



# Handelshøyskolen BI

## MAN 29201 Internasjonal skatterett - prosjektoppgave

Term paper 100% - W

### Predefinert informasjon

<b>Startdato:</b>	08-09-2021 09:00	<b>Termin:</b>	202120
<b>Sluttdato:</b>	10-12-2021 12:00	<b>Vurderingsform:</b>	Norsk 6-trinns skala (A-F)
<b>Eksamensform:</b>	P		
<b>Flowkode:</b>	202120  20058  IN02  W  P		
<b>Intern sensor:</b>	(Anonymisert)		

Deltaker: Marcela Teresa Bakken

### Informasjon fra deltaker

<b>Tittel *:</b>	Chile - et lauskattelend for oppdrettsselskaper?		
<b>Navn på veileder *:</b>	Eivind Furuset		
<b>Inneholder besvarelsen konfidensielt materiale?:</b>	Nei	<b>Kan besvarelsen offentliggjøres?:</b>	Ja

### Gruppe

<b>Gruppenavn:</b>	(Anonymisert)
<b>Gruppenummer:</b>	19
<b>Andre medlemmer i gruppen:</b>	Deltakeren har innlevert i en enkeltmannsgruppe

# Innhold

Sammendrag.....	ii
1. Innledning .....	1
2. Lavskattland.....	2
2.1 NOKUS-reglene .....	2
2.2 Hjemmehørende etter sktl. § 10-60 .....	2
2.3 Begrepet «lavskattland» .....	3
2.3.1 Komparativ analyse av to skattesystemer – abstrakt eller konkret øvelse? .....	4
2.4 Land som faller inn under FSSD § 10-63 Lavskatteland.....	5
3. Forslag til løsning .....	6
3.1 Generelle utgangspunkter for vurderingen.....	6
3.1.1 Grensen på 2/3 deler – sikkerhetsmargin i tvilstilfeller? .....	9
3.2 Chile er ikke et lavskatteland for oppdrettsselskaper .....	10
3.2.1 Sak 1- 2000-006LRD – Fiskeoppdrett i Chile .....	10
3.2.2 Lagmannsrettens dom .....	10
3.2.3 Hva er så Mannheimstudien? .....	12
3.2.4 Additional tax ved lavskattelandvurderingen.....	12
3.3 Chile er et lavskatteland for oppdrettsselskaper.....	12
3.3.1 Sak 2 – 2001-032TRD – Holdingselskaper mv. innen fiskeoppdrett .....	12
3.3.2 Har Chile et tilsvarende regelverk for oppdrettsnæringen som det Norge har? .....	13
3.3.3 Hva påvirker så effektiv beskatning? .....	13
3.3.4 Sak 3 – 2003-074SKN – Holdingselskaper mv. innen fiskeoppdrett.....	14
3.3.5 Fjord Seafood-dommen: Sammenligning av skattenivåene – rettens syn .....	14
3.3.6 Sammenfattende vurdering.....	15
3.4. Betydningen av skatteavtaler .....	15
4. Avsluttende tanker .....	16
5. Konklusjon .....	18
Referanseliste .....	21

## Sammendrag

Norge og Chile er konkurrenter på oppdrettsvirksomhet. I 2004 var Chile større enn Norge på oppdrett og Chile seilet det året forbi Norge som verdens største produsent av oppdrettslaks og ørret. Færre større selskaper, mer konsentrert produksjon enn i Norge og søkelys på kunden, samt Chiles gunstige naturlige forhold med stabile havtemperaturer, er viktige grunner til dette. Chilenerne har også en annen filosofi enn de norske lakseoppdretterne. Chilensk laks selges som beinfrie fileter direkte til de store amerikanske supermarkedkjedene, mens størsteparten av de norske eksportert hel, ofte gjennom uavhengige eksportører. Det er relevant å vurdere om Chile er et lavskatteland og hva det vil si for konkurransen (vridning mot investeringer i Chile eller Norge).

Problemstillingen i oppgaven er om Chile er et lavskatteland for oppdrettsselskaper eller om det rett og slett bare er et normalskatteland for disse oppdrettsselskapene. Før dette omtales, redegjøres det litt kort for lavskattland begrepet, for så å ta for oss skattereglene for oppdrettsvirksomhet og de objektive kriteriene for lavskattelandvurderingen. Dette for at leseren skal få en bedre forståelse av problemstillingen, drøftingen av utfordringene knyttet til lavskattelandvurderingen og de forskjellige alternativene til løsning som er presentert.

Vurderingen av om Chile er et lavskatteland for oppdrettsselskaper er et interessant tema, selv om det er snevert og for spesielt interesserte, da problemstillingen har vært omtvistet i retten og i Skatteklagenemnda, og er av historisk karakter.

I det følgende starter skribenten med å lose deg forsiktig inn disse to Chile-dommene, igjennom regelverket, for å så å gå over i en mer konkret vurdering av problemstillingen.

God fornøyelse!

## 1. Innledning

Denne oppgaven har opphav i Fjord Seafood-dommen<sup>1</sup> av 25.11.2005. Vedtak av ligningsnemnda hvor Chile ikke ble ansett som lavskatteland etter skatteloven<sup>2</sup> § 10-63<sup>3</sup> ble opphevet. Ligningen gjaldt et konsern innenfor oppdrettsvirksomhet med heleide oppdrettsselskaper i Chile. Retten fastsatte ikke hvilket grunnlag ny ligning måtte baseres på. Partene i saken var Fjord Seafood ASA mot Sentralskattekontoret for Storbedrifter<sup>4</sup>. Saken handler om ligningen av Fjord Seafood Chile Ltda., et holdingsselskap eid av Fjord Seafood ASA, for inntektsårene 2001 og 2002 var gyldig. Spørsmålet var om det var grunnlag for å skatlegge Fjord Seafood ASA jfr. reglene i skatteloven § 10-60 og videre<sup>5</sup>. For retten var spørsmålet om det var grunn til å innrømme Fjord Seafood ASA retten til å utgiftsføre de underskuddene som i inntektsårene 2001 og 2002 påløp de to chilenske oppdrettsselskapene som Fjord Seafood ASA eide og kontrollerte direkte eller via datterselskapene.

Oppgaven har også delvis opphav i Cermaq-dommen<sup>6</sup> av 21.08.2006. Selskap med fiskefôr – og fiskeoppdrettsvirksomhet i Chile, organisert i lokalt konsern med morselskap som hører hjemme i Norge ble, NOKUS-lignet for fiskefôrvirksomheten. Lagmannsretten opprettholdt tingrettens kansellering av ligningen. Det kunne ikke under enhver rimelig tvil avgjøres at skattenivået i Chile, for fiskefôrvirksomheten, var mindre enn 2/3-deler av det norske. Saken handler om ligningen basert på reglene i skatteloven § 10-60 flg. var gyldig, konsernbidragsregler og NOKUS-reglene.

---

<sup>1</sup> TOSLO-2004-42666 - UTV-2005-1378

<sup>2</sup> 1999 Lov 26.mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)

<sup>3</sup> Endret ved lover 27 mai 2016 nr. 14 (i kraft 1.jan 2017 jf. res. 27 mai 2016 nr. 531), 21 juni 2017 nr. 78.

<sup>4</sup> SFS

<sup>5</sup> Skatlegging av eiere av norsk-kontrollerte selskaper m.v hjemmehørende i lavskattland (NOKUS)

<sup>6</sup> LB-2005-7633-UTV-2006-1151

## 2.Lavskattland

### 2.1 NOKUS-reglene<sup>7</sup>

Formålet er å skattlegge norske skattyteres kapital på lik måte, uavhengig av om den er plassert i Norge eller utlandet. Reglene om skattlegging av eierne av norskkontrollerte selskaper som hører hjemme i lavskattland, kommer frem av sktl. § 10-60 til § 10-68.

### 2.2 Hjemmehørende etter sktl. § 10-60<sup>8</sup>

NOKUS-reglene blir benyttet på selskap mv. som er «hører hjemme i lavskattland», jf. sktl. § 10-60, 1.pkt. Da oppstår det to spørsmål:

- hvilke land som er lavskattland, og
- hvor selskapet skal anses å høre hjemme.

Dersom et selskap skal anses å høre hjemme i et lavskattland etter NOKUS-reglene, må vurderes på bakgrunn av formålet med reglene. Vurderingen av om det utenlandske selskapet er hører hjemme i et lavskattland, skal foretas på bakgrunn av utenlandsk rett (og ikke norsk rett), jf. FINs uttalelse 7. august 1997, Utv. 1997 s. 288 pkt. 1.8. I Utv. 1996 s. 1159b ga Finansdepartementet uttrykk for at hjemmehørende-begrepet på denne bakgrunn *ikke* har samme innhold i sktl. § 10-60 som i sktl. § 2-2. Trolig må departementsuttalelsen forstås slik at et selskap anses å høre hjemme i et lavskattland hvis det er skattepliktig dit som følge av registrering der, med mindre det kan anses å høre hjemme i et ikke-lavskattland etter dette ikke-lavskattlandets interne regler.

Hvis både et lavskattland og et ikke-lavskattland anser at et selskap hører hjemme hos seg etter egne internrettslige regler, skal selskapet etter NOKUS-reglene ikke anses å høre hjemme i lavskattlandet. Men hvis skatteavtalen mellom de to landene fører til at selskapet bare skal anses å høre hjemme i lavskattlandet, skal selskapet anses å høre hjemme der etter NOKUS-reglene.

---

<sup>7</sup> Gjems-Onstad, Ole og Furuseth Eivind (red.): Praktisk Internasjonal Skatterett og Internprising. 1.utgave, 2013

<sup>8</sup> Zimmer, Fredrik (red.): Bedrift, Selskap og Skatt. 6.utgave, 2014. Universitetsforlaget.

### 2.3 Begrepet «lavskattland»<sup>9</sup>

Begrepet «lavskattland» benyttes flere steder i skattelovgivningen. Det er derimot bare et sted det er gitt en nærmere definisjon av hva som menes med «lavskatteland», og det er i sktl. § 10-63. Lavskattland er et land hvor den alminnelige inntektsskatt på selskapets/innretningens samlede overskudd utgjør mindre enn 2/3 av den skatten selskapet/innretningen ville ha blitt ilagt hvis det/den hadde hørt hjemme i Norge.

Lavskattlandbegrepet i sktl. § 10-63 anvendes i norsk skattelovgivning som:

- (i) et grunnvilkår for NOKUS-fastsetting, jf. §§ 2-4 og 10-60
- (ii) en avgrensning av fritaksmetoden på objektsiden, jf. 2-38 3.ledd a)
- (iii) en egen kategori ved fastsettelse av maksimalt kreditfradrag, jf. § 16-21 1.ledd a)
- (iv) en avgrensning av skatteplikten ved (ut)flytting av selskaper på aksjonærer – og selskapsnivå, jf. §10-37 3. og 5.ledd, §10-71 2. og 5.ledd, samt §14-48 4. og 5.ledd
- (v) en avgrensning av tillatte skattefrie fisjoner, fusjoner og aksjebytter, jf. § 11-11 7.ledd

NOKUS-reglene forutsetter en definisjon av lavskattland for å gjøre reglene treffsikre mot oppbygging av lavt beskattet selskapsinntekt utenlands. Med fritaksmetoden er tanken å forebygge kjedebeskatning i selskapssektoren, og det er mindre risiko for slik kjedebeskatning hvis inntekten kommer fra en stat med lav eller ingen skatt, se Hovland i SR 2006 s. 118.

Både NOKUS-reglene og fritaksmetodens minstekrav til utenlandsk selskapsbeskatning har til formål å hindre uønskede tilpasninger overfor utlandet, jfr. Ot.prp. nr. 1 (2004-2005) pkt. 6.5.4.3. Regelverket blir mest treffsikkert hvis lavskattlandbegrepet anvendes konkret på effektivt skattenivå på den aktuelle type selskap, jf. 1.c. Formålet med henvisningen til lavskattlandbegrepet i § 16-21 er å hindre at høyt beskattet inntekt i en stat kan gi fradrag i skatt i Norge fordi

---

<sup>9</sup> Gjems-Onstad, Ole og Furuseth Eivind (red.): Praktisk Internasjonal Skatterett og Internprising. 1.utgave, 2013

skattyter samtidig har inntekt som beskattes lavt i en annen stat, jf. Ot. Prp. Nr. 20 (2006-2007) pkt. 1.4.2.

Selv om regelsettene har noe ulike formål, taler henvisningsteknikken til §10-63 for at det er tale om et uniformt begrep. Lovforarbeidene bekrefter at dette er tilsiktet av administrative hensyn, se bl.a. Ot.prp. nr. 1 (2004-2005) pkt. 6.5.4.3 og Ot.prp. nr. 20 (2006-2007) pkt. 1.4.4. I praksis kan det likevel spores enkelte forskjeller ved at det ses hen til begrunnelsen bak den aktuelle regel, se f.eks. Utv. 2009 s. 363 pkt. 1.3.2 SFS om hvor langt tidsrom som skal sammenlignes.

### *2.3.1 Komparativ analyse av to skattesystemer – abstrakt eller konkret øvelse?*

Til tross for at ordlyden i § 10-63 taler for en helt konkret sammenligning av det enkelte selskap («ville ha blitt ilignet»), er det med bakgrunn i lovforarbeider og etterfølgende praksis sikker rett at det skal foretas «en mer generellsammenligning av de effektive satsene», jf. Ot.prp nr. 16 (1991-92) pkt. 6.9 og Carlsen (2012) s. 562. Dette omtales gjerne som «den generelle sammenligningsmetode», se Hovland i SR 2006 S. 116. Ot.prp. nr. 16 (1991-92) pkt. 6.9 anviser likevel at det skal ses hen til «særregler for bestemte typer selskaper, virksomheter eller inntekter», og at hvert inntektsår ikke skal vurderes isolert. Hvor konkret sammenligningen skal det være i hvert enkelt tilfelle? Disse motstridende uttalelsene gjør det usikkert. Lignings – og rettspraksis indikerer at vurderingen skal være veldig detaljert på bransjenivå, men at særegenheter ved det enkelte selskap skal ses bort fra. Illustrerende er de komparative analysene av de norske og chilenske skattesystemene i Utv. 2005 S.1378 TRD (Fjord Seafood) og Utv. 2006 S. 1151 LRD (Cermaq) for henholdsvis fiskeoppdrett og fiskefórvirksomhet.

Sammenfatningsvis er § 10-63 enkel i utforming, men veldig komplisert å benytte, sml. Zimmer (2009b) s.337. Skattedirektoratets skatteforskrift (FSSD<sup>10</sup>) § 10-63 klargjør hvilke land som er lavskatteland og hvilke som ikke er det, da formålet er å sikre forutberegnelighet. Utover disse vil det måtte vurderes konkret om et land er lavskattland eller ikke. Det vil først bli omtalt land som er omfattet av forskriften, og dernest vil situasjonen for andre land bli behandlet under pkt. 3.1

---

<sup>10</sup> Forskrift fastsatt av SKD til utfylling og gjennomføring mv. av sktl. av 26.03.99 nr. 14

## 2.4 Land som faller inn under FSSD § 10-63 Lavskatteland<sup>11</sup>

Lavskattelandvurderingen er en sammensatt vurdering som vil kunne by på store utfordringer i praksis. Av hensyn til enklere praktiserbare regler, innså Finansdepartementet<sup>12</sup> ved innføringen av fritaksmetoden at det, var behov for å fastsette hvilke land som skulle anses som lavskattland og hvilke som ikke skulle anses som lavskattland. Oppstillingen gis i forskrift FSSD § 10-63-1 til § 10-63-3, og omtales som henholdsvis *svarte* - og *hvitelisten*, etter mønster fra andre stater. Oppstillingen er som hovedregel bindende uten nærmere vurdering etter sktl. § 10-63, jf. FSSD § 10-63-1. Listene oppdateres årlig. For inntektsåret 2020 er ca. 9 land oppført på hvitelisten, mens ca. 34 land er oppført på svartelisten (2 mindre for inntektsåret 2021)<sup>13</sup>.

«Svartelisten»<sup>14</sup> fastsetter at bestemte land uten nærmere vurdering skal anses som lavskattland. Dette gjelder selv om skattyter kan bevise at skattenivået er høyere en 2/3 av norsk skattenivå. Svartelisten fyller utvilsomt formålet til ressursbesparelse og forutberegnelighet, men kan virke hard for utenlandske selskaper som beviselig skattlegges med minst 2/3 av norsk nivå.

Når det gjelder «hvitelisten»<sup>15</sup>, er det derimot en del unntak fra utgangspunktet om at landene ikke skal anses som lavskattland: Listen er ikke bindende:

1. For selskaper som beskattes med redusert sats, som fritas for skatteplikt gjennom ulike intensivordninger eller som på annen måte fritas for beskatning, jf. forskriften § 10-63 1.ledd.
2. Hvis selskapets inntekt i det aktuelle landet hovedsakelig er inntekt som nevnt i sktl. § 2-38, 2.ledd som er skattefri, og inntekten skriver seg fra investering i lavskattland, jf. 2.ledd.
3. Ved avgjørelsen av om «annen selvstendig innretning eller formuesmasse» som nevnt i sktl. § 10-60, 2.punktum, skal anses som hjemmehørende lavskattland eller ikke, jf. 3.ledd.

---

<sup>11</sup> Gjems-Onstad, Ole og Furuseth Eivind (red.): Praktisk Internasjonal Skatterett og Internprising. 1.utgave, 2013.

<sup>12</sup> FIN

<sup>13</sup> Skatte-ABC 2020/2021 Rettskilder/ Utland – NOKUS / 2 Lavskatteland / 2.1 Generelt

<sup>14</sup> FSSD § 10-63-2

<sup>15</sup> FSSD § 10-63-3



Det er viktig å være oppmerksom på at unntakene ikke gir hjemmel for beskatning. De opphever kun virkningen av hvitelistingen. Dette innebærer at det må foretas en konkret vurdering av om selskapet hører hjemme i et lavskatteland.

Bestemmelsens formål er å motvirke at høyskatteland handling ved praktiseringen av NOKUS-reglene, jf. brev fra FIN sitert i Almvik og Kristiansen (2006) s. 406. Det er også verdt å merke seg forholdet i § 10-63-3 1.ledd, som gjelder selskaper som «på annen måte fritas for beskatning». Bestemmelsen ble tatt inn for å motvirke «dobbelte ikke-beskatning».

I praksis medfører listene betydelige ressursbesparelser og sikrer forutberegnelighet for skattyterne, men betydningen svekkes av at mange av Norges største handelspartnere (herunder alle EØS-stater) ikke nevnes. Listene revideres årlig, men det er sjelden store utskiftninger. FIN har instruert SKD om at kunngjøringer om nye listeføringer skal gjøres før 1.oktober året før inntektsåret (se Almvik og Kristiansen (2006) s.407).

### **3. Forslag til løsning**

I det følgende kapittelet drøftes to alternative løsninger for om Chile er et lavskatteland for oppdrettsselskaper:

- Chile er ikke et lavskatteland for oppdrettsselskaper.
- Chile er et lavskatteland for oppdrettsselskaper.

Vi startet først med å gå inn på litt generelle utgangspunkter for vurderingen, for å så komme nærmere inn på de to avgjørelsene som illustrerer at vurderingstemaet kan være vanskelig i praksis.

#### **3.1 Generelle utgangspunkter for vurderingen.**

For land som ikke er på Skattedirektoratets lister, eller hvor hvitelisten gjør unntak, må det foretas en nærmere vurdering av om det aktuelle landet skal anses som et lavskattland ift. skattenivået sammenlignet med Norge. Det som sammenlignes er inntektsskatten i begge land. Andre skatter eller avgifter, som formuesskatt eller merverdiavgift holdes utenom.

Det kommer frem av forarbeidene at avgjørelsen av om det foreligger et lavskattland, skal skje ved en sammenligning av forskjellen mellom *den effektive inntektsbeskatningen* i de to landene, jf. Ot.prp.nr. 16 (1991-1992) pkt. 6.9, der ulike alternativer ble drøftet. Finansdepartementet mente at man på den måten ville få frem den *reelle* forskjellen i skattenivået, og deltakerne ikke ville behøvd å gjøre en *konkret* beregning av den skatten selskapet ville blitt ilignet hvis det hadde hørt hjemme i Norge.

Det kommer frem av forarbeidene at avskrivningssatser - og muligheter skal inkluderes i beregningen, dvs. at skattekredittene skal tillegges vekt. Et selskap som har null eller lav skatt nyter godt av en slik skattekreditt, så lenge overskuddet er innenfor virksomheten, men beskattes høyt ved uttak eller utbytteutdeling. En variant av dette var oppe i de såkalte Chile-sakene, se sakene 1 og 2 nedenfor. Det bemerkes for ordens skyld at Chile i dag er satt på hvitelisten, slik at de nevnte avgjørelsene i dag kun har historisk interesse i forhold til Chile. Det skjedde ikke som ledd i inngåelse av skatteavtalen, men skatteavtalen medførte at oppdrettsselskapene ikke kunne NOKUS-beskattes som følge av at selskapene har aktive inntekter (ikke hovedsakelig passiv karakter). Selv om spørsmålet om lavskatteland for Chile er av historisk interesse, vil de to avgjørelsene kunne relevans for vurdering av lavskatteland i andre tilfeller/saker.

Et spørsmål som oppstår, er om den konkrete forskjellen i skatt for et selskap i det enkelte inntektsår avgjørende for å anse et selskap for å høre hjemme i et lavskatteland?

Av det siterte fremgår videre at det ikke er den konkrete forskjellen i skatt for et selskap i det enkelte inntektsår som er avgjørende for om selskapet skal anses å høre hjemme i et lavskatteland eller ikke. Sentralskattekontoret har lagt til grunn at forholdene, som regel, må vurderes over en 2-3 årsperiode. Hvis det er særlige forhold for ett enkelt år, vil ikke det være avgjørende for om selskapet skal anses å ligge i et lavskatteland eller ikke, kanskje heller ikke om de forhold også skulle befinne seg i de to etterfølgende år. Dersom «særlige forhold» skulle vare lenger, kan det være grunnlag for å vurdere om det kan være slik at de «særlige forhold» fremstår som vanlige for *denne type* selskaper i det aktuelle landet.

Det kan være at skattesystemet i et land holdes uendret, men at de aktuelle skattesatsene for et selskap endres. Utenom at landets skattesatser kan bli justert, kan det f.eks. forekomme at et ordinært høyskatteland tilstår skattefrihet i de første årene etter nyetablering («Tax Holidays»), mens det etter endt periode brukes vanlig beskatning. I et sânt tilfelle vil selskapet bli ansett for å høre hjemme i et lavskatteland i den skattefrie perioden, men høre hjemme i høyskatteland fra første inntektsår med vanlig beskatning. Virkelighetens verden er mangfoldig, og det kan derfor tenkes mange variasjoner i denne sammenheng. Bestemmelsen i sktl. § 10-63 har stått uendret siden 1992, også etter innføringen av fritaksmetoden i 2004. For selskaper som har inntekter som etter sin art kan omfattes av fritaksmetoden, er det lett å tenke at skattesatsen som det skal sammenlignes med i Norge er 0%, og følgelig kan ingen andre jurisdiksjoner anses som et lavskatteland. Dette er imidlertid en feilslutning. Som det kommer frem av lovforarbeidene i Ot.prp. nr. 1 (2004-2005) s.65 pkt. 6.5.4.2, høyre spalte, er fritaksmetoden en fremgangsmåte for å unngå økonomisk dobbeltbeskatning, slik at den norske effektive beskatning ikke kan settes til 0. Som hovedregel må derfor det norske skattenivået beregnes med utgangspunkt i den formelle selskapsskattesatsen (se tabell 1 under), og korrigeres for skattekreditter mv. som er aktuelle for selskaper som driver i denne bransjen.

Selskapssatsene i Norge fra 1992-2021:

År	Skattesats
1992-2013	28%
2014-2015	27%
2016	25%
2017	24%
2018	23%
2019-2021	22%

Tabell 1<sup>16</sup>

<sup>16</sup> [Maksimalle effektive marginale skattesatser - Skatteetaten](#)

### 3.1.1 Grensen på 2/3 deler – sikkerhetsmargin i tvilstilfeller?<sup>17</sup>

Lavskattelandvurderingen er en meget sammensatt vurdering. Det har vært reist spørsmål ved om det gjelder et klarhetskrav, som går ut på at et land ikke kan anses som lavskattland i tvilstilfeller.

Det forekommer i praksis at det utenlandske og norske sammenligningsgrunnlaget ligger svært nær grensen på 2/3 deler. Det kan illustreres av at lagmannsretten i Utv. 2006 s. 1151 (Cermaq) basert på ulike forutsetninger la til grunn at forskjellen mellom Chile og Norge lå i intervallet mellom 65,1 % og 66,25 %. Lagmannsretten konkluderte da med «at det ikke med noen rimelig grad av sikkerhet» kunne legges til grunn at den chilenske skatten var under grensen på 2/3 del (selv om hele intervallet lå lavere). Hovland (2006) s.128 har også hevdet at det etter gjeldende rett eksisterer en sikkerhetsmargin. Lagmannsrettens begrunnelse er tilsynelatende at formålet med NOKUS-reglene er å forhindre oppsamling av inntekter i lavskattland. Angivelig innebærer at det må oppstilles et krav om relativt stor grad av sikkerhet. Også i ligningspraksis er det spor av aksept for en sikkerhetsmargin, se Utv. 2008 s. 218 2.3.28 SFS OLN.

Det er vanskelig å se at det er rettskildemessig grunnlag for å fravike grensen på 2/3. Grensen følger av loven og ble foretrukket fremfor en skjønnsmessig grense nettopp for å skape forutberegnelighet, jf. Ot.prp. nr. 16 (1991-92) pkt. 6.9. Det følger av alminnelig rettskildelære at det ved tolkningstvil ikke gjelder noe prinsipp om at den for borgeren minst inngripende løsningen skal velges (selv ikke på strafferettens område), se Andenæs (2004) s. 114-115. Utv. 2005 s. 1378 TRD (Fjord Seafood) er et eksempel på at domstolene også har uttalt seg negativt til å oppstille en sikkerhetsmargin i vurderingen av lavskattland. Se også Høyesterettsdom av 15.03.16 (Utv.2016 s. 963) Norske Amerikalinjen, hvor sikkerhetsmomentet ikke ble lagt til grunn (forkastet). Det skal heller ikke overses at det i enkelte situasjoner kan være til skattyters gunst å anse et land som lavskattland (f.eks. ved aksjetap eller beregning av kreditfradrag). Endelig viser Rt. 2002 s.747 (Utv. 2002 S. 948 *Ptarmigan*) at Høyesterett er villig til å legge stor vekt på formålet ved tolkningen av NOKUS-reglene, også i skattyters

---

<sup>17</sup> Gjems-Onstad, Ole og Furuseth Eivind (red.): Praktisk Internasjonal Skatterett og Internprising. 1.utgave, 2013.

disfavør (saken gjaldt direkte kontroll – og eierbegrepet i § 10-62), se Zimmer (2003) s.332 pkt. 7. Formuleringene i Carlsen (2012) s.564 tilsier at SFS ikke anerkjenner noen sikkerhetsmargin.

Vanskeligere er situasjonene der rettsanvender etter beste skjønn finner at forskjellen ligger i et intervall som krysser grensen på 2/3 (f.eks. fra 65 til 70 %). Hvilke forutsetninger som skal legges til grunn, kan være usikre. Et eksempel kan være å finne ut hvilken egenkapitalgrad eller fortjenestemargin som er bransjetypisk for holdingsselskap. I et slikt tilfelle er det kanskje riktigere å snakke om en feilmargin enn en sikkerhetsmargin. De beste grunner taler vel for å behandle slike feilmarginer på linje med annen faktumtvil, slik at det som samlet sett anses som mest sannsynlig, legges til grunn. Det vil i det lange løp lede til flest riktige avgjørelser.

### **3.2 Chile er ikke et lavskatteland for oppdrettsselskaper**

#### *3.2.1 Sak 1- 2000-006LRD – Fiskeoppdrett i Chile<sup>18</sup>*

Overligningsnemnda hadde vurdert Chile som lavskatteland for fiskeproduksjonsselskaper, men ikke for fiskeoppdrettsselskaper. På sammenligningen av effektive skatter i Norge og utlandet, gav nemnda uttrykk for synspunktene sine, inkludert konsernbidragsreglene. Tingretten konkluderte med at Chile heller ikke var lavskatteland for fiskeoppdrett. I dom av 21.08.06 fant ikke lagmannsretten med rimelig sikkerhet å kunne fastslå at skatten i Chile var lavere enn 2/3 av den norske. Det kunne ikke sees bort i fra de norske konsernbidragsreglene og sktl. § 8-1, ved sammenligningen av skattenivåene. Chile fremstod etter dette ikke som et lavskatteland og NOKUS-reglene ble ikke benyttet. Dommen er rettskraftig og er publisert i Utv. 2006 s. 1151.

#### *3.2.2 Lagmannsrettens dom*

Lagmannsretten konkluderte med det samme som tingretten. Ved den rettslige behandlingen var partene enige om at sikkerhetsmomentet tilsa at det måtte kreves stor grad av sikkerhet for å konkludere med at et land skal anses som lavskatteland, det vil si at sikkerhetsmomentet skulle bli benyttet. De var også enige om at Mannheimstudien kunne benyttes. Uenigheten mellom partene dreide

---

<sup>18</sup> Carlsen, Knut Morten (red.): Bedriftsbeskatning i praksis. 4.utgave, 2012.

seg om hvorvidt det forelå omstendigheter som tilsa at overligningsnemnda hadde lagt en uriktig effektiv beskatning til grunn i Norge eller i Chile.

Retten tok utgangspunkt i at First Category Tax i Chile var 15%, økt til 17% senere, men prosentsatsen i seg selv var ikke avgjørende. Mannheimstudien viste en effektiv beskatning i Norge på 25,5%, noe som i hovedsak var på grunn av gunstige avskrivningsregler.

Så kom spørsmål om det skulle tas hensyn til konsernbidragsreglene. Overligningsnemnda hadde lagt til grunn at effekten av konsernbidragsreglene ble nøytralisert av at Chile hadde en form for inflasjonsjustering av avskrivningene, som fremskyndet avskrivningene over tid. Videre at man ikke skulle se på konsernet, men på det enkelte selskap for seg. Retten var derimot ikke enig, og viste til at etableringen ble gjort på et tidspunkt da det norske selskapet var helstatseid, og emisjonen som gikk utenom etableringen i Chile ble behandlet av Stortinget, og det var en forutsetning at en skulle investere i fiskeoppdrett i land der man også drev fôrproduksjon. Retten fant det naturlig at sammenligningsgrunnlaget måtte være den samlede virksomhet når organiseringen fremsto som en naturlig enhet slik som her. Lagmannsretten kom til at konsernbidragsreglene skulle tas hensyn til, og la vekt på at det ville vært full adgang til å yte konsernbidrag dersom selskapskonstruksjonen i sin helhet hadde ligget i Norge.

Med hensyn til fortjenesteberegningen, viste lagmannsretten til at man i Mannheimstudien hadde basert beregningene på en fortjenestemargin på 20%. For denne type virksomhet mente lagmannsretten at dette var urealistisk høyt og når man reduserte fortjenestemarginen til 10%, ble effektiv skatt i Norge 24,4% og i Chile 15,9%. Den norske effektive skatten ble ytterligere redusert dersom man tok hensyn til konsernbidragsreglene. Hvis effekten av dette ble satt til 0,5%, utgjorde den chilenske skatten ca. 66,25% av den norske.

Når det i tillegg forelå andre usikkerhetsmomenter, fant lagmannsretten at det ikke med rimelig grad av sikkerhet kunne fastslås at Chile var et lavskatteland.

Oppdrettsselskapet Cermaq hadde nemlig etablert seg i Chile ut fra naturgitte driftsforutsetninger, ikke av skattehensyn.

### *3.2.3 Hva er så Mannheimstudien?<sup>19</sup>*

Mannheimstudien illustrerer sentrale forskjeller i effektive skattesatser mellom land. Beregningene viser effektiv gjennomsnittlig skattesats og effektiv marginalsattesats for en sammensatt investering når det kun tas hensyn til beskatningen av bedriften, og effektiv marginalsattesats når en i tillegg tar hensyn til skatteleggingen på investors hånd.

### *3.2.4 Additional tax ved lavskattelandvurderingen*

Er det nødvendig for skattepliktige eller skattemyndighetene å gå detaljert inn på betydningen av Chilensk Additonal Tax ved lavskattelandvurderingen?

I sakene fra Chile har det vært stilt spørsmål om hvorvidt «additional tax», som beregnes ved utbetaling av utbytte til utenlandske aksjonærer (og fysiske personer som hører hjemme i Chile), skulle betraktes som en selskapsskatt eller aksjonærskatt. I skatteavtalen mellom Norge og Chile var denne skatten behandlet som en selskapsskatt. I Cermaq-dommen kom lagmannsretten frem til at selskapets skattekostnad ikke økte og dermed ikke skulle tas i betraktning i lavskattelandsvurderingen, jf. Utv. 2010 s. 470 SFS. Skatten ble behandlet som en utbytteskatt og løsningen var i samsvar med ligningspraksis.

## **3.3 Chile er et lavskatteland for oppdrettsselskaper**

### *3.3.1 Sak 2 – 2001-032TRD – Holdingsselskaper mv. innen fiskeoppdrett<sup>20</sup>*

Ligningsnemnda hadde lagt til grunn at Chile var et lavskatteland for holdingsselskaper og selskaper innen fiskeproduksjon, slakteri og salg av fisk, men ikke for selskaper som drev fiskefôrproduksjon. Skattyteren mente at Chile var et lavskatteland, også for selskap med virksomhet innen fiskefôrproduksjon og tok saken inn for Oslo tingrett. Retten hjemviste til ny saksbehandling basert på at de økonomiske vurderingene som lå til grunn for sammenligningen var mangelfulle og opphevet dermed ligningen. Saken gjaldt inntektsårene 2001-2003. Dommen ble ikke anket. Se nærmere sak 3 nedenfor.

---

<sup>19</sup> St.meld. nr. 29 (2003-2004)

<sup>20</sup> Carlsen, Knut Morten (red.): Bedriftsbeskatning i praksis. 4.utgave, 2012.

### 3.3.2 Har Chile et tilsvarende regelverk for oppdrettsnæringen som det Norge har?<sup>21</sup>

Ligningsnemnda fastslår i Fjord Seafood-dommen at Chile ikke har noen tilsvarende særregel for oppdrettsnæringen som i Norge. Regelen innebærer at føringskostnader og kostnader ved innkjøp kan utgiftsføres i innkjøpsåret direkte, og at det i Norge dermed gis en skattecreditt i inntil 3 år frem til inntekten av produksjonen er skattemoden.

Nemnda konstruerer på denne bakgrunn et regneeksempel hvor samlede driftsinntekter er satt til (i millioner) 130, før og smolt til 60, andre produksjonskostnader til 40 og diverse kostnader til 20. Driftsinntekter blir da for begge land 10, og skatt basert på nominelle satser 28% og 15% h.h.vis 2,8 og 1,5. Den norske skatten er dernest, med diskonteringsrente på h.h.vis 8%, 10% og 12%, neddiskontert fra det år den påløper til år 1. Ved alle rentealternativ er det i beregningene lagt inn at fisk slaktes på slutten av h.h.vis år 3 (alt), i år 2 og 3 (halvdelen hvert år) og i år 1,2 og 3 (en tredjedel hver tår). 2/3 av den norske effektive skattesatsen er under disse forutsetninger og variabler beregnet til tallene i figur 1 og 2.

Figur 1<sup>22</sup>

	Norge (i millioner)	Chile (i millioner)
<b>Driftsinntekter</b>	130	130
<b>Forkostnader og smolt</b>	60	60
<b>Andre produksjonskostnader</b>	40	40
<b>Diverse kostnader</b>	20	20
<b>Inntektsgrunnlag</b>	10	10
<b>Inntektsskatt</b>	2,8	1,5

### 3.3.3 Hva påvirker så effektiv beskatning?

En annen sentral problemstilling er hva som påvirker den effektive beskatningen. Her er skattegrunnlaget, avskrivningsregler, fradragsregler og periodiseringsregler viktige momenter.

<sup>21</sup> TOSLO-2004-42666 - UTV-2005-1378 (Fjord Seafood)

<sup>22</sup> Almvik, Fred-Ove og Kristiansen, Vegard (red.): Bedriftsbeskatning i praksis. 3.utgave, 2006. Fagbokforlaget.



Nemnda bemerker at eksempelet viser at effektiv beskatning i Norge, alt etter valg av rentefot, er «tilnærmet lik eller høyere sammenlignet med Chile» når utgangspunktet er tatt i norsk nominell skattesats på 28%. Derne st viser nemnda til antagelsen om at gjennomsnitt selskapsskatt i Norge er rundt 25,5% og uttaler: «Dersom dette legges til grunn vil 2/3 av effektiv beskatning for oppdrettsselskaper i Norge være høyere sammenlignet med Chile». Retten bemerker her at «høyere» må være feilskrift for lavere.

**Figur 2**

<b>Disk.rente</b>	8%	10%	12%
Slakt/salg:			
<b>År 3 – 2/3 eff. skatt</b>	15%	14%	14%
<b>År 2 og 3 2/3 eff. Skatt</b>	15,41%	14,73%	14,08%
<b>År 1, 2 og 3 – 2/3 eff. Skatt</b>	16,04%	15,47%	14,94%

### 3.3.4 Sak 3 – 2003-074SKN – Holdingselskaper mv. innen fiskeoppdrett

Problemstillingen i sak 2 ovenfor ble fremmet på ny for ligningsnemnda etter den rettslige behandlingen. Ligningsnemnda konkluderte igjen med at Chile ikke var lavskatteland for fiskefôrproduksjonsselskaper. Skatteklagenemnda mente i motsetning at Chile måtte anses som lavskatteland for oppdrettsselskaper for inntektsårene 2001-2003, med utgangspunkt i de føringene retten hadde lagt. Nemnda pekte på at det effektive skattenivået i Chile lå under eller maksimalt på ca. 60% av skattenivået i Norge og dermed klart under 2/3 av norsk effektiv beskatning. Vedtaket er endelig.

### 3.3.5 Fjord Seafood-dommen: Sammenligning av skattenivåene – rettens syn<sup>23</sup>

Hva skal man ta utgangspunkt i når man skal sammenlikne effektivt skattenivå? Det må være riktig å ta utgangspunkt i de nominelle skattesatser på alminnelig inntekt som gjaldt 2001 og 2002 når man skal sammenligne effektivt skattenivå i Chile og Norge innenfor oppdrettsvirksomhet som de to chilenske selskapene (Cultivadora De Salmones Linao og Salmones Treemar S.A) driver. Nemnda har lagt til grunn 28% i Norge og 15% i Chile. I 2002 var skattesatsen i Chile 16%. 2/3 av den norske skattesatsen er 18,67% (28 x 2/3) som dermed for begge årene overstiger den chilenske satsen. Spørsmålet blir da om det i det chilenske og

<sup>23</sup> TOSLO-2004-42666 - UTV-2005-1378 (Fjord Seafood)

norske skattesystemet fantes elementer som generelt påvirket det effektive skattenivå for selskaper som driver fiskefôrproduksjon i de respektive land slik at effektiv chilensk skatt egentlig ikke utgjorde «mindre enn 2/3» av effektiv norsk skatt.

### 3.3.6 Sammenfattende vurdering<sup>24</sup>

Ligningsnemnda som i sin oppsummering la til grunn at norsk 2/3 og chilensk skattenivå på det området saken gjelder var tilnærmet like anførte formålet med NOKUS-reglene – forebygging av såkalt uheldig skatteplanlegging – som et moment som tilsa at oppdrettsselskaper i Chile ikke oppfylte NOKUS-vilkårene. På denne bakgrunn fant retten at ligningen måtte oppheves, men uten at retten fant tilstrekkelig grunnlag for å fastsette hva som skal legges til grunn om NOKUS-vilkårene ved ny ligning. Hvordan påvirker betydningen av om Chile er lavskatteland med NOKUS-fastsetting eller ordinær fastsetting de norske eierne rent skatte – og rapporteringsmessig? Dette skal vi se nærmere på i kapittel 4.

### 3.4. Betydningen av skatteavtaler<sup>25</sup>

Et spørsmål som reiser seg, er om man ved sammenligning skal ta hensyn til at inntekten ville ha vært unntatt fra norsk beskatning i henhold til skatteavtale med den andre staten hvis selskapet hadde hørt hjemme i Norge.

La oss forestille oss at det utenlandske selskapet først og fremst har inntekter fra investeringer i fast eiendom i den staten, og at skatteavtalen gir denne staten eksklusiv rett til å skattlegge inntekter fra fast eiendom. Hvis det utenlandske selskapet hadde hørt hjemme i Norge, ville skatteavtalen avskåret Norge fra å skattlegge de inntektene. Kan da den andre staten i et sånt tilfelle bli sett på som et lavskattland?

SFS har i sin praksis lagt til grunn at det ikke skal tas hensyn til skatteavtaler ved lavskattelandvurderingen, jf. bl.a. forhåndsuttalelse av 14. desember 2006 i sak 2006-616 (Utv. 2007 S. 244). SFS uttalte her at sammenligningen av de nasjonale skattenivåene bør skje på grunnlag av skattenivåene før benyttelse av

---

<sup>24</sup> TOSLO-2004-42666 - UTV-2005-1378 (Fjord Seafood)

<sup>25</sup> Gjems-Onstad, Ole og Furuseth Eivind (red.): Praktisk Internasjonal Skatterett og Internprising, 1. utgave, 2013.

internasjonale prinsipper for unngåelse av dobbeltbeskatning (unntaksmetoden og kreditmetoden). Hovedsynspunktet er at prinsippene hindrer dobbeltbeskatningen, men ikke benytter seg av den beskatningsadgangen som skatteavtalen gir, vil etter kontorets syn ikke påvirke det norske skattenivået.

Skatteavtalens betydning ved lavskattelandvurderingen var et av temaene i dom av 8.november 2012 fra Agder lagmannsrett, *Aban International Norway* (påanket og tillatt fremmet for Høyesterett). Saken gjaldt spørsmål om gevinst i 2005 ved salg av aksjene i et holdingsselskap som hørte hjemme i Singapore, var omfattet av fritaksmetoden. Retten måtte i denne forbindelsen ta stilling til om Singapore skulle anses som lavskattland.

Det var anført fra selskapets side at det måtte tas hensyn til skatteavtalen mellom Norge og Singapore. Selskapet viste til at det følger av sktl. § 10-63 at sammenligningen under lavskattelandvurderingen skal foretas med den skatten selskapet «ville ha blitt ilignet». Selskapet påpekte at etter skatteavtalen ville utbytteinntektene fra et selskap som hører hjemme i Singapore, være unntatt fra beskatning i Norge. Det singaporske selskapet ville dermed, hvis det hørte hjemme i Norge, ikke hatt skatteplikt for utbytte fra datterselskapene i Singapore.

Lagmannsrettens oppfatning var derimot at det er skattenivået før benyttelsen av dobbeltbeskatningsprinsippene i skatteavtalen som skal sammenlignes. Retten viste til at formålet med skatteavtalene er å fordele skattefundamentet mellom landene for å hindre dobbeltbeskatning, men at skatteavtalene verken kan pålegge eller fastsette skattesatser. Etter lagmannsrettens oppfatning vil skatteavtalen derfor ikke ha betydning for vurderingen av det generelle skattenivået på beskatningen av aksjeinntekter i Norge.

#### **4. Avsluttende tanker**

Chile var et lavskatteland for oppdrettsselskaper for inntektsårene 2001-2003. Det bemerkes for ordens skyld at Chile ble satt på hvitelisten en god stund etter inngåelse av skatteavtalen mellom Norge og Chile den 26.10.01, slik at de nevnte avgjørelsene i dag kun har historisk interesse i forhold til Chile. Chile skal da i utgangspunktet pr i dag ikke anses som lavskatteland, men Skatte-ABC 2021 2.1

Generelt sier følgende: «Opplistingen er likevel ikke bindende uten nærmere vurdering hvis selskapets inntekt i dette landet hovedsakelig er inntekt av den art som er omfattet av fritaksmetoden etter sktl. § 2-38, 2.ledd og inntekten skriver seg fra investering i lavskatteland, f.eks. hovedsakelig holdingselskaper som har datterselskap som hører hjemme i lavskattland». For 2021 er Chile på listen over de 9 landene dette gjelder. Chile kan dermed fortsatt vurderes som et lavskatteland for oppdrettsselskaper. Det må være ett eller annet spesielt dvs. at utgangspunktet er ikke NOKUS for hviteland, med mindre det foreligger spesielle skatteregimer internt i landet. Men å være eller ikke være et lavskatteland i seg selv, trenger ikke å være et hovedmål. Når en stat blir definert som et lavskatteland innebærer det at NOKUS-reglene kommer til anvendelse.

Hva er formålet med NOKUS-reglene? Formålet med NOKUS<sup>26</sup>-reglene er å hindre at norske skattytere bruker lavskattland som «sparebøsser», selv om noen påstår at formålet er å likebehandle norske skattepliktige som investerer i Norge og norske skattepliktige som investerer i selskaper som hører hjemme i lavskatteland (kapitalesportnøytralitet), jfr. sktl. § 10-60 flg. NOKUS-reglene gjelder bare for norske deltakere i utenlandske aksjeselskaper og andre selvstendige innretninger (stiftelser, truster, fonds, mv.) og ikke for norske deltakere i utenlandske ANS, KS, DA, partrederier mv. Til forskjell fra de alminnelige regler for beskatning av aksjeselskaper, forholder NOKUS-reglene seg til de norske selskapsdeltakerne, og ikke til selskapet. Deltakerne skal beskattes etter nettometoden, dvs. at det skattemessige resultatet fastsettes som om selskapet var norsk skattyter, for så å bli fordelt på deltakerne. Dette innebærer at deltakerne i fellesskap må utarbeide et skatteregnskap etter norske regler.

NOKUS-reglene kommer kun til anvendelse når selskapet eller innretningen anses hjemmehørende i et lavskatteland. Med lavskatteland menes det i denne sammenheng stater med et skattenivå som er lavere enn 2/3 av det skattenivå som gjelder for tilsvarende selskaper i Norge. Selskapsskattesatsen er 22% i 2021. Dette innebærer at reglene bare skal gjelde for selskaper som hører hjemme i stater med et skattenivå hvor den alminnelige inntektsskatt på et selskaps samlede

---

<sup>26</sup> [Beskatning av norsk eierskap i lavskatteland - «NOKUS» \(kpmg.no\)](https://www.kpmg.no)

overskudd utgjør mindre enn 14,67% ( $22 \times 2/3$ ). I skattereformen av 2015 ble det varslet at terskelen skulle økes fra  $2/3$  til  $3/4$  når skattesatsen ble redusert til 22%. Det har ikke senere kommet noen konkrete forslag om endringen av terskelen.

Både skattepliktige privatpersoner og selskaper som skal beskattes i Norge for andel av overskudd i norsk-kontrollert selskap mv. hjemmehørende i lavskatteland etter skatteloven § 10-61, plikter å levere minimum<sup>27</sup> følgende skjemaer for det utenlandske selskapet/enhet: RF-1167 «Næringsoppgave», som vedlegg til næringsoppgaven skal det også leveres RF-1245 «Selskapsoppgave for norskkontrollerte utenlandske selskaper mv. i lavskatteland (NOKUS)», RF-1234 «Selskapets melding som deltaker i NOKUS», RF-1052 «Avstemning av egenkapital». I tillegg skal hver enkelt privatperson og selskap levere RF-1246 «Deltakeren sitt skjema over formue og inntekt i NOKUS». Levering skal skje i Altinn. Nye NOKUS må tildeles et registreringsnummer før levering i Altinn. Som man kan se er dette mer jobb enn om staten defineres som et høyskatteland. Som høyskatteland leverer man kun næringsoppgaven, betaler skatt i den andre staten og krever videre kreditfradrag for dobbeltbeskatningen.

Det er vanskelig å se at det er rettskildemessig grunnlag for å fravike grensen på  $2/3$ . Fjord Seafood-dommen er et eksempel på at domstolene også har uttalt seg negativt til å oppstille en sikkerhetsmargin.

## 5. Konklusjon

Cermaq-dommen er et utpreget grensetilfelle, der det norske og chilenske skattesystemet ble gjenstand for en grundig komparativ analyse innen fiskefôrvirksomhet. At fastsettelsen av det effektive norske skattenivå etter sktl. § 10-63 ikke er helt enkelt i praksis illustreres nettopp av Cermaq-dommen, der SFS så seg nødt til å be om FINs bistand til å utføre beregninger. Retten la til grunn at skattenivået i Norge for en fiskefôrvirksomhet for inntektsåret 2000 lå mellom 24,4 og 26,2%, avhengig av blant annet fortjenestemargin.

---

<sup>27</sup> [NOKUS - norsk-kontrollert utenlandsk selskap - Skatteetaten](#)

Lagmannsrettens dom i Cermaq-saken illustrerer aktuelle problemstillinger ved en slik sammenligning og hvor omfattende vurderingen kan bli. Saken gjaldt norsk konsern som drev ulike typer virksomhet innenfor fiskeoppdrett i Chile. Et av datterselskapene drev med fiskeproduksjon og et annet med fiskeoppdrett. Ved klagebehandlingen ved SFS var Chile blitt ansett som lavskatteland for fiskefôrselskapet, men ikke for fiskeoppdrettselskapet. Grunnen til denne forskjellen var at fiskeoppdrettselskap er undergitt særlig gunstig skattelegging i Norge (sktl. § 8-1, 1.ledd), noe som reduserer det norske skattenivået (se også Utv. 2008 s.218 SFS LN pkt. 2.3.12). Rettssaken gjaldt fiskefôrselskapet. Den formelle inntektsskattesatsen i Chile var 15% i det aktuelle inntektsåret (2000). Lagmannsretten la til grunn at det skal «... foretas en generell sammenligning av forskjellen i nivået på den alminnelige inntektsskatt i Norge og Chile, men at vurderingen må tilpasses den aktuelle type selskap eller bransje». I det konkrete tilfellet som retten vurderte, innebar dette at «... sammenligningen skal skje ut fra det som må antas å være en normal situasjon for selskaper i fiskefôr-/fiskeoppdrettsbransjen». Forhold som kan være av betydning for vurderingen av den effektive skattesats, men som måtte tilskrives individuelle, ikke bransjetilknyttede forhold, skulle det etter rettens syn ikke legges vekt på.

I samme sak behandlet lagmannsretten også spørsmålet om de norske konsernbidragsreglene skulle tas i betraktning med den konsekvens at skattenivået i Norge skulle anses å være lavere enn 27%. Retten kom til at konsernbidragsreglene var relevante ved vurderingen av sammenligningsgrunnlaget.

Det kommer frem i praksis at det utenlandske og norske sammenligningsgrunnlaget ligger svært nær grensen på 2/3. I Cermaq-dommen kom lagmannsretten, basert på ulike forutsetninger, frem til at forskjellen mellom Chile og Norge lå i intervallet mellom 65,1% og 66,25. Lagmannsretten konkluderte da med «at det ikke med noen rimelig grad av sikkerhet» kunne legges til grunn at den chilenske skatten var under grensen på 2/3 (selv om hele nivået lå lavere).

Sakene illustrere at lavskattelandvurderingen kan være vanskelig å praktisere i praksis. I den ene saken (Cermaq) var det spørsmål om NOKUS-beskatning av inntekter, mens i Fjord Seafood var det spørsmål om fradrag for tap. Begge fikk medhold, som kanskje er noe å bemerke litt rart.

## **Referanseliste**

### ***Juridisk teori***

Furusest, Eivind og Ole Gjems-Onstad (red.): Norges Lover – Skattelovsamling for studenter 2021-2022. 1.utgave, 2021. Gyldendal Norsk Forlag.

Zimmer, Fredrik (red.): Internasjonal Inntektsskatterett. 5.utgave, 2017. Universitetsforlaget.

Zimmer, Fredrik (red.): Bedrift, Selskap og Skatt. 6.utgave, 2014. Universitetsforlaget.

Gjems-Onstad, Ole og Furusest Eivind (red.): Praktisk Internasjonal Skatterett og Internprising. 1.utgave, 2013. Gyldendal Norsk Forlag.

Carlsen, Knut Morten (red.): Bedriftsbeskatning i praksis. 4.utgave, 2012. Fagbokforlaget.

Almvik, Fred-Ove og Kristiansen, Vegard (red.): Bedriftsbeskatning i praksis. 3.utgave, 2006. Fagbokforlaget.

### ***Lover***

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

1985 Lov 21.juni 1985 nr. 83 om ansvarlige selskaper og kommandittselskaper (selskapsloven).

### ***Rettspraksis***

LB-2005-7633-UTV-2006-1151(Cermaq)

TOSLO-2004-42666 - UTV-2005-1378 (Fjord Seafood)

OLN-2000-6 – UTV-2004-419 (Fjord Seafood)

Høyesterett premiss 28 i dom HR-2017-627-A/Utv. 2017 s.1008 (Raise)

### ***Lovforarbeider***

Ot.prp. nr. 1 (2004-2005) s.65 pkt. 6.5.4.2

Ot.prp. nr. 16 (1991-92) s. 79 pkt. 6.9

Ot.prp. nr. 47 (1984-1985) punkt 2.2 til selskapsloven.



### ***Offentlige utredninger***

NOU 2003: 9 Skatteutvalget – forslag til endringer i skattesystemet

### ***Artikler***

[Maksimale effektive marginale skattesatser - Skatteetaten](#) (2021)

[Beskatning av norsk eierskap i lavskatteland - «NOKUS» \(kpmg.no\)](#), 28.02.17

[Chile større enn Norge på oppdrett \(aftenposten.no\)](#), 30.04.04

### ***Andre kilder***

Skatte-ABC 2020/2021 Rettskilder/ Utland – NOKUS / 2 Lavskatteland / 2.1  
Generelt

BFU 14/2020 Avgitt: 03.11.2020. Publisert 25.11.2020

St.meld. nr. 29 (2003-2004)

[NOKUS - norsk-kontrollert utenlandsk selskap - Skatteetaten](#)