



BI Norwegian Business School - campus Oslo

# GRA 19204

Master Thesis in Accounting and Auditing

Thesis Master of Science

Hjemmehørendebegrepet i skatteloven

Navn: Anniken Svanborg Sørensen, Kjetil Eide  
Haugen

Start: 01.01.2018 09.00

Finish: 03.09.2018 12.00

Anniken Svanborg Sørensen og Kjetil Eide  
Haugen

Masteroppgave i regnskap og revisjon ved Handelshøyskolen BI

## Hjemmehørendebegrepet i skatteloven

Hva vil være virkningen av endringen av skatteloven § 2-2 første ledd, med særlig vekt på unntaksbestemmelsen i tredje punktum?

Innleveringsdato: 03.09.2018

Stuedsted: BI Oslo

Veileder: Eivind Furueth

Eksamenskoder og navn: GRA 19204 Master Thesis in Accounting and Auditing

Denne oppgaven er gjennomført som en del av Master i regnskap og revisjon ved Handelshøyskolen BI. Dette innebærer ikke at Handelshøyskolen BI går god for de metoder som er anvendt, de resultater som er fremkommet, eller de konklusjoner som er trukket.

## **Forord**

Denne oppgaven markerer slutten på vårt toårige masterstudium, Master i regnskap og revisjon, ved Handelshøyskolen BI i Oslo. Arbeidet med masteroppgaven har pågått i perioden januar til juni 2018.

Vi fattet stor interesse for internasjonal skatterett både gjennom basisfaget og valgfaget i skatterett i vårt andre semester, og bestemte oss tidlig for å skrive masteroppgave innen dette fagområdet.

Oppgaveprosessen har vært krevende, men også lærerik og faglig interessant. Vi har gjennom arbeidet med oppgaven tilegnet oss mye relevant kunnskap, som vi kan anvende i vår arbeidssituasjon. Arbeidet med oppgaven har bidratt til å utvikle oss i det å løfte blikket og på den måten se ulike problemstillinger.

Vi vil først og fremst takke vår veileder, Eivind Furuseth, for gode faglige diskusjoner, tips og tilbakemeldinger gjennom hele oppgaveprosessen. I tillegg vil vi takke våre kjære samboere Guro og Sverre, for verdifulle innspill knyttet til oppgaven.

Vi har gjennom oppgaveprosessen også hatt nyttige diskusjoner rundt våre problemstillinger med fagpersoner i RSM, BDO, Finansdepartementet og Skattedirektoratet. Vi setter stor pris på at de har tatt seg tid til en prat i en ellers travel hverdag.

Til slutt vil vi takke våre arbeidsgivere RSM Norge og BDO, som har gitt oss muligheten til å gjennomføre masterstudiet.

Oslo, juni 2018

Anniken Svanborg Sørensen og Kjetil Eide Haugen

## Sammendrag

Denne oppgaven omhandler hjemmehørendebegrepet i skatteloven, og inneholder en analyse av Finansdepartementets forslag til endring av skatteloven § 2-2, med spesielt fokus på den foreslåtte unntaksbestemmelsen i tredje punktum. For å besvare vår problemstilling har vi benyttet oss av juridisk metode.

Første del av oppgaven gir en innføring i hjemmehørendebegrepet, med en gjennomgang av teori knyttet til både gjeldende rett og bakgrunnen for foreslått endring. For å kartlegge gjeldende rett har vi brukt rettskilder knyttet til nasjonal- og internasjonal rett, herunder OECD-bestemmelser og EU-/EØS-rett. I oppgavens analysedel har vi drøftet mulige fordeler og ulemper knyttet til den foreslåtte unntaksbestemmelsen. I tillegg har vi analysert den foreslåtte endringen av skatteforvaltningsloven § 8-2 første ledd bokstav a, et lovforslag som er fremmet som en konsekvens av den foreslåtte unntaksbestemmelsen.

Vår analyse viser at en eventuell innføring av den foreslåtte unntaksbestemmelsen kan ha både positive og negative sider. Av positive sider kan det nevnes at bestemmelsen kan bidra til å hindre visse tilpasninger, som muliggjøres ved ulikt bosted, etter internretten og etter skatteavtalen. Bestemmelsen kan også hindre misbruk i triangulære skatteavtaleforhold, samt forenkle ligningsforhold og medføre administrative besparelser for skattemyndighetene. De mulige negative problemstillingene vi har kartlagt, inkluderer i første omgang et potensielt provenytap for Norge. Dette skyldes manglende internrettslig hjemmel til å ilegge kildeskatt på utbytte, samt manglende hjemmel til globalbeskatning. Norge har reservert seg mot bestemmelsen om tvungen voldgift i det multilaterale instrumentet. Dette kan svekke skattyters rettssikkerhet, i tilfeller hvor skattemessig bosted ikke blir avgjort i forhandlinger mellom de kontraherende staters kompetente myndigheter. Den foreslåtte opplysningsplikten i skatteforvaltningsloven § 8-2 første ledd bokstav a, kan etter vår vurdering komme i strid med Norges forpliktelser etter EØS-avtalen. For å unngå dette anbefaler vi å moderere bestemmelsen.

# Innholdsfortegnelse

<b>Forord</b> .....	<b>I</b>
<b>Sammendrag</b> .....	<b>II</b>
<b>1. Introduksjon</b> .....	<b>1</b>
1.1 Formulering av problemstilling og bakgrunn for valgt tema .....	1
1.2 Hjemmehørendebegrepet i skatteloven § 2-2.....	1
1.3 Begrepsavklaring .....	3
<b>2. Juridisk metode</b> .....	<b>4</b>
2.1 Kort beskrivelse av metode.....	4
2.2 Rettskildebilde – intern rett .....	4
2.3 Rettskildebilde – internasjonal rett .....	4
2.3.1 OECD-bestemmelser og betydningen av disse .....	4
2.3.2 Skatteavtaler .....	5
2.3.3 EU og EØS-retten.....	6
<b>3. Norsk internrett</b> .....	<b>8</b>
3.1 Nåværende § 2-2 i skatteloven.....	8
3.1.1 Begrepet «hjemmehørende» i skatteloven § 2-2 .....	8
3.1.2 Globalinntektsprinsippet .....	12
3.1.3 Territorialprinsippet.....	12
3.2 Forslag til ny § 2-2 i skatteloven.....	12
3.2.2 Unntaksbestemmelsen i 3. punkt.....	15
<b>4. OECD-bestemmelser og tiltakspunkter</b> .....	<b>17</b>
4.1 OECD's mønsteravtale .....	17
4.1.1 Hjemmehørendebegrepet i OECD's mønsteravtale .....	17
4.1.2 Konfliktløsningsbestemmelser .....	21
4.2 Dobbelt bosted og ikke-bosted.....	28
4.2.1 Dobbelt bosted.....	28
4.2.2 Bostedsløse selskaper .....	29
<b>5. EØS og EU-rett</b> .....	<b>31</b>
5.1 Hjemmehørendebegrepet i EØS-retten .....	31
5.2 EØS-rettens forhold til skatteavtaler og direkte beskatning .....	32
5.3 De fire friheter – med spesielt fokus på fri flyt av kapital og fri etableringsrett.....	33

<b>6. Analyse.....</b>	<b>35</b>
6.1 Mulige virkninger av unntaksbestemmelsen i tredje punktum .....	35
6.1.1 Kildeskatt på utbytte.....	35
6.1.2 Globalskatteplikt – filialbeskatning.....	38
6.1.3 Skatteavtaleland som praktiserer territorialprinsippet.....	48
6.1.4 Delkonklusjon .....	51
6.2 Sammenligning med andre lands bestemmelser .....	52
6.2.1 Nordiske lands hjemmehørendebestemmelser .....	52
6.2.2 Utvalgte OECD-lands hjemmehørendebestemmelser .....	54
6.2.3 Fordeler og ulemper med de ulike lands bestemmelser .....	55
6.2.4 Delkonklusjon .....	58
6.3 Innføring av MAP for å avgjøre bosted .....	59
6.3.1 Nåværende situasjon.....	59
6.3.2 Mulig virkning av innføring .....	62
6.3.3 Skattyters posisjon dersom statene ikke blir enige.....	65
6.3.4 Delkonklusjon .....	68
6.4 Foreslått endring av skatteforvaltningsloven § 8-2 første ledd bokstav a og EØS-avtalen .....	70
6.4.1 Plikt til å levere skattemelding og tilhørende dokumentasjon	70
6.4.2 Analyse av de foreslåtte reglene mot de fire friheter i EØS- avtalen .....	70
6.4.3 Delkonklusjon .....	77
6.5 Mulige positive sider med den foreslåtte unntaksbestemmelsen .....	78
6.5.1 Mismatch mellom internrett og skatteavtale, samt trilaterale situasjoner.....	78
6.5.2 Andre mulige fordeler .....	81
6.5.3 Delkonklusjon .....	82
<b>7. Hovedkonklusjon og veien videre .....</b>	<b>83</b>
7.1 Foreslått unntaksbestemmelse i skatteloven § 2-2.....	83
7.2 Foreslått endring av skatteforvaltningsloven § 8-2.....	84
7.3 Veien videre og praktiske konsekvenser.....	84
<b>8. Litteraturliste .....</b>	<b>86</b>

# 1. Introduksjon

## 1.1 Formulering av problemstilling og bakgrunn for valgt tema

Vår problemstilling er som følger:

- Hva vil være virkningen av endringen av skatteloven § 2-2 første ledd, med særlig vekt på unntaksbestemmelsen i tredje punktum?

Internasjonal skatterett er et fagområde vi begge har fattet stor interesse for gjennom studiet Master i regnskap og revisjon. Problemstillingen som vi har valgt er knyttet til et særlig dagsaktuelt og grunnleggende tema i skatteretten. Skatt er som oftest en av statens største inntektskilder. Hvor et selskaps inntekter skattlegges, avhenger i stor grad av hvor det er skattemessig hjemmehørende. Ettersom lovforslaget kun befinner seg i en høringsfase, ser vi på det som en motiverende faktor at det vi har valgt å skrive om reflekterer en ny og aktuell problemstilling.

Vi vil i denne oppgaven knytte hjemmehørendebegrepet i norsk internrett opp mot bestemmelser i OECD<sup>1</sup>, samt andre lands bestemmelser. Vi vil ha hovedfokus på unntaksbestemmelsen i lovforslaget, og analysere potensielle virkninger som den nye bestemmelsen kan ha. Hovedbestemmelsen i første og andre punktum vil kun bli berørt i en sammenligning mellom lovforslaget og andre lands hjemmehørendebestemmelser. Vi vil i teoridelen derfor også gi en innføring i stiftelsesprinsippet og prinsippet for reell ledelse, som et grunnlag for analysen av andre lands bestemmelser. Til slutt vil vi analysere den foreslåtte opplysningsplikten for skatteavtalebosatte selskaper, i lys av EØS-avtalens bestemmelser.

## 1.2 Hjemmehørendebegrepet i skatteloven § 2-2

Hvor et selskap er hjemmehørende er et grunnleggende og viktig spørsmål i skatteretten. Svaret på spørsmålet avgjør hvor et selskap er globalskattepliktig, og således hvor stor del av dets inntekt som skal skattlegges i den aktuelle staten. Vi finner hjemmehørendebegrepet i flere bestemmelser i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (heretter skatteloven eller sktl.), som blant annet

---

<sup>1</sup> OECD står for Organization for Economic Co-operation and Development (på norsk Organisasjonen for økonomisk samarbeid og utvikling).

bestemmelsene om konsernbidrag i § 10-4, interessefellesskap i § 13-1, kreditfradrag i § 16-20 flg., norsk-kontrollerte selskaper mv. hjemmehørende i lavskatteland (NOKUS-reglene) i § 10-60 flg. og fritaksmetoden i § 2-38.

Internasjonalt anvender man to ulike prinsipper for å bestemme hvor et selskap er skattemessig hjemmehørende. Noen land benytter seg av stiftelsesprinsippet, mens andre land fastsetter skattemessig bosted etter hvor selskapets virkelige ledelse befinner seg. Enkelte land anvender også en kombinasjon av disse prinsippene i sin internrett.

Ordlyden i sktl. § 2-2 gir ingen nærmere definisjon på hva som ligger i begrepet hjemmehørende. I rettspraksis tolkes begrepet ut ifra et selskaps tilknytningsforhold til en stat, som for eksempel hvor det er registrert eller hvor den effektive ledelse og kontroll utøves fra. Visse sider av begrepets rettslige innhold er relativt godt klargjort gjennom ligningspraksis, administrative uttalelser og allmenn oppfatning av juridisk teori. I praksis legges det til grunn, etter dagens regler, at et selskap er hjemmehørende i Norge dersom det reelt sett bestyres i eller fra riket.<sup>2</sup>

Vurderingen av hvor et selskap er hjemmehørende har stor betydning for hvor et selskap er skattepliktig. Det er først og fremst internretten som avgjør hvor et selskap er hjemmehørende, noe som vil danne grunnlag for videre behandling etter skatteavtalene, som i stor grad bygger på OECD Model Tax Convention on Income and on Capital<sup>3</sup> (heretter mønsteravtalen). Dersom et selskap anses hjemmehørende i begge avtalestater etter internretten, skal selskapets hjemstat etter skatteavtalen avgjøres ved anvendelse av avtalens konfliktløsningsbestemmelse.

Aggressiv skatteplanlegging har blitt en økt trend de siste årene. Etter gjeldende regler om hjemmehørendebegrepet, kan det være enkelt for selskaper å tilpasse seg, slik at det ikke anses skattemessig bosatt i noe land. Finansdepartementets forslag om å endre skatteloven § 2-2 første ledd, som innebærer en lovfesting av stiftelsesprinsippet og prinsippet for reell ledelse, skal blant annet sørge for å

---

<sup>2</sup> Petter Dragvold, «Hjemmehørende-begrepet i skatteloven § 2-2», *Skatterett*, 2012 s. 97-119 (s. 98)

<sup>3</sup> Gjeldende utgave er utgitt i 2017 (OECD Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017). Vi legger denne til grunn i vår oppgave, dersom ikke annet er særskilt nevnt.



hindre slike skattetilpasninger. Dette kan imidlertid føre til at selskaper i flere tilfeller enn tidligere kan ende opp som hjemmehørende i to eller flere stater, og kan dermed rammes av dobbeltbeskatning. Departementet foreslår en unntaksbestemmelse om at et selskap som er stiftet i Norge ikke skal anses hjemmehørende i Norge, når selskapet anses bosatt i en annen stat etter skatteavtale med fremmed stat. Finansdepartementets foreslåtte unntaksbestemmelse er utformet etter mønster fra tilsvarende regel i Storbritannia.<sup>4</sup>

### 1.3 Begrepsavklaring

Vi vil i oppgaven, for variasjon i språket og tilpasning til forskjellige kilders ordvalg, bruke begrepene «reell ledelse», «virkelig ledelse» og «effektiv ledelse og kontroll» om hverandre. Begrepene vil anvendes med samme betydning, bortsett fra i eventuelle tilfeller hvor begrepene blir definert særskilt, i samsvar med en bestemmelse eller annen litteratur.

Begrepet «hjemmehørende» benyttes i skatteloven § 2-2, og er kun brukt om selskaper mv. Vi vil også benytte begrepene «skattemessig bosatt», «bosatt» og i enkelte tilfeller «statsborger», i samsvar med litteratur og for en variasjon i språket. Begrepene brukes i vår oppgave med samme betydning som begrepet «hjemmehørende».

---

<sup>4</sup> Finansdepartementets høringsnotat – Endring i skatteloven § 2-2 første ledd. Saksnr. 15/2550, 16.03.2017 (heretter Høringsnotat 15/2550) s. 20

## 2. Juridisk metode

### 2.1 Kort beskrivelse av metode

For å besvare vår problemstilling vil vi basere oss på juridisk metode. Vi vil derfor finne og drøfte rettskildefaktorer, som omhandler skattemessig bosted for selskaper. Videre vil vi gjennomgå og gi et bilde av rettskildefaktorer, som vil være relevante for vår problemstilling.

### 2.2 Rettskildebilde – intern rett

For norske selskaper og rettsanvendere gjelder norsk rett. Dette vil si at reglene norske myndigheter har utarbeidet, må legges til grunn når vi befinner oss på norsk territorium eller innenfor norsk jurisdiksjon. Norsk rett og juridisk metode bygger på et dualistisk prinsipp, noe som vil si at norsk rett og folkeretten er adskilte rettssystemer.<sup>5</sup> For skatterettslige formål vil derfor spesielt skatteloven med tilhørende forskrifter og lovforarbeider, samt Stortingets årlige skattevedtak, være spesielt viktig for norske skattytere. I tillegg vil både rettspraksis og langvarig og fast ligningspraksis ha stor betydning for lovtolkning i skatteretten, spesielt i saker med risiko for ulovfestet gjennomskjæring og saker i skjæringspunktet mellom norsk og internasjonal skatterett.<sup>6</sup>

### 2.3 Rettskildebilde – internasjonal rett

#### 2.3.1 OECD-bestemmelser og betydningen av disse

OECD har utarbeidet en mønsteravtale, som for første gang ble publisert i 1963. Denne har blitt kontinuerlig oppdatert siden, spesielt på 1990- og 2000-tallet. Medlemslandene blir oppfordret til å følge denne modellavtalen ved inngåelse av skatteavtaler, men er ikke forpliktet til det. Samtlige av skatteavtalene Norge har inngått etter 1963 er bygd opp med utgangspunkt i OECDs mønsteravtale. I tillegg til mønsteravtalen, har OECD utviklet egne, utfyllende kommentarer<sup>7</sup> til mønsteravtalens enkeltartikler (heretter OECDkomm). Kommentarene er ifølge introduksjonskapittelet til mønsteravtalen ikke bindende for avtalepartene, men kan heller være til hjelp ved anvendelse og tolkning av avtalens bestemmelser. I tillegg har rettspraksis i Norge vist at Høyesterett har lagt betydelig vekt på disse

---

<sup>5</sup> Frederik Zimmer, *Internasjonal inntektsskatterett*, Oslo 2017 s. 64

<sup>6</sup> Henning Naas mfl., *Norsk internasjonal skatterett*, 2. utg., Oslo 2017 s. 78-79

<sup>7</sup> OECD *Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention* (2017)

kommentarene, ved fortolkning av skatteavtaler som bygger på mønsteravtalens ordlyd. Kommentarene er også tillagt vekt ved tolkning av skatteavtaler som ikke er utarbeidet iht. mønsteravtalen, jf. Rt. 2004 s. 957 *PGS* og Høyesteretts tolkning av Norges skatteavtale med Elfenbenskysten.<sup>8</sup>

Bestemmelser og retningslinjer utviklet av OECD påvirker ikke kun skatteavtaler Norge har inngått. Blant annet er det tatt inn et krav i sktl. § 13-1 fjerde ledd om at retningslinjene OECD har utarbeidet for internprising, skal hensyntas ved vurdering av transaksjoner mellom selskap i interessefelleskap, som er underlagt armlengdebetingelser i skatteavtale mellom de aktuelle statene. I tillegg har OECD, etter initiativ fra G20 landene, iverksatt prosjektet Base Erosion and Profit Shifting (BEPS), og kommet med 15 tiltakspunkter som blant annet skal hindre uønsket skatteplanlegging og dobbel ikke-beskatning. Resultatet av prosjektet kan få innvirkning på Norsk skatterett på den måten at selv om det ikke vil være bindende, vil det ligge en forventning om at medlemmer av OECD endrer nasjonal lovgivning i samsvar med anbefalingene fra prosjektet.<sup>9</sup> Dette er allerede vist gjennom inkluderingen av bestemmelsen i sktl. § 2-38 tredje ledd bokstav h, som skal hindre utnyttelse av hybride selskaper. I tillegg vil resultatet av prosjektet føre til både endring av modellavtalen og tilhørende kommentarer, samt en revisjon av retningslinjer, herunder blant annet internprising.

### 2.3.2 Skatteavtaler

Mange norske selskaper opererer utenfor Norges landegrenser, og for slike selskaper vil særlig eventuelle skatteavtaler Norge har inngått med stater der selskaper opererer i, være aktuelle. Norge har et stort skatteavtalenettverk, og har virksomme skatteavtaler med 93 land.<sup>10</sup> Som prinsipp inngår ikke Norge skatteavtaler med såkalte «skatteparadis»<sup>11, 12</sup>

Skatteavtaler har den funksjon at de ikke kan utvide et lands beskatningsrett, de kan kun lempe beskatningen til gunst for skattyter. Dette kommer av

<sup>8</sup> Naas mfl. (2017) s. 98-99

<sup>9</sup> Se OECDs nettsider ([oecd.org](http://www.oecd.org)) <http://www.oecd.org/ctp/beps-frequentlyaskedquestions.htm> General questions 1-10 (juni 2018).

<sup>10</sup> Se Regjeringens nettsider ([regjeringen.no](http://regjeringen.no)) <https://www.regjeringen.no/no/tema/okonomi-og-budsjett/skatter-og-avgifter/skatteavtaler-mellom-norge-og-andre-stat/id417330/> (antallet virksomme skatteavtaler gjelder per 8. januar 2018).

<sup>11</sup> Skatteparadis: en stat eller et geografisk område hvor skatter er lagt på et lavt eller ikke eksisterende nivå, ref. Jusleksikon sine nettsider ([jusleksikon.no](http://jusleksikon.no)) <https://jusleksikon.no/wiki/Skatteparadis> (juni 2018)

<sup>12</sup> Naas mfl. (2017) s.80

hovedformålet til skatteavtalene som er å avhjelpe internasjonal juridisk dobbeltbeskatning. Det bør først ses hen til norsk internrett for om denne regulerer det aktuelle forholdet, og videre eventuelt vurdere skatteavtalens bestemmelser om forholdet.<sup>13</sup>

Skatteavtaler er folkerettslige traktater, som er gjort til del av norsk rett etter lov 29. juli 1949 nr. 15 om adgang for Kongen til å inngå overenskomster med fremmede stater til forebygging av dobbeltbeskatning mv. Skatteavtaler har trinnhøyde minst som norsk lov, jf. blant annet Rt. 1994 s. 132 *Uncle John*.<sup>14</sup> Avtalene har forrang foran norsk lov som «lex specialis» dersom dette er til gunst for skattyter, og må på den annen side vike for skatteloven dersom denne gir et bedre utfall for skattyter. Sistnevnte er lagt til grunn av Finansdepartementet i Utv. 1969 s. 509.<sup>15</sup> Nyere skatteavtaler går foran eldre intern lovgivning, etter «lex posterior»-prinsippet.<sup>16</sup>

### 2.3.3 EU og EØS-retten

Selv om det er kun norsk rett som gjelder i Norge, vil Norsk rett i stor grad være påvirket av utenlandsk rett, herunder EU- og EØS-rett. Norge er ikke medlem av EU, men er gjennom medlemskap i EØS bundet av lov 27. november 1992 nr. 109 om gjennomføring i norsk rett av hoveddelen i avtale om Det europeiske økonomiske samarbeidsområde (EØS) m.v. (heretter EØS-loven eller EØS-avtalen). For Norge er den del av EU-retten som ble lagt til grunn ved inngåelse av EØS-avtalen, blitt en del av norsk rett. Norge er dermed forpliktet til å sørge for at norske regler er i samsvar med EU-retten.<sup>17</sup> EØS-avtalens hoveddel er gjennomført i norsk rett ved inkorporasjon av EØS-loven, mens uskrevne EØS-rettslige prinsipper anses gjennomført etter presumpsjonsprinsippet, ref. Rt. 2005 s. 1365 *Finanger II*.

EØS-loven har forrang foran andre norske lover, også skatteloven. Direkte beskatning som politikkområde er likevel ikke omfattet av EØS-avtalen, men den norske skattelovgivningen er likevel underlagt EØS-avtalens bestemmelser om

---

<sup>13</sup> Naas mfl. (2017) s. 62-63 og s. 80-83

<sup>14</sup> Naas mfl. (2017) s. 81

<sup>15</sup> Naas mfl. (2017) s. 82-83

<sup>16</sup> Zimmer (2017) s. 64-68

<sup>17</sup> Stine Winger Minde, *Juridisk metode og oppgaveteknikk til eksamen*, Oslo 2017 s. 45

ikke-diskriminering, de fire friheter<sup>18</sup> og forbudet mot ulovlig statsstøtte. Kjernen i EØS-avtalen begrenser seg til å omfatte EUs indre marked.<sup>19</sup>

Norske domstoler er også forpliktet til å avgjøre rettsspørsmål i tråd med EU-domstolene.<sup>20</sup> Som alminnelig regel er det ikke forskjell på tolkning av EØS-avtalen og EU-traktatene når det kommer til de fire frihetene og reglene for statsstøtte. EU-domstolens tolkning av EU-traktatene har derfor direkte betydning for tolkningen av EØS-avtalen, og saker avgjort i EU-domstolen har derfor relevans som rettskildefaktorer.<sup>21</sup>

Norge er som medlem av EFTA påvirket av avgjørelser som faller i EFTA-domstolen. Dette kan være i form av rådgivende uttalelser etterspurt av en norsk domstol, eller gjennom en folkerettslig bindende dom avsagt av domstolen, etter klage til EFTAs overvåkingsorgan ESA. To eksempler på rådgivende dommer som er avsagt av EFTA-domstolen er E-1/04 *Fokus Bank* og E-7/07 *Seabroker*.<sup>22</sup>

---

<sup>18</sup> Fri bevegelse av varer, tjenester, personer og kapital

<sup>19</sup> Naas mfl. (2017) s. 107-110

<sup>20</sup> Minde (2017) s. 45

<sup>21</sup> Zimmer (2017) s.101

<sup>22</sup> Naas mfl. (2017) s. 111

## 3. Norsk internrett

### 3.1 Nåværende § 2-2 i skatteloven

#### 3.1.1 Begrepet «hjemmehørende» i skatteloven § 2-2

Hvor et selskap er skattemessig bosatt har betydning i flere relasjoner, både i intern rett og ved anvendelse av skatteavtalene.<sup>23</sup> Hjemmehørendebegrepet i internretten har avgjørende betydning for å statuere alminnelig skatteplikt og begrenset skatteplikt til Norge. Skatteloven § 2-2 første ledd bestemmer at selskaper er skattepliktige til Norge «såfremt de er hjemmehørende i riket». Loven gir ingen nærmere definisjon av hva som ligger i begrepet «hjemmehørende». Som følge av en relativ åpen ordlyd, kan det tenkes at både formelle kriterier som registrering og stiftelse, og reelle kriterier som kjernevirksomhet, eller hvor selskapet ledes fra, er aktuelle.<sup>24</sup> Imidlertid er det klart at forståelsen av begrepet «hjemmehørende», ikke refererer til formelle kriterier.<sup>25</sup> Etter gjeldende norsk rett er et selskap hjemmehørende i den stat hvor faktisk ledelse utøves. Hvor et selskap er registrert eller stiftet, er uten betydning.<sup>26</sup>

Begrepet «hjemmehørende» fremgår i flere bestemmelser i skatteloven. Dette gjelder for eksempel bestemmelsene om konsernbidrag i § 10-4, interessefelleskap i § 13-1, kreditfradrag i § 16-20, samt NOKUS-beskatning og fritaksmetoden i § 10-60 flg. og § 2-38, som beskrives kort nedenfor.

Hvor et selskap er hjemmehørende har betydning for anvendelsen av NOKUS-reglene, jf. sktl. § 10-60 flg. NOKUS-reglene kommer kun til anvendelse for deltakere i norsk-kontrollerte selskap som anses hjemmehørende i lavskatteland. Som følge av NOKUS-reglene kan et selskap som ikke anses hjemmehørende i Norge etter sktl. § 2-2, likevel bli skattepliktig hit.

Hvor et selskap anses hjemmehørende vil også få betydning for anvendelsen av reglene om skattefritak i sktl. § 2-38. Denne lovbestemmelsen går under navnet «fritaksmetoden», og innebærer at selskapsaksjonærer fritas for skatteplikt av

---

<sup>23</sup> Zimmer (2017) s. 134

<sup>24</sup> Dragvold (2012) s. 98

<sup>25</sup> Zimmer (2017) s. 139

<sup>26</sup> Naas mfl. (2017) s. 170

inntekt (gevinst og utbytte på aksjer), samt har ikke fradragrett for tap. Hvorvidt et selskap kan fritas beskatning, avhenger blant annet av om selskapet anses hjemmehørende i Norge eller ei.

I tillegg vil selskapets skattemessige bosted ha betydning for anvendelsen av skatteavtaler. Det forutsettes at selskapet anses bosatt i minst en av de to kontraherende statene, etter statenes interne rett for å kunne anvende skatteavtalene, jf. mønsteravtalens art. 4 (1).

Ordlyden i sktl. § 2-2 skiller ikke mellom selskaper som er stiftet i Norge og selskaper som er stiftet i et annet land. Et selskap som er stiftet i utlandet kan dermed anses hjemmehørende i Norge. Selv om ordlydstolkningen i sktl. § 2-2 gir lite, er det imidlertid enighet om at begrepet hjemmehørende refererer til hvor et selskap reelt sett har sin faktiske ledelse. Et selskap som er stiftet i utlandet kan dermed anses hjemmehørende i Norge, dersom den faktiske ledelsen utøves her i riket. Hva som ligger i begrepet faktisk ledelse er diskutert gjennom rettspraksis, ligningspraksis, teori og forarbeidende til loven.<sup>27</sup>

Forarbeidende<sup>28</sup> til skatteloven av 1999 skriver følgende:

«Det anses å være en utbredt rettsoppfatning at det ved vurderingen av om et utenlandsk registrert selskap skal anses hjemmehørende i Norge, skal tas utgangspunkt i selskapets reelle tilknytningsforhold til Norge. I grensetilfellene legges det avgjørende vekt på om selskapets virkelige ledelse, det vil si ledelse på styrenivå, finner sted i Norge.»

Forarbeidende påpeker at det foreligger lite rettspraksis, som direkte bidrar til å fastslå hva det vil si at et selskap er hjemmehørende i Norge. For å få klarhet i begrepets innhold må det i utgangspunktet legges mer vekt på ligningspraksis, juridisk teori og allmenn oppfatning. Forarbeidende påpeker likevel at selskaper i grensetilfellene skal legges vekt på selskapets virkelige ledelse, som betyr den reelle ledelse på styrenivå.

---

<sup>27</sup> Dragvold (2012) s. 98

<sup>28</sup> Ot. prp. nr. 86 (1997-1998) s. 33

Finansdepartementet har også uttalt at det er stedet for styreledelsen som vil være avgjørende for hvor et selskap anses hjemmehørende, jf. Utv. 1995 s 481:

«Departementet antar at et aksjeselskap må anses hjemmehørende i Norge dersom selskapets faktiske ledelse på styrenivå finner sted i Norge. Dette gjelder selv om selskapet er registrert i utlandet og formelt er opprettet i tråd med utenlandsk aksjelovgivning»

Spørsmålet om når et utenlandsk registrert selskap skal anses hjemmehørende i Norge, ble behandlet i Høyesterett i 2002. Dommen i Rt. 2002 s. 1144 gjaldt selskaper som var stiftet i Panama og Kypros. Saken omhandlet manglende innlevering av selvangivelse for utenlandske selskap. Høyesterett la til grunn at «et utenlandsk selskap må anses skattemessig hjemmehørende i Norge dersom selskapet reelt sett må anses ledet fra Norge». Høyesterett stilte ikke spørsmål om hvorvidt selskapene faktisk ble ledet og kontrollert av skattyteren, og tok ikke stilling til hva som ligger i begrepet «den reelle ledelse». Lagmannsretten vektla, i motsetning til Høyesterett, «styrenivå» i sin vurdering. Det faktum at Høyesterett velger å støtte sin uttalelse på andre kilder enn Lagmannsretten, kan tolkes dithen at Høyesterett i større grad er åpen for en videre tolkning, og muligens legger opp til en mer helhetlig vurdering.<sup>29</sup> Det er imidlertid tvilsomt at det var bevisst av Høyesterett å ønske å åpne opp for en bredere helhetsvurdering av hvor den reelle ledelse utøves, ettersom de sa seg enig i lagmannsrettens vurdering.<sup>30</sup>

Innholdet i hjemmehørendebegrepet har vært et omdiskutert tema i norsk rett, da det har vært noe uenighet om vurderingstemaet skal være ledelse på styrenivå, eller om det er anledning til å foreta en bredere vurdering av selskapets reelle tilknytningsforhold. Selv om dommen i Rt. 2002 s. 1144 åpner for at andre momenter kan være aktuelle å vurdere, med hensyn til hva som ligger i begrepet faktisk ledelse, kan man likevel si at gjeldende rettsoppfatning er at vilkåret for å være hjemmehørende i sktl. § 2-2 bygger på kriteriet om ledelse på styrenivå. At begrepet faktisk ledelse gjelder ledelse på styrenivå, uttales også i Skatte-ABC 2017/18<sup>31</sup>:

«Aksjeselskap eller likestilt selskap som er opprettet i henhold til utenlandsk lovgivning og registrert i utlandet anses skattepliktig som

<sup>29</sup> Zimmer (2017) s. 126 flg.

<sup>30</sup> Naas mfl. (2017) s. 181

<sup>31</sup> Skatteetaten, *Skatte-ABC 2017/18*, 40. utg., Oslo 2018 s. 1392



hjemmehørende i Norge dersom selskapets faktiske ledelse på styrenivå finner sted i Norge.»

Ligningspraksis beskriver klart at det ikke er tilstrekkelig at den daglige drift skjer i Norge, men at det må legges vekt på hvor selskapets ledelse på styrenivå faktisk utføres.

Ifølge Zimmer synes det for selskap, som er stiftet i utlandet, å være allmenn enighet om at lovens uttrykk refererer seg til det sted hvor selskapets ledelse utøver sine funksjoner, med vekt på stedet for styrets virksomhet.<sup>32</sup> Også Henning Naas mfl. mener at fast og konsekvent ligningspraksis over mange år, bør være avgjørende for bruken og forståelsen av hva som ligger i begrepet faktisk ledelse. Dermed må regelen være at det er stedet for reell ledelse, således hvor de reelle styrefunksjonene utøves, som avgjør hvor selskaper er hjemmehørende.<sup>33</sup>

Gjeldende rett i sktl. § 2-2 innebærer ikke hvor selskapet er stiftet eller registrert, men stedet hvor reell ledelse finner sted. Som følge av dette vil ikke et selskap som er stiftet i Norge, automatisk anses hjemmehørende etter norske skatteregler. Ettersom ordlyden i sktl. § 2-2 ikke skiller mellom norskregistrerte- og utenlandsregistrerte selskaper, vil en naturlig tolkning være at vurderingskriteriet gjelder for begge tilfeller. Imidlertid har det vært usikkerhet rundt norskregistrerte selskaper og deres skattemessig bosted, som følge av at det har vært mindre tydelig hva som skal til for at de anses hjemmehørende i Norge.

Finansdepartementet ga i 1998 en uttalelse<sup>34</sup> som la til grunn en bredere vurdering, for å avgjøre om et norskregistrert selskap skal anses hjemmehørende i Norge. Kravet til hjemmehørende i en utflyttingssituasjon av et norsk selskap skal bero på en helhetsvurdering av alle de konkrete tilknytningsforhold selskapet har til Norge. Uttalelsen fra Finansdepartementet har fått stor betydning for praksis. Departementets synspunkter ble inntatt i Skatte-ABC fra og med inntektsåret 1998: «At styremøter avholdes i utlandet vil på den annen side heller ikke være tilstrekkelig for å anse selskapet for ikke å være hjemmehørende i Norge.»<sup>35</sup> Ordlyden i Skatte-ABC sammenfaller med Finansdepartementets uttalelse om at utflytting av styrefunksjoner er et nødvendig, men ikke tilstrekkelig, vilkår for

---

<sup>32</sup> Zimmer (2017) s. 139

<sup>33</sup> Naas mfl. (2017) s. 183

<sup>34</sup> Utv. 1998 s. 848

<sup>35</sup> Skatte-ABC (2017/18) s. 1392 pkt. 3.1.1

skattemessig emigrasjon av et norsk selskap.<sup>36</sup> Både Finansdepartementets uttalelse og Skatte-ABC legger til grunn at selskapets skattemessig bosted må avgjøres på bakgrunn av en vurdering av de faktiske forhold i den enkelte sak.

### **3.1.2 Globalinntektsprinsippet**

Et selskap kan ha alminnelig eller begrenset skatteplikt etter norsk internrett. Norge har i hovedsak basert sin skattelovgivning på globalinntektsprinsippet. Globalinntektsprinsippet innebærer at selskaper som er hjemmehørende i riket, skal skattlegges i Norge for all sin formue og inntekt, uavhengig hvor inntekten er opptjent eller formuen befinner seg, jf. § 2-2 sjette ledd. I utgangspunktet kan hvert land bestemme hvilke prinsipper de ønsker å legge til grunn for skattleggingen.<sup>37</sup>

### **3.1.3 Territorialprinsippet**

Globalinntektsprinsippet benyttes i de tilfeller hvor det foreligger ubegrenset skatteplikt, mens territorialprinsippet legges til grunn når det foreligger en begrenset skatteplikt. Territorialprinsippet innebærer at all inntekt og formue må befinne seg i vedkommende land for at staten skal kunne kreve skatt av det. Det dreier seg om beskatning etter kilde, og ikke etter hvor selskapet er hjemmehørende. Skatteplikten som følge av sktl. § 2-3 første ledd bokstav b er, i motsetning til det som følger av globalinntektsprinsippet, begrenset til virksomheten i Norge. Et selskap som ikke lenger anses hjemmehørende i Norge, er dermed ikke generelt skattepliktig til Norge etter globalinntektsprinsippet. Norge kan ikke lenger beskatte selskapets inntekter i utlandet, men selskapet vil fortsatt kunne være skattepliktig til Norge for inntekter og formue med tilknytning til Norge.<sup>38</sup> En rekke latin-amerikanske land tar utgangspunkt i dette prinsippet<sup>39</sup>, men det finnes også andre land som bruker det, som for eksempel Singapore.

## **3.2 Forslag til ny § 2-2 i skatteloven**

### **3.2.1 Stiftelsesprinsippet og prinsippet for reell ledelse**

Etter gjeldende rettspraksis er det faktum at et selskap er stiftet i Norge, ikke

---

<sup>36</sup> Naas mfl. (2017) s. 187-188

<sup>37</sup> Naas mfl. (2017) s. 302

<sup>38</sup> Ole Gjems-Onstad mfl., *Norsk bedriftsskatterett*, 9. utg., Oslo 2015 s. 953

<sup>39</sup> Konferererer Zimmer (2017) s. 34

tilstrekkelig for å kunne anse selskapet som hjemmehørende i riket etter sktl. § 2-2 første ledd. Finansdepartementet ønsker å endre gjeldende rett og har sendt på høring forslag om endring i sktl. § 2-2 første ledd.<sup>40</sup> Departementet foreslår i høringsnotatet at selskaper som er stiftet i Norge<sup>41</sup>, etter norsk internrett, i utgangspunktet alltid skal anses hjemmehørende her. I tillegg foreslår departementet et unntak om at dette likevel ikke skal gjelde når et selskap anses bosatt i en annen stat etter skatteavtale med fremmed stat. Høringsforslaget er en oppfølging av Skatteutvalgets anbefaling i NOU 2014:13.

Departementets forslag til ny sktl. § 2-2 første ledd lyder som følger:

«Plikt til å svare skatt har selskap mv. som nevnt i dette ledd såfremt de er hjemmehørende i riket. Som hjemmehørende i riket anses selskap mv. stiftet i Norge og selskap mv. med reell ledelse som finner sted i Norge eller fra Norge. Dette gjelder likevel ikke selskap mv. bosatt i en annen stat etter skatteavtale med fremmed stat.»

Forslag til ny lovbestemmelse vil ikke medføre endringer i hvilke type selskaper som omfattes av skatteplikten.

Et selskap som er stiftet i Norge skal, etter departementets forslag som utgangspunkt, anses hjemmehørende i riket. Når det gjelder selskaper som er stiftet i utlandet, skal det etter høringsforslaget foretas en bredere vurdering av relevante momenter, for å avgjøre om et selskap stiftet i utlandet skal anses hjemmehørende i riket. Dette er en endring fra dagens allmenne oppfatning om at et selskap anses hjemmehørende i riket, hvis den faktiske ledelsen på styrenivå utøves i Norge. Departementet foreslår at et selskap skal regnes som hjemmehørende i riket også når «reell ledelse [...] finner sted i eller fra Norge». For å avgjøre når et utenlandsk selskap har sin reelle ledelse i Norge, må vurderingen være minst like bred som den som følger av mønsteravtalens art. 4 (3). En bredere vurdering vil ifølge departementet gjøre det enklere å avgjøre om den reelle ledelsen utøves i Norge. Ifølge tie-breaker-bestemmelsen i mønsteravtalens art. 4 (3) skal selskaper anses hjemmehørende i den stat hvor «place of effective management» (POEM) finner sted. Dette er oversatt til «...hvor

<sup>40</sup> Høringsnotat 15/2550

<sup>41</sup> Med «stiftet i Norge» menes et selskap opprettet iht. norsk selskapsrett

setet for den virkelige ledelse befinner seg» på norsk, jf. blant annet overenskomst mellom de nordiske land for å unngå dobbeltbeskatning med hensyn til skatter på inntekt og formue (heretter nordisk skatteavtale)<sup>42</sup> art. 4 (3). Det nye forslaget legger opp til en samlet vurdering av hvor reell ledelse på styrenivå og reell daglig ledelse finner sted.<sup>43</sup>

Ett av hovedformålene med Finansdepartementets forslag om endring i hjemmehørendebegrepet, er at selskaper som er stiftet i Norge, ikke lenger skal kunne bli bostedsløse. Eksempelvis kan et selskap være stiftet i Norge og reelt sett ledes fra et annet land. Dersom det andre landet benytter stiftelse som vilkår for fastsettelse av hjemsted etter internretten, vil selskapet teoretisk sett ikke være alminnelig skattepliktig til noen av landene.

Etter gjeldende rett har et selskap plikt til å levere skattemelding både på grunnlag av skatteplikt etter sktl. § 2-2 første ledd og § 2-3 første ledd bokstav b, jf. lov 27. mai 2016 nr. 14 om skatteforvaltning (heretter skatteforvaltningsloven eller sktfvl.) § 8-2 første ledd bokstav a. Omstendighetene som legges til grunn for at et selskap anses bosatt i en annen stat etter skatteavtale, kan endres over tid. Skatteavtalebostedet i Norge kan gjeninntre, eller skatteavtalebostedet i den annen stat kan bortfalle. Det kan også være tilfeller at et selskap ikke har skatteplikt etter sktl. § 2-3 første ledd bokstav b, og at selskapet dermed ikke har plikt til å levere skattemelding. Som følge av skatteetatens kontrollbehov, foreslår departementet å endre skatteforvaltningsloven § 8-2 første ledd bokstav a, slik at det fremgår at skattemelding også skal leveres av den som ville ha vært bosatt i en annen stat etter skatteavtale med fremmed stat.<sup>44</sup>

Kort oppsummert fremmes det forslag om tre endringer i sktl. § 2-2 første ledd. For det første foreslås det at selskaper som er stiftet i Norge skal anses hjemmehørende her. Deretter foreslås det at faktisk ledelse fortsatt skal lede til at et selskap er hjemmehørende her, men dette skal avgjøres utfra en bredere vurdering. Til slutt foreslås det en unntaksbestemmelse om at et selskap som anses hjemmehørende i en annen stat etter skatteavtale med Norge, ikke skal anses hjemmehørende i Norge. Et av formålene med forslaget er at et selskap som er

---

<sup>42</sup> Vi anvender i vår oppgave den sist oppdaterte versjonen fra 2008

<sup>43</sup> Høringsnotat 15/2550 s. 17-18

<sup>44</sup> Høringsnotat 15/2550 s. 22

stiftet i Norge ikke lenger skal kunne ende opp som bostedsløst. Et annet formål er at et selskap ikke skal kunne påberope seg regler som bare gjelder for selskap hjemmehørende i Norge, som for eksempel regler om konsernbidrag og fritaksmetode.<sup>45</sup>

### 3.2.2 Unntaksbestemmelsen i 3. punkt

Lovforslaget til Departementet inneholder en unntaksbestemmelse som sier at et selskap som i utgangspunktet er hjemmehørende i Norge, likevel ikke vil være hjemmehørende her, dersom det anses bosatt i en annen stat etter skatteavtale med fremmed stat. Det var Advokatforeningen som foreslo denne unntaksbestemmelsen i et høringsinnspill til NOU 2014:13. De mener at bestemmelsen vil bidra til å hindre skattetilpasninger og kompliserte ligningsforhold. Den foreslåtte unntaksbestemmelsen er særegen i internasjonal skatterett, og er utformet etter mønster fra en tilsvarende regel i Storbritannias internrett, som finnes i Corporation Tax Act 2009 section 18. Den britiske regelen bestemmer at et selskap som i utgangspunktet er internrettslig hjemmehørende i Storbritannia, men som etter skatteavtale anses bosatt i en annen stat, likevel ikke skal anses hjemmehørende i Storbritannia etter britisk internrett. Et slikt selskap kalles for «Treaty Non-resident»-selskap (heretter TNR). Formålet med denne regelen er å motvirke uheldige utslag av at det ikke er samsvar mellom et selskaps status som hjemmehørende etter internretten og etter skatteavtale. I følge Finansdepartementet vil en slik regel ha til hensikt å motvirke at selskap kan oppnå skattemessige fordeler av å være hjemmehørende i et land etter internretten, men bosatt i et annet land etter skatteavtalen. Finansdepartementet påpeker at omfanget av saker hvor selskap er hjemmehørende i riket etter sktl. § 2-2 første ledd, men bosatt i en annen stat på bakgrunn av skatteavtale med fremmed stat, forventes å øke når tilknytningskriteriet endres fra reelle kriterier til formelle kriterier.<sup>46</sup>

Unntaksbestemmelsen vil komme til anvendelse når et selskap er stiftet i Norge eller har reell ledelse som finner sted i eller fra Norge, og når selskapet både er bosatt i en annen stat etter internretten i den fremmede stat og iht. konfliktløsningsbestemmelsen i den relevante skatteavtalen. Det kan forekomme

---

<sup>45</sup> Zimmer (2017) s. 141

<sup>46</sup> Høringsnotat 15/2550 s. 20

tilfeller hvor et selskap som følge av intern rett i ulike stater, anses hjemmehørende i to eller flere stater. Dette kalles normalt for dobbelt skattemessig bosted. Dette kan forekomme dersom et annet land enn Norge bygger sin skatteplikt på hvor selskapet er stiftet, mens Norge bygger på sine internrettslige regler om hvor selskapet har sin reelle ledelse. Denne situasjonen vil dermed føre til at et selskap kan være skattepliktig både til Norge og til landet hvor selskapet er stiftet i. For å løse opp i denne dobbeltbeskatningen vil en konfliktløsningsbestemmelse i en eventuell skatteavtale mellom landene, kunne avgjøre hvor selskapet skal anses skattemessig hjemmehørende. Vilkåret om å være «bosatt i en annen stat etter skatteavtale med fremmed stat», vil ikke være oppfylt for et selskap som er internrettslig bosatt i en annen stat, og således bare skatteavtalebosatt etter skatteavtalens art. 4 (1). Selskapet må i tillegg være bosatt i den annen stat etter konfliktløsningsbestemmelsen i skatteavtalen.

Departementet skriver i sin høringsuttalelse at det må skilles mellom to typetilfeller av konfliktløsningsbestemmelser i skatteavtalen. Det ene typetilfellet vil være skatteavtaler som bruker «place of effective management», og det andre typetilfellet vil være skatteavtaler hvor landenes kompetente myndigheter må ta stilling til hvor et dobbeltbosatt selskap skal anses bosatt etter skatteavtalen. I det andre typetilfellet må det initieres en avtaleprosedyre mellom de kontraherende staters kompetente myndigheter. Dette kalles en gjensidig avtale eller en «mutual agreement procedure» (heretter MAP).<sup>47</sup>

Et selskap som er stiftet i Norge, men oppfyller betingelsene for å være bosatt i en annen stat etter skatteavtale med den annen stat, vil ikke anses hjemmehørende i Norge, og vil dermed ikke være globalskattepliktig for selskapets inntekter og formue til Norge. Den foreslåtte unntaksbestemmelsen vil påvirke norske selskapers beskatning på flere områder. Senere i oppgaven vil vi drøfte problemstillinger knyttet til unntaksbestemmelsen, hvordan skattytere kan utnytte bestemmelsen og redusere sin skattebelastning, i tillegg til mulige positive sider ved unntaksbestemmelsen.

---

<sup>47</sup> Høringsnotat 15/2550 s. 21

## 4. OECD-bestemmelser og tiltakspunkter

### 4.1 OECD's mønsteravtale

#### 4.1.1 Hjemmehørendebegrepet i OECD's mønsteravtale

En helt grunnleggende øvelse før man skal anvende mønsteravtalen er å avgjøre hvor skattyter er hjemmehørende. Dette skyldes at mønsteravtalen kun gjelder for «persons» som er bosatt i én eller begge kontraherende stater, jf. art. 1 (1).

Definisjonen av «persons» i art. 3 (1) a) inkluderer også selskap.

I mønsteravtalen finner man bestemmelsen om skattemessig bosted i artikkel 4. Ifølge OECDkomm har konseptet «resident of a Contracting State» ulike funksjoner, og er viktig i tre tilfeller:

- a) «in determining a convention's personal scope of application;
- b) in solving cases where double taxation arises in consequence of double residence;
- c) in solving cases where double taxation arises as a consequence of taxation in the State of residence and in the State of source or situs»<sup>48</sup>

Skatteavtalens funksjon er å fordele beskatningsretten mellom hjemstat<sup>49</sup> og kildestat<sup>50</sup>, og utgangspunktet for de fleste artiklene i mønsteravtalen er at hjemstaten har generell beskatningsrett, mens kildestaten har rett til å skattlegge visse inntekter med kilde i vedkommende stat.<sup>51</sup> Mønsteravtalens artikkel 7 kan nevnes som et eksempel. Ifølge artikkelens første paragraf skal et selskaps overskudd i utgangspunktet kun skattlegges i hjemstaten, bortsett fra når selskapet har forretningsvirksomhet gjennom et fast driftssted i kildestaten. Overskuddet fra det faste driftsstedet kan da skattlegges i kildestaten. Hjemstaten vil imidlertid også være ansvarlig for å avverge dobbeltbeskatning etter avtalens metodebestemmelser.

<sup>48</sup> OECD *Commentary on Article 4* (2017) pkt. 1

<sup>49</sup> Hvor skattyter er skattemessig hjemmehørende

<sup>50</sup> Hvor inntekten har sin opprinnelse

<sup>51</sup> Arvid Aage Skaar mfl., *Norsk skatteavtalerett*, Oslo 2006 s. 109

Hvor et selskap er hjemmehørende avgjøres i første omgang av statenes interne rett, jf. mønsteravtalens art. 4 (1). Skatteavtalens bestemmelser kommer først til anvendelse dersom et selskap etter nasjonal rett anses bosatt i én eller begge kontraherende stater. Artikkelen presiserer at man må være alminnelig skattepliktig («liable to tax») til en av statene etter statenes interne rett, for å kunne bli ansett som hjemmehørende der. Dette utelukker selskap som kun har begrenset skatteplikt til den aktuelle staten, det vil si kun tiknytning gjennom kildeinntekter eller en kapital lokalisert i den aktuelle staten. Er den skattepliktige kun begrenset skattepliktig til én eller begge stater, og ikke anses som hjemmehørende i noen av statene, gjelder ikke avtalen.<sup>52</sup> Det er altså avgjørende å fastslå hvilken eller hvilke stater selskapet har alminnelig- eller globalskatteplikt til. I Norge følger bestemmelsen om globalskatteplikt for selskap av sktl. § 2-2.

Unntaket i mønsteravtalens art. 4 (1) kan ha iboende utfordringer og begrensninger, og OECDkomm presiserer at unntaket må ses i lys av formålet, som er at selskap som ikke har alminnelig skatteplikt til noen av statene, ikke skal omfattes av avtalen. Dette skal blant annet hindre at selskap som er opprettet med formål om å la inntekter strømme gjennom til et tredjeland (såkalte gjennomstrømningselskap), blir omfattet av skatteavtalen. Likevel kan man ikke uten videre ekskludere selskaper hjemmehørende i land som anvender territorialprinsippet i sin skattelegging.<sup>53</sup>

Begrepet «liable to tax», som benyttes i mønsteravtalens art. 4 (1), har ikke samme betydning som begrepet «subject to tax». Der sistnevnte begrep vil være en faktisk forpliktelse til å betale skatt, vil «liability to tax» være den juridiske situasjonen selskapet befinner seg i, og vil kun innebære en potensiell beskatning. Dette underbygges også av det faktum at en skatteavtale skal forhindre både nåværende og potensiell dobbeltbeskatning. Når en skatteavtale har allokert den eksklusive beskatningsretten av spesifikke inntekter eller kapital til en av de kontraherende statene, vil denne staten beholde denne retten selv om den utøves eller ikke.<sup>56</sup> Et eksempel på to stater som likevel har valgt å ta inn en bestemmelse som krever «subject to tax» er USA og India, som i sin bilaterale avtale har avtalt

---

<sup>52</sup> Zimmer (2017) s. 91

<sup>53</sup> OECD *Commentary on Article 4* (2017) pkt. 8.1-8.13



at inntekter til eller fra et partnerskap, en trust eller en eiendom må være «subject to tax» i den aktuelle staten, for å bli ansett som hjemmehørende der.<sup>54</sup>

Når det i mønsteravtalens art. 4 (1) refereres til person med skatteplikt («liable to tax») til en kontraherende stat, kan ordlyden i noen tilfeller by på utfordringer for vurdering av anvendelse av skatteavtalen for enkelte typer juridiske personer. OECDkomm nevner veldedige organisasjoner og liknende organisasjoner som er unntatt beskatning i den kontraherende staten, men likevel må oppfylle omfattende lovmessige krav for å bli unntatt beskatning.<sup>55</sup> Disse organisasjonene blir da ofte sett på som skattepliktige til staten i steg én, men unntatt den teoretiske skatteplikten i steg to. Det vil altså være avgjørende å skille mellom denne type juridiske enheter, som kan betegnes «betinget skattefrie», og enheter som ikke er skattepliktig til staten i det hele tatt, betegnet «ubetinget skattefrie». Sistnevnte enheter vil heller ikke ha samme behov for skatteavtalebeskyttelse, da det verken vil foreligge en nåværende eller en potensiell dobbeltbeskatning.<sup>56</sup> I Norge er ideelle organisasjoner i utgangspunktet skattefrie etter sktl. § 2-32, dersom de er egne rettssubjekter og ikke har erverv som formål. Driver organisasjonen økonomisk virksomhet, vil organisasjonen være skattepliktig for all formue og inntekt av denne delen av virksomheten. De fleste stater vil anse veldedige og liknende organisasjoner som hjemmehørende for skatteavtaleformål, men enkelte stater vil likevel anse disse organisasjonene som ikke hjemmehørende, grunnet manglende skatteplikt som følge av unntaksbestemmelser i nasjonal lov. En slik problemstilling står statene fritt til å ta opp i sine bilaterale forhandlinger.<sup>57</sup>

En annen problemstilling som kan dukke opp i forbindelse med klassifisering av et skattesubjekt, er tilfeller hvor de to kontraherende statene klassifiserer skattesubjektet ulikt. Etter mønsteravtalens art. 4 (1) og OECDkomm kan en skatteavtale påberopes av et selskap, dersom minst én av avtalestatene klassifiserer selskapet som et selvstendig skattesubjekt med alminnelig skatteplikt. Hvis den andre staten da ikke anser selskapet som et eget skattesubjekt, vil fortsatt selskapet kunne benytte seg av skatteavtalens fordeler. Dette kan medføre

<sup>54</sup> Skatteavtale mellom India og USA av 1989. Artikkel 4(1) (b)

<sup>55</sup> OECD *Commentary on Article 4* (2017) pkt. 8.1-8.13

<sup>56</sup> Ekkehart Reimer, Alexander Rust og Klaus Vogel, *Klaus Vogel on double taxation conventions: Vol. 1. 4th ed*, Alphen aan den Rijn 2015 (heretter Reimer (2015)) s. 246-248 og Skaar mfl. (2006) s. 111

<sup>57</sup> OECD *Commentary on Article 4* (2017) pkt. 8.1-8.13

problemstillinger knyttet til for eksempel skattelegging av utbytte og ved inntekter fra fast driftssted. Ved anvendelse av de artiklene i mønsteravtalen som inneholder begrepet «company», skal etableringsstatens klassifisering av selskapet være avgjørende, herunder hvorvidt selskapet klassifiseres som et selvstendig skattesubjekt i den aktuelle staten. Dette gjelder artiklene for utbytte (art. 10), fast driftssted i konsernforhold (art. 5 (7)) og styregodtgjørelse (art. 16).

Problemstillingen har vært satt på spissen i Norge ved flere anledninger, både ved kommentarer fra Finansdepartementet og gjennom Høyesterettsavgjørelser. Blant annet behandlet Høyesterett en sak der et norsk selskap hadde opprettet et datterselskap i Irland, jf. Rt. 2015 s 513. Selskapet ble regnet som et selvstendig skattesubjekt med alminnelig skatteplikt til Irland, men etter norsk rett ble det regnet som et transparent selskap, på samme måte som om det norske selskapet hadde drevet virksomhet gjennom en filial i Irland. Mønsteravtalens artikkel 7 nevner ikke begrepet «company», og Høyesterett konkluderte med at Norge kunne skatlegge inntektene i det irske selskapet, ettersom det norske morselskapet var deltaker i det irske selskapet.<sup>58</sup>

I mønsteravtalens art. 4 (1) er det listet opp eksempler på tilknytningsfaktorer som kan medføre at et selskap får skatteplikt til en stat. Begrepene må tolkes delvis autonomt i skatteavtalekontekst. Faktorene baserer seg på en forbindelse mellom skattyteren og territoriet til den staten som globalbeskatter selskapet. Dersom nasjonal retts forståelse av begrepene går ut over en territorialforståelse, vil skatteavtalens definisjoner gå foran den nasjonale retten. Avtalen setter med andre ord begrensninger for hvordan tilknytningsfaktorene skal tolkes, og nasjonal rett er mer relevant når denne har en mer snever tolkning av tilknytningsfaktorene.<sup>59</sup>

En av tilknytningsfaktorene som nevnes er «place of management», og denne er særlig aktuell for selskaper. Begrepet må ikke forveksles med kriteriet «place of effective management» i samme artikkels tredje paragraf 3. Hvor førstnevnte begrep retter seg mot nasjonal rett, er sistnevnte et autonomt skatteavtalebegrep som kun tolkes i avtalesammenheng. Begrepet må også skilles fra samme begrep i art. 5 (2), som omhandler innholdet i begrepet «permanent establishment».

Begrepet «place of management» som et internrettslig begrep, vil variere fra land til land. I land som baserer seg på sedvanerett (common-law), vil tolkningen av

---

<sup>58</sup> Naas mfl. (2017) s. 194-197

<sup>59</sup> Reimer (2015) s. 256-259

begrepet ofte basere seg på hvor styremøtene avholdes. I land som baserer seg på sivilrett (civil law), vil begrepet tolkes mer i retning av stedet hvor toppledelsen møtes. Det vil si at i land som baserer seg på sivilrett, vil det ofte legges mer vekt på hvor beslutninger for den dagligdagse driften fattes, og ikke hvor overordnede strategi- og selskapspolitiske beslutninger tas.<sup>60</sup>

Kontraherende stater står fritt til i sine bilaterale avtaler å velge vekk noen av tilknytningsfaktorene, eller å inkludere andre faktorer som de mener mer presist avgjør hvor et selskap er hjemmehørende.<sup>61</sup> For eksempel har Frankrike og Tyrkia i sin avtale tatt inn faktoren «official place of management»<sup>62</sup>, mens andre stater har tatt inn «place of incorporation»<sup>63</sup> eller «place of main or head office»<sup>64</sup> i sine bilaterale avtaler. Noen stater deler også opp art. 4 (1) i to paragrafer i sine bilaterale avtaler, for å reflektere de kontraherende statenes forskjellig definisjon av begrepet «hjemmehørende».<sup>65</sup>

Der hvor det internrettslige hjemmehørendebegrepet trekker grensene for skatteavtalens anvendelsesområde, spiller hjemmehørendebegrepet i skatteavtalene en sentral rolle ved anvendelsen av enkeltreglene om fordelingen av selve beskatningsretten. Etter mønsteravtalens artikkel 21 skal inntekt som ikke er omfattet av noen av de andre artiklene, beskattes i landet der hvor selskapet er hjemmehørende.<sup>66</sup>

#### 4.1.2 Konfliktløsningsbestemmelser

Dersom et selskap etter intern rett anses hjemmehørende i kun én av de kontraherende statene, anses det også å være hjemmehørende i kun én av statene etter skatteavtalen. Problemet oppstår når et selskap anses for å være hjemmehørende i begge stater etter deres interne rett. I disse tilfellene må mønsteravtalens art. 4 (3) anvendes, da et selskap etter prinsippet skal anses hjemmehørende i kun én av statene. Den internrettslige bosettingen opphører dog ikke av den grunn (bortsett fra i enkelte stater, som bl.a. Storbritannia, Canada og Frankrike).<sup>67</sup>

<sup>60</sup> Reimer (2015) s. 256-259

<sup>61</sup> Reimer (2015) s. 263-264

<sup>62</sup> Skatteavtalen mellom Frankrike og Tyrkia av 1987. Art. 4 (1)

<sup>63</sup> Skatteavtalen mellom Østerrike og Albania av 2007. Art. 4 (1)

<sup>64</sup> Skatteavtalen mellom Tyskland og Sør Korea av 2000. Art. 4 (1)

<sup>65</sup> For eksempel Skatteavtalen mellom Tyskland og De Forente Arabiske Emirater av 2010. Art. 4 (1)

<sup>66</sup> Zimmer (2017) s.134-148

<sup>67</sup> Zimmer (2017) s.134-148

Frem til gjennomføringen av BEPS-forslagene i 2017 og publisering av oppdatert mønsteravtale, inneholdt standardbestemmelsen i avtalen en tie-breaker for vurderingen av hvilken kontraherende stat skattyter var hjemmehørende i. Et selskaps bosted skulle avgjøres basert på «...in which its place of effective management is situated», jf. mønsteravtalen art. 4 (3), som er oversatt til «stedet for virkelig ledelse» på norsk<sup>68</sup>. Paragraf 3 gjelder en annen person enn en fysisk person, altså selskap mv.

Norge undertegnet 7. juni 2017 en multinasjonal avtale for å forhindre uthuling av skattegrunnlag og overskuddsflytting. Det multilaterale instrumentet (heretter MLI)<sup>69</sup> skal gjøre det enklere å implementere anbefalingene fra BEPS-prosjektet i eksisterende skatteavtaler. En av artiklene i mønsteravtalen som vil bli oppdatert som en følge av BEPS-anbefalingene, er artikkel 4. Tidligere har det vært mulig å ta inn en alternativ konfliktløsningsbestemmelse i artikkel 3, som avgjør bosted for skatteavtaleformål gjennom en gjensidig avtale mellom de kontraherende statene, også kalt «MAP». I den nye versjonen av mønsteravtalen, som iverksettes ved signering av MLI, er denne bestemmelsen blitt standard. Finansdepartementet skal etter planen fremme en proposisjon til Stortinget, med ønske om samtykke til å iverksette MLI. I denne vil det inngå hvilke skatteavtaler som Finansdepartementet ønsker at skal endres med MLI.<sup>70</sup>

Det ble i forbindelse med signeringen av MLI i juni 2017, fremmet en foreløpig liste over hvilke skatteavtaler som Norge ønsker at skal inngå i konvensjonen, i tillegg til reservasjoner og påpekninger til de ulike artiklene i konvensjonen. Av denne listen fremgår det at Norge blant annet ønsker at 28 av de eksisterende skatteavtalene skal inngå i MLI.<sup>71</sup> Dette betyr at godt over halvparten av de vel 90 aktive skatteavtalene Norge har per i dag, ikke vil påvirkes av MLI. Blant annet gjelder dette den Nordiske Skatteavtalen og avtaler med land som Frankrike, Spania, Tyskland og USA. Mange av dagens avtaler vil da fortsatt være gjeldende, og flere av disse inneholder en tie-breaker som

<sup>68</sup> Jf. art. 4 (3) i nordisk skatteavtale

<sup>69</sup> MLI er en engelsk forkortelse for «Multilateral Instrument» eller fulltittelen «Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting»

<sup>70</sup> Se Regjeringens nettsider ([regjeringen.no](http://regjeringen.no)) <https://www.regjeringen.no/no/aktuelt/offentliggjoring-av-norske-possjoner-i-mlj/id2564265/> (januar 2018)

<sup>71</sup> Se OECD's nettsider ([oecd.org](http://oecd.org)) [www.oecd.org/tax/treaties/beps-mlj-position-norway.pdf](http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mlj-position-norway.pdf) (juni 2018)

konfliktløsningsbestemmelse. Vi vil i det følgende gjennomgå både tie-breaker og MAP-bestemmelsen, i tillegg til andre alternative bestemmelser.

### **Tie-breaker med vilkåret «place of effective management» i art. 4 (3)**

«Place of effective management» er i OECDkomm definert som: «...the place where key management and commercial decisions that are necessary for the conduct of the entity's business as a whole are in substance made». Ved vurderingen av hvor den virkelige ledelsen utøves, vil det være viktig å ta alle fakta og omstendigheter i betraktning. Et selskap kan ha flere enn ett sted hvor det utøves ledelse, men det kan kun ha ett sted hvor den virkelige ledelsen utøves.<sup>72</sup>

Stedet for virkelig ledelse er en objektiv test som følger prinsippet for «substance over form». Det er ikke gitt retningslinjer for hvordan kriteriet skal tolkes ut over definisjonen i OECDkomm, og det finnes heller ingen fasit for hvilke faktorer som skal vektlegges eller hvilken vekt de skal tillegges.<sup>73</sup> Definisjonen av stedet for virkelig ledelse i OECDkomm, peker på at dette befinner seg der hvor nøkkelbeslutningene for selskapet tas.<sup>74</sup> For å kunne plassere stedet for virkelig ledelsen til én av statene, vil det derfor være naturlig å se hen til stedet hvor styret tar sine nøkkelbeslutninger for forretningsdriften og ledelsen av selskapet. Dette begrunnes også ved at i multinasjonale selskaper vil beslutningsdyktig ledelse på et lavere hierarkisk nivå, være fordelt over flere land. Dersom styremøter holdes i to land, vil stedet for virkelig ledelse være der hvor den reelle kontrollen av selskapet utøves.<sup>75</sup> Momentet som gjaldt styrets beslutninger, var også uttrykkelig nevnt i de eldre versjonene av OECDkomm, men ble tatt ut i 2008. Årsaken var at det ble lagt for stor vekt på stedet for styrebeslutninger i forhold til stedet der daglig ledelse tar sine viktige beslutninger.<sup>76</sup> Selv om definisjonen i OECDkomm synes å gå noe bredere ut enn forarbeidene til skatteloven<sup>77</sup>, i vurderingen av hvor et selskap er hjemmehørende, vil det være naturlig å se hen til hvor styret utøver sin reelle ledelse i begge vurderinger. Det må i begge vurderinger legges vekt på reell styreledelse fremfor formell styreledelse.

<sup>72</sup> OECD *Commentary on Article 4* (2014) pkt. 24

<sup>73</sup> Reimer (2015) s. 284

<sup>74</sup> OECD *Commentary on Article 4* (2014) pkt. 24

<sup>75</sup> Reimer (2015) s. 285

<sup>76</sup> Zimmer (2017) s. 147-148

<sup>77</sup> Ot. prp. nr. 86 (1997-1998) s. 33

Nettopp det faktum at OECDkomm ikke gir noen retningslinjer for hvilke faktorer som skal vektlegges, har gitt grobunn for ulike tolkninger av kriteriet. I tillegg til tolkningen i avsnittet over, legger en annen tolkning vekt på hvor den faktiske og effektive daglige driften foregår, og ikke stedet hvor den ultimate kontroll av selskapet ligger. Denne tolkningen legger dermed mer vekt på hvor toppledelsen befinner seg, mer enn hvor styremøtene avholdes.<sup>78</sup>

Inntoget og den økte bruken av nye kommunikasjonsmidler, har ført til vanskeligheter med å ta stilling til hvor et selskap har sin virkelige ledelse. En stor del av selskapenes styreaktiviteter, daglig ledelse og toppledelse, foregår gjennom utstrakt bruk av videokonferanser, telefonkonferanser, e-postutveksling osv. Dette i kombinasjon med økt globalisering av multinasjonale selskaper, toppledelsens mobilitet og hyppige utskiftninger av investorbasis og selskapsstruktur, bidrar til å gjøre det svært utfordrende å kartlegge hvor selskapets virkelige ledelse faktisk foregår.<sup>79</sup>

Tolkningen av kriteriet «stedet for virkelig ledelse» må gjøres i en bilateral kontekst. Det betyr at stedet for selskapets virkelige ledelse må være ett bestemt definert sted, som må befinne seg i en av de to kontraherende statene avtalen gjelder for, og ikke i en tredjestat. Resultatet av anvendelsen av tie-breaker-bestemmelsen skal være et klart definert svar på i hvilken stat selskapet er hjemmehørende, og dette skal være staten selskapet har sterkest økonomisk tilknytning til.<sup>80</sup>

## **Mutual agreement procedure (MAP)**

### **Skatteavtaler inngått før 2017**

Flere stater har i sine bilaterale avtaler erstattet tie-breaker-bestemmelsen med en case-by-case basert bestemmelse, som sier at de to kontraherende staters kompetente myndigheter gjennom en gjensidig avtale skal bestemme hvor et selskap er hjemmehørende. Blant annet inngikk Norge i 2013 en ny skatteavtale med Storbritannia, der MAP-bestemmelsen er tatt inn i art. 4 (4).<sup>81</sup> Canada og

---

<sup>78</sup> Reimer (2015) s. 285

<sup>79</sup> Reimer (2015) s. 283

<sup>80</sup> Reimer (2015) s. 286

<sup>81</sup> Skatteavtalen mellom Norge og Storbritannia av 2013. Art. 4 (4)

Irland er et annet eksempel på stater som har tatt inn en slik bestemmelse i sin skatteavtale, og bestemmelsen går enda lengre ved å liste opp faktorer som de kompetente myndighetene skal vektlegge for å komme frem til bosted.<sup>82</sup>

Det nevnes i OECDkomm at det forventes at statene legger vekt på faktorer som hvor styremøtene avholdes, hvor daglig leder og øvrig toppledelse utfører sine aktiviteter, hvor den daglige administrasjon av selskapet utføres, hvor hovedkvarteret er lokalisert, hvilket land som har myndighetsansvar for den selskapsrettslige statusen til selskapet og hvor selskapets regnskapsmateriale er oppbevart. I tillegg skal det tas hensyn til om det å avgjøre at et selskap er hjemmehørende i en av de kontraherende statene, vil føre til økt risiko for misbruk av skatteavtalen.<sup>83</sup> Sistnevnte moment er tatt inn for å forebygge omgåelsestransaksjoner, i form av at det å bestemme at selskapet er hjemmehørende i en av statene fremfor den andre, kan medføre økt risiko for omgåelse av avtalen. Ett eksempel er i tilfeller der et selskap har underskudd som kan gi fradrag i begge stater. Etter teorien kan stedet for selskapets ledelse ofte tilpasses til det skattemessig mest gunstige.<sup>84</sup>

Momentene som skal vektlegges ved vurderingen av hvor et selskap er hjemmehørende, synes således å gå vesentlig bredere ut enn momentene ved vurderingen av selskapets «virkelige ledelse», samt momentene i forarbeidene til skatteloven.<sup>85</sup> I forslaget til ny sktl. § 2-2 er derfor momentene som skal vektlegges ved hjemmehørendevurderingen utvidet til å være mer i overenstemmelse med OECDkomm.<sup>86</sup>

### **Skatteavtaler inngått etter 2017**

OECDs mønsteravtale som ble publisert i 2017, og som skal iverksettes ved hjelp av det multilaterale instrumentet, inneholder flere endringer som følge av BEPS-prosjektet. Blant annet inneholder den oppdaterte mønsteravtalen en ny art. 4 (3). Bestemmelsen tilsvarer den alternative bestemmelsen som statene kunne inkludere i sine avtaler i henhold til den tidligere versjonen av mønsteravtalen.<sup>87</sup>

---

<sup>82</sup> Skatteavtalen mellom Canada og Irland av 2003. Art. 4 (3)

<sup>83</sup> OECD *Commentary on Article 4* (2014) pkt. 24

<sup>84</sup> Zimmer (2017) s. 147-148

<sup>85</sup> Ot. prp. nr. 86 (1997-1998) s. 33

<sup>86</sup> Høringsnotat 15/2550 s. 16-17

<sup>87</sup> OECD *Commentary on Article 4* (2014) pkt. 24

OECD begrunner i kommentarene til art. 4 (3) at bakgrunnen for endringen av bestemmelsen, er å unngå skatteomgåelse ved tilfeller av dobbelt bosted. Selv om tilfeller av dobbelt bosted forekommer relativt sjelden for selskaper, har OECD registrert enkelte tilfeller av slik skatteomgåelse. En case-by-case tilnærming, der de kontraherende statene etterstreber å løse opp i dobbelt bosted ved en gjensidig avtale, anses å være en løsning som kan forhindre dette.<sup>88</sup>

Ved statenes vurdering av hvor selskapet er hjemmehørende skal det etter mønsteravtalens art. 4 (3), tas hensyn til hvor selskapets virkelige ledelse befinner seg, hvor selskapet er inkorporert eller stiftet, eller andre relevante faktorer. Eksempler på relevante faktorer som skal hensyntas er de samme som var listet opp i forbindelse med den alternative konfliktløsningsbestemmelsen i den tidligere versjonen av OECDkomm, gjennomgått i forrige delkapittel. Disse er det forventet at statene legger vekt på ved avgjørelse av et selskaps bosted. Faktorene kan særskilt tas inn i avtalen mellom statene, om ønskelig.<sup>89</sup>

Dersom statene ikke blir enige om hvor selskapet er hjemmehørende, vil konsekvensen bli at selskapet ikke vil være omfattet av skatteavtalen, herunder dens unntaks- og kreditbestemmelser, bortsett fra i den utstrekning dette avtales særskilt med de kontraherende staters kompetente organer, jf. mønsteravtalens art. 4 (3) annet punktum. Dette vil føre til at selskapet vil være hjemmehørende i begge stater, som igjen kan føre til omfattende dobbeltbeskatning. Det er ingen forutsetning i bestemmelsen om at statene har en plikt til å bli enige om i hvilken av de kontraherende statene selskapet er hjemmehørende i.<sup>90</sup> Det å nekte selskaper som har dobbel bosetting skatteavtalebeskyttelse, kan bli sett på som et forsøk på å oppmuntre de som kontrollerer disse selskapene, til å gjøre nødvendige tiltak for å unngå å bli dobbelt bosatt. Dobbelt bosetting er ofte et resultat av aggressiv skatteplanlegging, for å urettmessig oppnå skatteavtalefordeler.<sup>91</sup>

Det er i OECDkomm åpnet for en mulighet til å benytte seg av tie-breakerbestemmelsen, som var standard i art 4 (3) i 2014-versjonen av mønsteravtalen. Dette fordrer at stater som velger å erstatte MAP-bestemmelsen med tie-breaker-

---

<sup>88</sup> OECD *Commentary on Article 4* (2017) pkt. 23-24

<sup>89</sup> OECD *Commentary on Article 4* (2017) pkt. 24

<sup>90</sup> Zimmer (2017) s.147

<sup>91</sup> Reimer (2015) s.287



bestemmelsen, deler oppfattelsen av at begrepet «virkelig ledelse» kan tolkes på en måte som forhindrer misbruk av bestemmelsen. Statene må også være enige om hvordan begrepet skal forstås.<sup>92</sup>

### **Alternative bestemmelser**

Selv om de to alternative konfliktløsningsbestemmelsene som er gjennomgått over er mest vanlig i skatteavtaler, finnes det også andre bestemmelser som stater har valgt å ta inn i sine avtaler.

I enkelte skatteavtaler er det implementert en hierarkisk test for selskaper som tilsvarer bestemmelsen for fysiske personer i art. 4 (2).<sup>93</sup> Andre har tatt inn en bestemmelse som erstatter eller justerer tie-breaker-bestemmelsen for virkelig ledelse.<sup>94</sup> Eksempelvis har Storbritannia og Australia i tillegg til vurdering rundt stedet for virkelig ledelse, en bestemmelse som avgjør bosted for fusjonslignende konstellasjoner («dual listed company arrangements»), som er børsnoterte i begge stater basert på hvor selskapet er konsolidert/inkorporert.<sup>95</sup>

Canada og Estland har i sin bilaterale skatteavtale erstattet kriteriet for virkelig ledelse, med en bestemmelse som sier at selskapet er hjemmehørende i den staten der hvor det er «statsborger».<sup>96</sup> Enkelte andre stater har valgt kriterier som går på hvor selskapet har sitt hovedkontor<sup>97</sup> og hvor selskapet har juridisk sete<sup>98</sup>, mens for noen skatteavtaler er bestemmelsene for fysiske og juridiske personer slått sammen til én bestemmelse som baserer seg på MAP.<sup>99</sup>

Skatteavtalen mellom Norge og USA definerer uttrykket «person bosatt i...» som enten et selskap i Norge eller et selskap i De Forente Stater. For å møte dette kriteriet fra amerikansk side må selskapet være stiftet eller innrettet etter lovgivningen i USA. For at selskapet skal bli ansett å være hjemmehørende i Norge må det skattemessig behandles som en juridisk person som er stiftet eller innrettet etter Norges lover.<sup>100</sup>

<sup>92</sup> OECD *Commentary on Article 4* (2017) pkt. 24

<sup>93</sup> For eksempel skatteavtalen mellom Storbritannia og Frankrike av 2008. Art. 4 (4)

<sup>94</sup> Reimer (2015) s. 286

<sup>95</sup> Skatteavtalen mellom Storbritannia og Australia av 2006. Art. 4 (4) og (5)

<sup>96</sup> Skatteavtalen mellom Canada og Estland av 1995. Art. 4 (3)

<sup>97</sup> Skatteavtalen mellom India og Kina av 1994. Art. 4 (3)

<sup>98</sup> Skatteavtalen mellom Frankrike og Marokko av 1970. Art. 2 (2)

<sup>99</sup> For eksempel har Canada og Japan slått sammen disse til én bestemmelse i artikkel 4 (2) i sin skatteavtale fra 1986.

<sup>100</sup> Skatteavtalen mellom Norge og USA av 1971. Art. 2 (1) (e) og art. 3 (1)

Risikoen ved å avgjøre bosted kun på bakgrunn av rent formelle kriterier, som for eksempel stedet hvor selskapet er stiftet, inkorporert eller har sitt hovedkontor, er at selv om de gir presise svar på hvor et selskap er hjemmehørende, kan resultatet av testen bli at selskapet vil anses hjemmehørende i en tredjestat. Bruken av rent formelle kriterier kan gjøre det enklere for skattyter å tilpasse seg og følgelig misbruke bestemmelsen. I flere avtaler er derfor de alternative kriteriene nevnt over, og også kriteriet for virkelig ledelse, supplert med en MAP-bestemmelse. Denne bestemmelsen skal avgjøre bosted dersom selskapet ikke blir funnet å være hjemmehørende i noen av de kontraherende statene etter tie-breaker-kriteriet.<sup>101</sup> I tillegg har noen stater i sine avtaler valgt å supplere kriteriet for virkelig ledelse, med formelle kriterier som hvor et selskap er stiftet, konsolidert, har hovedkontor og administrasjon osv.<sup>102</sup>

## **4.2 Dobbelt bosted og ikke-bosted**

### **4.2.1 Dobbelt bosted**

Dobbelt bosted kan oppstå når to land, i henhold til nasjonal rett, vektlegger ulike kriterier for vurderingen av hvor et selskap er hjemmehørende. Hvor en stat i sin interne rett vektlegger formalistiske kriterier, som hvor et selskap er stiftet eller registrert, kan en annen stat vektlegge hvor selskapets reelle eller virkelige ledelse befinner seg. Befinner virkelig ledelse av selskapet seg i et slikt tilfelle i en annen stat enn staten selskapet er stiftet i, vil det kunne oppstå dobbelt bosted.<sup>103</sup>

Dobbelt bosted kan også oppstå ved at to stater har en ulik juridisk definisjon eller tolkning av det samme kriteriet, eller at de har ulik objektiv tilnærming til hva som skal vektlegges ved vurderingen av kriteriet.<sup>104</sup> For eksempel kan en stat ved vurderingen av kriteriet «virkelig ledelse», vektlegge hvor toppledelsen fatter sine beslutninger knyttet til den daglige driften, mens den kontraherende staten vektlegger hvor selskapets styremøter avholdes.

---

<sup>101</sup> Reimer (2015) s. 288-289

<sup>102</sup> Reimer (2015) s. 288

<sup>103</sup> Naas mfl. (2017) s. 198

<sup>104</sup> Reimer (2015) s. 283

En eventuell inngått skatteavtale mellom statene kan løse opp i begge disse problemstillingene, nærmere bestemt ved anvendelsen konfliktløsningsbestemmelsen i mønsteravtalens art. 4 (3).

#### **4.2.2 Bostedsløse selskaper**

Selskaper som ikke blir regnet som hjemmehørende i noen av de kontraherende statene etter statenes interne rett, vil bli regnet som bostedsløse selskaper («non-residents»). Dette kan være problematisk på den måten at disse selskapene ikke vil bli omfattet av skatteavtalen, da mønsteravtalens art. 1 og 4 krever at selskapet må være bosatt i en eller begge kontraherende stater. Risikoen er da at en del selskapets inntekter ikke fanges opp til beskatning noe sted.

Skatteavtalen oppstiller to krav for at en skattyter skal bli omfattet av avtalen; for det første at selskapet er hjemmehørende basert på en utstrakt («comprehensive») skatteplikt, og for det andre at selskapet som krever fordeler etter avtalen er tilegnet inntekter. Denne tolkningen kan føre til en dobbel ikke-beskatning av selskaper, men dette aksepteres langt på vei ettersom det er opp til de kontraherende statene selv om de ønsker inngå avtaler som åpner opp muligheten for at selskap ikke blir beskattet i noen av statene.<sup>105</sup>

Det foreligger også en risiko for at selskaper og organisasjoner som er unntatt beskatning i en stat, kan ende opp som bostedsløse for skatteavtaleformål. I tilfeller der et selskap er skattepliktig til en av de kontraherende statene, men er unntatt beskatning, kan ikke selskapet være hjemmehørende i den andre staten. Hvis da selskapet ikke regnes som hjemmehørende i den første kontraherende staten grunnet manglende beskatning, vil det ende opp som bostedsløst for skatteavtaleformål. Kun staten som unntar selskapet for beskatning, kan da forhindre at selskapet ender opp som bostedsløst.<sup>106</sup>

Det kan også oppstå situasjoner der selskap kan bli ansett for å være bosatt i begge kontraherende stater, men likevel som bostedsløse for skatteavtaleformål. I skatteavtaler som benytter seg av tie-breaker-bestemmelsen i mønsteravtalens art. 4 (3), kan en slik situasjon oppstå dersom selskapets virkelige ledelse ikke kan

---

<sup>105</sup> Reimer (2015) s. 247

<sup>106</sup> Reimer (2015) s. 247

legges til en av statene, som følge av at styremøter enten holdes i flere forskjellige land eller uten noen spesiell lokasjon, at den daglige drift er fragmentert og spredt over flere land osv. I skatteavtaler som avgjør bosted ved hjelp av MAP, kan en slik situasjon oppstå hvis statene ikke blir enige om hvor selskapet er hjemmehørende.<sup>107</sup>

MAP-bestemmelsen i art. 4 (3) løser ikke problemet med bostedsløse selskaper, da skatteavtalens konfliktløsningsbestemmelse forutsetter at det aktuelle selskapet er hjemmehørende i begge stater etter deres interne rett. Problemet må i stedet løses i intern rett, noe Finansdepartementet ønsker å gjøre ved å endre sktl. § 2-2.

Flere artikler i mønsteravtalen gjelder også selskaper som ikke er hjemmehørende i noen av de kontraherende statene. Artikkel 26 som omhandler informasjonsutvekslingsavtaler, sier uttrykkelig at utvekslingen av informasjon mellom avtalestatene ikke skal begrenses av artikkel 1 og 2. Det samme gjelder for anvendelsen av artikkel 27, som omhandler avtalestatenes gjensidige bistand i innkrevingen av skatt. Informasjonsutvekslingsavtaler og bistandsavtaler kan dermed fungere som et virkemiddel mot problemet med bostedsløse selskaper.

---

<sup>107</sup> Reimer (2015) s. 286

## 5. EØS og EU-rett

### 5.1 Hjemmehørendebegrepet i EØS-retten

Hjemmehørendebestemmelsen for selskap i EØS-retten følger av EØS-avtalens artikkel 34, som sier at:

«...selskaper som er opprettet i samsvar med lovgivningen i en av EFs medlemsstater eller en EFTA-stat, og som har sitt vedtektsbestemte sete, sin hovedadministrasjon eller sitt hovedforetak innen avtalepartenes territorium, likestilles med fysiske personer som er statsborgere i EFs medlemsstater eller EFTA-statene.»

Hva som regnes som et EØS-selskap, vil variere etter hvilket prinsipp medlemsstatene følger ved vurderingen av om et selskap er opprettet etter aktuell stats lovgivning. Enkelte stater følger et inkorporasjonsprinsipp, der det avgjørende er hvor et selskap har sitt vedtektsbestemte sete og er registrert, mens andre stater anvender et hovedsetep prinsipp, der det avgjørende faktum er hvor et selskap ledes fra.<sup>108</sup> Dette kan sammenlignes med OECDs mønsteravtale art. 4 (1), der de kontraherende staters internrett er styrende for hvor et selskap skal anses hjemmehørende for skatteavtaleformål.

Kriteriet for når et selskap anses som hjemmehørende i et EØS-land, synes ikke å være sammenfallende med hjemmehørendekriteriet i mønsteravtalens konfliktløsningsbestemmelse og kriteriet i norsk internrett. EØS-avtalen baserer seg på formalistiske kriterier som stiftelse og lokalisering, og krever verken at eier er statsborger eller at selskapet har en nærmere definert tilknytning til EØS utover kriteriene i artikkel 34. Mønsteravtalens art. 4 (3) og norsk internrett vektlegger på den annen side stedet for hvor virkelig eller reell ledelse utøves.

Når et selskap blir regnet som hjemmehørende i et EØS-land etter artikkel 34, vil det fritt kunne etablere seg i landet med filialer, agenter eller datterselskaper i en annen EØS-stat.<sup>109</sup>

---

<sup>108</sup> Ole Gjems-Onstad, *EØS-avtalen og EØS-loven med kommentarer*, 2. utg., Oslo 2000 s. 95

<sup>109</sup> Gjems-Onstad (2000) s. 95

Hjemmehørendebegrepet i EØS-retten har etter det vi kjenner til, aldri blitt satt opp mot spørsmålet om hjemmehørende etter skatteretten. Da det kan synes som om at begge regelsett har ulik definisjon av begrepet hjemmehørende, kan det i teorien oppstå en konflikt. For eksempel kan man se for seg et selskap som er stiftet i Norge og har sitt hovedsete her, mens den effektive ledelsen og kontrollen av selskapet befinner seg utenfor EØS, for eksempel i Australia. Selskapet vil dermed anses hjemmehørende i begge land etter landenes internrett<sup>110</sup>, og ved anvendelse av konfliktløsningsbestemmelsen i skatteavtalen mellom landene, vil skattemessig bosted etter all sannsynlighet bli avgjort til å være i Australia. Vi vil da ha et selskap som er hjemmehørende i en EØS-stat etter EØS-avtalens art. 34, men som også er skattemessig hjemmehørende i en stat utenfor EØS. Dette kan føre til at selskap hjemmehørende i stater utenfor EØS, tilpasser seg disse regelverkene for å få mulighet til å fritt etablere seg i andre EØS-stater og nyte godt av fordelene i EØS-avtalen. En slik problemstilling har imidlertid aldri blitt aktualisert gjennom en rettsavgjørelse i EU- eller EFTA-domstolen, og en slik tilpasning vil trolig ikke bli ansett for å være ulovlig.

## 5.2 EØS-rettens forhold til skatteavtaler og direkte beskatning

Skatte- og avgiftsområdet er i beskjeden grad harmonisert i EU- og EØS-retten. Verken EØS-avtalen eller EU-traktaten har regler om hvilke kriterier som skal gjelde for skattyters inntekts- og fradragsposter i tilknytning til en stat, eller regler om forebygging av dobbeltbeskatning. EØS-retten setter generelt få grenser for hvordan statene fordeler beskatningen seg imellom i skatteavtaler, og hvilke tilknytningsforhold den enkelte stat anvender i intern rett for å avgjøre et selskaps hjemmehørendestatus og følgelig dets skatteplikt. Det stilles derimot krav til måten skattleggingen gjennomføres på i den stat som gis beskatningsretten etter skatteavtalen. Hver medlemsstat er i utgangspunktet selv ansvarlig for at nasjonale rettsregler er i samsvar med EØS-retten. At EØS-retten ikke blander seg inn i fordeling av beskatningsretten mellom stater er vist i sak C-336/96 *Gilly*<sup>111</sup> avsnitt 30 i EU-domstolen, der det konkluderes med at det overlates til de kontraherende staters kompetanse til å definere kriterier for fordeling av beskatningsrett seg imellom. En forskjell i skattebyrde som følge av dette kan

<sup>110</sup> IBFD Tax Research Platform. *Country analysis Australia* pkt. 1.1.5. Begrepet «central management and control» brukes i stedet for «place of effective management» i IBFD's analyse. Vi anvender begrepene med lik betydning i vårt eksempel.

<sup>111</sup> Sak C-336/96 *Gilly v. Directeur des services fiscaux du Bas-Rhin*

ikke regnes som diskriminerende.<sup>112</sup>

Praksis i EU-domstolen er at statene selv får ansvaret for å regulere forholdene i skatteavtaler. Selv om verken EU-traktaten eller EØS-avtalen i utgangspunktet omfatter skattelovgivning, har EU-domstolen imidlertid fastslått at en medlemsstats skatteregler ikke kan medføre restriksjoner på de fire frihetene eller medføre ulovlig statsstøtte.<sup>113</sup> Det faktum at avtalelandene må forholde seg til reglene om de fire friheter og reglene om ikke-diskriminering og ulovlig statsstøtte, er presisert av EU- og EFTA-domstolen, sistnevnte blant annet i E-1/04 *Fokus Bank*:

«Som en hovedregel er skattesystemet til en EFTA-stat som en part i EØS-avtalen ikke omfattet av EØS-avtalen. EØS/EFTA-statene må imidlertid utøve sin beskatningskompetanse i en overensstemmelse med EØS-retten[...]

### **5.3 De fire friheter – med spesielt fokus på fri flyt av kapital og fri etableringsrett**

Norge er som medlem av EØS forpliktet til å tilpasse sitt øvrige regelverk, slik at dette er i samsvar med EØS-avtalens bestemmelser. Dette innebærer blant annet at bestemmelser i andre regelverk ikke kan medføre en restriksjon på utøvelsen av de fire friheter.

I Art. 31 i EØS-avtalen står det at det skal «ikke være noen restriksjoner på etableringsretten for statsborgere» innen EØS-området. Selskaper er etter artikkel 34 likestilt med fysiske personer, og omfattes derfor av begrepet «statsborgere». I henhold til bestemmelsen skal selskaper som er registrert i et land innenfor EØS-samarbeidet, kunne etablere seg på samme premisser som selskaper som er registrert i Norge. På samme måte skal norske selskaper kunne etablere seg i et annet EØS-land, på samme vilkår som øvrige selskaper innenfor samarbeidet.

Det er et begrenset omfang av rettspraksis fra EU- og EFTA-domstolen som omhandler skattemessig bosted for selskaper. E-15/11 *Arcade Drilling* kan nevnes. Når det gjelder avgjørelser knyttet til de fire friheter er omfanget langt større, og saker som omhandler norske selskaper omfatter blant annet E-15/16

<sup>112</sup> Zimmer (2017) s. 103-104 og 126

<sup>113</sup> Naas mfl. (2017) s. 109-110

*Yara International* og *E-1/04 Fokus Bank*. Vi går ikke nærmere inn på de to sistnevnte sakene, men *Arcade Drilling*-saken er aktuell, da denne saken gjaldt fri etableringsrett og likvidasjonsbeskatning av et norsk selskap ved utflytting til Storbritannia. Saken er således relevant for hjemmehørendebegrepet i både skatteloven og i EØS-avtalen. Norske skattemyndigheter ved Skatt vest, mente at selskapet skulle likvidasjonsbeskattes etter at hovedkontoret ble flyttet til Storbritannia, og selskapet ble hjemmehørende der både etter britisk internrett og etter skatteavtalen mellom Norge og Storbritannia. EFTA-domstolen uttalte at i de tilfeller hvor en likvidasjonsbeskatning kun blir gjort ved grenseoverskridende situasjoner, og ikke i tilfeller der det foreligger en plikt til likvidasjon, vil dette utgjøre en restriksjon av den frie etableringsretten, jf. EØS-avtalens art. 31 og 32. Domstolen mente likevel at beskatningen kunne legitimeres ut ifra behovet for å opprettholde en balansert fordeling av beskatningsmyndighet EØS-statene imellom, samt for å hindre omgåelse av skattereglene. Norske skattemyndigheters krav om umiddelbar innbetaling av skatten, ble dog vurdert til å gå ut over hva som var nødvendig for å ivareta disse behovene, og ville kunne medføre en betydelig ulempe for selskapets kontantstrøm.<sup>114</sup>

---

<sup>114</sup> Naas mfl. (2017) s. 121-122



## 6. Analyse

### 6.1 Mulige virkninger av unntaksbestemmelsen i tredje punktum

Vi vil i vår analyse av problemstillingene i kapittel 6.1, benytte oss av et eksempelselskap. Det hypotetiske selskapet brukes for å lettere illustrere mulige virkninger det nye lovforslaget kan få. Eksempelselskapet vil være Bosted AS, som er et aksjeselskap stiftet i Norge. Aksjonærsammensetningen vil variere mellom type problemstilling. Inspirasjon knyttet til eksempelselskapet er hentet fra illustrasjonene og eksemplene brukt i høringssvaret til Handelshøyskolen BI<sup>115</sup>.

#### 6.1.1 Kildeskatt på utbytte

##### Generelt om kildeskatt

Det følger av sktl. § 2-3 første ledd bokstav c, at utenlandske aksjonærer er skattepliktig til Norge for utbytte mottatt fra selskap som er hjemmehørende i Norge. Beskatningen av utbytte som tilfaller utenlandsk aksjonær følger av sktl. § 10-13.<sup>116</sup> Stortinget har i stortingsvedtak 20. desember 2017 om skatt av inntekt og formue mv. for inntektsåret 2018 (heretter SSV) § 3-5 tredje ledd, fastsatt at det skal ilegges kildeskatt med en sats på 25 prosent på utbytte ut av Norge, med mindre skatteavtalen begrenser Norges beskatningsrett.

Det utdelende selskapet er pliktig til å foreta skattetrekk til dekning av inntektsskatt av utbytte, jf. lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (heretter skattebetalingsloven eller sktbl.) § 5-4a første ledd. Reglene om når det vil være adgang til å gjennomføre trekk etter en lavere sats enn det som følger av SSV, er inntatt i forskrift 13. desember 2017 nr. 2005 om endring i forskrift til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (heretter skattebetalingsforskriften), men med utsatt ikrafttredelse til 1. januar 2019. Selskapet skal i utgangspunktet foreta 25 prosent skattetrekk dersom det ikke kjenner den endelige utbyttemottakerens identitet og skattemessig status, jf. skattebetalingsforskriftens § 5-10a.

---

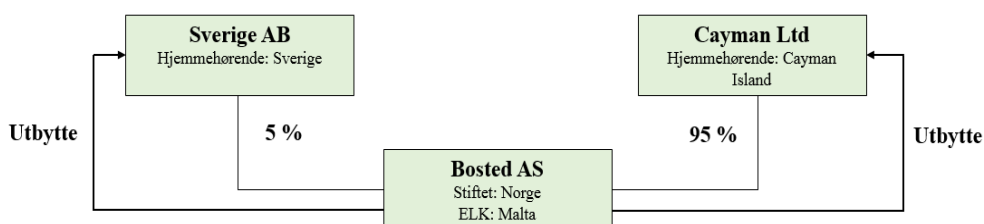
<sup>115</sup> Handelshøyskolen BI. (2017) *Høringssvar - Forslag om endring av skatteloven § 2-2 første ledd*, 14. juni 2017

<sup>116</sup> Naas mfl. (2017) s. 597

Lovlig utdelt utbytte som betales til et selskap som kvalifiseres for fritak etter fritaksmetoden og som er hjemmehørende innenfor EØS-området, vil i utgangspunktet være fritatt for norsk kildeskatt etter sktl. § 2-38 første og annet ledd. En viktig begrensning følger likevel av sktl. § 2-38 femte ledd, hvor det heter at selskap hjemmehørende i en annen EØS-stat, bare vil være fritatt for kildeskatt på utbytte fra norske selskap dersom skattyteren er «reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet i et EØS-land». Vilkårene som må være oppfylt for at et selskap skal bli fritatt for kildeskatt, er kort oppsummert at selskapet må være hjemmehørende i et annet EØS-land, at selskapet må tilsvare et norsk selskap som faller inn under fritaksmetoden, at det utenlandske selskapet må være den virkelige rettighetshaveren til utbyttet og at selskapet må være reelt etablert og drive reell økonomisk aktivitet i det aktuelle EØS-landet.<sup>117</sup>

Forslaget om at et selskap som anses hjemmehørende i fremmed stat etter skatteavtale med denne stat, ikke lenger skal anses hjemmehørende i Norge etter internretten, vil påvirke den norske kildeskatten. Dersom lovforslaget vedtas, kan det føre til at flere selskaper ikke lenger blir globalskattepliktig til Norge, som følge av at selskapet ikke lenger anses hjemmehørende i riket. Vi vil i det følgende benytte eksempelselskapet som er beskrevet i innledningen, for å illustrere hvordan dette kan påvirke norsk skatteproveny.

### Gjeldende rett vist gjennom eksempelselskap



Figur 6.1.1 – kildeskatt på utbytte

Et absolutt krav for å kunne ilegge kildeskatt på utbytte ut av Norge, er at selskapet som utbetaler utbyttet er skattemessig hjemmehørende i riket, jf. sktl. § 2-3 første ledd bokstav c og sktl. § 10-13 første ledd. Bosted AS vil etter gjeldende internrett være skattemessig hjemmehørende i Norge. For maltesiske

<sup>117</sup> Skatte-ABC (2017/18) s. 568

skatteformål er også Bosted AS hjemmehørende på Malta.<sup>118</sup> Ettersom Bosted AS anses hjemmehørende i to stater, foreligger det dobbelt bosted, og skatteavtalen mellom Norge og Malta må anvendes for å avgjøre hvor selskapet er skattemessig hjemmehørende. Skatteavtalen sier at et selskap som er skattemessig hjemmehørende i begge kontraherende stater, skal anses skattemessig hjemmehørende i den stat hvor virkelig ledelse har sitt sete.<sup>119</sup> I vårt eksempel befinner den effektive ledelsen og kontrollen av selskapet seg på Malta, og selskapet anses dermed skattemessig hjemmehørende på Malta. Etter dagens regler vil det ikke være noe problem med hensyn til kildeskatten, at Bosted AS anses hjemmehørende på Malta, fordi utfallet av anvendelsen av art. 4 (3) i skatteavtalen mellom Norge og Malta, kun vil ha betydning for denne skatteavtalen.<sup>120</sup> Dermed vil Bosted AS være skattemessig hjemmehørende i Norge, når utbyttet utdeles til Cayman Island og Sverige. Norske skattemyndigheter vil kunne ilegge 25 % kildeskatt på utbyttet til Cayman Island, fordi det anses å være et lavskatteland og ligger utenfor EØS. Når det gjelder utbyttet til Sverige, blir det spørsmål om fritaksmetoden begrenser adgangen til å ilegge kildeskatt. Dersom det svenske selskapet ikke oppfyller vilkårene i sktl. § 2-38, vil selskapet være skattepliktig for kildeskatt på mottatt utbytte. Dette er regulert i den nordiske skatteavtalen. Et utdelt utbytte til Sverige vil være unntatt kildebeskatning i Norge, dersom mottakende selskap eier minst 10 prosent av det utbetalende selskaps kapital. Det svenske selskapet eier imidlertid kun 5 prosent av Bosted AS, og kildeskatten skal etter den nordiske skatteavtalens art. 10 (3) i et slikt tilfelle, ikke overstige 15 prosent av utbyttes bruttobeløp.

### **Forslag til ny lov vist gjennom eksempelselskap**

I vårt eksempel har Bosted AS sin effektive ledelse og kontroll på Malta, og anses hjemmehørende på Malta etter maltesisk internrett. Selskapet er imidlertid stiftet i Norge, og vil bli ansett å være hjemmehørende her etter norsk internrett. Som beskrevet i forrige avsnitt vil skatteavtalen mellom Norge og Malta avgjøre hvor selskapet er skattemessig hjemmehørende når det foreligger dobbelt bosted etter internretten. Dersom man ved anvendelse av skatteavtalen mellom Norge og Malta kommer frem til at Bosted AS er hjemmehørende på Malta, så vil ikke

<sup>118</sup> Vi legger til grunn at maltesiske skattemyndigheter praktiserer sine nasjonale regler på samme måte som gjeldene norsk internrett.

<sup>119</sup> Skatteavtalen mellom Norge og Malta av 2012. Art. 4 (3)

<sup>120</sup> Skatteavtalen mellom Norge og Malta av 2012. Art. 4 (1) ("for the purpose of this convention")

selskapet lenger være internrettslig hjemmehørende i Norge som følge av den foreslåtte unntaksbestemmelsen. Utfallet av dette vil gjelde i alle tilfeller, og ikke bare i situasjoner som berøres av denne skatteavtalen. Dette vil dermed påvirke Norges skatteproveny, i den retning at Norge ikke vil ha hjemmel til å ilegge kildeskatt på utbyttet Bosted AS utdeler til Cayman Island og Sverige, ettersom selskapet ikke oppfyller vilkåret om å være skattemessig hjemmehørende her i riket.

Dette eksempelet viser at det kan bli mulig for skattyter å gjøre tilpasninger, for å unngå kildeskatt på utbytte, dersom det foreslåtte unntaket lovfestes.

Vi vil i problemstillingen i neste kapittel knyttet til filialbeskatning, også berøre kildeskatt på utbytte.

### **6.1.2 Globalskatteplikt – filialbeskatning**

Vi forutsetter i følgende drøfting at selskapene som omtales anses å være reelt etablerte, og driver reell økonomisk aktivitet, samt anses å være virkelige rettighetshavere til mottatte utbytter. Beløpene som anvendes for mottatt utbytte hos aksjonær, er før beskatning på deres hånd.

Vi legger videre til grunn en selskapsskattesats i Norge på 23 %, jf. SSV § 3-3.

#### **Kort om filialbeskatning**

Selskap som ikke er skattemessig hjemmehørende i Norge, men driver virksomhet her, er skattepliktig for slik inntekt etter sktl. § 2-3 første ledd bokstav b. Det er for mange utenlandske selskap vanlig å organisere seg med hovedselskapet hjemmehørende i utlandet, og virksomhet gjennom filialer (også betegnet «fast driftssted») i land med attraktive markeder.

Begrepet «fast driftssted» trekker grensen for når et selskap som er skattemessig bosatt i én stat og driver virksomhet i en annen stat, kan beskattes for virksomheten det driver i sistnevnte stat, også kalt «kildestaten».<sup>121</sup> Etter mønsteravtalens art. 7 (1) er det et vilkår for kildestatens beskatningsrett at selskapet driver sin virksomhet gjennom et fast driftssted lokalisert i den aktuelle

---

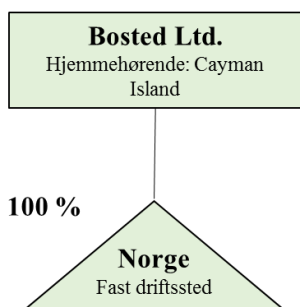
<sup>121</sup> Naas mfl. (2017) s. 337

staten. Artikkel 5 lister opp vilkår som må være oppfylt for at det skal være etablert et fast driftssted.

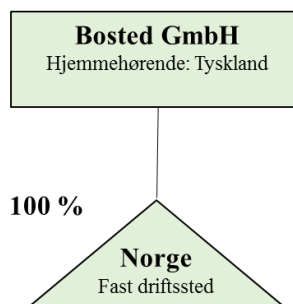
Det skal i de fleste tilfeller mindre til for å oppfylle skattelovens krav til å delta eller utøve virksomhet, enn for å oppfylle mønsteravtalens vilkår for fast driftssted. Spørsmålet om et utenlandsk selskap driver virksomhet i Norge, avgjøres derfor i praksis ved å tolke skatteavtalens vilkår for fast driftssted, dersom skattyteren er hjemmehørende i en skatteavtalestat.<sup>122</sup>

### Nåværende situasjon

Vi vil nå ta for oss eksempelselskapet Bosted, som i dette eksempelet er stiftet som et Ltd. eller GmbH.



Figur 6.1.2 – fast driftssted Norge u/avtale



Figur 6.1.3 – fast driftssted Norge m/avtale

Hvis vi antar at Bosted Ltd. anses hjemmehørende på Cayman Island og driver virksomhet i Norge, ref. figur 6.1.2, vil sktl. § 2-3 første ledd bokstav b avgjøre skatteplikten til Norge. Forutsetningen for Norges rett til kildebeskatning er at virksomheten selskapet utøver i Norge drives eller bestyres herfra. Norge har ikke skatteavtale med Cayman Island, og sktl. § 2-3 vil derfor avgjøre beskatningsretten alene. Det må antas at det er lite som skal til for at et selskap som driver virksomhet gjennom en filial i Norge, blir regnet som skattepliktig hit etter sktl. § 2-3.<sup>123</sup> Bestemmelsen har ingen krav til permanens eller driftens varighet, slik som oppstilles i mønsteravtalens art. 5 (1).

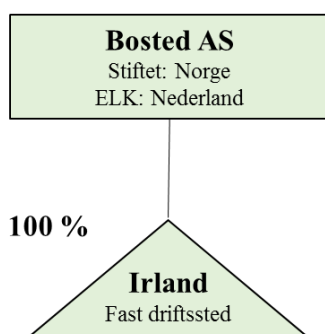
Selskapet Bosted GmbH, som er hjemmehørende i Tyskland og driver virksomhet i Norge, ref. figur 6.1.3, kan påberope seg skatteavtalen mellom Norge og

<sup>122</sup> Naas mfl. (2017) s. 338

<sup>123</sup> Naas mfl. (2017) s. 338

Tyskland.<sup>124</sup> Det er allment kjent at skatteavtaler kun kan begrense en stats beskatningsrett og ikke utvide denne, slik at den mest lempelige bestemmelsen for skattyters del må anvendes i en slik situasjon. Dette må antas å være mønsteravtalens art. 7 og 5, hvor art. 5 er definisjonsparagrafen for fast driftssted, og må anvendes for å avgjøre om dette foreligger i Norge. Dersom vi forutsetter at et fast driftssted er avgjort til å befinne seg i Norge, vil Norge kunne skattlegge Bosted GmbH for et evt. skattemessig overskudd som blir allokert til driftsstedet etter art. 7.

Vi snur nå på eksempelet over, og forutsetter at selskapet Bosted AS er stiftet i Norge, men har sin reelle ledelse i Nederland.



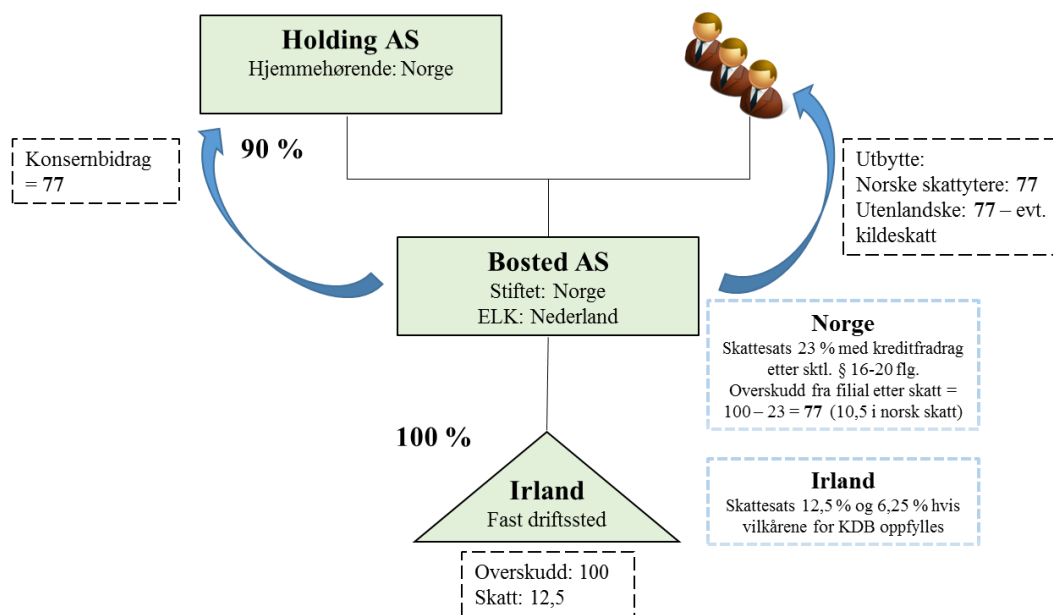
Figur 6.1.4 – hjemmehørende Norge – FD i utland

Etter dagens regler vil selskapet i utgangspunktet anses hjemmehørende i Norge, selv om selskapets reelle ledelse foregår i Nederland, jf. ligningspraksis i Norge.<sup>125</sup> Etersom selskapet vil anses hjemmehørende i Norge, skal all inntekt og formue selskapet har, både i Norge og i utlandet, skattlegges i Norge, jf. globalskatteplikten i sktl. § 2-2 sjette ledd. Skatteplikten til Norge vil da også omfatte selskapets inntekter fra det faste driftsstedet i Irland. En eventuell dobbeltbeskatning som måtte forekomme, ettersom Irland også vil skattlegge selskapet for sin virksomhet i staten, må avhjelpes av skatteavtalen mellom Norge og Irland. Norsk skatt på utlandsinntekt, som i dette tilfellet vil være inntekter fra det faste driftsstedet i Irland, vil etter kreditmetoden i sktl. § 16-20 flg. reduseres med skatt betalt i utlandet etter sktl. § 16-21 første ledd.

<sup>124</sup> Skatteavtalen mellom Norge og Tyskland av 1991

<sup>125</sup> Det må antas å skulle mye til for at selskapet anses hjemmehørende i et annet land når det er stiftet i Norge, jf. Skatte-ABC (2017/18) pkt. 3.1.1 s. 1392.

Figur 6.1.5 nedenfor illustrerer hvordan beskatningen vil bli av et tenkt overskudd på 100 i filialen i Irland, helt frem til utdelt utbytte til norske og utenlandske personlige aksjonærer og selskapsaksjonærer.



Figur 6.1.5 – FD etter eksisterende regler

Som figuren viser vil et skattemessig overskudd på 100 i filialen, til slutt ende opp som en utdeling på 77 til selskapsaksjonærer, 77 til norske personlige aksjonærer og 77 (minus eventuell kildeskatt avhengig av skatteavtale) til utenlandske aksjonærer. Norge vil sitte igjen med et skatteproveny på 10,5, etter innvilget kreditfradrag knyttet til filialinntektene i Irland<sup>126</sup>, i tillegg til både utbytteskatt til norske aksjonærer og kildeskatt på utbytte til utenlandske aksjonærer.

I det illustrerte eksempelet over, vil selskapet også anses hjemmehørende i Nederland. Selskapet vil imidlertid ikke bli dobbelt beskattet som følge av sin dobbelte hjemmehørendestatus. Årsaken til dette er at inntekter fra fast driftssted i utlandet er unntatt beskatning i Nederland. Vilkåret om beskatningsunntak er oppfylt, så lenge investeringen i det faste driftsstedet ikke er av passiv karakter i et lavskatteland.<sup>127</sup>

<sup>126</sup> I Irland er selskapsskattesatsen på inntekt 12,5 %, eller 6,25 % dersom inntekten kvalifiserer for Knowledge Development Box (KDB), jf. IBFD Tax Research Platform. *Country analysis Ireland* pkt. 1.10.1.

<sup>127</sup> IBFD Tax Research Platform. *Country analysis Netherlands* pkt. 1.2.1. Det faste driftsstedet kan ikke drive virksomhet av hovedsakelig passiv karakter, og må være gjenstand for en inntektsskatt i kildestaten på minst 10 %

Man kan også se for seg en situasjon der selskapet flytter sin virkelige ledelse til et annet land enn Nederland, for eksempel Sverige, som også anvender kriteriet «virkelig ledelse» for å definere hjemmehørende selskaper.<sup>128</sup> Selskapet vil i en slik situasjon bli dobbelt beskattet for filialinntekter det opparbeider seg i Irland, ettersom Sverige ikke unntar filialinntekter til beskatning slik Nederland gjør.<sup>129</sup> Spørsmålet er om denne dobbeltbeskatningen vil bli avhjulpet i Norge eller Sverige. Vi er da inne på trilaterale eller triangulære skatteavtalesituasjoner. Begge land vil med hjemmel i sin internrett kunne skattlegge selskapet for sine filialinntekter. Selskapet vil dog kunne redusere sin skatteregning i begge land med skatten som er betalt til Irland, ettersom begge land benytter seg av kreditmetoden i sin internrett.<sup>130</sup> Selskapet vil likevel ha betalt dobbel skatt på sin filialinntekt, og denne dobbeltbeskatningen er det mer usikkert om vil bli avhjulpet. Skatteavtalen mellom Norge og Sverige vil ikke regulere denne dobbeltbeskatningen. Denne gjelder kun dobbeltbeskatning som skjer i relasjon mellom Norge og Sverige, og ikke mellom Norge og Irland, og Sverige og Irland. Vi refererer til kapittel 6.5.1 for ytterligere drøftinger rundt trilaterale skatteavtalesituasjoner.

### **Mulige virkninger ved innføringen av ny sktl. § 2-2**

Vi forutsetter nå at unntaksbestemmelsen i sktl. § 2-2 er innført og ser på konsekvensene dette kan få for Bosted AS i figur 6.1.5. Selskapet er stiftet i Norge og har sin effektive ledelse og kontroll i Nederland. Etter første og annet punktum i foreslått sktl. § 2-2, vil selskapet fortsatt være hjemmehørende i Norge, ettersom selskapet er stiftet her. Siden faktum er at selskapets effektive ledelse og kontroll befinner seg i Nederland, vil selskapet også anses hjemmehørende i Nederland etter landets interne rett. Nederland anvender i utgangspunktet stiftelsesprinsippet, men landet avgjør i tillegg et selskaps bosted på bakgrunn av om et selskap «faktisk er bosatt» i landet etter «facts and circumstances». Kriteriene for dette er ikke definert i loven, men omfattende rettspraksis nevner blant annet hvor den virkelige ledelsen befinner seg som et viktig kriterium.<sup>131</sup>

<sup>128</sup> IBFD Tax Research Platform. *Country analysis Sweden* pkt. 1.1.5

<sup>129</sup> IBFD Tax Research Platform. *Country analysis Sweden* pkt. 1.2.1 og 7.1.2

<sup>130</sup> IBFD Tax Research Platform. *Country analysis Sweden* pkt. 7.2.6.1 og sktl. § 16-20 flg.

<sup>131</sup> IBFD Tax Research Platform. *Country analysis Netherlands* pkt. 1.1.5.



Når selskapet har dobbelt bosted kan det påberope seg art. 4 (3) i skatteavtalen mellom landene<sup>132</sup>. Selskapet vil etter både nåværende tie-breaker og eventuell fremtidig MAP-forhandling, anses hjemmehørende kun i Nederland, da selskapets reelle ledelse befinner seg der. Dette vil i utgangspunktet kun gjelde skatteavtaleforholdet mellom landene, men etter den foreslåtte unntaksbestemmelsen i § 2-2 vil avgjørelsen om hvor selskapet er hjemmehørende nå gjelde for alle forhold knyttet til globalbeskatning av selskapet. Selskapet vil ikke lenger anses hjemmehørende i Norge for andre skatteavtaleforhold.

Når selskapet nå har et fast driftssted i Irland, vil beskatningen av dette ikke lenger omfattes av sktl. § 2-2 sjette ledd, da selskapet ikke lenger anses å være globalskattepliktig til Norge. Selskapet vil være globalskattepliktig til Nederland, som også følger globalinntektsprinsippet, hvor et selskap hjemmehørende i landet skatter av hele sin verdensomspennende inntekt. Unntaket som skiller Nederland og Norge, er som nevnt beskatning av fast driftssted i utlandet.<sup>133</sup>

Man kan dermed se for seg en situasjon der et norskstiftet selskap (Bosted AS i vårt tilfelle), med et fast driftssted i Irland, flytter sin reelle ledelse til Nederland og blir hjemmehørende i landet etter ny sktl. § 2-2 tredje punktum. Selskapet vil dermed ikke være skattepliktig til Norge for noe formål. Et eventuelt skattemessig overskudd i det faste driftsstedet i Irland, vil kun bli skattlagt i Irland med 12,5 %. Filialinntektene vil som tidligere nevnt ikke bli skattlagt i Nederland, og selskapet vil kunne dele ut netto overskudd i filialen redusert med irsk skatt til eventuelle norske og utenlandske personlige aksjonærer og selskapsaksjonærer. Nederland har en internrettslig kildeskatt på utbytte på 15 %<sup>134</sup>, og skatteavtalen mellom Norge og Nederland opererer med samme sats dersom mottaker anses for å være den virkelige rettighetshaver av utbyttet. Er mottaker også et selskap som eier minst 10 % av kapitalen i selskapet, vil ikke staten som selskapet er hjemmehørende i ha hjemmel til å ilegge kildeskatt.<sup>135</sup> En utdeling fra Bosted AS til Mor AS vil i utgangspunktet også være skattefri etter fritaksmetoden i sktl. § 2-38 første og annet ledd, men 3 % vil likevel måtte inntektsføres i samsvar med

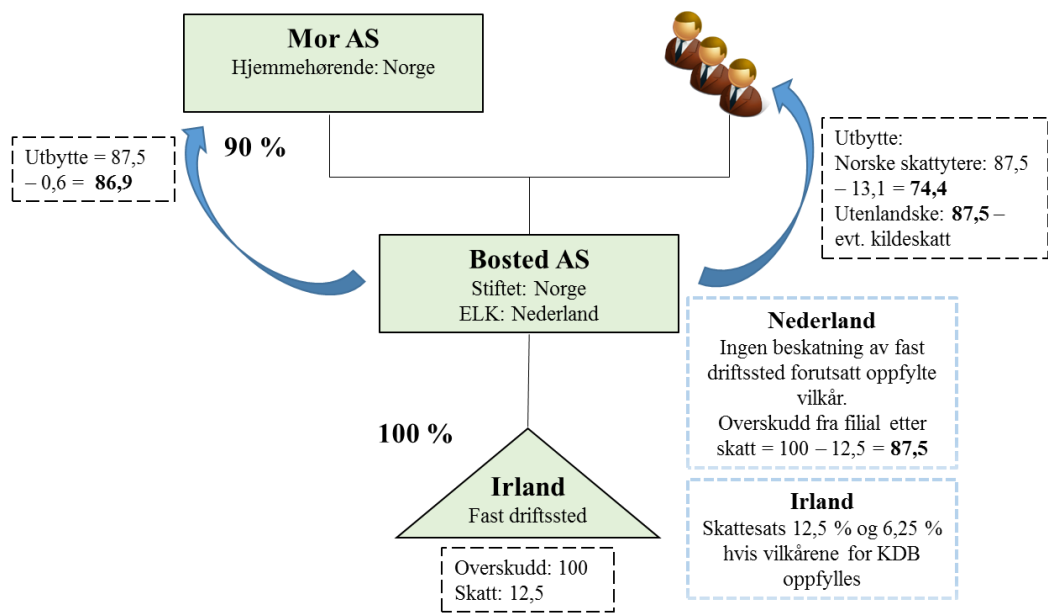
<sup>132</sup> Skatteavtale mellom Norge og Nederland av 1990

<sup>133</sup> IBFD Tax Research Platform. *Country analysis Netherlands* pkt. 1.2.1.

<sup>134</sup> IBFD Tax Research Platform. *Country analysis Netherlands* pkt. 7.3.4.1.1.

<sup>135</sup> Skatteavtale mellom Norge og Nederland av 1990. Art. 10 (2) og (3)

sjette ledd bokstav a. Dette er illustrert i figur 6.1.6.

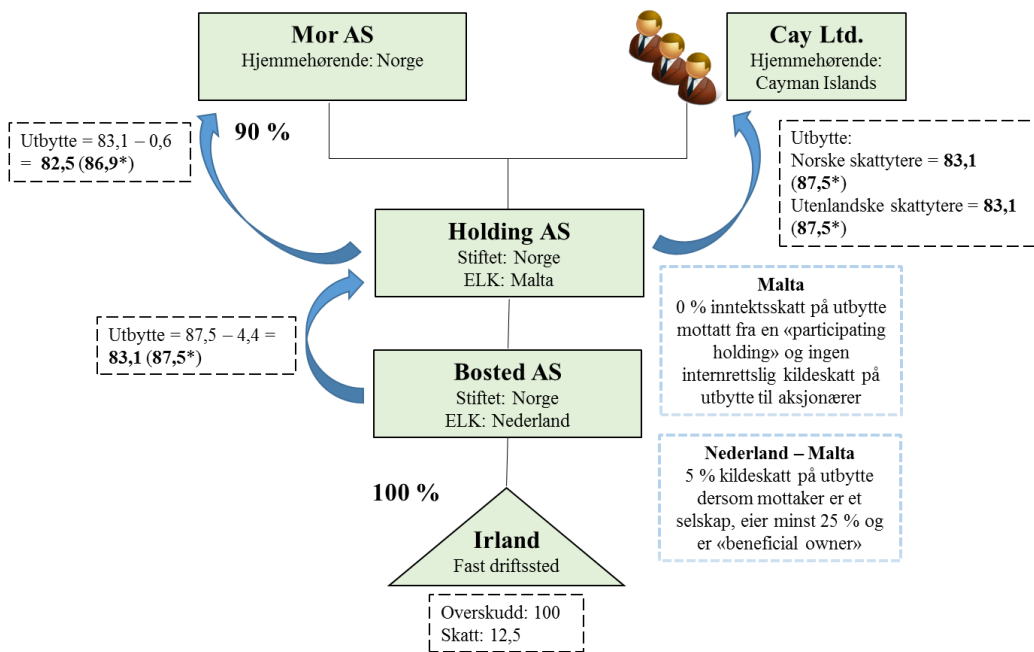


Figur 6.1.6 – utbytte fra Nederland

Som vi kan se av illustrasjonen i figur 6.1.6, vil man kunne oppnå en langt høyere netto utbytteutdeling både til norsk selskapsaksjonær og utenlandske aksjonærer etter omorganiseringen, sammenlignet med situasjonen i figur 6.1.5. For norske personlige aksjonærer vil det også være anledning til å kreve kreditfradrag for kildeskatt betalt til Nederland etter sktl. § 16-20 flg., slik at netto utdelt utbytte til denne aksjonærgruppen vil bli lavere enn i figur 6.1.5.

Videre kan man se for seg en tilsvarende situasjon som i forrige eksempel, men hvor det i tillegg opereres med et morselskap på Malta, for eksempel ved at en tilsvarende struktur i Norge flyttes ut av landet. Malta er valgt grunnet landets gunstige internrettslige regler for kildeskatt på utbytte, et stort skatteavtalenettverk og medlemskap i EU. Et utbytte fra det nederlandske datterselskapet til holdingselskapet hjemmehørende på Malta vil utgangspunktet bli skattlagt med 15 %, med hjemmel i Nederlandsk internrett. Artikkel 10 (2) bokstav a i skatteavtalen mellom landene, begrenser imidlertid kildeskattesatsen til 5 %, dersom mottaker er et selskap og eier minst 25 % av kapitalen i det utdelende selskapet.<sup>136</sup>

<sup>136</sup> Skatteavtale mellom Nederland og Malta av 1977



Figur 6.1.7 – morselskap i Norge

\* Effekt med EU Parent-Subsidiary Directive

Utbytteutdelingen fra Bosted AS til Holding AS vil også kunne bli omfattet av EU's Parent-Subsidiary Directive<sup>137</sup>, hvor et utbytte fra et Nederlandsk datterselskap til et morselskap i en annen EU-stat, kan unntas kildebeskatning. Vilkårene er at morselskapet ikke er skattemessig hjemmehørende i en stat utenfor EU eller enkelte EØS-stater<sup>138</sup>, og at morselskapet eier direkte minst 10 % av kapitalen i datterselskapet. Et annet vilkår er at datterselskapet må ha selskapsformen BV (tilsvarende et norsk aksjeselskap) eller NV (tilsvarende et norsk allmennaksjeselskap).<sup>139</sup> Dette kan skape hindringer for Bosted AS i vårt eksempel, som er et norsk aksjeselskap. Skulle dog problemstillingen bli satt på spissen, vil det trolig etter EU/EØS-retten være vanskelig å forsvare en diskriminering av et norskstiftet selskap, dersom dette i all hovedsak har samme selskapsform og struktur som et tilsvarende nederlandskstiftet selskap. Dersom utbytteutdelingen fra Bosted AS til Holding AS blir omfattet av dette direktivet, vil dette som figur 6.1.7 illustrerer resultere i høyere netto utbytte fra Bosted AS til Holding AS, og videre fra Holding AS til Mor AS og øvrige aksjonærer.

Som eksempelet i figur 6.1.7 viser, kan bruken av et mellomliggende holdingselskap på Malta kunne redusere beskatningen for aksjonærene ytterligere,

<sup>137</sup> 2011/96/EU Parent-Subsidiary Directive

<sup>138</sup> Utbytter betalt til Norge og Island ble omfattet av ordningen etter EU-domstolens avgjørelser i sakene C-521/07 *Commission of the European Communities v. Kingdom of the Netherlands* og C-303/07 *Aberdeen Property Fininvest Alpha Oy*, ref. IBFD Tax Research Platform. *Country analysis Netherlands* pkt. 7.3.4.1.2

<sup>139</sup> IBFD Tax Research Platform. *Country analysis Netherlands* pkt. 7.3.4.1.2

grunnet landets manglende internrettslige hjemmel for kildeskatt på utbytte.<sup>140</sup> Både dette eksempelet og eksempelet uten det maltesiske selskapet (figur 6.1.6), viser mulige konsekvenser av at foreslått unntaksbestemmelse i sktl. § 2-2 første ledd tredje punktum innføres. Norge kan i hovedsak tape skatteproveny knyttet til filialinntekter selskapet måtte ha, i dette tilfellet i Irland, men også andre land med lave skattesatser kan være aktuelle. Disse inntektene kan videre deles ut som utbytte til både norske og utenlandske personlige aksjonærer og selskapsaksjonærer, med et netto høyere beløp enn dersom selskapet ville vært globalskattepliktig til Norge. Størst forskjell er det for utbytte til utenlandske aksjonærer, også kombinert med manglende hjemmel til å ilegge kildeskatt på utbytte.

Spørsmålet som også bør stilles, er om Norge i det hele tatt skal ha rett til å skattlegge selskapets utlandsinntekter, i en situasjon hvor selskapet er stiftet i Norge, men har flyttet sin effektive ledelse og kontroll ut av landet. Selv om tilpasningen selskapet gjennomfører er skattemessig motivert, vil ikke en flytting av selskapets virkelige ledelse være utelukkende problemfritt. Det innebærer enten at nåværende styremedlemmer og eventuelt direktører må fysisk flytte på seg til den aktuelle staten, eller at det må ansettes nye nøkkelpersoner i denne staten. Slike omstruktureringer vil ikke alltid være optimale i forretningsmessig forstand, spesielt dersom nøkkelpersonene i Norge er svært verdifulle for driften av selskapet og at disse ikke ønsker å flytte på seg. Dersom selskapet velger å ta et så drastisk grep som å flytte den virkelige ledelsen, er dette gjerne forretningsmessige godt begrunnede strukturendringer. Når denne sentrale tilknytningen til Norge er borte, er det vanskelig å se argumenter for hvorfor Norge skal beholde retten til å globalbeskatte selskapet.

Et annet moment er uvissheten om hvor utbredt denne problemstillingen faktisk kan komme til å bli, og således om problemstillingen er av ren teoretisk karakter. For at dette skal bli en realitet, må som nevnt flere grep gjøres for å flytte den virkelige ledelsen. Slike tilfeller som skissert over vil være mest aktuelt der det allerede er opprettet en struktur i Norge med fast driftssted i utlandet. Det kan også diskuteres hvor attraktivt et norsk aksjeselskap er for potensielle utenlandske investorer, med dette formålet for øyet.

---

<sup>140</sup> IBFD Tax Research Platform. *Country analysis Malta* pkt. 7.4.3.1.

Til slutt kommer spørsmålet om utflyttingsskatt. Når et selskap flytter sin effektive ledelse og kontroll til en annen stat, og opphører å være hjemmehørende i Norge etter skatteavtale med denne staten, og således etter norsk internrett etter foreslått endring, vil sktl. § 10-71 komme til anvendelse. Det må foretas en full likvidasjonsbeskatning av selskapet, hvor alle eiendeler og forpliktelser vil anses som realisert siste dag før tidspunktet hvor skatteplikten opphører etter sktl. § 2-2 første ledd. Utflyttingsskatt vil imidlertid ikke påløpe, dersom selskapet flytter til en annen EØS-stat som ikke anses å være et lavskatteland etter sktl. § 10-63. Selskapet må etter sktl. § 10-64 bokstav b i tillegg fortsette å anses reelt etablert og drive reell økonomisk aktivitet i denne staten. Unntaksbestemmelsen følger av sktl. § 10-71 annet ledd, og Nederland og Malta som er brukt i de foregående eksemplene, er begge medlemmer av EØS og vil som oftest ikke bli ansett å være lavskatteland.

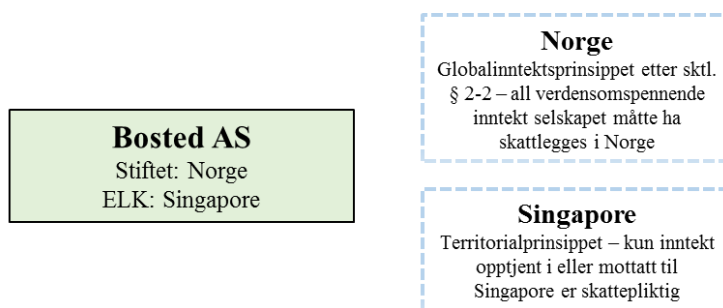
Tas det imidlertid ut eiendeler og forpliktelser i forbindelse med flyttingen, vil det påløpe uttaksskatt etter sktl. § 9-14, jf. § 10-71 tredje ledd. Denne skatten kan for vårt eksempelselskap i vesentlig grad unngås, ved at en del av selskapets aktiviteter blir værende igjen i Norge, herunder tilhørende eiendeler og forpliktelser, og at det dannes et fast driftssted etter sktl. § 2-3 og etter aktuell bestemmelse i skatteavtalen. Selskapet vil i en slik situasjon måtte søke Finansdepartementet om et individuelt skattefritak, jf. sktl. § 11-22. For eventuelle immaterielle eiendeler selskapet måtte ha, må disse ha en tilknytning til virksomheten som fortsettes å drives i Norge, for at selskapet skal slippe å beregne uttaksskatt på disse, jf. sktl. § 9-14 femte ledd. Det vil imidlertid for enkelte immaterielle eiendeler som for eksempel forretningsverdi, varemerke og fagkunnskap, oppstå utfordringer med å knytte disse til en spesifikk del av selskapets virksomhet og til et bestemt territorium. Spørsmålet som oppstår i denne forbindelse, er om uttak av slike eiendeler da automatisk blir uttaksbeskattet etter sktl. § 9-14, ved at selskapets mest vesentlige tilknytning til Norge opphører. For mange selskaper kan slike immaterielle eiendeler utgjøre vesentlige verdier, og trenden i forbindelse med den generelle teknologiske utviklingen, viser en markant økning av andelen immaterielle eiendeler sammenlignet med fysiske eiendeler. Dersom selskapet likevel tar ut eiendeler og forpliktelser ut av norsk beskatningsområde, vil en betalingsutsettelse med gradvis

betaling over syv år kunne innrømmes etter sktl. § 9-14 niende ledd, ettersom selskapet flytter til en annen EØS-stat.

En annen problemstilling som kan oppstå i forbindelse med at globalskatteplikten til Norge opphører, er om selskapets faste driftssted i Irland vil bli uttaksbeskattet. Dersom skatteavtalen mellom landene hadde anvendt unntaksmetoden for virksomhetsinntekter, ville den delen av likvidasjonsbeskatningen av selskapet som knytter seg til det faste driftsstedet, være unntatt skatteplikt i Norge.<sup>141</sup> Artikkel 24 i skatteavtalen mellom landene<sup>142</sup> angir imidlertid kreditmetoden, slik at en uttaksbeskatning av det faste driftsstedet mest sannsynlig vil påløpe etter sktl. § 9-14.

### 6.1.3 Skatteavtaleland som praktiserer territorialprinsippet

Flere land i verden anvender territorialprinsippet for beskatning av utenlandsstiftede selskaper. Grunntanken bak territorialprinsippet er at landet kun beskatter inntekter med kilde i landet. Prinsippet er vanlig i Sør-Amerika og i Afrika, og i tillegg anvendes det av stater som Hong Kong, Malaysia og Qatar.<sup>143</sup> Norge har et begrenset antall aktive skatteavtaler med land som benytter territorialprinsippet, men Singapore, Malaysia, Qatar og Kenya kan nevnes.<sup>144</sup>



Figur 6.1.8 – hjemmehørende i Norge og Singapore

Vi går nå tilbake til vårt eksempelselskap og forutsetter nå at selskapet har sin effektive ledelse og kontroll i Singapore, og er fortsatt stiftet i Norge. Et selskap

<sup>141</sup> Naas mfl. (2017) s. 243

<sup>142</sup> Skatteavtale mellom Norge og Irland av 2000. Norge har også valgt kreditmetoden i sine reservasjoner til ny art. 5 i MLI.

<sup>143</sup> IBFD Tax Research Platform. *Key Features for Hong Kong, Malaysia og Qatar*

<sup>144</sup> Se Regjeringens nettsider ([regjeringen.no](http://regjeringen.no)) <https://www.regjeringen.no/no/tema/okonomi-og-budsjett/skatter-og-avgifter/skatteavtaler-mellom-norge-og-andre-stat/id417330/> og IBFD Tax Research Platform. *Key Features for Singapore, Malaysia, Qatar og Kenya*

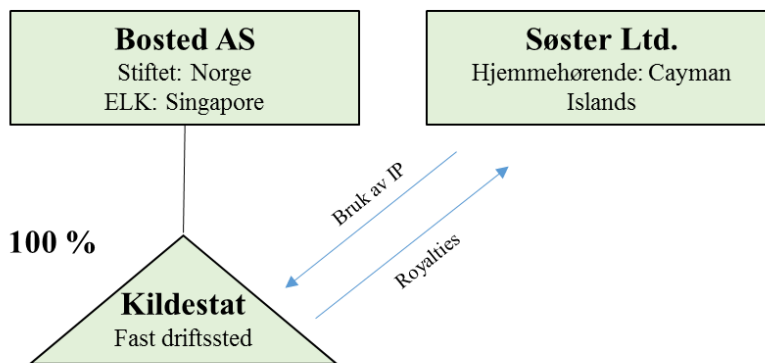
anses hjemmehørende i Singapore etter landets skattelov, dersom «the management and control of its business» utøves i landet.<sup>145</sup> Selskapet vil derfor etter art. 4 (1) i skatteavtalen mellom Norge og Singapore<sup>146</sup>, være bosatt i begge stater etter statenes internrett. Etter avtalens konfliktløsningsbestemmelse i art. 4 (3), skal selskapet anses hjemmehørende der det har sin virkelige ledelse. Det norskstiftede selskapet vil derfor etter den foreslåtte unntaksbestemmelsen, bli ansett som hjemmehørende i Singapore. Ikke kun for formålet til denne skatteavtalen, men også etter norsk internrett.

Singapore anvender som nevnt et territorialprinsipp ved skattlegging av utenlandskstiftede selskaper. Det kan normalt sett i skatteavtalesammenheng, diskuteres om et selskap kan være hjemmehørende i et land som anvender territorialprinsippet, basert på kriteriet «liable to tax» i art. 4 (1). OECDkomm gir ikke noe klart svar på denne problemstillingen, men sier at man ikke uten videre kan ekskludere selskaper som er hjemmehørende i land som anvender territorialprinsippet.<sup>147</sup> I skatteavtalen mellom Norge og Singapore er i tillegg siste setning i mønsteravtalens art. 4 (1) fjernet. Denne sier at en «resident of a Contracting State» ikke omfatter personer som kun er begrenset skattepliktige basert på kilde i denne staten. Vi må derfor kunne anta at selskapet etter skatteavtalens bostedsbestemmelse og konfliktløsningsbestemmelse, nå blir skattemessig hjemmehørende i Singapore. Selskapet vil da ikke lenger være globalskattepliktig til noe land. Dette betyr at det vil være en risiko for at selskapet kan ha skattepliktige inntekter, som ikke blir beskattet noe sted. Øvrige lands regler for kildebeskatning vil i stor grad hindre dette, men selskapet vil få større muligheter til å tilpasse seg. For eksempel ved at selskapet tilpasser seg mønsteravtalens regler for fast driftssted, slik at ikke filialinntekter blir beskattet i kildestaten. Dette kan i begrenset grad gjøres ved å omgå fast driftssted-status ved bruk av kommisjonærer, hjelpeaktiviteter, oppsplitting av kontrakter osv. Man kan også se for seg en situasjon der det opprettes en filial i en stat som har et svakt internrettslig regelsett for internprising, se figur 6.1.9 lenger ned.

<sup>145</sup> IBFD Tax Research Platform. *Country analysis Singapore* pkt. 1.1.5

<sup>146</sup> Skatteavtalen mellom Norge og Singapore av 1997. Art. 2 (2)

<sup>147</sup> OECD *Commentary on Article 4* (2017) pkt. 8.1-8.13



Figur 6.1.9 – søsterselskap på Cayman Islands

Kun inntekt opptjent i eller mottatt til Singapore, skal etter landets internrett være skattepliktig dit.<sup>148</sup> Dette betyr at inntekter fra et fast driftssted opprettet i en annen stat, ikke vil bli skattlagt i Singapore, så lenge ikke midlene deles ut til selskapet i Singapore. Det vil på denne måten åpne seg muligheter til å flytte inntekter til et søsterselskap i et skatteparadis ved fakturering av royalties for bruk av immaterielle eiendeler som patenter eller varemerke. På den annen side vil stater som det er attraktivt å drive virksomhet i, som Irland, gjerne ha et robust internprisingsregelverk.

Det er også en risiko for at enkelte andre inntekter faller utenom beskatning i noe land. Dette gjelder spesielt inntekter knyttet til investeringer, hvor det er utfordrende å knytte investeringene til et bestemt territorium.<sup>149</sup> Også renteinntekter og eventuelt andre passive inntekter, risikeres ikke å bli beskattet noe sted.

Når vi nå har drøftet ulike muligheter som åpner seg skattemessig, ved å flytte den reelle ledelsen til et land som anvender territorialprinsippet, må vi også se på eventuelle faktorer som kan hindre en slik flytting. Den viktigste hindringen mot å flytte et norsk AS til et land som anvender territorialprinsippet, er utflyttingsbeskatningen selskapet utløser etter sktl. § 10-71. Landene som anvender territorialprinsippet, er som oftest ikke medlem av EU eller EØS, og en utflyttingsskatt vil derfor ikke kunne utsettes etter sktl. § 10-71 annet ledd. Disse reglene kan derfor medføre en vesentlig skattebelastning for selskapet, dersom det flytter ut med vesentlige skattemessige verdier i eiendeler. For immaterielle

<sup>148</sup> IBFD Tax Research Platform. *Country analysis Singapore* pkt. 1.2.1

<sup>149</sup> Dennis Weber, *Tax Avoidance and the EC Treaty Freedoms - A Study of the Limitations under European Law to the Prevention of Tax Avoidance*, Alphen aan den Rijn 2005 s. 115.



eiendeler kan man flytte ut på et tidspunkt der disse ennå ikke er ferdigutviklet og har en skattemessig lav verdi, men dette vil ikke være mulig dersom selskapet har en etablert merkevare, et velutviklet patent e.l.

Videre vil det gjerne innebære en stor endring i selskapsstrukturen å flytte nøkkelpersoner til et annet land. Landene som er aktuelle for denne problemstillingen, er gjerne langt unna høyt utviklede industriland, og har ofte ustabile politiske styresett. Singapore er dog et land som har hatt en sterk økonomisk vekst de siste tiårene. Mange norske bedrifter er også allerede etablert i landet med kontorer eller produksjonsbedrifter.<sup>150</sup>

#### **6.1.4 Delkonklusjon**

Problemstillingene som er skissert i dette kapittelet, viser at norske myndigheter kan tape vesentlig skatteproveny dersom unntaksbestemmelsen innføres. Spesielt vil dette gjelde kildeskatt på utbytte til personlig aksjonærer, og selskapsaksjonærer utenfor EØS. Et eventuelt provenytap kan også omfatte skatt knyttet til filialinntekter norskbosatte selskaper har etter dagens regler, i land med lavere skattesats enn Norge.

Illustrasjoner gjennomgått i forbindelse med kildeskatt på utbytte og filialbeskatning viser at det i teorien kan bli relativt enkelt å tilpasse seg for å unngå norsk skatt, dersom unntaksbestemmelsen innføres. Problemstillingene viser hvordan et norskstiftet selskap kan benytte seg av en kombinasjon av skatteavtaler og internrettslige bestemmelser for å redusere sin skattebelastning. Tilpasningene vil sannsynligvis ikke være like enkle å utføre i praksis. Etter drøftingen i kapittel 6.1.3, kan det være både vanskelig og ikke forretningsmessig optimalt, å flytte et selskaps effektive ledelse og kontroll ut av Norge. I tillegg vil internrettslige regler for utflyttingsskatt og uttaksskatt kunne bidra til å hindre slike tilpasninger og gjøre problemstillingene rent teoretiske.

Hvis et selskap kun er stiftet i Norge, mens dets sentrale funksjoner og derav det mest vesentlige tilknytningskriterium befinner seg i en annen stat, vil det også være vanskelig å argumentere for at Norge skal kunne fortsette å globalbeskatte

---

<sup>150</sup> Se Store Norske Leksikons internettsider ([snl.no](https://snl.no/)) [https://snl.no/%C3%98konomi\\_og\\_n%C3%A6ringsliv\\_i\\_Singapore](https://snl.no/%C3%98konomi_og_n%C3%A6ringsliv_i_Singapore) (mai 2018)

selskapet. Norge har i tillegg regler for begrenset skatteplikt i sktl. § 2-3, og disse reglene vil fange opp inntekter til beskatning, som selskapet måtte ha ved en eventuell tilstedeværelse i landet.

Problemstillingen som er drøftet knyttet til land som anvender territorialprinsippet, vil sannsynligvis ikke medføre en reell risiko for provenytnyt for Norge. Kombinasjonen av uttaks- og utflyttingskatt ved å flytte til et land utenfor EØS, samt det å flytte nøkkelpersoner til stater som anvender dette prinsippet, kan være med å gjøre problemstillingen veldig teoretisk. Selv om det ikke berører Norge direkte, vil det være en risiko for at selskapet vil kunne unndra visse inntekter fra beskatning, da selskapet ikke vil være globalskattepliktig til noen stat. Denne problemstillingen kan løftes på et høyere skattepolitisk nivå, og vil stille krav til at andre land styrker sine internrettslige regler for kildebeskatning.

## **6.2 Sammenligning med andre lands bestemmelser**

For å belyse de norske reglene ytterligere, har vi valgt å trekke inn noen utenlandske regler vedrørende hjemmehørendebegrepet. Først vil vi gi en kort beskrivelse av landenes gjeldende rett knyttet til hvor et selskap skal anses hjemmehørende. Videre vil vi vurdere fordeler og ulemper med disse bestemmelsene, og sammenligne dem med høringsforslaget.

### **6.2.1 Nordiske lands hjemmehørendebestemmelser**

#### **Danmark**

Det følger av den danske skatteloven at selskaper som er registrert i Danmark eller har virkelig ledelse der, skal anses som skattemessig hjemmehørende i Danmark og er dermed omfattet av full skatteplikt (globalskatteplikt) til Danmark, jf. Selskabsskatteloven (heretter SEL) § 1, stk. 6. Et selskap som er registrert i Danmark i henhold til dansk lov vil alltid anses hjemmehørende i Danmark. Utenlandske selskaper som ikke er registrert i Danmark, vil anses hjemmehørende i Danmark hvis den virkelige ledelsen utøves der. Det er normalt stedet hvor den daglige driften utføres, som avgjør stedet for virkelig ledelse. Faktorer som hvor aksjonærene er bosatt og stedet hvor styremøtene avholdes, er normalt ikke like

viktig i avgjørelsen om det utenlandske selskapet er hjemmehørende i Danmark.<sup>151</sup> Utenlandske selskaper som ikke er hjemmehørende i Danmark er skattepliktig til Danmark for all inntekt som er generert gjennom et fast driftssted i Danmark. Om det foreligger et fast driftssted vurderes ut ifra bestemmelser i SEL § 2, stk. 1, litra a.

I 2005 ble territorialprinsippet innført i den danske skattelovgivningen, jf. SEL § 8, stk. 2. Territorialprinsippet gjelder først og fremst for danske selskaper og foreninger mv., som har faste driftssteder og faste eiendommer i utlandet. Inntekter fra et fast driftssted eller en fast eiendom som ligger i en fremmed stat er dermed ikke skattepliktig til Danmark, jf. SEL § 8, stk. 2. Det understrekes at det kun er inntekter fra faste driftssteder og eiendommer som ikke ligger i Danmark, som ikke skal beskattes i Danmark. Inntekt fra varesalg, renter, utbytter, royalties osv. er ikke omfattet av § 8 stk. 2. Disse er derfor skattepliktig etter skattelovgivningens alminnelige regler, såfremt de ikke kan henføres til et fast driftssted eller eiendom i utlandet.

### **Sverige**

Det følger av Inkomstskattelagen (heretter IL) 6 kap. 3 § at et selskap er ubegrenset skattepliktig til Sverige, dersom det er registrert i Sverige. Hvis selskapet ikke er registrert i Sverige vil plasseringen av styrets sete være avgjørende. Det kan i tillegg være andre omstendigheter som gjør at selskapet regnes som hjemmehørende i Sverige. Begrepet ubegrenset skatteplikt, tilsvarer begrepet globalskatteplikt, og innebærer at et selskap må betale skatt til Sverige på alle sine inntekter, både inntekter som er oppstått i Sverige og inntekter med kilde i utlandet, jf. IL 6 kap. 4 §.

I følge IL 6 kap. 7 § er utenlandske selskaper alltid begrenset skattepliktig til Sverige, selv om deres virkelige ledelse befinner seg i landet.<sup>152</sup> Det vil si at skatteplikten er begrenset til inntekter som er oppstått som følge av virksomhet i Sverige. Definisjonen av et utenlandsk selskap fremkommer av IL 2 kap. 5 a §. Dersom et utenlandsk selskap som er hjemmehørende i en annen stat oppretter et fast driftssted i Sverige, vil selskapet være skattepliktig til Sverige for den

<sup>151</sup> Se SKATs nettsider (skat.dk) <http://skat.dk/skat.aspx?oID=1900282&chk=214955> (april 2018)

<sup>152</sup> Se Skatteverkets nettsider (skatteverket.se) <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2018.3/2642.html> (april 2018)

inntekten som har kilde i Sverige. Definisjonen av fast driftssted finner vi i IL 2 kap. 29 §. Denne definisjonen tilsvarer i hovedsak definisjonen av fast driftssted i mønsteravtalens art. 5.

## **Finland**

I henhold til finsk lov vil et selskap som er stiftet i Finland anses hjemmehørende i Finland og dermed globalskattepliktig til Finland.<sup>153</sup> I likhet med de svenske reglene vil et selskap som er stiftet i utlandet, ikke være ubegrenset skattepliktig til Finland dersom dets virkelige ledelse befinner seg i landet. Utenlandske selskap vil dermed kun bli begrenset skattepliktig til Finland. Dersom det utenlandske selskapet oppretter et fast driftssted i Finland, vil det bli beskattet for alle inntekter som kan henføres til det faste driftsstedet, jf. Tuloverolaki § 9.

### **6.2.2 Utvalgte OECD-lands hjemmehørendebestemmelser**

#### **Storbritannia**

Et selskap anses hjemmehørende i Storbritannia hvis det er stiftet i landet, jf. Corporation Tax Act (heretter CTA) 2009, chapter 3, section 14. Et selskap som ikke er stiftet i Storbritannia kan likevel være hjemmehørende i landet dersom selskapets effektive ledelse og kontroll befinner seg der. Det er selskapets ledelse på styrenivå, som avgjør hvor selskapets effektive ledelse og kontroll utføres.<sup>154</sup> Et selskap som anses hjemmehørende i Storbritannia, er globalskattepliktig til landet.

Storbritannia innførte i november 1993<sup>155</sup> en TNR-regel, som innebærer at et selskap som anses hjemmehørende i Storbritannia etter intern rett, likevel ikke skal anses hjemmehørende i landet dersom selskapet anses hjemmehørende i en annen stat etter skatteavtale med fremmed stat, jf. CTA section 18. Et utenlandsk selskap som ikke anses hjemmehørende i Storbritannia, kan bli begrenset skattepliktig dit, ved at det etableres et fast driftssted i landet.

<sup>153</sup> IBFD Tax Research Platform. *Country analysis Finland* pkt. 1.1.5

<sup>154</sup> Se den britiske regjeringens nettsider (gov.uk) <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/international-manual/intm120060> (april 2018)

<sup>155</sup> Se den britiske regjeringens nettsider (gov.uk) <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/international-manual/intm120070> (april 2018)

## Canada

Etter Canadisk internrett er et selskap hjemmehørende i landet dersom det er stiftet der, jf. Income Tax Act (heretter ITA) 250 (4). Et selskap som er stiftet i utlandet vil anses hjemmehørende i Canada hvis selskapets effektive ledelse og kontroll finner sted i landet. Hvor selskapets ledelse finner sted, avgjøres i de fleste tilfeller på bakgrunn av hvor selskapets styre tar sine beslutninger.<sup>156</sup>

Canada har i likhet med Storbritannia innført en TNR-regel, jf. ITA subsection 250 (5). Skattepliktig overskudd for et selskap som ikke er hjemmehørende i Canada, vil bli skattepliktig til Canada, med mindre selskapet har et fast driftssted i landet.

## Tyskland

Et selskap anses hjemmehørende i Tyskland dersom det har legalt sete eller ledelse på styrenivå i landet. Hjemmehørende selskaper er skattepliktig til Tyskland for sin globale inntekt, jf. Körperschaftsteuergesetz (heretter KStG) § 1 (1). Stedet for virkelig ledelse avgjøres basert på hvor styrets ledelse befinner seg.<sup>157</sup>

Et utenlandsk selskap anses hjemmehørende i Tyskland dersom den virkelige ledelsen er lokalisert der. Utenlandske selskap som ikke har sin ledelse på styrenivå i Tyskland, vil ikke anses hjemmehørende i landet, og vil således kun være begrenset skattepliktig dit, jf. KStG § 2 (1).

## Kypros

Selskaper som anses hjemmehørende på Kypros, er globalskattepliktig til landet i samsvar med Kypros' inntektsskattelov, jf. Income Tax Law section 1, art. 2. Et selskap anses hjemmehørende på Kypros, dersom effektiv ledelse og kontroll befinner seg der.<sup>158</sup>

### 6.2.3 Fordeler og ulemper med de ulike lands bestemmelser

Det er opp til den enkelte stat å utforme sin internrett og betydningen av begrepet hjemmehørende. Alle landene vi har sett nærmere på, anvender stiftelsesprinsippet, med unntak av Kypros som kun anvender prinsippet for

<sup>156</sup> IBFD Tax Research Platform. *Country Analysis Canada* pkt. 1.1.5

<sup>157</sup> IBFD Tax Research Platform. *Country Analysis Germany* pkt. 1.1.5

<sup>158</sup> IBFD Tax Research Platform. *Country Analysis Cyprus* pkt. 1.1.5

effektiv ledelse og kontroll. Danmark er et av landene som anvender en kombinasjon av disse to prinsippene. Det at en stats internrett både har en formell og materiell regel, kan være bra med tanke på at staten har større sjanse for å beholde retten til å skattlegge inntektene. På en annen side vil en lovfesting av kriteriene, stiftelse og reell ledelse i lovforslagets tilfelle, i stor grad kunne gjøre at domstolskontrollen forsvinner. Domstolene i Norge kan i dag styre hjemmehørendeforståelsen, noe som vil kunne forsvinne ved klarere lovfestede kriterier.

Fordelene med stiftelsesprinsippet er at det vil gi økt forutberegnelighet og nøytralitet for skattyter. Stiftelsesprinsippet er en klar og enkel regel, som kan være med på å hindre at selskaper kan bli benyttet i aggressiv internasjonal skatteplanlegging. En annen fordel med stiftelsesprinsippet er at det kan hindre at selskaper blir bostedsløse, og at visse inntekter ikke blir skattlagt noe sted.<sup>159</sup> For selskaper kan en innføring av prinsippet medføre fordeler, i form av at styremøter kan avholdes på det stedet som måtte være mest optimalt forretningsmessig, uten at det vil påvirke selskapets bosted. Ulempen med stiftelsesprinsippet, er at det ikke vil være noe problem for selskapene å registrere selskapet i den staten hvor det er mest gunstig å være skattemessig hjemmehørende.

Det at en stat kun anvender prinsippet for effektiv ledelse og kontroll, kan bidra til at et selskap ikke blir skattemessig hjemmehørende i noen stat. Eksempelvis kan et selskap være stiftet på Kypros, og ha sin effektive ledelse og kontroll i et land som utelukkende bruker stiftelse som hjemmehørendekriterium. Kypros anvender kun prinsippet for effektiv ledelse og kontroll og ikke stiftelsesprinsippet, noe det andre landet gjør. Selskapet vil dermed ikke anses hjemmehørende i noen av statene etter internretten. Når landene opererer med ulike kriterier for å bestemme skattemessig bosted, kan enkelte selskaper ende opp som bostedsløse etter statenes internrett slik som i eksempelet over, og skatteavtalen vil etter mønsteravtalens art. 4 (1), ikke komme til anvendelse.

Det finnes flere ulike varianter av territorialprinsippet. Danmark har for eksempel en bestemmelse som gjør at danske selskapers faste driftssteder i utlandet, ikke blir beskattet i Danmark, jf. SEL § 8, stk. 2. Fordelen med denne bestemmelsen er

---

<sup>159</sup> Naas mfl. (2017) s. 190

at den hindrer danske selskaper i å urettmessig utnytte underskudd fra danske eiendommer eller fra faste driftssteder, til å redusere sin beskatning i Danmark. Det fremgår av høringsnotatet at en av hensiktene med det nye lovforslaget, er å sikre at utenlandske selskap med tilstrekkelig tilknytning til Norge, blir globalskattepliktig hit.<sup>160</sup> Det norske skattefundamentet er allerede godt beskyttet gjennom reglene om begrenset skatteplikt i sktl. § 2-3. En kan da stille spørsmål til om Norge egentlig trenger en regel for utenlandske selskap. Det er flere land som gir utenlandske selskap kun begrenset skatteplikt, som for eksempel Finland og Sverige. På den måten sikrer man skattlegging av inntekt med direkte tilknytning til staten, og unngår samtidig at selskaper blir dobbelt bosatt. En fordel med å ha en hjemmehørendebestemmelse for utenlandske selskaper, er å unngå at utenlandske selskaper som styres fra Norge, kan bli bostedsløse. I tillegg kan regelen, dersom stiftelseslandet ikke skattlegger inntekter som er knyttet til et fast driftssted, bidra til å sikre at slike inntekter blir beskattet.

Departementets forslag om endring i sktl. § 2-2 inneholder også en bestemmelse om at selskaper som er stiftet i utlandet, skal regnes som hjemmehørende i riket når reell ledelse finner sted i eller fra Norge. Lovforslaget innebærer at det skal foretas en noe bredere vurdering av relevante momenter, enn ved dagens gjeldende rett. Vi ser at det er ulike kriterier som må vektlegges ved vurderingen av begrepene effektiv ledelse og kontroll, og virkelig ledelse. Fordelen med en bredere vurdering av et utenlandsk selskaps tilknytning, er at det kan gi et bedre grunnlag for å finne frem til reelle forhold, samt sørge for at reglene er mer robuste mot skattetilpasninger.<sup>161</sup> Det er flere av hørings svarene som støtter at vurderingen av reell ledelse etter internretten, ikke bør være snevrere enn skatteavtaleretten, slik at statene bør tilpasse bestemmelsen etter mønsteravtalens art. 4 (3). At internretten og skatteavtalen baserer seg på samme kriterier, kan gi økt forutsigbarhet og en enklere praktisering. Det er imidlertid flere hørings svar som trekker frem ulemper med en bredere vurdering av materielle vilkår. De antyder at lovforslaget gir større rom for anvendelse av skjønn<sup>162</sup>, og at de relevante momentene som skal vektlegges bør reflekteres i lovteksten<sup>163</sup>. Sverige har i sin lovtekst eksplisitt nevnt at det også kan være andre omstendigheter som

<sup>160</sup> Høringsnotat 15/2550 s. 17

<sup>161</sup> Høringsnotat 15/2550 s. 16

<sup>162</sup> Storbedriftenes Skatteforum. (2017) *Høringsuttalelse om endring u skatteloven § 2-2*, 16. juni 2017 pkt. 2

<sup>163</sup> Advokatforeningen. (2017) *Hørings svar - Forslag om endring av skatteloven § 2-2 første ledd*, 19. juni 2017 s. 5

avgjør om selskapet er hjemmehørende i landet. Ordlyden i begrepet kan være noe uklar, i likhet med hva som ligger i begrepene «virkelig ledelse» og «reell ledelse». Ulempen med slike uklare bestemmelser, er at man kan tolke ordlyden på forskjellige måter, og på bakgrunn av dette ikke komme til enighet om hvor et selskap skal anses hjemmehørende.

Det er fordeler og ulemper med formelle og materielle vilkår. På den ene siden kan formelle vilkår relativt enkelt bekreftes eller avkreftes. På den andre siden kan det bli enklere for et selskap å tilpasse seg for en lavest mulig beskatning.

Materielle vilkår gir et bredere rom for anvendelse av skjønn for skattemyndighetene, men kan samtidig kreve komplekse vurderinger, i tilfeller hvor det er formet avanserte selskapsstrukturer for å omgå skattereglene.

#### 6.2.4 Delkonklusjon

Vi ser av vår sammenligning av utvalgte lands bestemmelser, at mange av de samme kriteriene går igjen. Det er kun ett av de utvalgte landene som ikke benytter stiftelse som tilknytningskriterium i sin internrett. Stiftelsesprinsippet anses for å være et internasjonalt anerkjent internrettslig verktøy, for å unngå at selskaper blir bostedsløse. Et land som har internrettslige regler som kun baserer seg på virkelig ledelse, kan gi selskaper mulighet til å tilpasse seg slik at det ikke blir hjemmehørende i noen stat. En kombinasjon av de to prinsippene vil derfor kunne være mer motstandsdyktig mot slike tilpasninger.

Flere av de utvalgte landene anvender ulike varianter av territorialprinsippet. For eksempel kan utenlandske selskaper, kun bli begrenset skattepliktig til Sverige og Finland dersom de har aktiviteter i landet. En territorialtankegang synes også å være trenden i internasjonal skattepolitikk, herunder også blant OECD-landene.<sup>164</sup> Et slikt prinsipp vil sammenlignet med et globalinntektsprinsipp, i større grad hindre juridisk dobbeltbeskatning for utenlandske selskaper. Det vil imidlertid ikke bidra til å hindre at selskaper kan ende opp som bostedsløse.

Ut ifra analysen av de ulike landenes hjemmehørenderegler, ser vi at de legger ulike kriterier til grunn ved vurdering av hvor virkelig ledelse befinner seg. Dette

---

<sup>164</sup> Kyle Pomerleau og Kari Jahnsen, «Designing a Territorial Tax System: A Review of OECD Systems», *Fiscal Fact*, no. 554, 2017 s. 4



vil på en side kunne være med på å motvirke at selskaper blir bostedsløse, men på en annen side vil det også kunne føre til at statene tolker reglene ulikt, noe som kan medføre dobbeltbeskatningssituasjoner.

Av de utvalgte statene er det kun Storbritannia og Canada som har internrettslige regler tilsvarende den foreslåtte unntaksbestemmelsen i sktl. § 2-2. I tillegg har vi registrert at Sør-Afrika har en tilsvarende regel i sin internrett.<sup>165</sup> Vi er imidlertid ikke kjent med at andre land har valgt å implementere en slik bestemmelse i sin internrett, men den er nevnt i BEPS tiltakspunkt 2<sup>166</sup> som en mulig løsning for å hindre enkelte typer omgåelsestilfeller.

## 6.3 Innføring av MAP for å avgjøre bosted

### 6.3.1 Nåværende situasjon

Mønsteravtalens art. 25 gir regler for inngåelse av MAP-avtaler mellom kontraherende stater. Hovedformålet med inngåelse av slike avtaler, er å fremme enighet om anvendelsen av en inngått skatteavtale, og derigjennom avverge dobbeltbeskatning.<sup>167</sup>

Dobbeltbeskatning kan skyldes at myndighetene har lagt ulike fakta til grunn i sine vurderinger, har ulik tolkning av skatteavtalens bestemmelser, eller at statene har avgjort saken på basis av sin internrett.<sup>168</sup> For å løse opp i en dobbeltbeskatning, har skatteavtalene regler om MAP, hvor statenes kompetente myndigheter er gitt kompetanse til å løse konkrete skattetvister som gjelder anvendelse av skatteavtalens bestemmelser. MAP er et fleksibelt instrument for håndtering av tvilsspørsmål og uenigheter, knyttet til anvendelse og tolkning av inngåtte skatteavtaler. Formålet med MAP er først og fremst å gi skattyterne et instrument for å eliminere dobbeltbeskatning. Ordningen er en tvisteløsningsmekanisme som skattyter kan påberope seg i enkeltsaker. Det er skattyter som skal henvende seg til myndighetene, for å forespørre om de kan innlede forhandlinger med den kompetente myndighet i den kontraherende stat.

<sup>165</sup> IBFD Tax Research Platform. *Country analysis South Africa* pkt. 1.1.5

<sup>166</sup> OECD. *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project - Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 - 2015 Final Report*, 2015. s.137 pkt. 432

<sup>167</sup> Naas mfl. (2017) s. 1296

<sup>168</sup> Zimmer (2017) s. 69

Saken må fremlegges innen tre år, etter at det først var varslet om et tiltak som kunne føre til urettmessig beskatning.<sup>169</sup>

Norge har et stort skatteavtalenettverk og har virksomme skatteavtaler med 93 stater.<sup>170</sup> Alle de norske skatteavtalene inneholder en bestemmelse som regulerer inngåelse av MAP, dog er det noen variasjoner sammenlignet med mønsteravtalens art. 25.<sup>171</sup> Norge har hittil ikke behandlet MAP-saker knyttet til bosted, og skattemyndighetene har således ingen erfaring med løsning av slike saker. Det er i nyere tid blitt etablert en MAP-enhet ved Sentralskattekontoret for storbedrifter (heretter SFS), som har erfaring med håndtering av tvisteløsningssaker i forbindelse med blant annet internprising.<sup>172</sup> Ved kontakt med SFS har vi fått opplyst at Finansdepartementet og Skattedirektoratet skal ta seg av tvisteløsningssaker knyttet til bosted.

OECD har sammen med G20-landene utarbeidet en rapport, hvor Norges administrative rammeverk relatert til MAP, er analysert. Rapporten kommer med anbefalinger som skal hjelpe Norge med å løse tvistesaker mer effektivt. Rapporten er sist utarbeidet for 2016, og viser at det var et beskjedent antall nye MAP-saker som ble igangsatt i løpet av året. Per 31. desember 2016 var 75 saker ikke ferdigbehandlet. Gjennomsnittlig behandlingstid for MAP-saker i Norge var totalt 29,87 måneder i 2016. Sakene er fordelt i «attribution/allocation cases» saker og «other cases». Førstnevnte saker har en gjennomsnittlig behandlingstid på 36,30 måneder, mens «other cases» har en gjennomsnittlig behandlingstid på 23,93 måneder.<sup>173</sup> I følge den norske statistikken over MAP-saker, var utgående balanse av antall saker i 2016, tilnærmet lik inngående balanse.<sup>174</sup> Som nevnt har det ikke vært behandlet MAP-saker knyttet til bosted tidligere, men behandlingstiden av de andre sakene kan gi en indikasjon på hvor lang tid det vil ta å behandle slike saker. Vi antar at behandlingstiden for saker knyttet til bosted vil ligge nærmere behandlingstiden for gruppen «other cases», enn for gruppen «attribution/allocation cases». Dette basert på at «attribution/allocation cases» ofte

---

<sup>169</sup> Naas mfl. (2017) s. 1298-1303

<sup>170</sup> Se Regjeringens nettsider ([regjeringen.no](https://www.regjeringen.no)) <https://www.regjeringen.no/no/tema/okonomi-og-budsjett/skatter-og-avgifter/skatteavtaler-mellom-norge-og-andre-stat/id417330/> (antallet virksomme skatteavtaler gjelder per 8. januar 2018)

<sup>171</sup> Naas mfl. (2017) s 1296

<sup>172</sup> OECD. *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project – Making Dispute Resolution More Effective – MAP Peer Review Report, Norway (Stage 1), Inclusive Framework on BEPS: Action 14*, 2018 s. 45

<sup>173</sup> OECD (2018) s. 44

<sup>174</sup> OECD (2018) s. 42

inkluderer et mer komplekst saksforhold, enn «other cases» og trolig saker knyttet til bosted.

I rapporten vises det til 12 land som har gitt innspill til OECD om Norges behandling av MAP-saker. Innspillene representerer 85 % av sakene fra 2015 og tidligere, som fortsatt ikke var ferdigbehandlet per 31. desember 2016.<sup>175</sup> Alle landene rapporterte at de satt igjen med gode erfaringer etter å ha samarbeidet med Norge. Generelt var det ingen som indikerte at de hadde opplevd problemer knyttet til effektiv løsning av MAP-saker. Ett av landene nevnte at Norges kompetente myndigheter hadde løst MAP-saker innenfor en rimelig tidsramme. Det var imidlertid to land som uttrykte bekymring for manglende tidsriktig og hyppig kommunikasjon, samt manglende «position paper»<sup>176</sup> før møter mellom de kompetente myndighetene. Landene påpekte at en mer hyppig kommunikasjon, ville føre til et bedre samarbeid.<sup>177</sup> Dette er tilbakemeldinger som de kompetente myndighetene i Norge bør vurdere nærmere, for å effektivisere behandlingen av MAP-saker i fremtiden.

OECD nevner videre i rapporten at Norge ikke har publisert en veileder for MAP-saker. I tiltakspunkt 14 anbefales det for alle stater å publisere en veileder for MAP.<sup>178</sup> Anbefalinger til innhold i veilederen består av klare regler og retningslinjer, samt prosedyrer for tilgangen til og bruken av MAP.<sup>179</sup> I februar 2018 publiserte Finansdepartementet en veileder for MAP-saker.<sup>180</sup> Veilederen inneholder generell informasjon om slike saker, hvor skattyter skal sende søknaden, innholdet i søknaden, frister, inngåelse av avtalen og gjennomføring av løsning, samt klage og søksmål. Veilederen er tilgjengelig på Finansdepartementets nettside, og er dermed lett tilgjengelig for eventuelle brukere. Vi antar at en slik veileder vil kunne være et nyttig verktøy for eventuelle brukere, og kan bidra til å effektivisere MAP-forhandlingene. Alle deltakerne i

<sup>175</sup> OECD (2018) s. 12

<sup>176</sup> Position paper: et dokument som inneholder all nødvendig informasjon om skattyter og saken. Det er de kompetente myndighetene i statene hvor et selskap er dobbelt bosatt, som skal utarbeide dokumentet, ref. OECD sine nettsider (<http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/3showmap-34analysisandevaluationbythecompetentauthorities-341.htm>) (juni 2018)

<sup>177</sup> OECD (2018) s. 44 og 47

<sup>178</sup> OECD. *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project - Making Dispute Resolution More Effective, Action 14 – 2015 Final Report*, 2015 s. 18 pkt. 25

<sup>179</sup> OECD (2018) s. 32

<sup>180</sup> Se Regjeringens nettsider ([regjeringen.no](http://regjeringen.no))

[https://www.regjeringen.no/contentassets/a91a5dd41bde46c88ed4dfc2bf724252/veileder\\_gjensidig\\_avtaleprosedyre.pdf](https://www.regjeringen.no/contentassets/a91a5dd41bde46c88ed4dfc2bf724252/veileder_gjensidig_avtaleprosedyre.pdf) (april 2018)

BEPS-prosjektet forplikter seg til å implementere tiltakspunkt 14, som omhandler minimumsstandarden, som inkluderer publisering av statenes MAP-profil i henhold til avtalt mal.<sup>181</sup> Norges MAP-profil er også publisert på OECDs nettside og bør holdes kontinuerlig oppdatert.

Selv om alle de norske skatteavtalene inneholder en eller annen form for bestemmelse for inngåelse av MAP, er det kun to avtaler per i dag med ordrett MAP.<sup>182</sup> Det er dermed ikke gitt at det blir en MAP-forhandling mellom statene. Innføringen av MAP som ny tie-breaker-bestemmelse vil skje gradvis og vil måtte medføre en tilvenningsperiode. Det vil trolig ta tid før alle land innfører en tilnærmet lik bestemmelse.

### **6.3.2 Mulig virkning av innføring**

Som følge av BEPS-forslagene og departementets forslag om endring av sktl. § 2-2, vil det sannsynligvis bli et økt antall tilfeller av dobbelt bosted. Dette kan igjen føre til dobbeltbeskatning. OECD har derfor sett behov for en mer effektiv tvisteløsning gjennom BEPS tiltakspunkt 14, som innebærer at tvister kan bli løst via MAP.<sup>183</sup> Norge har signert det multilaterale instrumentet, og er nå forpliktet til å gjøre nødvendige endringer relatert til MAP-bestemmelsen i skatteavtaler, i likhet med minimumsstandarder i BEPS tiltakspunkt 14.

MAP er den nye anbefalte konfliktløsningsbestemmelsen i OECDs mønsteravtale, jf. BEPS tiltakspunkt 6. I tilfeller hvor et selskap anses skattemessig hjemmehørende i begge stater etter deres internrett, skal det overlates til de kompetente myndighetene å avgjøre hvor skattemessig bosted er etter skatteavtalen. De kompetente myndighetene skal ta hensyn til hvor selskapet har sin effektive ledelse, hvor det er etablert og for øvrig andre relevante faktorer i vurderingen av hvor selskapet anses bosatt etter skatteavtalen.<sup>184</sup>

OECDkomm og departementets høringsforslag, legger opp til en noe bredere vurdering av hvor selskapets reelle ledelse utøves, sammenlignet med gjeldende

---

<sup>181</sup> OECD (2015) Action 14, s. 18 pkt. 26

<sup>182</sup> Art. 23 i skatteavtalen mellom Norge og Zambia av 2015 og art. 25 i skatteavtalen mellom Norge og Serbia av 2015

<sup>183</sup> Naas mfl. (2017) s. 1296

<sup>184</sup> Naas mfl. (2017) s. 204

rett.<sup>185</sup> Myndighetene vil derfor måtte vektlegge flere faktorer i sine MAP-forhandlinger. Dette kan bidra til å redusere muligheten for å manipulere hvor et selskap er hjemmehørende.<sup>186</sup> På den annen side kan vurderingstemaet være noe uklart, da det ikke er nevnt hvilke faktorer som er relevante, samt at faktorene ikke angis i rangordning. I tilfeller hvor daglig ledelse og styreledelse befinner seg i forskjellige land, kan det være uklart hvor den reelle ledelsen utøves. De kompetente myndighetene kan i slike tilfeller tolke faktum ulikt og vektlegge ulike faktorer i sin vurdering. Dette kan øke risikoen for at de kompetente myndighetene ikke kommer til enighet.

Ettersom MAP er OECD's anbefalte konfliktløsningsbestemmelse, vil det sannsynligvis bli et økt behov for MAP-forhandlinger mellom norske og utenlandske myndigheter. Eksakt hvordan utfallet blir er vanskelig å forutse, spesielt ettersom Norge hittil ikke har behandlet MAP-saker knyttet til bosted for selskaper, og bestemmelsen er relativt fersk i norsk skatteavtalesammenheng. Utfordringen knyttet til dette vil være at alt er nytt, at ingen har erfaring med slike saker fra tidligere, og at det er usikkert hvor lang tid en slik prosess vil ta. Norske skattemyndigheter bør derfor belage seg på en økende pågang av MAP-saker knyttet til bosted, og forberede seg slik at de har nok ressurser og kompetanse til å håndtere sakene.

Behandlingstiden knyttet til MAP-saker vil variere fra sak til sak. Det kan for eksempel oppstå situasjoner hvor norske myndigheter må samarbeide med et utviklingsland, som ikke har innarbeidet gode rutiner for det administrative arbeidet, eller har god nok kompetanse og ressurser til effektiv håndtering av slike prosesser. Dette kan medføre mye merarbeid, og behandlingstiden vil naturligvis bli lengre. Myndighetene bør likevel ha et mål om å løse MAP-sakene innen en gjennomsnittlig tidsramme på 24 måneder, som er OECD's anbefaling.<sup>187</sup>

BEPS tiltakspunkt 14 nevner ingen mulige sanksjoner dersom den målsatte tiden på 24 måneder ikke overholdes. Et alternativ kan være å innføre slike sanksjoner dersom statene overskrider den anbefalte tidsrammen. Dette kan være et virkemiddel til økt effektivitet i MAP-forhandlingene.

---

<sup>185</sup> OECD *Commentary on Article 4* (2017) pkt. 24 og Høringsnotat 15/2550 s. 16-17

<sup>186</sup> Høringsnotat 15/2550 s. 13

<sup>187</sup> OECD (2015) Action 14, s. 15 pkt. 18

Den nylig publiserte veilederen vil sannsynligvis være med på å effektivisere MAP-forhandlingene. Etter hvert som disse sakene blir ferdigbehandlet, kan det være en idé å anonymisere og publisere sakene på Finansdepartementets hjemmeside. Dette kan gi mer effektive forhandlinger senere, da skattytere ser hva som vektlegges av myndighetene. I tillegg kan det være nyttig for andre lands kompetente myndigheter å kunne benytte avgjorte MAP-saker til hjelp i egen saksbehandling.

Ved en eventuell innføring av lovforslaget, kan et selskap som allerede er utflyttet etter internretten og skatteavtale, på nytt anses hjemmehørende i Norge hvis selskapet er stiftet i Norge. Et eksempel kan være et norskstiftet selskap som har sin effektive ledelse og kontroll på Kypros. Etter gjeldende norsk internrett vil selskapet anses hjemmehørende på Kypros, siden den faktiske ledelsen på styrenivå befinner seg der. Dersom lovforslaget vedtas vil det måtte gjøres en ny vurdering av selskapets bosted, ettersom selskapet nå anses hjemmehørende i Norge, etter foreslått sktl. § 2-2. Selskapet vil fortsatt anses hjemmehørende på Kypros, ettersom landets internrett avgjør om et selskap er hjemmehørende i landet, på bakgrunn av om ledelse og kontroll utføres der.<sup>188</sup> Selskapet er dermed dobbelt bosatt, og en anvendelse av skatteavtalen mellom Norge og Kypros vil avgjøre hvor selskapet skal anses skattemessig bosatt. For at selskapet ikke skal anses hjemmehørende i Norge, må det falle inn under den foreslåtte unntaksbestemmelsen for selskap bosatt i en annen stat etter skatteavtale. Ettersom MAP på sikt vil bli den nye standarden for konfliktløsning, må selskapets bosted avgjøres av de kompetente myndighetene i de respektive statene. Dette vil i likhet med øvrige MAP-forhandlinger, kunne medføre ulemper for skattyter. For å unngå problemet med økt administrasjon og usikkerhet for skattyter, foreslår et av høringssvarene at det bør vurderes innført en overgangsregel. Denne skal sørge for at slike selskaper ikke anses hjemmehørende i Norge, før spørsmålet om bosted etter skatteavtalen er endelig avklart.<sup>189</sup>

Under behandlingstiden av en MAP-sak vil ikke selskapet anses bosatt i noen av statene etter skatteavtale, og følgelig ikke ha skatteavtalebeskyttelse i noen av

---

<sup>188</sup> IBFD Tax Research Platform. *Country analysis Cyprus* pkt. 1.1.5

<sup>189</sup> Skattedirektoratet. (2017) *Høringssvar - Forslag om endring av skatteloven § 2-2 første ledd*, 16. juni 2017 s. 1

statene, selv om selskapet er bosatt i begge stater etter deres internrett. Det betyr at selskapet vil være ubegrenset skattepliktig til begge stater, dersom begge stater anvender globalinntektsprinsippet. En problemstilling som oppstår i den forbindelse, vil være hvordan dobbeltbeskatningen skal behandles i denne mellomliggende perioden. Dersom selskapene blir dobbeltbeskattet fullt ut vil det medføre en vesentlig belastning for selskapene. Det er uvisst hvordan problemstillingen skal løses, og Finansdepartementet bør avklare dette nærmere i et bearbeidet lovforslag. Departementet skriver i høringsnotatet at selskapet selv har mulighet til å påvirke omstendighetene som kan føre til at det anses hjemmehørende i to stater, og kan således innrette seg deretter.<sup>190</sup> Dette kan være lettere sagt enn gjort, da det ikke er alle selskaper som har mulighet til å tilpasse seg, og det kan være forretningsmessig ugunstig å påvirke omstendighetene som har ført til dobbelt bosted. Dobbelt bosted kan også oppstå som følge av de kompetente myndighetenes ulike tolkning av skatteavtalebestemmelsen.

### 6.3.3 Skattyters posisjon dersom statene ikke blir enige

Utfordringene ved MAP-bestemmelsen i det multilaterale instrumentet er at den ikke inneholder noen krav om at landene skal komme frem til en løsning, kun at de skal forsøke å finne en løsning.<sup>191</sup> I 2017 ferdigbehandlet Finansdepartementet en sak som omhandlet et norsk selskap, som fikk bistand fra et beslektet foretak i Storbritannia. Det norske selskapet henvendte seg til Finansdepartementet for å åpne MAP-forhandlinger, og det tok mer enn tre år før de norske og britiske skattemyndighetene konkluderte med at de ikke kom frem til en løsning. Resultatet ble dermed dobbeltbeskatning av et millionbeløp.<sup>192</sup> At skattemyndighetene i to land med relativt like økonomiske systemer, ikke klarte å bli enige i en sak om internprising av tjenester, er bekymringsfullt. Det er en risiko for at det også kan skje med saker som gjelder bosted. Imidlertid vil saker knyttet til bosted trolig være mindre komplekse og enklere å avgjøre, enn saker som omhandler internprising.

I 2008 fikk mønsteravtalens art. 25 et nytt femte ledd, som gjelder løsning av skatteavtalespørsmål ved internasjonal voldgift.<sup>193</sup> Bestemmelsen går ut på at skattyter kan kreve voldgiftsbehandling, dersom skattyter har anmodet om

<sup>190</sup> Høringsnotat 15/2550 s. 21

<sup>191</sup> OECD *Commentary on Article 25* (2017) pkt. 37

<sup>192</sup> Øystein Andal og J. Christian Grevstad. «Skatteavtaler må få sikkerhetsventil», *Dagens Næringsliv*, 31. januar 2018

<sup>193</sup> Naas mfl. (2017) s. 1312

gjensidig avtale etter art. 25 (1), og de kompetente myndighetene ikke har lyktes med å komme til enighet i løpet av en toårs periode, jf. mønsteravtalens art. 25 (5). Når landene ikke finner en løsning, vil det oppstå et behov for en endelig avklaring gjennom tvungen voldgift, for å unngå dobbeltbeskatning. I tilfeller hvor myndighetene ikke blir enige i en MAP-forhandling etter mønsteravtalens art. 4 (3), har imidlertid ikke skattyter skatteavtalebeskyttelse, med mindre de kompetente myndighetene blir enige om å gi beskyttelse i forhandlingsperioden.<sup>194</sup> Bestemmelsen som sier at skattyter ikke skal ha rett til å kreve fordeler etter skatteavtalen, ved mangel på gjensidig avtale mellom statene, er inntatt som standard i mønsteravtalens art. 4 (3) andre setning. Det vil dermed oppstå en problemstilling om skattyter har anledning til å benytte seg av avtalens eventuelle voldgiftsbestemmelser, dersom selskapet ikke anses for å være «resident» etter skatteavtalens bestemmelser. Etter ordlyden i art. 25 (5) kan «persons» be om voldgiftsbehandling, dersom den aktuelle MAP-saken ikke løses innen to år. Begrepet «person» blir i art. 3 (1) a) blant annet definert som et selskap, uten at det kreves bosetning i en av de kontraherende statene. For å unngå usikkerhet knyttet til tolkning av ordlyden i bestemmelsen, kan statene i sine avtaler droppe å innta andre setning i art. 4 (3). De kan også åpne for at blant annet art. 25 (5) kan anvendes, selv om det ikke foreligger avtale om bosted. Det er i art. 4 (4) i skatteavtalen mellom Norge og Storbritannia eksplisitt nevnt at skattyter kan gjøre nettopp dette.<sup>195</sup>

Dersom selskapet ikke gis mulighet til å kreve voldgiftsbehandling ved manglende avtale om bosted, vil dette kunne medføre en vesentlig økonomisk belastning for selskapet. Vi kjenner ikke til at det har vært MAP-saker knyttet til bosted hvor de kompetente myndighetene ikke har kommet til enighet, men vi har imidlertid sett et tilfelle med internprising. Selv om dette kan gi en indikasjon på at MAP-forhandlinger ikke alltid fungerer så godt i praksis, antar vi at det er liten sannsynlighet for at partene ikke blir enige i bostedssaker. Dette fordi det er et spørsmål om tilknytning, som ofte ikke er like komplekse som vurderingene i internprisingssaker. Muligheten vil fortsatt være der, og i verste fall kan det ende med en rettsløshet for skattyter, samt en vesentlig dobbeltbeskatning.

<sup>194</sup> OECD. *Explanatory statement to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting*, 2016 pkt. 56 and 58

<sup>195</sup> Skatteavtalen mellom Norge og Storbritannia av 2013



OECD har etablert det multilaterale instrumentet for å endre eksisterende skatteavtaler, og et av verktøyene som gjennom MLI er tatt inn i standardavtalens art. 19-26, er tvungen voldgift. I følge MLI art. 18 er det frivillig for statene å ta inn disse artiklene i deres skatteavtaler.<sup>196</sup> Norge har valgt å inkludere de fleste av bestemmelsene i det multilaterale instrumentet, men de har valgt å reservere seg mot den frivillige bestemmelsen om tvungen voldgift.<sup>197</sup> Likevel har de implementert en lignende bestemmelse om tvungen voldgift i skatteavtaler med Storbritannia, Nederland og Sveits.<sup>198</sup> Norge er i utgangspunktet positive til voldgift, men deres syn er at tvungen voldgift bør vurderes i lys av skatteavtalen som helhet, og heller bør behandles i egne bilaterale forhandlinger.<sup>199</sup>

Hvis man skal trekke frem andre mulige årsaker til at myndighetene har reservert seg mot denne bestemmelsen, kan én grunn være at de er redd for å miste forhandlingsmakt gjennom bruk av tvungen voldgift. Tvungen voldgift vil medføre at norske skattemyndigheter frasier seg beskatnings- og bestemmelsesrett i MAP-saker. Dette kan medføre tap av kontroll over skatteinntektene, og i ytterste konsekvens et provenytap.<sup>200</sup> Dette kan imidlertid være et insentiv for norske myndigheter til å komme til enighet i MAP-forhandlinger, og vil kunne bidra til å effektivisere forhandlingene, nettopp for å unngå voldgift.

Ved manglende voldgiftsbestemmelse i skatteavtalen, kan man spørre seg om hvilke insentiver de kompetente myndighetene har, til å bli enige i en MAP-sak knyttet til bosted. Forblir det aktuelle selskapet dobbelt bosatt, vil det ikke kunne kreve skatteavtalefordeler, og vil kunne bli globalskattlagt fullt ut av begge lands skattemyndigheter. Dette vil imidlertid være en korttenkt skattepolitikk, og potensielle utenlandske investorer, som gjerne søker forutsigbarhet på skatteområdet, vil fort kunne miste investeringsviljen for selskaper med tilknytning til Norge. Det vil derfor være vanskelig å tro noe annet, enn at partene ønsker å bli enige i en MAP-sak knyttet til bosted.

<sup>196</sup> OECD. *Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting*, 2016 art. 18

<sup>197</sup> OECD (2018) s. 50

<sup>198</sup> Skatteavtalen mellom Norge og Storbritannia av 2013 art. 27, pkt. 5, skatteavtalen mellom Norge og Nederland av 2013 art. 26 pkt. 6 og skatteavtalen mellom Norge og Sveits av 2015 art. 25, pkt. 5.

<sup>199</sup> OECD (2018) s. 50

<sup>200</sup> Henrik Brødholt, «Nytt multilateralt instrument og bindende voldgift», *Revisjon og Regnskap*, nr. 1 2018 s. 64-65 (s. 65)

Hvilke alternativer har man for å unngå dobbeltbeskatning hvis Norge ikke implementerer tvungen voldgift i sine skatteavtaler? En skattyter er ikke bundet av resultatet av en MAP-forhandling, og et alternativ kan derfor være at saken går videre til en alminnelig domstol. Det vil imidlertid være urimelig å kunne forvente at en tilfeldig dommer, som er vant til å behandle alle typer saker, skal kunne komme frem til den riktige løsningen. Dette sett i lys av at de kompetente myndighetene som skal ha spisskompetanse på rettsområdet, ikke klarer å komme til enighet. En viktig fordel ved voldgiftsbehandling fremfor domstolsbehandling, er at partene selv kan velge voldgiftsmenn, og vil dermed kunne påvirke rettens sammensetning. Dette øker sannsynligheten for at voldgiftsdomstolen kommer frem til det riktige resultatet.<sup>201</sup> Vanligvis blir voldgiftssaker kun behandlet i én instans, mens ved domstolsbehandling er det større sjanse for at partene i saken velger å anke utfallet, noe som vil forsinke prosessen ytterligere. I forhold til tidsaspektet, vil voldgift trolig kunne avsies raskere enn tvistebehandling for de alminnelige domstolene.<sup>202</sup>

Den 10. oktober 2017 kom EU med en ordning, som skal løse skattetvister på en bedre måte.<sup>203</sup> Ett av punktene var at skattyter selv skulle få rett til å ta ut søksmål, hvis landene ikke overholder sin plikt til å løse saken, slik at dobbeltbeskatning unngås. Den nye ordningen omfatter ikke land som er medlem av EØS, og dermed heller ikke Norge.

Ettersom MAP i økt grad ser ut til å bli innført som standard konfliktløsningsbestemmelse i skatteavtaler, vil det bli behov for tvungen voldgift også knyttet til bostedsbestemmelsen. Skatteavtaler er først og fremst avtaler som skal avhjelpe juridisk dobbeltbeskatning, og en tvungen voldgift vil legge press på statene til å komme til enighet om en løsning. En bestemmelse om tvungen voldgift vil også styrke skattyters stilling, og fungere som en sikkerhetsventil i de sakene hvor de kompetente myndighetene ikke kommer til enighet.<sup>204</sup>

#### 6.3.4 Delkonklusjon

MAP, som anbefalt konfliktløsningsbestemmelse, kan by på både fordeler og ulemper. Selv om det kan by på utfordringer at norske myndigheter ikke har

<sup>201</sup> Geir Woxholth, *Voldgift*, Oslo 2013 s. 49

<sup>202</sup> Woxholth (2013) s. 48

<sup>203</sup> 2017/1852/EU Council Directive

<sup>204</sup> Andal og Grevstad (2018) s. 34

erfaring med MAP-saker knyttet til bosted, har de imidlertid utarbeidet en veileder for MAP-saker og opprettet en avdeling med ansatte som har kompetanse innenfor området. Det er foreløpig usikkert hvor mange saker som kommer til å oppstå knyttet til dobbelt bosted fremover, men det må forventes en økning dersom tilknytningskriteriene til Norge utvides, samtidig som at unntaksbestemmelsen i tredje punktum innføres. Det virker imidlertid som at skattemyndighetene er forberedt på en økning av slike saker.

Fordelen med den nye konfliktløsningsbestemmelsen, er at de kompetente myndighetene kan foreta en bredere vurdering av hvor selskapet skal anses hjemmehørende, noe som kan bidra til å gjøre det vanskeligere for selskaper å manipulere hvor det skal anses hjemmehørende.

Et problem som er drøftet over er hvordan beskatningen skal gjennomføres i den mellomliggende forhandlingsperioden i MAP-saker. Vi vil anta at Finansdepartementet vurderer denne problemstillingen, og finner en akseptabel løsning på dette. I tillegg bør det vurderes å innføre en overgangsregel for selskaper som allerede anses hjemmehørende i en annen stat, etter kriteriet for virkelig ledelse.

Norge har valgt å reservere seg mot bestemmelsen om tvungen voldgift. Dersom de kompetente myndighetene ikke blir enige i en MAP-forhandling knyttet til bosted, vil selskaper risikere å bli dobbelt bosatt, og dermed dobbeltbeskattet. Innføring av tvungen voldgift kan bidra til å effektivisere MAP-forhandlingene, ettersom de kompetente myndighetene ønsker å unngå en tvungen voldgiftsbehandling.<sup>205</sup> Ettersom alternativet til en tvungen voldgift, som er domstolsbehandling, ser ut til å være en mer tidkrevende og kostbar prosess, bør voldgiftsbestemmelsen gjøres gjeldende som en sikkerhetsventil til konfliktløsningsbestemmelsen i mønsteravtalens art. 4 (3).

---

<sup>205</sup> OECD commentary on Article 25 (2017) pkt. 64

## 6.4 Foreslått endring av skatteforvaltningsloven § 8-2 første ledd bokstav a og EØS-avtalen

### 6.4.1 Plikt til å levere skattemelding og tilhørende dokumentasjon

Som en følge av den foreslåtte endringen av unntaksbestemmelsen, foreslås det også å endre skatteforvaltningsloven § 8-2 første ledd bokstav a. Dette for å utvide opplysningsplikten til å inkludere selskaper som ville vært skattepliktige etter sktl. § 2-2 første ledd, dersom de ikke hadde vært bosatte i en annen stat etter skatteavtale med fremmed stat. Den foreslåtte opplysningsplikten vil omfatte både skattemelding og tilhørende dokumentasjon, som for eksempel dokumentasjon av kontrollerte transaksjoner etter sktfvl. § 8-11. Den foreslåtte lovendringen begrunnes med Skatteetatens kontrollbehov, og at skattemeldingsplikten for slike selskaper bør bestå, selv om selskapene ikke er hjemmehørende i Norge, etter norsk internrett. Videre begrunnes forslaget med at omstendighetene som ligger til grunn for at selskapet anses bosatt i en annen stat etter skatteavtale, kan endres over tid. Skatteavtalebostedet i Norge kan gjeninntre på et senere tidspunkt, og tilsvarende kan skatteavtalebostedet i den annen stat bortfalle. Til slutt begrunnes forslaget med at slike selskaper også i flere tilfeller ikke vil være omfattet av sktl. § 2-3 første ledd bokstav b om begrenset skatteplikt, og vil således ikke være pliktig til å levere skattemelding.<sup>206</sup>

I flere av høringssvarene som har kommet inn i forbindelse med lovforslaget, påpekes det blant annet at de foreslåtte opplysningsreglene er for strenge<sup>207</sup> og inngripende<sup>208</sup>. Dette på bakgrunn av at selskaper som omfattes av unntaksbestemmelsen, verken skal beregne eller betale norsk skatt. Det nevnes også at reglene kan være i strid med EØS-retten<sup>209</sup>, og i tillegg kan skape store administrative utfordringer for Skatteetaten ved kontroll og oppfølging.<sup>210</sup>

### 6.4.2 Analyse av de foreslåtte reglene mot de fire friheter i EØS-avtalen

Spørsmålet om reglene kan være for inngripende og således i strid med EØS-retten må ses opp mot de fire frihetene, og analyseres med hensyn til om reglene

<sup>206</sup> Høringsnotat 15/2550 s. 21-22

<sup>207</sup> Storbodriftens Skatteforum (2017) pkt. 6. Deloitte Advokatfirma AS mener at kravene kan virke uforholdsmessig, jf. Deloitte Advokatfirma AS. (2017) *Høringsinnspill – Endring av skatteloven § 2-2 første ledd (hjemmehørendebegrepet for selskap mv.)*, 12. juni 2017 s. 8

<sup>208</sup> Advokatforeningen (2017) s. 6

<sup>209</sup> Deloitte Advokatfirma AS (2017) s. 8, Norsk Øko-Forum. (2017) *Høring – forslag om endring av skatteloven § 2-2 første ledd*, 16. juni 2017 s. 3 og Advokatforeningen (2017) s. 7

<sup>210</sup> Storbodriftens Skatteforum (2017) pkt. 2

kan medføre en restriksjon som er egnet til å hindre utøvelsen av disse frihetene. Ved en diskusjon av prosessuelle regler i skattesammenheng, vil den frie etableringsretten og fri bevegelighet av kapital, være de mest relevante frihetene som blir berørt. Reglene må således analyseres i lys av bestemmelsene i EØS-avtalens artikkel 31 og 40.<sup>211</sup> De foreslåtte opplysningsreglene vil ikke virke diskriminerende, da reglene ikke vil være strengere eller mer inngripende for selskaper som vil omfattes av den foreslåtte unntaksbestemmelsen, enn for selskaper som anses hjemmehørende i Norge etter hovedregelen. Det vil derfor ikke være snakk om en favorisering av norske statsborgere over utenlandske statsborgere.

Arbeidet med å utarbeide skattemelding, og for mange selskaper også dokumentasjon over kontrollerte transaksjoner, kan være en omfattende og ressurskrevende prosess. For selskaper som tidligere har vært skattemessig hjemmehørende i Norge, og som har en enkel og oversiktlig drift, vil en prosess med innlevering av skattemelding med tilhørende skjemaer, trolig ikke medføre uforholdsmessig mye arbeid. Selskapet vil også kunne bygge på erfaringer fra tidligere års utarbeidelser. For store internasjonale konserner, som har et stort omfang av konserninterne transaksjoner og aktiviteter over landegrensene, vil en prosess med dokumentasjon av art og omfang av disse transaksjonene dog kunne bli en svært ressurskrevende prosess. Selskapet vil i samsvar med sktfvl. § 8-11 andre ledd, følgelig måtte utarbeide dokumentasjon, som gir grunnlag for å vurdere om priser og vilkår i transaksjoner og mellomværende med nærstående selskaper og innretninger, er i samsvar med hva som ville vært fastsatt i transaksjoner mellom uavhengige parter. I mange tilfeller vil selskapet allerede ha utarbeidet denne dokumentasjonen, for å oppfylle eventuelle dokumentasjonskrav i sin hjemstat. Slike dokumentasjonskrav vil likevel kunne variere både ut ifra terskelverdier, krav til innhold og hvilke transaksjoner de omfatter.

Videre vil det for hvert år som går etter at selskapet anses som utflyttet fra Norge, bli mer og mer krevende å utarbeide skattemelding med tilhørende dokumentasjon etter norske skatteregler. Innlevering av skattemelding foregår i Norge elektronisk via Altinn, noe som ofte kan være utfordrende for utenlandske personer. En slik

---

<sup>211</sup> Eivind Furueth, «Can Procedural Rules Create Obstacles to Fundamental Freedoms in European Law», *Intertax*, Vol. 35, Issue 4, 2007 s. 256-287 (s. 262).

prosess innebærer å måtte skaffe seg norsk D-nummer, og videre sette seg inn i fremgangsmåten for elektronisk innlevering, eller innhente bistand knyttet til dette. Ved hyppige utskiftninger i selskapets nøkkelpersonell og ledelse, vil dette føre til at denne prosessen må gjentas kontinuerlig.

Ettersom slike selskaper vil bli pliktige til å levere skattemelding etter skatteforvaltningsloven, vil de også automatisk bli bokføringspliktige etter jf. lov 19. november 2004 nr. 73 om bokføring (bokføringsloven eller bokfl.) § 2 andre ledd. Dette medfører at selskap som anses å være utflyttet av landet etter internretten, likevel må følge bokføringslovens bestemmelser. Dette innebærer blant annet at selskapet må utarbeide pliktig regnskapsrapportering etter bokfl. § 5, bokføre, dokumentere og ajourholde nødvendige opplysninger etter bokfl. § 7 og 9, og i tillegg følge oppbevaringsreglene i bokfl. § 13. Dersom selskapet ikke lenger har noen aktivitet i Norge, vil ikke bokføringsplikten bli vanskelig å oppfylle. Hvis det derimot har et stort antall kontrollerte transaksjoner, kan spesielt det å dokumentere og ajourholde opplysninger i tråd med bokføringslovens bestemmelser, bli ressurskrevende. I tillegg vil det oppstå spørsmål om oppbevaring av denne dokumentasjonen, og om dette må skje i Norge. Trolig vil dokumentasjonen kunne oppbevares elektronisk i utlandet, spesielt hvis selskapet flytter til en annen EØS-stat, se forskrift 1. desember 2004 nr. 1 558 om bokføring § 7-4 og § 7-5.

Ut ifra argumentasjonen over, kan det synes som at den foreslåtte opplysningsplikten i sktfvl. § 8-2 første ledd bokstav a, kan medføre en restriksjon på den frie etableringsretten og fri bevegelse av kapital i EØS-avtalen. Spørsmålet som da er betimelig å stille er om denne restriksjonen kan legitimeres? EU-domstolen har utviklet en «rule of reason», som er en doktrine utviklet blant annet under saker som C-120/78 *Cassis de Dijon* og C-9/02 *Hughes de Lasteyrie du Saillant*. Denne inneholder vilkår som må være på plass, for at en restriksjon eller en indirekte diskriminering, skal kunne forsvares. En restriksjon må ifølge doktrinen være av ikke-diskriminerende art, legitimert av allmennhetens hensyn, være egnet til å oppnå sitt formål og ikke gå ut over det som er nødvendig for å oppnå dette formålet. EU-domstolen har historisk sett vært svært forsiktige med å

akseptere slike restriksjoner, fordi det innskrenker formålet med et fritt indre marked etter EU/EØS-avtalen.<sup>212</sup>

Begrunnelsen for at en slik restriksjon likevel skal kunne forsvares, vil variere fra sak til sak. I vurderingen av prosessuelle regler på skatteområdet, vil det særlig være relevant å skille mellom restriksjoner som kan legitimeres ut ifra administrative hensyn, hensynet til en effektiv skattekontroll, eller hensyn som går på å hindre omgåelse av skattereglene.<sup>213</sup>

Forslaget til nye opplysningsregler kan ha administrative hensyn. Rapporteringen vil lette det administrative arbeidet til Skatteetaten, ved at etaten selv slipper å innhente nødvendig informasjon om selskapenes hjemmehørende status, samt øvrig informasjon rundt aktiviteter i Norge og transaksjoner med norske konsernselskaper. EU-domstolen har imidlertid tidligere i saker som C-315/02 *Lenz*<sup>214</sup>, C-18/95 *Terhoeve*<sup>215</sup> og C-319/02 *Manninen*<sup>216</sup>, konkludert med at administrative hensyn og ulemper ikke kan forsvare en restriksjon av en av de fire frihetene. Argumentasjonen knyttet til administrative hensyn, sammenfaller også i stor grad med argumentasjonen knyttet til økonomiske hensyn, ved at når den administrative byrden øker for skattemyndigheten vil også den økonomiske byrden øke. EU-domstolen har i flere saker heller ikke akseptert økonomiske hensyn som en legitimering av restriksjon, se blant annet C-446/03 *Marks & Spencer*<sup>217, 218</sup>.

Når det gjelder hensynet til en effektiv skattekontroll, kan det argumenteres for at den foreslåtte opplysningsregelen vil bidra til økt effektivitet av kontrollene. Dette fordi rapporteringen vil gi Skatteetaten nødvendig informasjon om hvor selskapet er skattemessig hjemmehørende. Det er dog vanskelig å se andre gode argumenter, ut ifra det faktum at selskapet ikke lenger vil være globalskattepliktig til Norge. Det vil heller ikke være behov for å innhente dokumentasjon over kontrollerte transaksjoner, så lenge ikke selskapet har hatt formue eller inntekt i riket og tilhørende transaksjoner med nærstående parter. Dokumentasjonsplikten

<sup>212</sup> Furuseth (2007), s. 263

<sup>213</sup> Furuseth (2007), s. 264

<sup>214</sup> Sak C-315/02, *Anneliese Lenz v. Finanzlandesdirektion für Tirol*, para. 48

<sup>215</sup> Sak C-18/95, *F.C. Terhoeve v. Inspecteur van de Belastingdienst Particulieren/Ondernemingen buitenland*, para. 45

<sup>216</sup> Sak C-319/02, *Petri Manninen*, para. 54

<sup>217</sup> Sak C-446/03, *Marks & Spencer plc v. Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes)*, para. 44

<sup>218</sup> Furuseth (2007), s. 269

vil i slike tilfeller ivaretas av nåværende sktfvl. § 8-2, jf. sktl. § 2-3. EU-domstolen har i tidligere saker vært forsiktige med å akseptere hensynet til effektivitet av skattemessige kontroller, som legitimering av en restriksjon av en av de fire frihetene. På en annen side har de akseptert hensynet som en relevant begrunnelse i seg selv, se blant annet C-250/95 *Futura*<sup>219</sup>. Det er derfor ikke helt utelukket at en restriksjon begrunnet ut ifra dette hensynet, kan aksepteres i en EU- eller EFTA-domstol. Restriktive regler knyttet til internprisingsdokumentasjon, som hjelper en stat med å fastslå armlengdeprisen i en kontrollert transaksjon med presisjon, kan bli akseptert.<sup>220</sup> Hvis vi følger argumentasjonen rundt de foreslåtte norske opplysningsreglene i begynnelsen av avsnittet, er det imidlertid vanskelig å se at disse reglene vil kunne bli akseptert med hensyn til en effektiv skattekontroll.

Til slutt har vi restriksjoner begrunnet ut ifra omgåelses- og misbrukshensyn. De foreslåtte opplysningsreglene kan være med på å bidra til å hindre omgåelse og misbruk av skatteregler, ved at de tvinger selskaper til å rapportere hvor det er skattemessig hjemmehørende. Dette kan for eksempel bidra til å redusere tilfeller der hvor et selskap flytter ut og senere ikke blir bosatt i noen stat. Kravet til internprisingsdokumentasjon synes dog noe vanskeligere å argumentere for i et omgåelses- og misbruksperspektiv. Norge vil i slike tilfeller verken ha hjemmel etter sktl. § 13-1 og mønsteravtalens art. 9 til å rette en pris i en kontrollert grenseoverskridende transaksjon gjennomført i to eksterne stater, eller ha interesse av å i det hele tatt vurdere slike transaksjoner. Foregår slike transaksjoner med et annet selskap som har skatteplikt til Norge etter sktl. § 2-2 eller § 2-3, vil dokumentasjonsbehovet dekkes via dette selskapets opplysningsplikt etter nåværende sktfvl. § 8-2. EU-domstolen har i begrenset grad akseptert restriksjoner begrunnet ut ifra omgåelses- og misbrukshensyn. Det er kun i situasjoner hvor rent kunstige arrangementer er konstruert for å omgå intern rett, hvor domstolen har vært tilbøyelig til å akseptere en slik restriksjon av en av de fire frihetene, jf. blant annet C-196/04 *Cadbury Schweppes*<sup>221</sup>.

<sup>219</sup> C-250/95 *Futura Participations SA and Singer v. Administration des contributions*, para. 31

<sup>220</sup> Furuseth (2007), s. 270-271 og Sak C-250/95, *Futura Participations SA and Singer v. Administration des contributions*, para. 31

<sup>221</sup> Sak C-196/04, *Cadbury Schweppes plc, Cadbury Schweppes Overseas Ltd v. Commissioners of Inland Revenue*, para. 51 og 52, samt Opinion of Advocate General Léger, C-196/04, para. 87



Hvis man ser på internprisingsregler, så implementeres disse gjerne for å sikre riktig allokering av inntekter, og på denne måten beskytte en stats skattefundament. Reglene kan derfor være egnet til å motvirke at et selskap misbruker en stats interne skatteregler, ved å hindre at inntekter flyttes til skatteparadiser. Tilhørende internprisingsdokumentasjonsregler må vurderes ut ifra om de er utformet for å motvirke at rent kunstige arrangementer oppnår skattefordeler ved å omgå skattereglene i den aktuelle staten. Det skal dog mye til for at slike typer restriktive regler aksepteres på bakgrunn av omgåelseshensyn.<sup>222</sup> Dette vil også mest sannsynlig gjelde den foreslåtte opplysningsregelen, da denne ikke synes å være begrunnet med eller konstruert på en måte, som skal hindre at rent kunstige arrangementer oppnår skattefordeler ved å omgå nasjonale skatteregler.

En sentral del i vurderingen av om restriksjonen kan forsvares, er om de foreslåtte reglene er proporsjonale og hensiktsmessig utformet. Når man skal analysere slike typer prosessuelle regler, er det nødvendig å vurdere om skattemyndighetene har mulighet til å innhente informasjonen på en annen måte, som skaper mindre belastning for skattyter. Går kravene til rapportering ut over hva som er nødvendig for at skattemyndighetene skal få dekket sitt informasjonsbehov og gjøre korrekte skattemessige vurderinger, kan reglene bli ansett som å ikke være proporsjonale og hensiktsmessige ut ifra sitt formål.<sup>223</sup> De foreslåtte opplysningsreglene i sktfvl. § 8-2 første ledd bokstav a, søker ifølge høringsnotatet<sup>224</sup> først og fremst å dekke et informasjonsbehov, knyttet til løpende hjemmehørende status for selskap som anses skatteavtalebosatt i fremmed stat.

Spørsmålet som da bør stilles, er om denne informasjonen kan innhentes på en måte som ikke belaster skattyteren mer enn nødvendig. Hvis man ser på hvilke alternativer norske skattemyndigheter har til å skaffe seg nødvendig informasjon for å vurdere et utflyttet selskaps hjemmehørende status, er først og fremst inngåtte skatteavtaler aktuelle. Norge har i tillegg inngått ca. 40 rene informasjonsutvekslingsavtaler, med stater de ikke har skatteavtale med.<sup>225</sup> Disse vil imidlertid kun være aktuelle dersom et utflyttet selskap flytter videre til en stat

---

<sup>222</sup> Furuseth (2007) s. 271-273

<sup>223</sup> Furuseth (2007), s. 273

<sup>224</sup> Høringsnotat 15/2550 s. 21-22

<sup>225</sup> Naas mfl. (2017) s. 1 330

Norge ikke har skatteavtale med, og hjemmehørende statusen til Norge vil gjeninntre iht. foreslått sktl. § 2-2. Bistandsdirektivet i EU<sup>226</sup> gjelder ikke EFTA-statene, og Norge har derfor ikke anledning til å benytte seg av mulighetene dette direktivet gir til gjensidig informasjonsutveksling mellom avtalestatene på skatteområdet.<sup>227</sup>

Norge har derimot et stort skatteavtalenettverk med 93 virksomme skatteavtaler.<sup>228</sup> Mønsteravtalen inneholder i art. 26 bestemmelser som muliggjør informasjonsutveksling mellom avtalestater, samt bestemmelser i art. 27 om gjensidig innkreving av skatter. Hvilken informasjon som kan kreves gjennom avtalens art. 26, avhenger av ordlyden i den enkelte avtale, og den kan være begrenset til kun å gjelde informasjon som er relevant i henhold til skatteavtalen.<sup>229</sup> Dette vil imidlertid være tilstrekkelig til å dekke skattemyndighetens informasjonsbehov, knyttet til det å vurdere et utflyttet selskaps hjemmehørende status, da det er vurderingen i art. 4 som vil danne grunnlag for hvor selskapet er hjemmehørende etter foreslått unntaksbestemmelse.

Slik vi ser det, kan det virke som at restriksjonen de foreslåtte reglene fører med seg ikke vil kunne legitimeres, dersom de skulle bli klagd inn for EFTA-domstolen. Dette på bakgrunn av argumentasjonen rundt de tre mulige hensynene for å akseptere en slik restriksjon, og vurderingen rundt reglenes proporsjonalitet og hensiktsmessighet. Vi vil derfor se på ulike alternativer til hvordan Skatteetatens informasjonsbehov kan dekkes.

I flere av høringssvarene foreslås det en begrenset meldingsplikt, der det kun kreves relevant informasjon for å avgjøre om selskapets status som utflyttet har endret seg eller ikke.<sup>230</sup> Dette kan være i form av en pålagt rapportering ved store organisatoriske endringer, som for eksempel endringer i selskapets styre eller ledelse.<sup>231</sup>

---

<sup>226</sup> 77/799/EEC Mutual Assistance

<sup>227</sup> Naas mfl. (2017) s. 167

<sup>228</sup> Se Regjeringens nettsider ([regjeringen.no](http://regjeringen.no)) <https://www.regjeringen.no/no/tema/okonomi-og-budsjett/skatter-og-avgifter/skatteavtaler-mellom-norge-og-andre-stat/id417330/> (antallet virksomme skatteavtaler gjelder per 8. januar 2018).

<sup>229</sup> Naas mfl. (2017) s. 1 322

<sup>230</sup> Advokatforeningen (2017) s. 7

<sup>231</sup> NHO. (2017) *Høring – Endring i skatteloven § 2-2 første ledd (hjemmehørende begrepet for selskap mv.)*, 15. juni 2017 s. 6 og Storbedriftenes Skatteforum (2017) pkt. 6

Et annet forslag går på å innføre en tilsvarende bestemmelse, som ble innført i sammenheng med implementeringen av uttaksskatt på eiendeler i sktl. § 9-14<sup>232</sup>. For å bli innrømmet utsettelse av innbetaling av utlignet skatt etter utflytting til en annen EØS-stat, må skattyter etter forskrift 19. november 1999 nr. 1 158 om utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14 (heretter FSFIN) § 9-14-3 andre ledd, for hvert av de påfølgende årene, dokumentere at eiendelen eller gjelden fortsatt er i behold og hvor skattyteren har sitt bosted. Flytter selskapet til en annen EØS-stat og tar med seg eiendeler, vil selskapet likevel måtte følge rapporteringsbestemmelsene i FSFIN § 9-14-3 andre ledd jf. sktl. § 10-71 tredje ledd for å få innvilget utsettelse av innbetaling av uttaksskatt. I forbindelse med foreslått unntaksbestemmelse i sktl. § 2-2, kan rapporteringen skje i form av en årlig bostedsbekreftelse attestert av kontraherende stats skattemyndigheter.<sup>233</sup>

Den foreslåtte unntaksbestemmelsen i sktl. § 2-2, baserer seg på Storbritannias Corporation Tax Act 2009 section 18. Selskap som er hjemmehørende i fremmed stat etter skatteavtale med denne stat, skal være å anse som «non-resident» for britiske skatteformål. Såkalte «treaty non-resident»-selskaper har ingen dokumentasjonsplikt til britiske skattemyndigheter etter at selskapet er å anse som utflyttet. For selskaper som har stiftelse som sitt eneste tilknytningsforhold til Storbritannia, skal saken avsluttes med én gang, og selskapet skal kun minnes på å gi skattemyndighetene beskjed dersom bostedet etter skatteavtalens konfliktløsningsbestemmelse opphører i den annen stat. Selskap som flytter ut fra Storbritannia etter skatteavtalens konfliktløsningsbestemmelse, er også påkrevd å melde ifra om dette til britiske skattemyndigheter.<sup>234</sup>

### 6.4.3 Delkonklusjon

Det kan synes som om at de foreslåtte opplysningsreglene i sktfvl. § 8-2 første ledd bokstav a, kan medføre en restriksjon på den frie etableringsretten eller fri bevegelse av kapital i EØS-avtalens artikkel 31 og 40. Videre kan det være vanskelig å legitimere denne restriksjonen ut ifra skatterelaterte hensyn, og sammenlignet med formålet synes regelen å ikke være proporsjonalt eller hensiktsmessig utformet. Tar man også i betraktning EU-domstolens rettspraksis

<sup>232</sup> Deloitte Advokatfirma AS (2017) s. 8

<sup>233</sup> Skattedirektoratet (2017) s. 2-3

<sup>234</sup> Se den britiske regjeringens nettsider (gov.uk). <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/international-manual/intm120070>. Underkapittel «Other effects of the treaty non-resident rules»

knyttet til tilsvarende prosessuelle regler og bestemmelser, kan det være vanskelig å se at de foreslåtte restriktive reglene vil bli akseptert dersom de skulle bli brakt inn for EFTA-domstolen.

For å unngå å komme i konflikt med EØS-avtalens bestemmelser om fri etableringsrett og fri bevegelighet av kapital, kan det være hensiktsmessig å moderere dokumentasjonskravet. Etter vår mening bør en årlig bostedsbekreftelse attestert av kontraherende stats skattemyndigheter, være tilstrekkelig for å oppnå formålet med opplysningsregelen, som etter høringsnotatet synes å være kontroll med bostedsstatusen til utflyttede selskaper. Dette kan skje i form av at skattyter rapporterer dette årlig, eller at skattemyndighetene innhenter en bekreftelse på uendrede forhold i selskapets styre og ledelse via informasjonsutvekslingsbestemmelsen i OECD MC art. 26 (1). Sistnevnte alternativ kan kombineres med en bestemmelse som tilsvarer dokumentasjonskravet som er gjeldende i britisk skatterett, hvor skattyter må gi melding til skattemyndighetene ved utflytting og ved en eventuell gjeninnflytting. I bostedssaker som avgjøres ved hjelp av MAP, vil skattemyndighetene uansett ha sistnevnte informasjon.

Dokumentasjonskravene som følger av sktl. § 2-3 jf. sktfvl. § 8-2 første ledd bokstav a, vil også sikre at norske skattemyndigheter får løpende informasjon om skattepliktig formue og inntekter ikke-hjemmehørende selskaper måtte ha i Norge.

## **6.5 Mulige positive sider med den foreslåtte unntaksbestemmelsen**

Vi har hittil i analysedelen hovedsakelig fokusert på potensielle ulemper ved den foreslåtte unntaksbestemmelsen. Lovforslaget er fremmet på bakgrunn av en vurdering av mulige fordeler med en slik bestemmelse. Vi vil i det følgende analysere både disse tiltenkte fordelene, i tillegg til andre positive sider vi mener unntaksbestemmelsen kan føre med seg.

### **6.5.1 Mismatch mellom internrett og skatteavtale, samt trilaterale situasjoner**

I høringsnotatet til den foreslåtte lovendringen, trekkes det spesielt frem to argumenter for å innføre unntaksbestemmelsen i tredje punktum.

Advokatforeningen foreslår for det første at bestemmelsen kan utformes etter mønster fra tilsvarende regel i Storbritannia, som er en omgåelsesregel med

formål å motvirke uheldige utslag av at det ikke er samsvar mellom et selskaps status som hjemmehørende etter internretten og etter skatteavtale.<sup>235</sup> Behovet for en slik regel er videre begrunnet i anbefalingene til BEPS-prosjektet og tiltakspunkt 2. Den endelige rapporten nevner at innføringen av MAP som standard konfliktløsningsbestemmelse i mønsteravtalen, ikke vil adressere alle bekymringer som er tatt opp i BEPS-prosjektet knyttet til dobbelt bosatte selskaper. Det vil blant annet ikke hindre omgåelsesstrategier som muliggjøres av at et selskap anses hjemmehørende i en stat etter landets internrett, og samtidig hjemmehørende i en annen stat etter skatteavtale fremforhandlet av førstnevnte stat. Denne situasjonen gir selskapet mulighet til å nyte godt av potensielle fordeler man har som hjemmehørende i en stat, samtidig som man kan unnsnippe tilsvarende forpliktelser.<sup>236</sup> Eksempler som nevnes både i BEPS-rapporten og høringsnotatet er bruk av konsernbidragsordninger for å flytte tap fra utenlandsk virksomhet til andre hjemmehørende selskaper, fritaksmetoden i Norge og rett til andre typer fradrag. BEPS-rapporten konkluderer med at det er en risiko for at dobbelt bosatte selskaper kan benytte seg av en kombinasjon av internrettslige fordeler i de respektive statene, i tillegg til å kreve skatteavtalefordeler som beskyttelse mot beskatning på sin utlandsinntekt. Dette er et problem som ikke kan løses ved hjelp av skatteavtalene, og må dermed løses ved hjelp av statenes internrett, enten ved hjelp av nasjonale omgåelsesregler, eller ved innføringen av en bestemmelse tilsvarende den foreslåtte unntaksbestemmelsen i sktl. § 2-2.<sup>237</sup> Høringsnotatet nevner at Finansdepartementet ikke har oversikt over omfanget av slik skatteplanlegging, men er kjent med at Skatteetaten har hatt slike saker. Dersom Skatteetaten ser at slik planlegging kan medføre et vesentlig provenyrtap og som en potensielt økende trend, kan en slik unntaksbestemmelse være et effektivt verktøy for å hindre disse tilfellene.

En slik unntaksbestemmelse kan også være effektiv i trilaterale situasjoner. For eksempel kan et norskstiftet selskap ha sin effektive ledelse og kontroll i Tyskland. Selskapet vil dermed være bosatt i både Norge og Tyskland etter landenes internrett. Ved anvendelse av skatteavtalen mellom landene, vil bostedet bli avgjort til å være i Tyskland, og Norge blir således taperstaten<sup>238</sup>. Selskapet

---

<sup>235</sup> Høringsnotat 15/2550 s. 20

<sup>236</sup> OECD (2015) Action 2, s. 137

<sup>237</sup> OECD (2015) Action 2, s. 137 pkt. 432

<sup>238</sup> Skatteavtale mellom Norge og Tyskland av 1991. Etter art. 4 (3) avgjøres dobbelt bosted av hvor den virkelige ledelse befinner seg.

har også virksomhet i en tredjestat (også kalt kildestaten), som både Tyskland og Norge har skatteavtale med. Det vil derfor bli mulig for selskapet å kreve skatteavtalefordeler i tredjestaten ut ifra begge skatteavtalene. Kildestaten blir derfor nødt til å la skattyter benytte seg av den skatteavtalen som gir den mest lempelige beskatningen, uavhengig av hvor det skattemessige bostedet er avgjort å befinne seg i avtalen mellom Norge og Tyskland. Dette følger av ordlyden i mønsteravtalens art. 4 (1): «for the purposes of this convention». En annen tolkning går imidlertid ut på at avtalen mellom kildestaten og taperstaten (Norge i dette tilfellet) ikke kan anvendes, på grunn av at selskapet ikke kan være hjemmehørende i taperstaten etter andre setning i mønsteravtalens art. 4 (1)<sup>239</sup>. Denne tolkningen er dog noe kontroversiell. Hvis resultatet av tolkningen av denne delen av artikkelen blir at selskapet kan anvende begge skatteavtaler med kildestaten, eller at avtalen mangler bestemmelsen i art. 4 (1) andre setning, kan dette gi økt risiko for skatteomgåelse, ettersom kildestaten fortsatt kan være bundet av vilkårene i skatteavtalen med taperstaten.<sup>240</sup> I tillegg vil selskapet kunne kombinere dette med å benytte seg av internrettslige fordeler i hjemstaten, som for eksempel konsernbidragsordning, fritaksmetode eller andre typer fradrag.

For å motvirke slike tilfeller med dobbelt bosatte selskaper og skatteavtalefordeler med tredjestat, er en av anbefalingene som nevnes, å innføre en unntaksbestemmelse i internretten. Denne sier at et selskap ikke vil bli ansett å være hjemmehørende for internrettslige forhold, dersom skattemessig bosted er overført til en annen stat etter bestemmelsene i skatteavtale med fremmed stat. Det henvises til TNR-regelen i Storbritannia, og tilsvarende bestemmelser i Canada og Sør-Afrika. Konsekvensen vil bli at selskapet i eksempelet over ikke vil bli ansett å være hjemmehørende i taperstaten etter landets internrett, eller i eventuelle skatteavtaler med tredjestater. Unntaksbestemmelsen som er foreslått anses dermed for å være veldig effektiv, når det gjelder å hindre dobbelt bosatte selskaper fra å kreve fordeler i skatteavtaler inngått mellom en taperstat og en tredjestat. Selv om bestemmelsen kan bidra til å hindre «treaty shopping»<sup>241</sup>, vil den imidlertid ikke gagne Norge, men heller andre land Norge har inngått

<sup>239</sup> Mønsteravtalens art. 4 (1) andre setning lyder som følger: "This term, however, does not include any person who is liable to tax in that State in respect only of income from sources in that State or capital situated therein."

<sup>240</sup> Emily Fett, *Triangular Cases - The Application of Bilateral Income Tax Treaties in Multilateral Situations*, Amsterdam 2014 kapittel 11.1 (bok tilgjengelig online uten sidetall)

<sup>241</sup> Treaty shopping: lede inntekter gjennom land med lave skattesatser og gunstige skatteavtaler, for å unngå dobbeltbeskatning, ref. forelesningsfoiler

skatteavtale med. Norge kan ikke nekte å foreta reduksjoner i beregningen av en eventuell kildeskatt et dobbelt bosatt selskap måtte ha her i riket, det vil si i tilfeller hvor Norge anses å være tredjestaten i eksempelet over.<sup>242</sup>

### 6.5.2 Andre mulige fordeler

Det andre argumentet fra Advokatforeningen som trekkes frem i høringsnotatet, er at en slik regel vil hindre kompliserte ligningsforhold. Hva som menes med dette kommer ikke klart frem av verken høringsnotatet eller Advokatforeningens høringssvar<sup>243</sup>. Det kan tenkes problemstillinger knyttet til ovennevnte trilaterale situasjoner, der et selskap anses internrettslig hjemmehørende i to stater og har virksomhet i en tredjestat. Ligningsforholdet kan i slike tilfeller bli komplisert, da skattemyndighetene må forholde seg til to skatteavtaler, én med den andre hjemstaten og én med tredjestaten. En unntaksbestemmelse kan dermed redusere behovet for å måtte løse slike ligningsforhold.

En eventuell innføring av unntaksbestemmelsen kan også gi administrative besparelser for skattemyndighetene. De vil slippe å måtte gjennomføre en globalbeskatning, med en påfølgende innvilgning av kreditfradrag for selskaper som er hjemmehørende i to stater, hvor eneste tilknytning til Norge er at selskapet er stiftet i landet. Den potensielle administrative fordelen vil imidlertid, slik vi ser det, kun bli aktuell dersom den foreslåtte opplysningsregelen i sktfvl. § 8-2 første ledd bokstav a modereres. Hvis regelen likevel vedtas, bør det sikres at opplysningene som rapporteres, enkelt kan skilles fra rapportering hvor selskapet har en begrenset skatteplikt til Norge. Det bør også iverksettes gode rutiner for hvordan de rapporterte opplysningene skal gjennomgås, for å lette den administrative byrden på etaten.

Til slutt kan det nevnes at TNR-regelen i britisk internrett, er en bostedsregel som har vært gjeldende i nesten 25 år. Det faktum at regelen ikke er fjernet, kan gi en indikasjon på at den faktisk har fungert effektivt og oppfylt sitt formål, samt at den ikke har medført vesentlige problemer for andre internrettslige regelsett eller medført vesentlige provenytnap. Vi har som et ledd i vår forskningsmetode også rettet forespørsler til flere professorer som underviser i både nasjonal og

---

<sup>242</sup> Fett (2014) kapittel 11.3.1

<sup>243</sup> Advokatforeningen (2017)

internasjonal skatterett i Storbritannia, og disse hadde ikke konkrete tilbakemeldinger på negative problemstillinger regelen har medført. Vi har imidlertid ikke gått i dybden og analysert britisk internrett, og det kan derfor være andre bestemmelser som fanger opp eventuelle problemstillinger unntaksbestemmelsen fører med seg.

### **6.5.3 Delkonklusjon**

Det synes å være flere fordeler med den foreslåtte unntaksbestemmelsen. Først og fremst er det et verktøy anbefalt gjennom tiltakspunkt 2 i BEPS-prosjektet, for motvirkning av tilpasningsmuligheter der det ikke er samsvar mellom bosted etter internretten og etter skatteavtale. Dette kan hindre uheldige tilpasninger der det søkes å oppnå internrettslige fordeler som bruk av fritaksmetoden, konsernbidragsordningen eller andre typer fradrag og beskyttelse mot beskatning av utlandsinntekt via skatteavtale. Bestemmelsen anses også for å være effektiv mot å hindre såkalte trilaterale problemstillinger. Dette vil imidlertid ikke gagne Norge i første omgang, kun hvis flere land innfører samme bestemmelse, men vil kunne forenkle eventuelle kompliserte ligningsforhold i den forbindelse.

En eventuell implementering av unntaksbestemmelsen kan også ha administrative fordeler, ved at Skatteetaten slipper prosessen med å ligne slike type selskaper. For å oppnå disse fordelene, mener vi imidlertid at den foreslåtte opplysningsplikten i sktfvl. § 8-2 første ledd bokstav a bør modereres, eller at det utarbeides klare rutiner for hvordan denne rapporteringen skal behandles.

Unntaksbestemmelsen er modellert på TNR-regelen i britisk internrett. Med over 25 års fartstid i systemet, kan dette tyde på at den har fungert og oppfylt sitt formål, med det forbehold at det kan være andre regler i internretten som fanger opp eventuelle problemstillinger bestemmelsen måtte skape.



## 7. Hovedkonklusjon og veien videre

### 7.1 Foreslått unntaksbestemmelse i skatteloven § 2-2

Basert på vår analyse av mulige virkninger av unntaksbestemmelsen og MAP, er det vanskelig å trekke en klar konklusjon på om bestemmelsen bør innføres eller ikke. Vi har imidlertid kartlagt flere potensielle fordeler og ulemper med bestemmelsen, som vi mener bør vektlegges i arbeidet med et eventuelt nytt lovforslag.

Den foreslåtte unntaksbestemmelsen har flere potensielle fordeler. Noen av disse er tiltenkte, og danner grunnlag for lovforslaget, mens andre er mulige fordeler vi har kartlagt. Potensielle fordeler med unntaksbestemmelsen er at den vil kunne bidra til å motvirke tilfeller hvor selskaper tilpasser seg, for å urettmessig nyte godt av internrettslige fordeler, og samtidig søke avtalebeskyttelse mot beskatning av utlandsinntekter. Videre kan bestemmelsen hindre trilaterale skatteavtalesituasjoner, samt bidra til å forenkle kompliserte ligningsforhold, spesielt i slike situasjoner. Til slutt vil den på generell basis trolig medføre administrative besparelser for skattemyndighetene.

Unntaksbestemmelsen kan også skape flere negative problemstillinger dersom den innføres. Vi har, ved bruk av eksempler med illustrasjoner, vist at bestemmelsen potensielt kan medføre et provenytnytap for Norge. Først og fremst gjelder dette kildeskatt på utbytte, særlig utdelinger til utenlandske selskaper utenfor EØS, men også til utenlandske og norske personlige aksjonærer. I tillegg vil bestemmelsen kunne medføre et provenytnytap på utlandsinntekter fra faste driftssteder. Et selskap kan også ende opp med å ikke være globalskattepliktig til noe land, ved utflytting til et land som anvender territorialprinsippet. Dette kan føre til at visse inntekter ikke blir beskattet i noen stat. Tilpasningene som er nevnt i problemstillingene, må imidlertid vurderes i lys av hvor praktisk gjennomførbare de er. Det å flytte ut nøkkelpersoner eller ansette nye, er ikke nødvendigvis forretningsmessig optimalt. I tillegg vil en eventuell utflytting kunne medføre utflyttingsskatt eller uttaksskatt, selv om dette i stor grad kan unngås ved opprettholdelse av virksomhet i Norge.

For å avgjøre bosted etter foreslått unntaksbestemmelse, vil MAP, som er OECD's foretrukne konfliktløsningsbestemmelse, på sikt trolig måtte anvendes i

større grad. Vi ser i den forbindelse mulige problemstillinger knyttet til skattyters posisjon, dersom statene ikke blir enige om selskapets bosted, men også ved tidsaspektet ved slike saker. Norge har reservert seg mot den tvungne voldgiftsbestemmelsen i det multilaterale instrumentet, noe som kan frata skattytere en sikkerhetsventil, i saker hvor statene ikke kommer til enighet. Dette kan, i tillegg til erfaringsmessig tidkrevende MAP-forhandlinger, medføre vesentlig dobbeltbeskatning for selskaper.

## **7.2 Foreslått endring av skatteforvaltningsloven § 8-2**

Den foreslåtte opplysningsplikten i sktfvl. § 8-2 første ledd bokstav a synes å utgjøre en restriksjon for utøvelsen av EØS-avtalens bestemmelser om fri etableringsrett og fri bevegelighet av kapital.

## **7.3 Veien videre og praktiske konsekvenser**

I en videre prosess med utarbeidelse av et eventuelt nytt lovforslag, vil det kunne være hensiktsmessig for Finansdepartementet å ta hensyn til problemstillingene vi har kartlagt, for ytterligere å senke utfordringsbildet.

Den foreslåtte unntaksbestemmelsen kan vurderes supplert med endringer i andre bestemmelser. For eksempel kan sktl. § 2-3 første ledd bokstav c, endres til å omfatte selskaper som er hjemmehørende i Norge, etter hovedbestemmelsen i den foreslåtte sktl. § 2-2 første ledd første og annet punktum. Dette vil ivareta Norges skatteproveny knyttet til kildeskatt på utbytte, både i situasjoner med og uten fast driftssted i utlandet, selv når selskaper blir hjemmehørende i en annen stat etter unntaksbestemmelsen. En tilpasning av reglene for uttaks- og utflyttingsskatt i sktl. § 9-14 og § 10-71, kan også vurderes, men spesielt her må man trå varsomt for å ikke komme i konflikt med EØS-avtalens bestemmelser.<sup>244</sup> Dette gjelder også ved en eventuell endring av sktl. § 2-3. I tillegg må man analysere potensielle nye problemstillinger slike regelendringer kan skape.

Storbritannia har i nesten 25 år hatt en regel tilsvarende den foreslåtte unntaksbestemmelsen i sin internrett. En utvidet analyse av erfaringer med denne regelen, og hvordan den har fungert med andre bestemmelser i britisk skatterett,

---

<sup>244</sup> ESA konkluderte i 2014 med at opprinnelige regler om uttaksskatt i sktl. § 9-14 var i strid med EØS-avtalen, ref. Finansdepartementets høringsnotat – Endringer i reglene om skatt ved uttak fra norsk beskatningsområde. Saksnr. 07/5448, 19.06.2014, s. 3

faller utenfor omfanget av denne oppgaven. I prosessen før et bearbeidet lovforslag fremmes, vil det imidlertid kunne være fornuftig å gjennomføre en slik analyse. Denne bør i tillegg til å kartlegge erfaringer, ha et spesielt fokus på eventuelle andre bestemmelser i britisk internrett, som motvirker problemstillingene som er kartlagt i denne oppgaven.

Hvis man legger en territorialtankegang til grunn, er det betimelig å stille spørsmål om hvorfor Norge i tilfeller som er skissert i eksemplene i kapittel 6.1, skal beholde retten til å globalbeskatte skattyter, når den mest vesentlige tilknytningen til Norge ikke lenger er til stede. Vi har i kapittel 6.3 også sett at flere andre land, inkludert enkelte nordiske land, benytter seg av et territorialprinsipp for beskatning av utenlandskstiftede selskaper. Dette gjøres uavhengig av hvor selskapets reelle ledelse befinner seg. Det kan også argumenteres for en anvendelse av et slikt prinsipp, i tilfeller hvor et selskap anses skatteavtalebosatt i en annen stat.

For å være rustet til en mulig økning i antall MAP-saker, vil det være viktig at det settes av nok ressurser til effektive forhandlinger. Dette for å gjøre en slik forhandling minst mulig belastende for skattyter. Vi ser også at det kan være hensiktsmessig å klargjøre hvordan en eventuell dobbeltbeskatning i forhandlingsperioden kan avhjelpes. Det bør også vurderes å innføre en overgangsregel for allerede skatteavtalebosatte norskstiftede selskaper. Dette for at disse selskapene ikke skal bli ansett hjemmehørende i Norge, før endelig avgjørelse om bosted er fattet. Etersom Norge har reservert seg mot bestemmelsen om tvungen voldgift i det multilaterale instrumentet, bør Finansdepartementet så snart som mulig, gjennom bilaterale forhandlinger, søke å implementere en tilsvarende bestemmelse i nåværende og fremtidige skatteavtaler.

Vi mener at det i et bearbeidet lovforslag bør vurderes å moderere den foreslåtte opplysningsplikten i sktfvl. § 8-2 første ledd bokstav a. For å oppfylle Finansdepartementets formål med bestemmelsen, foreslår vi en innføring av en alternativ bestemmelse, som innebærer enten en rapportering kun ved endrede faktum i selskapets styre og ledelse, eventuelt en årlig innsendt bostedsbekreftelse, eller kun rapportering ved inn- eller utflytting av landet. Disse vil, slik vi anser det ut ifra vår analyse, være tilstrekkelige for å oppnå formålet.

## 8. Litteraturliste

### Administrative uttalelser og forarbeider

NOU 2014:13

Ot. prp. nr. 86 (1997-1998) Om ny skattelov.

Utv. 1969 s. 509

Utv. 1995 s. 481

Utv. 1998 FIN, Finansdepartementets brev av 7. mai 1998.

### Bøker og artikler

Andal, Øystein, og J. Christian Grevstad. (2018) «Skatteavtaler må få sikkerhetsventil», *Dagens Næringsliv*, 31. januar 2018.

Brødholt, Henrik. «Nytt multilateralt instrument og bindende voldgift», *Revisjon og Regnskap* nr. 1 (2018) s. 64-65.

Dragvold, Petter. «Hjemmehørende-begrepet i skatteloven § 2-2», *Skatterett* nr. 2 (2012) s. 97-119.

Fett, Emily. *Triangular Cases - The Application of Bilateral Income Tax Treaties in Multilateral Situations*. (Amsterdam 2014).

Furuset, Eivind, «Can Procedural Rules Create Obstacles to Fundamental Freedoms in European Law», *Intertax*, Vol. 35, Issue 4, 2007 s. 256-287.

Gjems-Onstad, Ole. *EØS-avtalen og EØS-loven med kommentarer*. 2. utg. (Oslo 2000).

Gjems-Onstad, Ole mfl., *Norsk Bedriftsskatterett*, 9. utgave. (Oslo 2015).

Minde, Stine Winger. *Juridisk metode og oppgaveteknikk til eksamen*. (Oslo 2017).

Naas, Henning mfl. *Norsk internasjonal skatterett*. 2. utg. (Oslo 2017).

Pomerleau, Kyle og Kari Jahnsen, «Designing a Territorial Tax System: A Review of OECD Systems», *Fiscal Fact*, no. 554, 2017 s. 4

Reimer, Ekkehart, Alexander Rust og Klaus Vogel. *Klaus Vogel on double taxation conventions : Vol. 1*. 4th ed. (Alphen aan den Rijn 2015).

Skaar, Arvid Aage mfl. *Norsk skatteavtalerett*. (Oslo 2006).

Skatteetaten. *Skatte-ABC 2017/18*, 40. utg. (Oslo 2018).

Zimmer, Frederik. *Internasjonal inntektsskatterett*. 5. utg. (Oslo 2017).

Weber, Dennis. *Tax Avoidance and the EC Treaty Freedoms - A Study of the Limitations under European Law to the Prevention of Tax Avoidance*. (Alphen aan den Rijn 2005)

Woxholth, Geir. *Voldgift*, (Oslo 2013).

## **Domsregister**

### Norske dommer

Rt. 1994 s. 132 *Uncle John*

Rt. 2002 s. 1144

Rt. 2005 s. 1365 *Finanger II*

Rt. 2015 s 513

### Dommer i EU-/EFTA-domstolen

E-1/04 *Fokus Bank*

E-7/07 *Seabroker*

E-15/11 *Arcade Drilling*

E-15/16 *Yara International*

ECJ, 20 Feb. 1979, Case 120/78, *Rewe-Zentral AG v. Bundesmonopolverwaltung für Branntwein*.

ECJ, 15 May 1997, Case C-250/95, *Futura Participations SA and Singer v. Administration des contributions*

ECJ, 26 Jan. 1999, Case C-18/95, *F.C. Terhoeve v. Inspecteur van de Belastingdienst Particulieren/Ondernemingen buitenland.*

ECJ, 12 May 1998, Case C-336/96, *Gilly v. Directeur des services fiscaux du Bas-Rhin.*

ECJ, 11 Mar. 2004, Case C-9/02, *Hughes de Lasteyrie du Saillant v. Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie.*

ECJ, 15 July 2004, Case C-315/02, *Anneliese Lenz v. Finanzlandesdirektion für Tirol.*

ECJ, 7 Sept. 2004, Case C-319/02, *Petri Manninen.*

ECJ, 13 Dec. 2005, Case C-446/03, *Marks & Spencer plc v. Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes).*

ECJ, 12 Sept. 2006, Case C-196/04, *Cadbury Schweppes plc, Cadbury Schweppes Overseas Ltd v. Commissioners of Inland Revenue*

### **Høringsnotat og høringssvar**

Finansdepartementets høringnotat – *Endring i skatteloven § 2-2 første ledd.*  
Saksnr. 15/2550, 16.mars 2017.

<https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/horing---forslag-om-endring-av-skatteloven--2-2-forste-ledd/id2543809/?factbox=horingssvar&lastvisited=6dd41001-247b-480c-ac7c-f05964b449fc>

Advokatforeningen. (2017) *Høringssvar - Forslag om endring av skatteloven § 2-2 første ledd*, 19. juni 2017.

Deloitte Advokatfirma AS. (2017) *Høringsinnspill – Endring av skatteloven § 2-2 første ledd (hjemmehørendebegrepet for selskap mv.)*, 12. juni 2017.

Handelshøyskolen BI. (2017) *Hørings svar - Forslag om endring av skatteloven § 2-2 første ledd*, 14. juni 2017.

NHO. (2017) *Høring – Endring i skatteloven § 2-2 første ledd (hjemmehørendebegrepet for selskap mv.)*, 15. juni 2017.

Norsk Øko-Forum. (2017) *Høring – forslag om endring av skatteloven § 2-2 første ledd*, 16. juni 2017.

Skattedirektoratet. (2017) *Hørings svar - Forslag om endring av skatteloven § 2-2 første ledd*, 16. juni 2017.

Storbedriftenes Skatteforum. (2017) *Høringsuttalelse om endring u skatteloven § 2-2*, 16. juni 2017.

## **Internettadresser**

### Databaser

IBFD Tax Research Platform (krever pålogging). [www.ibfd.org](http://www.ibfd.org). *Country Analysis - corporate taxation*. [https://online-ibfd-org.ezproxy.library.bi.no/kbase/#topic=d&N=3+10+5302+4916+6186&ownSubscription=true&Ne=4912&Nu=global\\_rollup\\_key&Np=2&colid=4916&Ns=sort\\_country\\_one%257C0&rpp=25&WT.i\\_s\\_type=Navigation](https://online-ibfd-org.ezproxy.library.bi.no/kbase/#topic=d&N=3+10+5302+4916+6186&ownSubscription=true&Ne=4912&Nu=global_rollup_key&Np=2&colid=4916&Ns=sort_country_one%257C0&rpp=25&WT.i_s_type=Navigation)

IBFD Tax Research Platform. [www.ibfd.org](http://www.ibfd.org). *Country Analysis Australia – Corporate Taxation*. Oppdatert 1. mai 2018.

IBFD Tax Research Platform. [www.ibfd.org](http://www.ibfd.org). *Country Analysis Canada – Corporate Taxation*. Oppdatert 1. april 2018.

IBFD Tax Research Platform. [www.ibfd.org](http://www.ibfd.org). *Country Analysis Cyprus – Corporate Taxation*. Oppdatert 5. april 2018.

IBFD Tax Research Platform. [www.ibfd.org](http://www.ibfd.org). *Country Analysis Finland – Corporate Taxation*. Oppdatert 1. april 2018.

IBFD Tax Research Platform. [www.ibfd.org](http://www.ibfd.org). *Country Analysis Germany – Corporate Taxation*. Oppdatert 15. april 2018.

IBFD Tax Research Platform. [www.ibfd.org](http://www.ibfd.org). *Country Analysis Ireland – Corporate Taxation*. Oppdatert 1. januar 2018.

IBFD Tax Research Platform. [www.ibfd.org](http://www.ibfd.org). *Country Analysis Malta – Corporate Taxation*. Oppdatert 29. januar 2018.

IBFD Tax Research Platform. [www.ibfd.org](http://www.ibfd.org). *Country Analysis Netherlands – Corporate Taxation*. Oppdatert 1. februar 2018.

IBFD Tax Research Platform. [www.ibfd.org](http://www.ibfd.org). *Country Analysis Singapore – Corporate Taxation*. Oppdatert 1. januar 2018.

IBFD Tax Research Platform. [www.ibfd.org](http://www.ibfd.org). *Country analysis Sweden*. Oppdatert 23. mai 2018.

IBFD Tax Research Platform (krever pålogging). [www.ibfd.org](http://www.ibfd.org). *Country Key Features*. [https://online-ibfd-org.ezproxy.library.bi.no/kbase/#topic=d&N=3+10+5302+4914&ownSubscription=true&Ne=4912&colid=4914&Ns=sort\\_country\\_one%257C0%257C%257Ccollection\\_code%257C0%257C%257Csort\\_state\\_province%257C0&rpp=25&WT.i\\_s\\_type=Navigation](https://online-ibfd-org.ezproxy.library.bi.no/kbase/#topic=d&N=3+10+5302+4914&ownSubscription=true&Ne=4912&colid=4914&Ns=sort_country_one%257C0%257C%257Ccollection_code%257C0%257C%257Csort_state_province%257C0&rpp=25&WT.i_s_type=Navigation)

IBFD Tax Research Platform. [www.ibfd.org](http://www.ibfd.org). *Country Key Features for Hong Kong*. Oppdatert 20. januar 2018

IBFD Tax Research Platform. [www.ibfd.org](http://www.ibfd.org). *Country Key Features for Kenya*. Oppdatert 1. februar 2018

IBFD Tax Research Platform. [www.ibfd.org](http://www.ibfd.org). *Country Key Features for Qatar*. Oppdatert 1. januar 2018

IBFD Tax Research Platform. [www.ibfd.org](http://www.ibfd.org). *Country Key Features for Singapore*. Oppdatert 1. januar 2018



Andre internetadresser

Se den britiske regjeringens nettsider (gov.uk) <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/international-manual/intm120060> (april 2018)

Se den britiske regjeringens nettsider (gov.uk) <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/international-manual/intm120070> (april 2018)

Se Jusleksikon sine nettsider (jusleksikon.no) <https://jusleksikon.no/wiki/Skatteparadis> (juni 2018)

Se OECDs nettsider (oecd.org) <http://www.oecd.org/ctp/beps-frequentlyaskedquestions.htm> (juni 2018).

Se OECD's nettsider (oecd.org) [www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-position-norway.pdf](http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-position-norway.pdf) (juni 2018)

Se OECD sine nettsider (oecd.org) <http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/3howmap-34analysisandevaluationbythecompetentauthorities-341.htm> (juni 2018)

Se Regjeringens nettsider (regjeringen.no) <https://www.regjeringen.no/no/tema/okonomi-og-budsjett/skatter-og-avgifter/skatteavtaler-mellom-norge-og-andre-stat/id417330/> (januar 2018).

Se Regjeringens nettsider (regjeringen.no) <https://www.regjeringen.no/no/aktuelt/offentliggjoring-av-norske-posisjoner-i-mli/id2564265/> (januar 2018)

Se Regjeringens nettsider (regjeringen.no) [https://www.regjeringen.no/contentassets/a91a5dd41bde46c88ed4dfc2bf724252/v-eileder\\_gjensidig\\_avtaleprosedyre.pdf](https://www.regjeringen.no/contentassets/a91a5dd41bde46c88ed4dfc2bf724252/v-eileder_gjensidig_avtaleprosedyre.pdf) (april 2018)

Se SKATs nettsider (skat.dk). <http://skat.dk/skat.aspx?oID=1900282&chk=214955> (april 2018)

Se Skatteverkets internettsider (skatteverket.se)

<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2018.3/2642.html> (april 2018)

Se Store Norske Leksikons internettsider ([snl.no](http://snl.no))

[https://snl.no/%C3%98konomi\\_og\\_n%C3%A6ringsliv\\_i\\_Singapore](https://snl.no/%C3%98konomi_og_n%C3%A6ringsliv_i_Singapore) (mai 2018)

## **Lover og forskrifter**

### Norske lover

Lov 29. juli 1949 nr. 15 om adgang for Kongen til å inngå overenskomster med fremmede stater til forebyggelse av dobbeltbeskatning mv.

Lov 27. november 1992 nr. 109 om gjennomføring i norsk rett av hoveddelen i avtale om Det europeiske økonomiske samarbeidsområde (EØS) m.v. (EØS-loven)

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

Lov 19. november 2004 nr. 73 om bokføring (Bokføringsloven).

Lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (Skattebetalingsloven).

Lov 27. mai 2016 nr. 14 om skatteforvaltning (Skatteforvaltningsloven).

### Norske forskrifter

Forskrift 19. november 1999 nr. 1 158 om utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14 (FSFIN)

Forskrift 1. desember 2004 nr. 1 558 om bokføring (Bokføringsforskriften).

Forskrift 13. desember 2017 nr. 2005 om endring i forskrift til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (Skattebetalingsforskriften).

Stortingsvedtak 20. desember 2017 om skatt av inntekt og formue mv. for inntektsåret 2018

Utenlandske lover

Körperschaftsteuergesetz (KStG) (1976/2730) [Tyskland]

Income Tax Act (Rs.c 1985, c.1 (5<sup>th</sup> supp.)) [Canada]

Tuloverolaki (1992/1535) [Finland]

Inkomstskattelag (1999:1229) [Sverige]

The Income Tax Law (No.118(I)/2002) [Kypros]

Corporation Tax Act 2009 [Storbritannia]

Lovbekendtgørelse nr. 1164 af 6. september 2016 om indkomstbeskatning af aktieselskaber mv. (Selskabsskatteloven) [Danmark]

EU-direktiver

Council Directive 77/799/EEC of 19 December 1977. *Concerning mutual assistance by the competent authorities of the Member State in the field of direct taxation* (Mutual Assistance)

Council directive 2011/96/EU of 30 November 2011. *Directive on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States (recast)* (Parent-Subsidiary Directive)

Council directive 2017/1852/EU of 10 October 2017. *Directive on tax dispute resolution mechanisms in the European Union.*

**OECD-kilder**

OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014.* (Paris 2014)

OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017.* (Paris 2017)

OECD *Commentary on Article 4.* (Paris, 2014)

OECD. *Commentary on Article 4*. (Paris, 2017).

OECD. *Commentary on Article 25*. (Paris, 2017).

OECD. *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project - Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 - 2015 Final Report*. (Paris 2015). doi:<http://dx.doi.org/10.1787/9789264241138-en>

OECD. *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project - Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 – 2015 Final Report*. (Paris 2015). doi:<http://dx.doi.org/10.1787/9789264241695-en>

OECD. *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project - Making Dispute Resolution More Effective, Action 14 – 2015 Final Report*. (Paris 2015). doi:<http://dx.doi.org/10.1787/9789264241633-en>

OECD. *Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting*. (Paris 2016).

OECD. *Explanatory statement to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting*. (Paris 2016).

OECD. *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project - Making Dispute Resolution More Effective – MAP Peer Review Report, Norway (Stage 1): Inclusive Framework on BEPS: Action 14*. (Paris 2018). doi:<http://dx.doi.org/10.1787/9789264290389-en>

### **Skatteavtaler**

Overenskomst mellom de nordiske land for å unngå dobbeltbeskatning med hensyn til skatter på inntekt og formue (nordisk skatteavtale) av 2008.

Øvrige skatteavtaler det er referert til i oppgaven og nedenfor knytter seg til inntektsskatt («Income Tax Treaty»).

Skatteavtalen mellom Frankrike og Marokko av 1970.

Skatteavtalen mellom Norge og USA av 1971.  
Skatteavtale mellom Nederland og Malta av 1977.  
Skatteavtalen mellom Canada og Japan av 1986.  
Skatteavtalen mellom Frankrike og Tyrkia av 1987.  
Skatteavtalen mellom India og USA av 1989.  
Skatteavtalen mellom Norge og Nederland av 1990.  
Skatteavtalen mellom Norge og Tyskland av 1991.  
Skatteavtalen mellom India og Kina av 1994.  
Skatteavtalen mellom Canada og Estland av 1995.  
Skatteavtalen mellom Norge og Singapore av 1997.  
Skatteavtalen mellom Norge og Irland av 2000.  
Skatteavtalen mellom Tyskland og Sør Korea av 2000.  
Skatteavtalen mellom Canada og Tsjekkia av 2001.  
Skatteavtalen mellom Canada og Irland av 2003.  
Skatteavtalen mellom Storbritannia og Australia av 2006.  
Skatteavtalen mellom Østerrike og Albania av 2007.  
Skatteavtalen mellom Storbritannia og Frankrike av 2008.  
Skatteavtalen mellom Tyskland og De Forente Arabiske Emirater av 2010.  
Skatteavtalen mellom Norge og Malta av 2012.  
Skatteavtalen mellom Norge og Nederland av 2013.  
Skatteavtalen mellom Norge og Storbritannia (income Tax treaty) av 2013.  
Skatteavtalen mellom Norge og Serbia av 2015.  
Skatteavtalen mellom Norge og Sveits av 2015.  
Skatteavtalen mellom Norge og Zambia av 2015.