årg.25. Utg. 2 (2006) s. 116-142.

Viherkettä, Timo. (1991). *Tax Incentives in Developing Countries and International Taxation*. Deventer: Kluwer.

Vedlegg

Vedlegg 1: Utviklingsland

UTVIKLINGSLAND	FORMELL SELSKAPSSKATTESATS	SKATTEAVTALE MED NORGE	TAX HOLIDAYS
Afghanistan	20,00 %		
Angola	30,00 %		
Bangladesh	25,00 %	Avtale i kraft	X
Benin	30,00 %	Avtale i kraft	X
Bhutan	35,30 %		X
Burkina Faso	28,00 %		
Burundi	30,00 %		
Den demokratiske republikken Kongo	35,00 %		X
Den sentralafrikanske republikk	30,00 %		
Djibouti	25,00 %		
Eritrea	83,70 %		
Etiopia	30,00 %		X
Gambia	31,00 %	Avtale i kraft	X
Guinea	35,00 %		
Guinea-Bissau	25,00 %		
Haiti	21,32 %		
Jemen	20,00 %		X
Kambodsja	20,00 %		X
Kiribati	20%-35%		
Komorene	NA		
Laos	24,00 %		X
Lesotho	25,00 %		
Liberia	35,35 %		X
Madagaskar	20,00 %		
Malawi	30,00 %	Avtale i kraft	X
Mali	10,12 %		
Mauritania	25,00 %		
Mosambik	32,00 %		X
Myanmar	25,00 %		X
Nepal	20,00 %	Avtale i kraft	X
Niger	30,00 %		
Rwanda	30,00 %		X
Salomonøyene	30,00 %		X
São Tome og Príncipe	25,00 %		
Senegal	30,00 %	Avtale i kraft	
Sierra Leone	30,00 %	Avtale i kraft	X
Somalia	35,00 %		
Sudan	35,00 %		
Sør-Sudan	10-25%		
Tanzania	30,00 %	Avtale i kraft	X
Togo	29,00 %		
Tsjad	35,00 %		
Tuvalu	NA		
Uganda	30,00 %	Avtale i kraft	X
Vanuatu	0,00 %		
Zambia	35,00 %	Avtale i kraft	X
Øst-Timor	10,00 %		

TABELL 1: Oversikt over verdens minst utviklede land (United Nations conference on trade and development, 2019). Tabellen viser landenes formelle selskapsskattesatser, om de har skatteavtale med Norge og om de tilbyr tax holidays

Vedlegg 2: Industriland

INDUSTRILAND	FORMELL SKATTESATS	SKATTEINCENTIV	TAX HOLIDAYS
Australia	27,5% - 30%	X	
Belgia	34 %	X	
Bulgaria	10 %	X	
Canada	15 %	X	X
Danmark	22 %	X	
Estland	20 %	X	
Finland	20 %		
Frankrike	31 %	X	
Hellas	28 %	X	
Irland	12,50 %	X	X
Island	20 %	X	X
Israel	23 %	X	
Italia	24 %	X	
Japan	23,20 %	X	
Kroatia	18 %	X	
Kypros	12,50 %	X	
Latvia	20 %		
Luxemburg	18 %	X	
Malta	35 %	X	
Nederland	25 %	X	
New Zealand	28 %	X	
Norge	22 %	X	
Polen	19 %	X	
Portugal	21 %	X	
Romania	16 %	X	
Singapore	17 %	X	
Slovakia	21 %	X	
Litauen	15 %	X	
Slovenia	19 %	X	
Spania	25 %	X	
Storbritannia	19 %	X	
Sveits	8,50 %	X	X
Sverige	21,40 %	X	
Sør Korea	25 %	X	
Tsjekkia	19 %	X	X
Tyrkia	22 %	X	
Tyskland	15 %	X	
USA	21%- 30%	X	
Østerrike	25 %	X	

TABELL 2: Oversikt over verdens industriland (United Nations, 2019)

Tabellen viser landenes formelle selskapsskattesatser, om de tilbyr skatteincentiver og om det skatteincentivet de tilbyr er tax holiday eller ikke.

Vedlegg 3: Hvitelisten

HVITELISTEN	TAX HOLIDAYS
Australia	
Canada	X
Chile	
India	X
Japan	
Kina	X
New Zealand	
Sør Afrika	
USA	

TABELL 3: Oversikt over landene på hvitelisten som tilbyr tax holidays.

Vedlegg 4: OECD-land

OECD	SKATTEINCENTIVER (IMMATRIELLE EIENDELER)
Australia	X
Belgia	X
Canada	X
Chile	X
Danmark	X
Estland	X
Finland	
Frankrike	X
Hellas	X
Irland	X
Island	X
Israel	X
Italia	X
Japan	X
Latvia	
Litauen	X
Luxemburg	X
Mexico	X
Nederland	X
New Zealand	X
Norge	X
Polen	X
Portugal	X
Slovakia	X
Slovenia	X
Spania	X
Storbritannia	X
Sveits	X
Sverige	
Sør Korea	X
Tsjekkisk Republikk	X
Tyrkia	X
Tyskland	X
Ungarn	X
USA	X
Østerrike	X

TABELL 4: Oversikt over alle OECD landene (OECD, 2019).

Tabellen viser hvilke av disse landene som tilbyr skatteincentiver tilknyttet immatrielle eiendeler.