



NORGES HØYESTERETT

Den 6. mars 2014 avsa Høyesterett dom i

HR-2014-00468-A, (sak nr. 2013/104), sivil sak, anke over dom,

Aban International Norway AS

(advokat Frode Talmo – til prøve)

(advokat Jan B. Jansen – rettslig medhjelper)

mot

Staten v/Skatt sør

(advokat Goud Helge Homme Fjellheim)

S T E M M E G I V N I N G :

- (1) Dommer **Tønder**: Saken gjelder forståelsen av skatteloven § 2-38 tredje ledd bokstav a, jf. § 10-63 – fastlegging av hva som skal regnes som lavskatteland.
- (2) Sinvest AS (Sinvest) ble stiftet i januar 2001. Etter opprinnelig å være en langsiktig og strategisk eier i et riggselskap, ble selskapets formål utvidet til også å være en aktiv deltaker globalt i olje, gass og offshorevirksomhet. I denne forbindelsen stiftet selskapet i januar 2004 Deep Drilling Invest Pte. Ltd. (DDI) i Singapore. Gjennom heleide datterselskaper av DDI i Singapore ble det fra 2004 til 2006 kontrahert tilsammen åtte nye borerigger ved verft i Singapore, som så har blitt leid ut av datterselskapene til oljeselskaper i Mexicogulfen og i Asia. DDIs virksomhet har siden etableringen i 2004 bestått i å eie og forvalte datterselskapene og å yte managementtjenester for disse.
- (3) I forbindelse med arbeidet med finansieringen av riggene ble det funnet hensiktsmessig å skille ut Sinvests virksomhet i Singapore i et eget norsk holdingselskap. Sinvest solgte derfor 21. desember 2005 aksjene i DDI til sitt nyopprettede, heleide norske datterselskap

DDI Holding AS for USD 500 millioner (NOK 3 359 700 000), som var antatt markedspris.

- (4) Sinvest er senere gjennom oppkjøp blitt et heleid datterselskap i Aban-konsernet. I Norge representeres konsernet av Aban International Norway AS (Aban).
- (5) Sinvest la til grunn i selvangivelsen for 2005 at gevinsten ved salget av aksjene i DDI til DDI Holding AS var fritatt for beskatning etter den såkalte fritaksmetoden i skatteloven § 2-38. Dette ble også lagt til grunn ved den ordinære ligningen av Sinvest for inntektsåret 2005.
- (6) Kristiansand ligningskontor varslet ved brev 28. november 2007 endring i ligningen. Ligningskontoret anførte at fritaksmetoden likevel ikke kom til anvendelse fordi Singapore måtte betraktes som et lavskatteland, jf. skatteloven § 2-38 tredje ledd bokstav a. Ligningen ble ved Skatt sørs vedtak 28. oktober 2009 endret i samsvar med varselet. Vedtaket ble stadfestet ved skatteklagenemndas vedtak 13. desember 2010. Endringen medførte at inntekten for Sinvest for 2005 ble økt med 3 345 740 000 kroner. Beløpet er senere nedjustert til 2 483 388 200 kroner.
- (7) Ved stevning 9. juni 2011 reiste Sinvest søksmål mot staten v/Skatt sør med påstand om at ligningen for 2005 skulle oppheves, og at gevinsten ved salget skulle omfattes av fritaksmetoden.
- (8) Kristiansand tingrett avsa 17. februar 2012 dom med slik domsslutning:
- "1. Staten v/Skatt sør frifinnes.**
- 2. Sinvest AS betaler innen 2 – to – uker fra dommens forkynnelse sakskostnader til Staten v/Skatt Sør med kr 126.000,- kroner etthundreogtjuusekstusen."**
- (9) Sinvest anket til Agder lagmannsrett, som 8. november 2012 avsa dom med slik domsslutning:
- "1. Anken forkastes.**
- 2. Aban International Norway AS dømmes til å betale 126.000 – etthundreogtjuusekstusen – kroner til Staten v/Skatt Sør i sakskostnader for lagmannsretten innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av dommen."**
- (10) Aban har anket lagmannsrettens dom til Høyesterett. Anken gjelder rettsanvendelsen.
- (11) For lagmannsretten gjorde Aban gjeldende flere selvstendige anførsler. For Høyesterett er kun én av disse opprettholdt, nemlig at skatteavtalen som Norge har inngått med Singapore, må tas i betraktning ved lavskattelandvurderingen. Dessuten gjøres gjeldende som ny anførsel at det kun er beskatning av aksjeinntekt i form av utbytte som i dette tilfellet skal tas i betraktning, og ikke inntekt i form av gevinst ved salg av aksjer. For øvrig står saken i samme stilling som for lagmannsretten.
- (12) Den ankende part – *Aban International Norway AS* – har i det vesentlige gjort gjeldende:

- (13) Gevinsten ved salget av aksjene i DDI er fritatt for beskatning i medhold av fritaksmetoden. Lagmannsretten bygger på feil rettsanvendelse når den konkluderer med at unntaket for lavskatteland kommer til anvendelse. En korrekt forståelse av bestemmelsen tilsier at Singapore ikke kan betraktes som et lavskatteland.
- (14) Et kjernesporsmål er hvilke inntekter som skal tas med ved fastleggingen av sammenligningsgrunnlaget. Lagmannsretten har i denne forbindelse feilaktig trukket inn gevinst ved salg av aksjer.
- (15) Utgangspunktet må tas i forarbeidenes anvisning på hvordan sammenligningen av skattenivå skal gjennomføres. Selv om det skal foretas en mer generell sammenligning enn det lovens ordlyd skulle tilsi, er det den effektive beskatning av den aktuelle type selskaper som skal sammenlignes. DDI er et holdingselskap med formål å utøve langsiktig eierskap til og forvaltning av riggeiende datterselskaper i Singapore. Langsiktigheten i investeringen tilsier at det ikke skjer noen rullering av aksjeporteføljen, og kjøp og salg av aksjer er heller ikke en del av selskapets formål. Den organisasjonsstrukturen som DDI er en del av, er vanlig i offshorebransjen. Ved siden av managementinntekter og noen renteinntekter fra overskuddslikviditet, som i Singapore er undergitt 20 % inntektsskatt – det vil si mer enn to tredjedeler av det norske skattenivået – aksepteres at utbytte medtas som den dominerende inntektsposten. Derimot må aksjegevinster holdes utenfor.
- (16) Når det gjelder beskatningen av utbytte i Norge, må skatteavtalen mellom Norge og Singapore tas i betraktning.
- (17) Spørsmålet om skatteavtalen skal tas i betraktning avhenger av en fortolkning av lavskattelanddefinisjonen i skatteloven § 10-63. Av denne følger at det er den skatten som selskapet "ville ha blitt ilignet" i Norge som det skal sammenlignes med. Dette tilsier at beskatningen må bygges på det som ville ha vært den reelle beskatningen. En slik forståelse er fullt ut i samsvar med forarbeidenes presisering av at det skal skje en mer generell sammenligning enn det som følger av ordlyden.
- (18) Skatteavtalen er inkorporert i norsk rett med trinnhøyde som formell lov, jf. skatteloven § 2-37 første ledd. Dette underbygger at det ikke kan ses bort fra skatteavtalen ved lavskattelandvurderingen.
- (19) Etter skatteavtalen er utbytte unntatt fra skatt i Norge når dette utdeles fra selskap hjemmehørende i Singapore til et selskap hjemmehørende i Norge, jf. skatteavtalen artikkel 24 nr. 2 bokstav c. Når realiteten er at utbytte er unntatt fra skatt i Norge, tilsvarer dette beskatningen av inntekten for DDI i Singapore, der skatteprosenten er 0. Singapore er da ikke lavskatteland for DDI.
- (20) Aban International Norway AS har lagt ned slik påstand:
1. **Ligningen for 2005 for Aban International Norway AS oppheves. Ved ny ligning legges det til grunn at gevinst ved salg av aksjene i Deep Drilling Invest Pte. Ltd. er omfattet av fritaksmetoden.**
 2. **Aban International Norway AS tilkjennes saksomkostninger."**
- (21) Ankemotparten – *staten v/Skatt sør* – har i det vesentlige gjort gjeldende:

- (22) Lagmannsrettens konklusjon om at Singapore regnes som et lavskatteland for DDIs vedkommende, bygger på riktig rettsanvendelse.
- (23) Avgjørende for rettsanvendelsen er forarbeidenes presisering av at det er det generelle effektive skattenivået for den type selskap man står overfor, som skal sammenlignes, og ikke den konkrete skatteligningen for det aktuelle selskapet. I denne saken er det det generelle skattenivået for holdingselskaper som skal legges til grunn.
- (24) At det er det generelle skattenivået som skal sammenlignes, innebærer at det er begrenset adgang til å legge vekt på individuelle særtrekk ved det enkelte selskap. Det er kun bransjerelaterte særtrekk som kan tas i betraktning i den grad slike særtrekk reflekteres i lovgivningen.
- (25) For holdingselskap vil både utbytte og gevinst ved salg av aksjer inngå i inntektsgrunnlaget. Å begrense sammenligningsgrunnlaget til kun å gjelde utbytte, er således i strid med forarbeidenes anvisning på en generell sammenligning av skattenivå.
- (26) Lagmannsretten har også riktig sett bort fra skatteavtalen mellom Norge og Singapore. Skatteavtalen gjelder fordeling av skattegrunnlaget mellom stater for å forhindre dobbeltbeskatning og har ikke som sitt primære formål å fastsette skattenivået. Formålsbetraktninger tilsier derfor at avtalen holdes utenfor fastleggningen av sammenligningsgrunnlaget.
- (27) Å legge vekt på skatteavtalen vil dessuten innebære at det generelle norske skattenivået som det skal sammenlignes med, vil variere alt etter hvilket land selskapet er hjemmehørende i. Hvilket land selskapet er hjemmehørende i, er ikke et slikt særtrekk som det i følge forarbeidene skal tas hensyn til. I forvaltningspraksis har det i lavskattelandvurderingen vært operert med et skille mellom holdingselskap med faste investeringer i henholdsvis høyskatteland og lavskatteland. Det er ikke rettskildemessig holdepunkt for å foreta ytterligere individualisering av sammenligningsgrunnlaget. Når forarbeidene presiserer at det ikke er den konkrete skatteligningen for det aktuelle selskapet man skal fram til, innebærer det at det ikke kan utledes noe av at lovteksten gir uttrykk for at sammenligningen skal skje med den skatten som selskapet "ville ha blitt ilignet".
- (28) Å ta hensyn til effekten av skatteavtaler i lavskattelandvurderingen, vil gi resultater som strider mot formålet med skatteloven § 2-38 tredje ledd bokstav a. I dette tilfellet vil det føre til at aksjegevinst, som etter skatteavtalen skal skattlegges i Norge, ikke kommer til beskatning, dette til tross for at skattesatsen i Singapore er 0.
- (29) Det må også tas i betraktning at lovgiver har lagt til grunn at en skatteavtale ikke er til hinder for løpende NOKUS-beskatning, jf. skatteloven § 10-64 bokstav a og Ot.prp. nr. 16 (1991–92) pkt. 6.12. Det følger av forvaltningspraksis at heller ikke bestemmelsen i skatteavtalen artikkel 24 nr. 2 bokstav c er til hinder for løpende NOKUS-beskatning. Å trekke inn skatteavtalen i lavskattelandvurderingen, vil ikke harmonere med dette.
- (30) Staten v/Skatt sør har lagt ned slik påstand:

"1. Anken forkastes.

2. Staten v/Skatt sør tilkjennes sakens omkostninger for Høyesterett."

- (31) *Jeg er kommet til at anken ikke fører fram.*
- (32) Etter skatteloven § 2-38 gjelder skattefritak for visse selskaper mv. for inntekt på aksjer og andre eiendeler. Det er på det rene at Sinvest, som et norsk aksjeselskap, faller inn under skattefritaketets virkeområde, jf. § 2-38 første ledd bokstav a. Etter andre ledd bokstav a gjelder fritaket både utbytte og gevinst ved realisasjon av aksjer. I utgangspunktet er det altså skattefritak både for denne type selskap og den type gevinst denne saken gjelder. Bestemmelsens tredje ledd unntar imidlertid fra fritaksregelen inntekt på eierandel i aksjeselskap som hører hjemme i et lavskatteland.
- (33) Formålet med skattefritaket er å forebygge kjedebeskatning av inntekt der virksomhet i underliggende selskap allerede er beskattet. Dette begrunner også unntaket, idet forutsetningen om beskatning normalt ikke vil slå til når inntekten stammer fra et underliggende selskap i et land som fritar for skatt, eller som beskatter svært lavt, jf. Ot.prp. nr. 1 (2004–2005) pkt. 6.5.4.1.
- (34) I skatteklagenemndas vedtak om skatteplikt for aksjegevinsten ved salget av DDI-aksjene legges det til grunn at Singapore regnes som et lavskatteland. Spørsmålet som saken reiser, er om dette er riktig.
- (35) Unntaksregelen i skatteloven § 2-38 tredje ledd bokstav a lød i 2005:
- "Følgende inntekter og tap er likevel ikke omfattet av første ledd:**
- a. inntekt eller tap på eierandel i selskap mv. hjemmehørende i lavskatteland utenfor EØS, jf. § 10-63, og finansielt instrument med slik eierandel som underliggende objekt,"**
- (36) De endringer av bestemmelsen som er gjort siden 2005, har ingen betydning for spørsmålet i vår sak.
- (37) Bestemmelsen viser til skatteloven § 10-63. Denne bestemmelsen gir en definisjon av lavskatteland i tilknytning til skattelovens regler om skattlegging av eiere av norsk-kontrollerte selskaper og innretninger hjemmehørende i lavskatteland (NOKUS). NOKUS-reglene etablerer skatteplikt for den som direkte eller indirekte eier eller kontrollerer selskap eller innretning hjemmehørende i et lavskatteland. Skatteplikten er knyttet til vedkommendes forholdsmessige andel av selskapets eller innretningens overskudd. Den gjelder uavhengig av om det skjer utdeling av verdier fra selskapet eller innretningen, jf. skatteloven § 10-61.
- (38) Formålet med NOKUS-reglene er å motvirke skattemotiverte investeringer og kapitalplasseringer i andre land. Dette oppnås ved at norskeid kapital undergis den samme effektive beskatningen enten den er plassert i utlandet eller i Norge, jf. Ot.prp. nr. 16 (1991–1992) pkt. 6.7.
- (39) Når skatteloven § 2-38 tredje ledd bokstav a viser til § 10-63, innebærer det at definisjonen av lavskatteland er den samme for unntaket fra fritaksregelen som for NOKUS-reglene.
- (40) Skatteloven § 10-63 lyder:

"Som lavskatteland 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 ilignet dersom det/den hadde vært hjemmehørende i Norge."

(41) Etter bestemmelsen skal det altså skje en sammenligning mellom den alminnelige inntektsskatten i vedkommende land og den skatten selskapet ville ha blitt ilignet dersom det hadde vært hjemmehørende i Norge. Dersom vedkommende lands inntektsskatt er mindre enn to tredjedeler av det som "ville ha blitt ilignet" i Norge, har vi med et lavskatteland å gjøre.

(42) Ordlyden indikerer at det ved sammenligningen skal skje en konkret beregning av hva skatten ville ha blitt i Norge. Av forarbeidene framgår imidlertid at bestemmelsen ikke kan tas på ordet, jf. Ot.prp. nr. 16 (1991–1992) pkt. 6.9. Her drøftes tre ulike metoder for hvordan en skal avgjøre om det foreligger en slik kvalifisert forskjell i skattenivået mellom Norge og selskapets hjemland som bestemmelsen angir. Det heter om dette:

"En løsning er å foreta en sammenligning på grunnlag av de formelle skattesatsene. Denne løsningen vil imidlertid kunne gjøre reglene lite effektive. Mange land har ofte høye nominelle skattesatser uten at de reflekterer det reelle skattenivået i landet.

...

En annen løsning er å foreta en sammenligning av hva det enkelte kontrollerte selskap hadde måttet betale i skatt i det enkelte inntektsår dersom det hadde vært hjemmehørende i Norge.

...

En tredje løsning er å basere sammenligningen av skattenivået på forskjellen mellom de effektive skattesatsene. På den måten vil en få frem den reelle forskjellen i skattenivået. Deltakerne slipper hvert år å foreta en konkret beregning av den skatt selskapet ville blitt ilignet dersom det hadde vært hjemmehørende i Norge."

(43) Selv om det andre alternativet samsvarer best med ordlyden, falt man ned på det tredje. Dette alternativet er presisert på følgende måte:

"Departementets forslag innebærer at særreglene bare skal gjelde for selskaper hjemmehørende i stater med et skattenivå hvor den alminnelige inntektsskatt på et selskaps samlede overskudd utgjør mindre enn to tredjedeler av den skatt et tilsvarende selskap hadde blitt ilignet i Norge. Ved avgjørelsen av om dette kravet er oppfylt er det ikke den konkrete forskjell for et selskap i det enkelte inntektsår som er avgjørende. Det må i stedet foretas en generell sammenligning av forskjellen i nivået på den alminnelige inntektsskatten i Norge og i den annen stat for denne typen selskaper. ... I en del land er det gitt særregler for bestemte typer selskaper, virksomheter eller inntekter. Da må det foretas en sammenligning med de inntektsskatter som gjelder for disse typer innretninger eller inntekter i Norge."

(44) Etter å ha sitert lagmannsrettens dom i den såkalte Cermaq-saken – Borgarting lagmannsretts dom 21. august 2006 – som gjaldt beskatning etter NOKUS-reglene, gir lagmannsretten følgende oppsummering av hvordan uttrykket lavskatteland skal forstås:

"Lagmannsretten legger til grunn, særlig under henvisning til lovforarbeidene, at det gjelder det samme rettslige utgangspunkt i den nærværende saken. Det må foretas en generell sammenligning mellom den effektive skattesatsen på den alminnelige inntektsskatten for selskapet i inntektsåret 2005. I denne vurderingen gjøres det tilpasning til det aktuelle selskap og bransjen det opererer i. Det er dermed det effektive

skattenivå for den type selskap man står overfor, som skal sammenlignes. Forhold som er av mer konkret, individuell art og ikke er bransjetypiske, skal det i utgangspunktet ikke tas hensyn til."

- (45) Jeg slutter meg til det som lagmannsretten her uttaler.
- (46) Det første spørsmålet som må avklares, er hvilke inntekter som inngår i sammenligningsgrunnlaget. Det må tas utgangspunkt i den selskapstypen som DDI tilhører.
- (47) I 2005 hadde DDI ikke andre inntekter enn det selskapet tjente på managementtjenester overfor datterselskapene og noen finansinntekter. Mens skattesatsen i Norge på slike inntekter er 28 prosent, beskattes de i Singapore med 20 prosent, det vil si noe over to tredjedeler av den norske skattesatsen. For så vidt gjelder disse inntektene isolert sett, er det således klart at Singapore ikke kan betraktes som et lavskatteland.
- (48) DDI som morselskap hadde på realisasjonstidspunktet ikke mottatt aksjeutbytte fra sine datterselskap. Riggene var på dette tidspunktet under bygging/bestilling, og heller ikke datterselskapene hadde virksomhetsinntekt. Lagmannsretten har ut fra bevisføringen beskrevet DDI som et typisk holdingselskap som har forvaltning av eierinteresser i datterselskap med sikte på framtidige aksjeinntekter som sin hovedinteresse. Denne beskrivelsen er ikke bestridt fra statens side, og jeg legger den til grunn. Selv om verken DDI eller datterselskapene hadde inntekter på realisasjonstidspunktet, konkluderer jeg, som lagmannsretten, med at aksjeinntekter må tas med i sammenligningsgrunnlaget.
- (49) Aban har for Høyesterett – i motsetning til hva selskapet gjorde gjeldende for lagmannsretten – ikke bestridt at også aksjeinntekter er relevante. Derimot anføres det at dette kun gjelder inntekter i form av utbytte og ikke inntekter i form av aksjegevinst, noe staten bestrider.
- (50) Ut fra beskrivelsen av DDI som et typisk holdingselskap, legger jeg til grunn at selskapet primært tar sikte på en langsiktig forvaltning av sine eierinteresser i underliggende riggselskap. Det er opplyst at denne form for organisering av virksomhet er vanlig i offshorebransjen. Konsernstrukturer med holdingselskap er også nevnt av Finansdepartementet som eksempel på selskap med langsiktighet/stabilitet i porteføljen, jf. Utv. 2010 side 1240. Dette peker i retning av at det i all hovedsak er framtidige inntekter i form av utbytte som er hovedinteressen bak etableringen av selskapet. Inntekter ved salg av aksjer vil i en slik sammenheng ikke framstå som en typisk inntektskilde. Dette kan tale for å begrense aksjeinntektenes betydning i sammenligningen til inntekter i form av utbytte.
- (51) Spørsmålet er om en slik begrensning av inntektsgrunnlaget er i samsvar med forarbeidenes anvisning på at det er et generelt skattenivå som skal legges til grunn og ikke det som konkret vil gjelde ved ligningen av selskapet i Norge. Som det framgår av sitatene fra forarbeidene, skal imidlertid utgangspunktet tas i forskjellen i inntektsnivå "for denne typen selskaper". Dette må forstås slik at det skal foretas en viss tilpasning av inntektsgrunnlaget til det som er typisk for den bransje selskapet operer innenfor, jf. lagmannsrettens oppsummering av innholdet i lavskattelandbegrepet. En begrensning av aksjeinntektene til utbytte er derfor etter min mening i tråd med forarbeidene.

- (52) Dette er også i samsvar med forvaltningspraksis for så vidt gjelder anvendelse av § 10-63 i forbindelse med NOKUS-beskatning, jf. Utv. 2004 s 339. Etter å ha omtalt et holdingselskaps inntekt i form av aksjeutbytte i relasjon til NOKUS-reglene, uttales vedrørende aksjegevinst:

"Dersom holdingselskapet i tillegg driver med kjøp og salg av aksjer, og det finner sted en viss rotasjon i aksjeporteføljen, må også reglene for gevinstbeskatning tas med i lavskatteland-vurderingen."

- (53) Jeg viser også til praksis gjengitt i Almvik og Kristiansen: Bedriftsbeskatning i praksis, utgitt av Sentralskattekontoret for storbedrifter, 2006, side 395–396 og 398–399. Sinvest har opplyst at DDI ikke var engasjert i kjøp og salg av aksjer, noe som heller ikke er bestridt av staten.
- (54) Jeg er på denne bakgrunn kommet til at det i dette tilfellet ikke vil være riktig å trekke inn aksjegevinst i fastleggingen av sammenligningsgrunnlaget.
- (55) Partene er enige om at skatteprosenten for utbytteskatt for DDI i Singapore er 0. Det samme gjelder for datterselskapene hva inntektene av riggvirksomheten angår. Om sammenligningen med skattenivået i Norge, uttaler lagmannsretten:

"I Norge gjaldt et utgangspunkt på 28 % skatt på slike kapitalinntekter, men der fritaksmetoden kom til anvendelsen, ville som nevnt inntekter på aksjer i selskapsforhold vært fritatt for inntektsbeskatning. Lagmannsretten finner likevel at det ved den generelle sammenligningen av skatteregimene for beskatningen av aksjeinntekter må legges til grunn at den effektive beskatningen av inntekter på aksjer i Norge må regnes for å ha vært betydelig over null. Med den betydningen dette vil ha for den samlede beskatningen av et holdingselskap som DDI ltd., ..., tilsier dette klart at den effektive beskatningen i Singapore var mindre enn 2/3 enn tilsvarende skattenivå i Norge, og at Singapore derfor må regnes som et lavskatteland for dette selskapet i 2005."

- (56) Også på dette punkt slutter jeg meg til lagmannsrettens vurdering og konklusjon.
- (57) Spørsmålet er imidlertid om skatteavtalen mellom Norge og Singapore skal tas i betraktning ved lavskattelandvurderingen. Etter skatteavtalen artikkel 24 nr. 2 bokstav c gjelder en unntaksregel for beskatning av dividende i Norge, dette i motsetning til aksjegevinst, jf. artikkel 13 nr. 6. Artikkel 24 nr. 2 bokstav c lyder:

"Når dividender utdeles fra et selskap hjemmehørende i Singapore til et selskap hjemmehørende i Norge, og som eier direkte eller indirekte minst 25 prosent av aksjekapitalen i det førstnevnte selskap og kontrollerer en tilsvarende andel av stemmene i selskapet, skal slike dividender være unntatt fra skatt i Norge."

- (58) Ordlyden i § 10-63 taler for at avtalens bestemmelse om dividende må tas i betraktning, jf. formuleringen "ville ha blitt ilignet". Når dividende fra datterselskap i Singapore skal holdes utenom beskatning i Norge, inngår denne ikke i den inntekt som er gjenstand for skatteligning. Realiteten er således at slike inntekter ikke kommer til beskatning.
- (59) Forarbeidene til skatteloven § 10-63 er tause om skatteavtaler kan trekkes inn ved lavskattelandvurderingen. Generelt er det slik at skatteavtaler ikke fastsetter nasjonale skattenivåer, men fordeler skattefundamentet for inntekter som har tilknytning til flere land for dermed å unngå dobbeltbeskatning. Ut fra en mer allmenn betraktning er det da nærliggende å slutte at skatteavtaler ikke skal trekkes inn ved den sammenligningen av

nasjonale skattenivåer som skal foretas etter § 10-63. Men det kan hevdes at dette mer generelle argumentet svekkes når skatteavtalen – som påpekt – uttrykkelig unntar fra beskatning i Norge dividende som utbetales fra et selskap hjemmehørende i Singapore til et selskap hjemmehørende i Norge.

- (60) Det som for meg blir avgjørende for at skatteavtaler ikke skal medtas ved lavskattelandvurderingen etter skatteloven § 10-63, er at dette synes å være forutsatt dersom vi ser NOKUS-reglene samlet. Jeg viser i denne forbindelse til skatteloven § 10-64 som gjelder begrensning i skatteplikten/fradragsretten som følge av skatteavtale eller EØS-avtalen. Etter bestemmelsens bokstav a skal NOKUS-beskatning ikke foretas når "selskapet eller innretningen er omfattet av avtale Norge har inngått med annen stat til unngåelse av dobbeltbeskatning, og selskapets eller innretningens inntekter ikke hovedsakelig er av passiv karakter". NOKUS-beskatning kan med andre ord foretas overfor selskap i land som Norge har skatteavtale med så sant inntektene hovedsakelig er av passiv karakter. At dette har vært lovgivers intensjon, følger av Ot.prp. nr. 16 (1991–1992) pkt. 6.12. En slik praktisering av NOKUS-reglene er også i samsvar med OECD-kommentaren til mønsteravtalen om CFC-beskatning, jf. den før nevnte boken *Bedriftsbeskatning i praksis* side 473–477.
- (61) Å trekke skatteavtalen inn i fastleggingen av om landet skal betraktes som et lavskatteland, ville undergrave lovens forutsetning om at det kan foretas NOKUS-beskatning av selskaper i land som Norge har skatteavtale med. Jeg kan derfor ikke se at dette kan være en riktig forståelse av § 10-63. Når skatteavtalen ikke tas med i lavskattelandvurderingen ved NOKUS-beskatning, må det samme gjelde ved avgjørelsen av om unntaket fra fritaksmetoden får anvendelse.
- (62) Jeg er etter dette kommet til at skatteavtalen ikke skal tas med ved fastleggingen av om Singapore er et lavskatteland. Jeg må da konkludere med at det effektive generelle skattenivået i Singapore for beskatning av holdingselskap av den karakter som vi her har med å gjøre, klart er lavere enn to tredjedeler av det tilsvarende skattenivået i Norge. Fritaksmetoden kommer således ikke til anvendelse ved beskatningen av salgsgevinsten av DDI-aksjene. Anken må derfor forkastes.
- (63) Staten v/Skatt sør har vunnet saken og skal tilkjennes sakskostnader for Høyesterett, jf. tvisteloven § 20-2. Statens prosessfullmektig har krevd dekning av salær med 276 000 kroner med tillegg av 66 000 for merverdiavgift. Jeg legger dette til grunn. Sakskostnadsavgjørelsen for de tidligere instansene blir stående.
- (64) Jeg stemmer for denne

D O M :

1. Anken forkastes.
2. I sakskostnader for Høyesterett betaler Aban International Norway AS til staten v/Skatt sør 342 000 – trehundreogførtitotusen – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dom.

- (65) Dommer **Normann:** Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med førstvoterende.
- (66) Dommer **Matheson:** Likeså.
- (67) Dommer **Tjomsland:** Likeså.
- (68) Justitiarius **Schei:** Likeså.
- (69) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

D O M :

1. Anken forkastes.
2. I sakskostnader for Høyesterett betaler Aban International Norway AS til staten v/Skatt sør 342 000 – trehundreogførtitotusen – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dom.

Riktig utskrift bekreftes: