

Om et nederlandsk datterselskap var "reelt etablert"

(Skatteloven § 2-38 (3) a)

Det norske morselskapet hadde et datterselskap i Nederland, Datter NV. På grunnlag av innsenders informasjon om at det ikke oppnås noen skattemessige fordeler ved at inntekter går via datterselskapet i Nederland, før utbetaling som utbytte til morselskapet Mor AS, kom Skattedirektoratet til at Datter NV var "reelt etablert" i relasjon til skatteloven § 2-38 tredje ledd bokstav a.

Innsenders fremstilling av faktum og jus

Innsenders fremstilling er av anonymiseringshensyn vesentlig forkortet.

På bakgrunn av de opplysninger som er gitt i anmodningen skal Skattedirektoratet ta stilling til om utbyttet som mottas av Mor AS fra Datter NV, et heleid nederlandsk datterselskap, omfattes av skatteloven § 2-38 (3) bokstav a.

Fritaksmetoden kommer til anvendelse på utbytte fra Nederland til Norge utdelt fra et selskap tilsvarende et aksjeselskap. Dette følger av skatteloven § 2-38 (2). Hvis Nederland er et lavskatteland er det et tilleggskrav at det utdelende selskapet, dvs. Datter NV, er "reelt etablert", jf skatteloven § 2-38 (3) bokstav a.

Innsender er av den oppfatning av Nederland ikke er et lavskatteland for Datter NV, og at fritaksmetoden av den grunn kommer til anvendelse. Som en praktisk tilnærming ønsker Mor AS vurdert om Datter NV er reelt etablert i Nederland. Dersom dette er tilfellet, vil utbytte fra Datter NV til Mor AS uansett være omfattet av fritaksmetoden.

Innsender valgt å knytte en del kommentarer til beskatningen av inntekter fra datterdatterselskap i gruppen som er eiet via Nederland. Dette for å vise at det ikke er vesentlige forskjeller i beskatningen av aksjeinntekt mellom den eksisterende strukturen med eierskap via Nederland og tilsvarende beskatning ved direkte eie fra Norge. Hensikten med dette er å vise at det ikke foreligger omgåelseshensyn i forhold til norsk beskatning.

1. Innsenders fremstilling av bakgrunn

Mor AS er konsernspiss og Datter NV er et heleid nederlandsk datterselskap. Datter NV tilsvarende ifølge det opplyste et norsk allmennaksjeselskap i sin form.

Datter NV ble stiftet i 2002 av X AS. Selskapet ble stiftet som ledd i en avtale om sammenslåing med Y AS. Det var ingen aktivitet i Datter NV ved oppstart.

I 2003 bidro X AS og Y AS med tingsinnskudd i selskapet i form av aksjer i datterselskaper innen forskjellige virksomheter. Etter tingsinnskuddet eide X AS 75 % av aksjene i Datter NV, mens Y AS eide 25 %. Intensjonene var at Datter NV skulle børsnoteres. Arbeidet med børsnotering ble imidlertid ikke fullført. I 2004 ble alle aksjene kjøpt opp av Mor AS. I 2005 ble konsernet omorganisert.

Datter NV har i dag ikke operativ virksomhet, egne ansatte eller kontorlokaler. Datter NV har aksjer i datterselskapet DD BV som eneste eiendel og inntektskilde. Dette er uendret siden 2003.

DD BV har én ansatt, som er utstasjonert til konsernets asiatiske virksomhet. DD BV har en viss aktivitet som eier av flere datterselskaper. Tjenester nødvendige for driften av Datter NV og DD

BV utføres i hovedsak av eksterne tjenesteytere og ansatte i andre nederlandske selskaper i konsernet.

Ifølge anmodningen har både Datter NV og DD BV en økonomisk aktivitet som er naturlig for holdingselskaper og tilsvarer det lignende norske selskaper vil ha.

2. Innsenders informasjon om nederlandsk beskatning av datterselskaper

I vurderingen av om Datter NV må anses som et kunstig arrangement for å spare (norsk) skatt vil det måtte tas utgangspunkt i skattlegging av DD BV, som er eier av driftsselskapene. Dersom DD BV anses reelt etablert vil dette, i samsvar med praksis, også gjelde for Datter NV.

Det er relevant å sammenligne det effektive skattenivået for DD BV med hva det ville vært om man hadde fått inntektene direkte til et norsk holdingselskap, eksempelvis Mor AS. Her kan nevnes at Nederland per i dag har en alminnelig skattesats på 25 % (20% på inntekt opp til TEUR 200). Det foreligger en fritaksmetode for skatt på utbytte og kapitalgevinster – participation exemption - som gir relativt like utslag som den norske fritaksmetoden. Det er denne som det er relevant å sammenligne med da de nederlandske holdingselskapene har begrenset med andre aktiva og passiva. Det kan ikke utelukkes at forskjellene i vilkår ved de forskjellige fritaksmetodene (og andre skatteregler) i gitte tilfeller kan føre til forskjellig skattebelastning i Nederland og Norge, men innsender vil i det følgende vise at det ikke er tilfelle i denne strukturen.

Datterselskapene til DD BV anses med ett unntak for å være etablert i høyskatteland og/eller er reelt etablerte selskaper innenfor EU/EØS. Selskapet som ikke er etablert i høyskatteland eller er reelt etablert innenfor EU/EØS, NOKUS-beskattes.

For datterselskaper der dette ikke fremstår som åpenbart, har innsender gitt en beskrivelse av selskapene og landene de er etablert i.

3. Innsenders oppsummering

Datter NV er et holdingsselskap i en konsernstruktur som tilsvarer de man finner i mange norske og utenlandske konserner. Det er drevet og organisert på samme måte som et norsk holdingselskap.

Med innføringen av fritaksmetoden i Norge har man ifølge innsender akseptert at holdingselskaper mottar utbytte skattefritt. Selv om norske utdelende holdingselskapet ikke har utøvd noen aktivitet, ikke har ansatte eller andre eiendeler enn aksjer, har de etter innsenders mening blitt ansett som reelle selskaper - ikke kunstige eller fiktive i henhold til norsk skattelovgivning. Endringen i sktl § 2-38 som medførte et krav til "reelt etablert og driver reell økonomisk virksomhet" ble innført for å bringe skatteloven i samsvar med EØS-avtalen.

Tilsvarende bør det legges til grunn at tolkningen av skatteloven § 2-38 ikke skal medføre et resultat som diskriminerer mellom norske rettssubjekt og rettssubjekt hjemmehørende i annen EØS-stat.

Diskrimineringsforbudet i EØS-avtalen er ifølge innsender til hinder for å behandle et materielt identisk selskap innen EØS annerledes enn et tilsvarende norsk selskap.

Innsender nevner også at en gjennomgang av ligningspraksis tilsier at Nederland ikke vil være å regne for lavskatteland for Datter NV. Det vises til Lignings-ABC 2010/11 side 1295 hvor det sies følgende knyttet til holdingselskaper:

"Ved selskapsstrukturer og investeringer av mer stabil og langsiktig karakter, og hvor samtlige av selskapets inntekter er av en slik art at de ville falt inn under den norske fritaksmetoden dersom selskapet hadde vært norsk skattyter, kan disse omstendighetene få betydning ved lavskattelandvurderingen. I noen tilfeller kan et

selskap således anses å ikke være hjemmehørende i et lavskatteland fordi dets aksjeportefølje over tid utelukkende består av aksjer som ville kvalifisert som objekt under den norske fritaksmetoden."

Datter NVs funksjon er ikke endret siden selskapet ble etablert. Det er eiere av et selskap i Nederland, DD BV, som igjen er eier av en vesentlig del av konsernets virksomhet.

Det har som beskrevet over foregått en viss restrukturering under DD BV for å samle virksomhetsområder og lokasjoner. Selskapet har både avgitt og fått tilført virksomhet.

Kjernen er imidlertid den samme i forhold til rollen som holdingselskap. DD BV er og har vært en vesentlig eier av selskaper som i hovedsak ligger i EØS-land og i høyskatteland utenfor EØS.

Under DD BV er det kun ett av en rekke selskaper som ville falt utenfor fritaksmetoden om de var eiet direkte fra Norge, og dette selskapet NOKUS-beskattes.

Det foreligger ingen planer om salg av dette selskapet. En eventuell skattefri gevinst ved salg vil for øvrig uansett kun være en engangseffekt som ikke har betydning i en helhetsvurdering i forbindelse med sammenligning av skattenivå.

På basis av ovenstående mener innsender det synes klart at Nederland ikke kan regnes som et lavskatteland for konsernet under den eksisterende strukturen, og at det ikke kan anses å foreligge omgåelseshensyn i forhold til norsk beskatning for Datter NV eller DD BV.

For øvrig må DD BV uansett regnes som reelt etablert i kraft av sin historikk og fortsatte funksjon som et vesentlig eierselskap i gruppen.

Innsender mener med bakgrunn i det ovennevnte at Datter NV ikke kan anses som et kunstig og fiktivt selskap etablert eller opprettholdt med skatteomgåelsesmotiv, og at selskapet må anses reelt etablert i Nederland, jf skatteloven § 2-38, tredje ledd, bokstav a.

Innsender anmoder Skattedirektoratet om å gi en bindende forhåndsuttalelse, hvor det tas stilling til om Datter NV er reelt etablert i Nederland, slik at utbytte fra dette selskapet til Mor AS vil være omfattet av fritaksmetoden.

Skattedirektoratets vurderinger

Skattedirektoratet skal ta stilling til spørsmålet om Mor AS' heleide nederlandske datterselskap Datter NV er "reelt etablert" i forhold til bestemmelsen i skatteloven § 2-38 tredje ledd bokstav a.

1. Avgrensning og forutsetninger

Skattedirektoratet gjør oppmerksom på at det ikke tas stilling til eventuelle andre skattespørsmål eller problemstillinger som måtte oppstå ved den skisserte transaksjonen enn de spørsmål som er drøftet i det følgende, herunder hvor Datter NV er hjemmehørende, om Nederland er et lavskatteland i denne henseende eller om utbyttet er "lovlig utdelt", jf. skatteloven § 2-38 annet ledd bokstav a.

Skattedirektoratet forutsetter at premissene og faktum som er tatt inn over er fullstendig for de spørsmål som drøftes. Skattedirektoratet kan i en bindende forhåndsuttalelse ikke ta stilling til bevismessige spørsmål, slik at det faktum som er beskrevet må kunne sannsynliggjøres og dokumenteres av skattyter under ligningsbehandlingen.

Innsender har opplyst at Nederland har en alminnelig skattesats på 25 % (20 % på inntekt opp til TEUR 200). Videre legger Skattedirektoratet til grunn, som opplyst av innsender, at Nederland har en fritaksmetode for skatt på utbytte og kapitalgevinster som gir relativt like utslag som den norske fritaksmetoden.

Innsender har opplyst at datterselskapene til DD BV, med ett unntak er etablert i høyskatteland og/eller er reelt etablerte selskaper innenfor EØS. For det siste selskapet legges det til grunn at det ikke skal selges.

Skattedirektoratet forstår innsender slik at vi kan legge til grunn at det ikke medfører noen skattemessige fordeler at datterselskapene eies via Datter NV i Nederland, fremfor direkte av Mor AS. Innsender har i den forbindelse knyttet nærmere bemerkninger til beskatningen av enkelte av datterdatterselskapene. Skattedirektoratet finner ikke å kunne gå nærmere inn på den konkrete vurderingen av hvorvidt det skattemessige resultatet ville blitt det samme dersom Mor AS hadde vært direkte eier av de underliggende selskapene. Årsaken er dels at Skattedirektoratet ikke har tilstrekkelig grunnlag for å vurdere de skattemessige konsekvensene, dels knytter innsenders anførsler seg til virkningene av skatteavtaler. Skattedirektoratet har ikke anledning til å ta stilling til forhold som skal avgjøres etter skatteavtale i en bindende forhåndsuttalelse, jf. forskrift om bindende forhåndsuttalelser § 5 fjerde ledd siste setning. Skattedirektoratet legger derfor inn som en forutsetning, som oppgitt av innsender, at opprettholdelsen av de to nederlandske holdingselskapene ikke har noen skattemessige fordeler for Mor AS.

Det norske selskapet Mor AS eier alle aksjene i Datter NV, hjemmehørende i Nederland. Datter NVs eneste aktivum er alle aksjene i selskapet DD BV, også dette hjemmehørende i Nederland. Utbytte fra datterselskapet DD BV er også eneste inntektskilde. Datter NV har ikke egne ansatte eller egne kontorlokaler. DD BV eier aksjer i 38 selskaper i flere land. De fleste av disse underselskapene driver operativ virksomhet. DD BV har én ansatt, som er utstasjonert. DD BVs aktivitet er å ivareta aksjonærfunksjoner som eier av underliggende selskaper og delta i transaksjoner.

Skattedirektoratet forutsetter som opplyst av innsender at den økonomiske aktiviteten til de to nederlandske holdingselskapene tilsvarer normal aktivitet for holdingselskaper.

2. Rettskildene

Ifølge skatteloven § 2-38 første ledd bokstav a er visse kvalifiserte subjekter fritatt for skatteplikt av inntekt, herunder lovlig utdelt utbytte, jf. § 2-38 annet ledd bokstav b. Unntak fra dette fritaket gjelder blant annet inntekt på eierandeler i selskap som er hjemmehørende i lavskatteland innenfor EØS, jf. § 2-38 tredje ledd bokstav a. Fra § 2-38 tredje ledd bokstav a gjengis:

"Følgende inntekter og tap er likevel ikke omfattet av første ledd:

a. ... inntekt på eierandel i selskap mv. som er hjemmehørende i lavskatteland innenfor EØS, jf. § 10-63 og som på tilsvarende vilkår som fastsatt i § 10-64 bokstav b ikke er reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet i et EØS-land, ..."

Når det gjelder inntekt på eierandel i selskaper som er hjemmehørende i et EØS-land, er altså inntekten omfattet av fritaksmetoden dersom selskapet er "reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet", uansett om hjemlandet regnes som et lavskatteland eller ikke.

Bakgrunnen for at regelen om at inntekt fra selskaper i lavskatteland innenfor EØS likevel er omfattet av fritaksmetoden dersom de er "reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet", er EF-domstolens dom i sak C-196/04 Cadbury Schweppes.

Endringene ble foretatt for å tilpasse de norske reglene til EØS-regelverket. Fra forarbeidene til bestemmelsen, Ot.prp. nr. 1 (2007-08) punkt 14.4.2 siteres:

"Departementet foreslår følgelig at for at fritaksmetoden skal komme til anvendelse på kvalifiserende inntekter til/fra selskaper innenfor EØS, så må kriteriene ... [reelt etablert og driver reell økonomisk virksomhet] (hittatt av SKD) gjelde tilsvarende. Det vil si at det kreves at selskapet gjennom sin ordinære virksomhet deltar på en fast og varig måte i etableringsstatens

næringsliv. Det må foretas en konkret vurdering, hvor relevante momenter er om selskapet disponerer over lokaler, inventar og utstyr i etableringsstaten, om selskapet har fast ansatt ledelse og øvrige ansatte i etableringsstaten som driver selve virksomheten der og om de nevnte ansatte har tilstrekkelige kvalifikasjoner, kompetanse og fullmakt til å drive selskapets virksomhet, samt faktisk treffer relevante beslutninger. Videre må det vurderes om selskapets aktivitet har økonomisk substans, blant annet ved påviselige inntekter fra egen virksomhet. Dersom selskapet hovedsakelig deltar i konserninterne transaksjoner må det påvises at selskapets tjenester er nødvendige og skaper faktiske merverdier for andre selskaper i konsernet.

Selskapet må dokumentere at etableringen og den økonomiske virksomheten i den andre EØS-staten er reell. ... ”

Finansdepartementet har i brev til Skattedirektoratet av 29. september 2009, gjengitt i Utv. 2009 side 1280, uttalt seg om tolkningen av skatteloven § 2-38 etter Cadbury Schweppes-dommen og samme domstols dom i sak C-303/07 Aberdeen. Om kravet til reell etablering og reell økonomisk aktivitet, uttaler departementet følgende:

”I Ot. prp. nr. 1 (2007-2008) punkt 14.4.2 er det lagt til grunn at avgjørelsen av om selskapet er reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet, må baseres på en konkret helhetsvurdering. Formålet med å avgrense anvendelsesområdet til reelt etablerte selskaper/reell økonomisk aktivitet, er å utelukke tilfeller hvor det etableres kunstige arrangementer med unngåelse av skatt for øye. Det må således foretas en vurdering av de subjektive motiver for arrangementet. For å påvise de subjektive motiver, må det imidlertid ses hen til de objektive karakteristika. Det avgjørende må være at det ved en helhetsvurdering kan påvises tilstrekkelige objektive omstendigheter (synbare for en tredjemann) til å understøtte at det ikke er skattemotivet, men andre forretningsmessige grunner som er årsaken til at selskapet er blitt etablert i den aktuelle staten.

Det er i forarbeidene angitt flere momenter som er relevante i denne sammenheng. Etter departementets syn vil disse momentenes relevans og vekt kunne variere ut fra hvilken selskaps- og virksomhetstype som vurderes. ...”

Samme sted ga Finansdepartementet en uttalelse i forhold til aksjefond etablert i et EØS-land, hvor departementet blant annet foretok en sammenligning med norske aksjefond. Videre uttalte departementet:

”Etter departementets syn kan de nevnte momentene derfor ikke være avgjørende ved vurderingen av om et slikt fond er reelt etablert og driver reell aktivitet i et EØS-land. Et sentralt moment vil derimot være om fondet er organisert og driftet i samsvar med hva som må anses ordinært både i vedkommende stat og i Norge.”

Spørsmålet om reell etablering er også omhandlet i Finansdepartementets brev av 5. juli 2010, gjengitt i Utv. 2010 side 1240. I uttalelsen heter det:

”En konklusjon som går ut på at et selskap ikke er reelt etablert/driver reell økonomisk aktivitet i en stat, forutsetter at skattemyndighetene anser at det foreligger et skatteomgåelsesmotiv. Dersom en samlet vurdering viser at nederlandsk beskatning av det aktuelle selskapet ikke vil kunne bli gunstigere enn norsk beskatning ville vært, vil det ikke kunne foreligge et slikt skatteomgåelsesmotiv. Dette vil for eksempel kunne være tilfelle dersom det nederlandske selskapets inntekter utelukkende er oppebåret gjennom aksjer som ville kvalifisert under den norske fritaksmetoden.”

I Lignings-ABC 2011/12 i kapitlet om ”Utland – bosatt/hjemmehørende i Norge (allment)” punkt 17.2.4 side 1333, henvises det til vurderingen for tilsvarende kriterier for NOKUS-selskaper. Samme sted punkt 8.4.1 på side 1317 flg. fremgår:

"Begrensningen i virkeområdet for NOKUS-reglene som fremgår av sktl. § 10-64 bokstav b, kom som en følge av EF-domstolens dom i sak C-196/04 Cadbury Schweppes, for å gjøre NOKUS-reglene forenlige med EØS-avtalen. NOKUS-beskatning innenfor EØS-området kan nå bare skje ved rent kunstige arrangementer med unngåelse av skatt for øye.

Ved vurderingen av om selskapet eller innretningen er reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet, vil det være avgjørende at det ved en helhetsvurdering kan påvises tilstrekkelige objektive omstendigheter (synbare for tredjemann) til å understøtte at det ikke er skattemotivet, men andre forretningsmessige grunner som er årsaken til at selskapet er blitt etablert i den aktuelle staten, se FIN i Utv. 2009/1280. Se også BFU 6/11.

Det er i forarbeidene angitt flere momenter som er relevante i denne sammenheng ...

...

Momentenes relevans og vekt vil kunne variere ut fra hvilken selskaps- og virksomhetstype som vurderes. Når det spesielt gjelder aksjefond, så kjennetegnes de ved at de ikke har egne ansatte, lokaler mv. og at det er egne selskaper (forvaltningsselskaper) som står for forvaltningen. Momentene nevnt ovenfor kan derfor ikke være avgjørende ved vurderingen av om et slikt fond er reelt etablert og driver reell aktivitet i et EØS-land, se FIN 29. september 2009 i Utv. 2009/1280. Et sentralt moment vil derimot være om fondet er organisert og driftet i samsvar med hva som må anses ordinært både i vedkommende stat og i Norge."

Skattedirektoratet legger etter dette til grunn at det må foreligge et skatteomgåelsesmotiv for å konkludere med at et selskap ikke er "reelt etablert".

Dersom det ikke har vært eller er skattemessige fordeler ved å ha et selskap i en gitt struktur, er det vanskelig å konkludere med at det foreligger skatteomgåelsesmotiv. Spørsmålet blir dermed om det foreligger skattemessige fordeler ved dagens eierstruktur.

3. Skatteomgåelsesmotiv for eierstruktur gjennom Nederland

Innsender har opplyst at det åpenbart ikke var omgåelse av norske eller utenlandske skatteregler som var motivet bak etableringen av Datter NV. Videre er det opplyst at heller ikke opprettholdelsen av selskapet er begrunnet i skatteomgåelsesmotiv.

Innsender har også opplyst at datterselskapene til DD BV, med ett unntak, er etablert i høyskatteland og/eller er reelt etablerte selskaper innenfor EØS. Det siste datterselskapet er gjenstand for NOKUS-beskatning. Skattedirektoratet har også innledningsvis forutsatt at det ikke foreligger skattemessige fordeler av at noen av datterselskapene eies via holdingselskapet Datter NV i Nederland fremfor direkte fra Mor AS.

Hensyntatt forutsetningene om at opprettholdelsen av de to nederlandske holdingselskapene ikke gir noen skattemessige fordeler, og at opprettholdelsen av Datter NV er gjort av forretningsmessige årsaker og ikke skattemotivert, legger Skattedirektoratet til grunn at Datter NV er "reelt etablert" i forhold til skatteloven § 2-38 tredje ledd bokstav a.

Skattedirektoratet bemerker at ved den konkrete vurderingen av hvorvidt forutsetningene som er lagt inn kan legges til grunn ved ligningen, må selskapet kunne dokumentere disse.

Konklusjon

Skattedirektoratet legger til grunn at Datter NV anses "reelt etablert" etter skatteloven § 2-38 tredje ledd bokstav a, når det utbetales utbytte til Mor AS.