



BI Norwegian Business School - campus Oslo

GRA 19204

Master Thesis in Accounting and Auditing

Thesis Master of Science

"Endring av skatteloven § 2-2 første ledd -
hjemmehørendebegrepet"

Navn: Linn Tabita Johansen, Christina Bølling

Start: 01.01.2018 09.00

Finish: 03.09.2018 12.00

Forord

Denne masteroppgaven setter et punktum for vår tid som studenter på BI, og et fem år langt studie innen økonomi. Arbeidet med oppgaven har vært spennende og lærerikt, men samtidig svært krevende. Internasjonal skatterett er et sammensatt fagfelt i rask utvikling, og vi har underveis i arbeidet blitt klar over at oppgaven risikerer å være utdatert omtrent idet vi fullfører. Vi har underveis i arbeidet fjernet og endret minst like mye tekst som vi leverer, og vi har vært innom utallige blindspor og sideveier.

Det var et naturlig valg å skrive om tematikk innenfor skatterett, da dette fagfeltet har vært svært interessant gjennom studie. Det er herunder spesielt den internasjonale skatteretten som har vært mest aktuell å fordype seg ned i, ettersom denne inkluderer samspillet mellom hvert enkelt lands interne bestemmelser, samt deres bi-og multilaterale avtaler.

De fleste landene er klar over at verdensøkonomien samlet, økonomisk og samfunnsøkonomisk sett, kommer best ut ved samarbeid og samhandling, men samtidig er hvert enkelt land også ansvarlig for å beskytte sitt eget skattefundament, og føre en forsvarlig internrettslig skattepolitikk. Den internasjonale skatteretten blir derfor et resultat av avveininger mellom disse ulike, og i mange tilfeller motstridene hensynene. Disse faktorene er også det som medfører at skatteretten, etter vår mening, er særlig interessant og kompleks.

En masteroppgave fordrer en konklusjon, noe vi også har fått til. Det føles likevel feil å sette et punktum eller to streker under denne. Å konkludere i denne oppgaven oppleves mer som å sette et komma. Den er kun en liten pause i en lenger og komplisert setning. Takk til alle som har bidratt til å gjøre arbeidet med oppgaven mulig, først og fremst til vår dyktige foreleser og veileder Eivind Furuseth. I tillegg har vi fått uvurderlig hjelp fra Trond Eivind Johnsen i Deloitte Advokatfirma. Han har ikke bare bidratt med korrekturlesing, men også svært nyttige og inspirerende kommentarer underveis.

Sammendrag

Denne oppgaven handler om hvordan hjemmehørendebegrepet i skattelovens § 2-2 første ledd bør oppdateres for å tilpasses den skatterettslige internasjonale utviklingen. Oppgaven belyser internrettslige og internasjonale utfordringer knyttet til utarbeidelsen av et robust bostedsbegrep i dagens globaliserte verden. Store deler av oppgaven baseres på høringsnotatet, “Endring i skattelovens § 2-2 første ledd”, og handlingsplanen fra BEPS-arbeidet.

I utarbeidelsen av et slikt bostedsbegrep er det essensielt å se de nasjonale og internasjonale rettskildene i sammenheng. Mangel på internasjonal samhandling har ført til ulikheter i statenes interne rett, noe som skaper et lovgivnings vakuum og gir muligheter for skatteunngåelse. Det har derfor vært naturlig å innledningsvis foreta en internrettslig vurdering av gjeldene rett, samt en gjennomgang av bostedsbestemmelsen i skatteavtaler. Våre drøftelser viser at hjemmehørendebegrepet er uavklart og lite forutsigbart for skattyter, samt at begrepet er enkelt manipulerbart, og i liten grad samsvarer med skatteavtaleretten. Det foreligger altså et behov for endring av dagens regler.

Deretter diskuteres høringsnotatet med tilhørende hørings svar, og oppgaven identifiserer og analyseres problemstillingene som belyses. Gjennomgangen av internrett, skatteavtalerett og analysen av høringsnotatet med hørings svar indikerer

behovet for et prinsipielt skille mellom selskap stiftet i Norge, og selskap stiftet i utlandet. For norske selskaper bør det innføres et stiftelsesprinsipp, dette vil bidra til økt forutsigbarhet, enklere regler både for skattyter og skattemyndigheter, samt fungere hensiktsmessig i internasjonal sammenheng. For selskap stiftet i utlandet kreves det en noe bredere vurdering av selskaps reelle tilknytningsforhold, imidlertid bør ikke vurderingen være så bred at den bryter med det prinsipielle skillet mellom begrenset skatteplikt og globalskatteplikt. Hjemmehørende-vurderingen bør i slike tilfeller være en konkret vurdering av stedet selskapet reelt er sterkest tilknyttet, hvor selskapets bransje og selskapsform tas hensyn til. Vurderingskriteriene bør følgelig også lovfestes. Avslutningsvis diskuteres unntaksbestemmelsen. Vi stiller oss kritiske til innføring av en slik bestemmelse, og foreslår heller en vurdering om utarbeidelse av en generell misbruksregel.

Innhold

Forord	1
Sammendrag	2
1 Innledning	6
1.1 Bakgrunn og motivasjon	6
1.2 Tema og problemstilling	6
1.3 Avgrensning og metode	7
1.4 Internasjonal bekjempelse av skatteunngåelse.....	7
1.5 Nasjonal bekjempelse av skatteunngåelse	8
1.6 Hensynene som ligger til grunn for det norske skattesystemet.....	9
2 Skatteplikten til Norge	10
2.1 Innledning	10
2.2 Hjemmehørendebegrepet	11
2.2.1 Hjemmehørendebegrepets innhold	11
2.2.2 “Virkelig ledelse”	12
2.2.3 Ulik vurdering basert på stiftelsesland?	13
2.2.4 Hjemmehørendeavurderingen i praksis	17
3 Internasjonal skatterett.....	17
3.1 Innledning	17
3.2 Skatteavtalerett.....	18
3.3 Bosted i skatteavtale	19
3.3.1 Modellavtalens art. 4	19
3.3.2 «Place of effective management».....	20
3.3.3 Gjensidig avtale	23
3.3.4 Betydningen av endring i modellavtalen og kommentarene	24
4 Skatteplanlegging	25
4.1 Innledning	25
4.2 Skatteplanlegging, skatteunngåelse og skatteunndragelse.....	25
4.3 Skatteunngåelse hvor bostedsbestemmelsen er sentral	26
4.3.1 Ulike typer skatteunngåelse ved bruk av bostedsbestemmelsen	26
4.3.2 Internrettslig fordeler	27
4.3.3 Treaty Shopping.....	27
4.3.4 Internasjonalt samarbeid.....	29
5 Endring av hjemmel for globalskatteplikt	31

5.1	Høringsnotatet.....	31
5.2	Endringer.....	32
5.2.1	Hovedregel.....	32
5.2.2	Unntaksregel	34
5.3	Høringssvar	34
6	Utfordringer ved endring av hjemmel for globalskatteplikt.....	34
6.1	Foreslått hjemmehørende vurdering for selskap stiftet i Norge.....	34
6.1.1	Endringene presentert i høringsnotatet	34
6.1.2	Selskap som endrer selskapsrettslig domisil.....	36
6.1.3	Allerede utflyttede selskaper	37
6.2	Foreslått hjemmehørende vurdering for selskap stiftet i utlandet.....	38
6.2.1	Endringene presentert i høringsnotatet	38
6.2.2	Selskap som inngår i konsernforhold	40
6.2.3	Uheldige konsekvenser for forvalterbransjen.....	44
6.2.4	Bostedsvurderingen i skatteavtalene som internrettslig hjemmel ...	46
6.2.5	Forholdet mellom globalskatteplikten og begrenset skatteplikt	47
6.2.6	Behovet for en endring av regel for selskap stiftet i utlandet	48
6.3	Skattyters forutsigbarhet	50
6.3.1	Konsekvensene for skatteytters forutsigbarhet	50
6.3.2	Vektingen mellom forutsigbarhet og bekjempelse av skatteunngåelse	52
6.4	Unntaksregel (“Treaty non-resident” regel).....	53
6.4.1	Unntaksregelens funksjon.....	53
6.4.2	Vil unntaksbestemmelsen komme til anvendelse for utenlandsk registrerte selskaper?	57
6.4.3	Risiko for dobbeltbeskatning.....	57
6.4.4	Plikten til å levere skattemelding etter utflytting.....	58
6.5	Norsk skatteavtalepolitikk og MAP.....	59
6.6	Forholdet til EØS-retten.....	61
7	Avslutning	63
7.1	Oppsummering.....	63
7.2	Hjemmehørende vurderingen.....	64
7.2.1	Hensiktsmessigheten av ulike regler basert på stiftelsesland	64
7.2.2	Norskstiftede selskaper.....	65
7.2.3	Utenlandskstiftede selskaper	68
7.2.4	Unntaksregelen	73

7.3	Konklusjon.....	74
8	Referanser.....	76

1 Innledning

1.1 Bakgrunn og motivasjon

Globalisering gjør landegrensener mindre viktige, og selskaper har større muligheter for tilstedeværelse og tilknytning til flere land. Denne globaliseringstrenden er økende, dette aktualiserer en diskusjon rundt vilkår for fordeling av beskatningsrett. Økt vare-, persons- og kapitalmobilitet gjør transaksjoner og strukturer på tvers av landegrensene til en naturlig del av selskapers virksomhet. Dette medfører at selskaper har tilknytning til flere land, noe som nødvendiggjør en drøftelse av tilknytningskriteriene som avgjør et selskaps skatterettslige bosted.

Landenes nasjonale regelverk er ikke oppdatert i takt med utviklingen, og har dermed blitt mindre effektive til å fastslå skatterettslig bosted. Det er et faktum at enkelte av verdens mest lønnsomme, multinasjonale selskaper betaler lite eller ingen skatt (Gjems-Onstad & Furuseth, 2013, s. 33). Dette aktualiserer problemstillinger rundt skatteplikt og skatteplanlegging, og internasjonale skattespørsmål har aldri vært så høyt på den politiske agendaen som de senere årene. For lovgiver medfører dette et større fokus på å beskytte det norske skattefundamentet fra kunstig overskuddsflytting og uthuling av skattefundament, samt at Norge må være et attraktivt land å drive virksomhet i, i en stadig økende konkurranse om skatteinntekter.

1.2 Tema og problemstilling

Skatteloven § 2-2 hjemler hvilken tilknytning som kreves for at selskap skal være globalskattepliktig til Norge. Avgjørende for å fastslå globalskatteplikt er at selskapet er "hjemmehørende i riket". Tradisjonelt har vurderingen handlet om hvor selskapet reelt sett er ledet fra. I dagens globale virkelighet har tilknytningskriteriene vist seg å være mindre egnet til å hjemle globalskatteplikt, og for den profesjonelle skattyter åpner dette en rekke muligheter til å flytte skattegrunnlag, og dermed unngå beskatning.

Regelverket er altså overmodent for evaluering, og den 16. mars 2017 utsendte Finansdepartementet et høringsnotat om endring av skattelovens § 2-2. Departementet mottok mange hørings svar som belyser utfordringer og muligheter ved endringen av bestemmelsen. Lovforslaget var forventet å tre i kraft med virkning fra inntektsåret 2018, men er enda ikke klart for behandling i stortinget.

Dette viser kompleksiteten og utfordringene knyttet til å utarbeide et robust hjemmehørende begrep i 2018. Formålet med vår masteroppgave er å belyse hvordan kriterier for selskapers alminnelige skatteplikt bør utformes i norsk skatterett, i lys av den internasjonale utviklingen.

Hjemmehørendebegrepets utforming er et komplekst og aktuelt rettsspørsmål. På bakgrunn av dette har vi formulert følgende problemstilling:

«Hvordan kan den internrettslig hjemmel for globalskatteplikt for selskaper, best tilpasses den skatterettslige, internasjonale utviklingen?»

1.3 Avgrensning og metode

Vi benytter hovedsakelig juridisk forskningsmetode i utarbeidelse av oppgaven.

Fremstillingen er oppdelt i tre hoveddeler. Den første delen inneholder en gjennomgang av dagens regler, samt en gjennomgang av de internasjonale rettskildene som har praktisk betydning for norsk beskatningsrett. Delen avsluttes med en redegjørelse om hvilke utfordringer de internasjonale trendene for skatteplanlegging skaper. Del to er en gjennomgang av høringsnotatet med tilhørende høringsvar. Denne delen gir en fremstilling av hvilke utfordringer som ligger i det videre arbeidet med lovforslaget. Den tredje delen inneholder en analyse og drøftelse av hvilket innhold den internrettslige hjemmel for globalskatteplikt kan og bør ha.

1.4 Internasjonal bekjempelse av skatteunngåelse

For å kunne drøfte hvordan vilkårene for globalskatteplikt etter norsk internrett bør tilpasses den internasjonale utviklingen, er det nødvendig å redegjøre for BEPS-prosjektet som har styrt utviklingen.

Under G20-toppmøtet i 2012 initierte G20-landene en prosess for å motarbeide skatteerosjon («base erosion and profit shifting»), BEPS-prosjektet. Formålet med prosjektet var å bekjempe internasjonale utfordringer knyttet til uthuling av skattefundamenter og overskuddsflytting. OECD estimerte tapte skatteinntekter for landene, som følge av BEPS, til å være mellom 800 og 2000 milliarder norske

kroner (BEPS, Action 11, s 15)¹, noe som viser at dette er en omfattende utfordring i internasjonal sammenheng. Det gjennomgående målet for BEPS-prosjektet er at skattlegging foretas der verdiskapningen faktisk finner sted. Prosjektet implementeres gjennom endringer i nasjonal lovgivning, og gjennom skatteavtaler og OECD's internprisingsretningslinjer. Arbeidet med BEPS er utført av representanter fra myndighetene i alle de 44 deltakerlandene, som utgjør 90% av den totale verdensøkonomien. I tillegg har organisasjoner og aktører som EU-kommisjonen, Verdensbanken, Det Internasjonale Pengefondet og Forente Nasjoner bidratt med synspunkter gjennom prosessen (BEPS, Action 11, s. 3).

Mange av utfordringene relatert til BEPS skyldes ulike skatteregimer og manglende harmonisering mellom systemer. Utfordringene relaterer seg således både til statenes nasjonale rett samt skatteavtalene. BEPS-arbeidet har resultert i en handlingsplan bestående av 15 tiltakspunkter, som bygger på tre hovedformål: økt sammenheng mellom nasjonale regler som påvirker grenseoverskridende aktiviteter, forsterke substanskravene i eksisterende internasjonale standarder, og å øke transparensten så vel som forutsigbarheten (BEPS Action 2, 2015, s. 5).

BEPS – arbeidet har stor betydning for den internasjonale utviklingen på skatterettens område, og flere av tiltakspunktene har direkte eller indirekte konsekvenser for bostedsbestemmelsen både i internretten og i skatteavtalene. Vi kommer nærmere tilbake til tiltakspunktene som er relevante for problemstillingen, i kapittel 6.3.4 under «Internasjonal bekjempelse av skatteunngåelse og skatteunndragelse».

1.5 Nasjonal bekjempelse av skatteunngåelse

Endringer i de internasjonale rammebetingelsene som var bakgrunnen for BEPS og EU-kommisjonens handlingsplan har også medført et behov for revurdering av norske skatteregler. Regjeringen Stoltenberg satte i 2013 ned et ekspertutvalg, kalt Scheel-utvalget, for å vurdere norske skatteregler i lys av den internasjonale utviklingen.

¹ Link til alle OECD publikasjoner: www.oecd-ilibrary.org

Målet med utredningen er å sikre at Norge har et robust skattesystem som er tilpasset den internasjonale mobiliteten, samtidig må Norge være et attraktivt land å investere i. Utvalget fremla i 2014 en NOU med flere anbefalinger, der en av anbefalingene var å stramme inn hjemmehørendebegrepet i skatteloven § 2-2 første ledd, samt vurdere et nytt innhold i denne bestemmelsen (NOU 2014:13, s. 199). Dette var utgangspunktet for høringsnotatet «Endring i skatteloven § 2-2 første ledd» (Høringsnotatet, 2017).

1.6 Hensynene som ligger til grunn for det norske skattesystemet

For å kunne drøfte hvordan hjemmel for global skatteplikt bør utformes er det naturlig med en gjennomgang av de ulike hensyn som er lagt til grunn i det norske skattesystemet. Skattelovens funksjon er å ivareta offentlige interesser. Dette innebærer å beskytte det norske skattefundamentet, blant annet ved forebyggelse av skatteunngåelse. Skattereformen i 1992 bygger på noen grunnleggende hensyn og prinsipper som fortsatt gjelder i dagens skattesystem. Nøytralitet bygger på en rettferdighetstanke, og er det førende prinsipp for beskatning. Dette innebærer både vertikal og horisontal likebehandling. Lik inntekt skal gi lik skatt, og høyere skatteevne skal gi høyere skatt. Nøytralitet handler også om at skattesystemet ikke skal påvirke forretningsmessige vurderinger. Symmetriprinsippet innebærer fradragrett for kostnader pådratt for erverv av skattepliktig inntekt, jf. sktl. § 6-1. I et samfunnsøkonomisk perspektiv er hensynet til å unngå effektivitetstap sentralt. Skattesystemet skal tilrettelegge for effektiv ressursbruk gjennom hensiktsmessig lave skattesatser og et bredt skattegrunnlag.

Reformen i 1992 skulle stimulere til samfunnsøkonomisk riktig ressursbruk (Brudvik & Vårdal, 2017, s. 74-75). Arbeidet med endringer av skatteregler som har pågått de to siste årene blir sett på som en ny skattereform for treårsperioden 2016-2018, (Finansdepartementet, 2015) og (Brudvik & Vårdal, 2017, s. 74). Denne bygger på Scheel-utvalgets rapport der prinsippene fra 1992-reformen fortsatt er like sentrale, men målet er nå å tilpasse skattesystemet dagens internasjonale økonomiske virkelighet (NOU 2014:13, s. 15).

2 Skatteplikten til Norge

2.1 Innledning

Skatteplikt er et direkte inngrep i borgernes rettssfære og krever som følge av legalitetsprinsippet klar lovhjemmel (Castberg, 1964, s. 9). Skatteplikten følger av lov av 26. mars 1999 nr.14 om skatt av formue og inntekt (sktl). Hovedformene for skatteplikt er alminnelig- og begrenset skatteplikt. For skatteyter innebærer alminnelig skatteplikt i utgangspunktet skatteplikt til Norge for all formue og inntekt i Norge og i utlandet (det såkalte globalinntektsprinsippet, jf. § 2-2 sjette ledd). En fysisk eller juridisk person som ikke faller inn under bestemmelsene om globalskatteplikt kan likevel være skattepliktig til Norge for deler av sin formue eller inntekt, jf. § 2-3 første ledd. Den begrensede skatteplikten oppstår for inntekter eller formue som har en viss tilknytning til riket, men hvor tilknytningen ikke er tilstrekkelig sterk til at det etableres alminnelig skatteplikt etter § 2-2 første ledd. Bestemmelsen favner nokså vidt, og det skal forholdsvis liten grad av tilknytning til for å ha begrenset skatteplikt til Norge. Avgjørende for om alminnelig skatteplikt etableres er hvorvidt selskapet anses “hjemmehørende i riket” etter § 2-2 første ledd. Hjemmehørendebegrepets innhold er derfor helt sentral for grensen mellom alminnelig og begrenset skatteplikt.

Spørsmålet om hvor et selskap er hjemmehørende er et rent internrettslig spørsmål. At et selskap anses hjemmehørende i et annet land etter dette lands interne rett, er ikke til hinder for at det kan anses hjemmehørende i Norge etter norsk rett. Det vil i så fall foreligge dobbelt (eller trippelt) bosted. Dette kan medføre at selskapet dobbeltbeskattes.² Det eksisterer både unilaterale og bilaterale regler for å løse opp i dobbeltbeskatning. De unilaterale reglene som følger av internretten, jf. § 16-20 flg. gjelder kun norske skattytere. Skatteavtalene vil derimot være bindende for begge avtalestatene, og fordeler beskatningsretten mellom dem.

Vilkåret “hjemmehørende i riket” er ikke definert i lovteksten, og det nærmere innholdet må utledes fra rettspraksis, forarbeider og skattefastsettingspraksis. Det er på det rene at en språklig tolkning av “hjemmehørende” viser til et visst tilknytningsforhold til riket. Spørsmålet er dermed hvilken grad av tilknytning

² Se nærmere om juridisk dobbeltbeskatning under kap. 3 “Internasjonal skatterett”.

som er tilstrekkelig for at et selskap skal oppfylle vilkåret, og hvilke forhold som skal legges til grunn for vurderingen. Dette omtales i det videre som “hjemmehørende vurderingen”. Det er ikke konsensus rundt hva som er gjeldende rett for vurderingen, og dette er et paradoks gitt begrepets avgjørende betydning for internrettslig etablering av global skatteplikt. Dette kommer blant annet til uttrykk i advokatforeningens hørings svar til finansdepartementet. Her påpeker foreningen at de er uenige i departementets forståelse av dagens regel i § 2-2 første ledd (Advokatforeningen, 2017). Departementets omtale av gjeldende rett har betydning for lovgiver stilling til hvorvidt gjeldende rett skal videreføres eller endres, og for skattesaker for inntektsårene forut en eventuell lovendring.

2.2 Hjemmehørende begrepet

2.2.1 Hjemmehørende begrepets innhold

Det kan tenkes at både formelle forhold, eksempelvis hvor selskapet er registrert og stiftet, samt reelle forhold som hvor den daglige driften finner sted, er relevante for hjemmehørende vurderingen (Dragvold, 2012a, s. 98). Ved tolkning av bestemmelsen vil forarbeidene være til hjelp, ettersom de utdyper lovgivers hensikt. I forarbeidene til tidligere skattelov 1911 § 15 første ledd bokstav b, Ot.prp. nr. 16 (1991-92) baseres vurderingen på hvorvidt ledelsen av selskapet finner sted her i riket. Departementet uttaler at “ledelse” omfatter så vel beslutninger som angår daglig ledelse, som styrebeslutninger (Ot.prp. nr.16 (1991-92), s.90). Det antydes ingen vektlegging mellom daglig ledelse og styrebeslutninger. I forarbeidene til skatteloven 1999, Ot.prp. nr.86 (1997-98), anses det for å være en utbredt rettsoppfatning at vurderingen av hvorvidt et utenlandsk selskap er hjemmehørende i Norge, skal ta utgangspunkt i “selskapets reelle tilknytningsforhold til Norge”. Avgjørende vekt skal i tvilstilfeller legges på selskapets virkelige ledelse, og da ledelse på styrenivå (Ot.prp.nr 86 (1997-98) s.33).

Forarbeidene til både gammel og ny skattelov indikerer at innholdet i hjemmehørende begrepet knytter seg til stedet for selskapets “virkelig ledelse”. Ledelse omfatter altså, ifølge forarbeidene, både daglig ledelse og ledelse på styrenivå, hvor ledelse på styrenivå tillegges særskilt vekt.

2.2.2 “Virkelig ledelse”

For å klargjøre hva som ligger i begrepet “virkelig ledelse” kan det ses hen til saker der høyesterett har tatt stilling til innholdet i begrepet, da disse har sterk prejudikatsvirkning (Brudvik & Vårdal, 2017, s. 62). Panamadommen (Rt. 1937 s. 443) handlet om beskatning av norsk eierskap i utlandet. Rettens flertall la her til grunn at aksjeselskapet i Panama måtte anses som et proformaverk, men mindretallet drøftet selskapets hjemhørighet, og det er derfor mindretallets vurdering som er relevant. Det ble lagt avgjørende vekt på at den reelle ledelsen av det utenlandskstiftede selskapet fant sted i Norge, og retten slo deretter fast at selskapet av den grunn ikke kunne være hjemmehørende i Panama. Den reelle ledelsen innebar i dette tilfellet ikke styrebeslutninger. I Rt. 1973 s. 143, Alnor Aluminium-dommen, tok høyesterett stilling til hvilken kommune selskapet var hjemmehørende i. Her ble bestyrelse på “*høyere nivå enn daglig ledelse*” et avgjørende kriterium for å fastsette hjemhørighet. Dommen kan sies å ha en viss analogisk betydning, da momentene høyesterett vurderte er de samme som dagens vurderingstema. Disse to dommene peker i retning av at “hjemmehørende i riket” beror på en konkret vurdering av selskapets reelle ledelse, imidlertid er det lagt avgjørende vekt på forskjellige ledelsesnivåer i dommene.

I Rt 2002 s 1144, Kypros-dommen, ble innholdet i begrepet “reell ledelse” satt på spissen da retten pre judisielt tok stilling til hvorvidt selskaper registrert på Kypros var hjemmehørende i Norge. I dommen legger retten til grunn at virkelig ledelse betyr beslutninger på styre- og daglig leder nivå, med hovedvekt på styrebeslutningene. Lagmannsretten hadde i forutgående dom uttalt at utenlandske selskaper er hjemmehørende dersom faktisk ledelse på styrenivå skjer i Norge. Det ble i Lagmannsretten vist til rettskilder som antyder at stedet for ledelse på styrenivå alene er avgjørende, blant annet Finansdepartementets brev av 28.februar 1995 til Sentralskattekontoret for storbedrifter (Utv 1995 481). I høyesterettsdommen legges det imidlertid til grunn rettskilder som antyder en noe bredere vurdering, som i tillegg vektlegger stedet for den daglig ledelse. Høyesterett antyder at det ikke alene er nok å se hen til stedet for styrebeslutninger. Daglig ledelse kan etter dette ikke utelukkes som vurderingskriterium, men kan heller ikke sies å være avgjørende.

Med relativt få høyesterettsdommer vil også underrettspraksis være relevant. I dom av 11. mars 2010 (Utv 2010 968) avsagt i Kristiansand tingrett, var ett av spørsmålene hvorvidt et selskap stiftet i Spania måtte anses hjemmehørende i Norge. Retten tar i dommen utgangspunkt i skattelovens forarbeider og det ble lagt avgjørende vekt på at “*de avgjørende og nødvendige ledelsesmessige beslutninger*” ble truffet av det ene styremedlemmet, under opphold i Norge. Det faktum at de formelle styremøtene ble avholdt i Spania ble ikke gitt avgjørende vekt, da retten vurderte at disse “... *uansett ikke var av en slik karakter at selskapet reelt sett kan sies å ha blitt ledet fra Spania*”. Dommen ble ikke anket, og er rettskraftig. Denne dommen peker også i retning av en konkret vurdering av ledelse på styrenivå. Den antyder i tillegg at det er de helt reelle forholdene som legges til grunn, og at formell avholdelse av styremøter i seg selv ikke er tilstrekkelig dersom disse ikke inneholder ledelse av reell karakter.

Rettspraksis peker følgelig i retning av en mer helhetlig vurdering av virkelig ledelse, som går noe bredere enn kun hvor styremøtene avholdes, men det må kunne legges til grunn at reell ledelse er beslutninger på daglig leder og styrenivå med hovedvekt på stedet for styrebeslutninger.

2.2.3 Ulik vurdering basert på stiftelsesland?

De fleste rettskildene vurderer hjemhørighet for selskap stiftet i utlandet, presumsjonen for norske selskaper er at de er hjemmehørende i Norge. Når skatteplikten til Norge opphører for selskap stiftet her, er imidlertid mindre tydelig.

Et eksempel på dette er to tingrettsavgjørelser som ble avsagt i forbindelse med Transocean-sakene, skattesakene mot Arcade Drilling AS. Sakene besto av en sivil skattesak, og en straffesak. Det bemerkelsesverdige med dommene er at tingretten gjør helt ulike vurderinger av hvor selskapet etter norsk internrett skal anses hjemmehørende. I straffesaken (TOSLO-2011-191007) avsagt 02. juli 2014 kom Oslo tingrett frem til at Arcade Drilling AS ikke var hjemmehørende i Norge, vurderingen var basert på at skatterettslig hjemhørighet er lik i en innflyttings- og utflyttingssituasjon, og for utenlandske og norskregistrert selskap. Retten uttaler med støtte i forarbeider (Ot.prp. nr. 16 (1991–1992)) og Kypros-dommen (Rt. 2002 s. 1144) at hjemhørighet

“... bestemmes etter en helhetlig vurdering av om bestyrelsen/ledelsen av selskapet reelt sett skjer i Norge. Dersom ledelse på styrenivå og daglig ledelse er flyttet til utlandet, må det for fortsatt skatteplikt til Norge foreligge andre tilknytningsforhold som med tyngde taler som at selskapet styres herfra.”

Retten hentyder at skatterettslig hjemhørighet er lik i inn- og utflytningstilfeller, noe som ikke er i tråd med Finansdepartementets forståelse. Departementet ga i 1998 en uttalelse (Utv 1998 848) som la til grunn at det skal mer til for at et norsk selskap ansees skatterettslig flyttet ut av landet. I den sivile skattesaken mot Arcade Drilling (Utv 2013 1050) ble Oslo tingretts konklusjon motsatt av straffesaken. I vurderingen ble det lagt vesentlig vekt på at selskapet var et norskregistrert aksjeselskap samt registrert i Brønnøysund. Dommens argumentasjon aksepterer altså Finansdepartementets uttalelse i brev av 07. mai 1998. Denne uttalelsen er omdiskutert, og har medført at det stilles spørsmålstegn ved om det er sikker rett at hjemmehørende vurderingen faktisk er den samme for selskap stiftet i Norge og utlandet.

Brevet er et svar på et konkret saksforhold, men departementet uttaler at svaret er av prinsipiell karakter. Departementet uttaler at spørsmålet om et norskregistrert selskap er utflyttet «... må bero på en helhetsvurdering av alle de konkrete tilknytningsforhold selskapet har til Norge ...», med «... særlig vekt ...» på om selskapet er stiftet som et norsk aksjeselskap. Departementet mener her at rettskildemateriale, blant annet egen uttalelse i brev av 1995 (Utv 1995 481), som har dannet grunnlag for oppfatningen om at et selskap er hjemmehørende dersom faktisk ledelse finner sted i Norge, kun gjelder selskap stiftet i utlandet.

I den samlede vurderingen departementet mener skal ligge til grunn for selskap stiftet i Norge, vil forhold som lokalisering av hovedadministrasjon, daglig ledelse under styret, de årlige generalforsamlingene og faktisk funksjonsfordeling ellers mellom organer i Norge og i utlandet være av betydning (Utv 1998 s 848). I gjeldende versjon av Skatte-ABC er departementets synspunkter inntatt og fremstilles her som gjeldende rett, (Skatte-ABC, 2017, s. 1391). I høringsnotatet med forslag om endring av skatteloven § 2-2 første ledd gis det også en beskrivelse av gjeldende rett (Høringsnotatet, 2017). Omtalen legger stor vekt på finansdepartementets egen uttalelse, og det faktum at denne senere er inntatt i

Skatte-ABC, hvorefter det kommenteres at det ikke foreligger avgjørende rettspraksis. Departementets syn er altså at det foreligger ulike vurderingskriterium. Skatteetaten er utøvende myndighet, og slik praksis foreligger i dag, vil det i emigrasjonstilfeller gjøres en bredere vurdering enn ved immigrasjonsspørsmål.

Departementets uttalelse fra 1998 er sterkt kritisert i juridisk teori, dette kommer også til uttrykk i det tidligere nevnte høringsvaret fra Advokatforeningen (Advokatforeningen, 2017, s. 2) og blant andre av Fredrik Zimmer i “Festeskrift til Mads Henry Andenes” (2010, s. 355) og boken Internasjonal inntektsskatterett (Zimmer, 2009 27.4.1). Petter Dragvold argumenterer i Skatterett nr. 2 - 2012, for at departementets oppfatning ikke kan gi uttrykk for gjeldende rett og at vurderingskriteriene etter § 2-2 første ledd er de samme, uavhengig av hvor selskapet er stiftet (Dragvold, 2012a, s. 111). Helhetsvurderingen departementet legger til grunn fremstår også som vanskelig praktiserbar, og det stilles spørsmål ved hvordan en avveining mellom ledelsesfunksjoner opp mot selskapsregistrering kan fungere i praksis (Holen & Fjærestad, 2015).

Kritikken av uttalelsen er forståelig da den går i motsatt retning av både lovtekst, forarbeider og rettspraksis. Ordlyden i § 2-2 første ledd legger ikke opp til noe skille på bakgrunn av selskapets stiftelsesland. Forarbeidene omtaler kun hjemmehørende vurderingen for selskap stiftet i utlandet, og er tause om selskap stiftet i Norge. Ingen av de nevnte dommene har momenter som tilsier en ulik tolkning av hjemmehørende begrepet. Uttalelsen synes i tillegg å være et forsøk på å nedtone betydningen av departementets egen uttalelse i brev av 28. februar 1995 (Utv 1995 481), hvor departementet blant annet uttaler:

“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.” (uthevet her)

Petter Dragvold gjennomgår uttalelsene grundig i sin artikkel (s. 107-109) og konkluderer med at departementets forsøk på å omgå egen uttalelse virker lite overbevisende. Etter dette må det kunne legges til grunn at den allmenne rettsforståelse frem til departementets brev av 7. mai 1998 var at hjemmehøredevurderingen skulle være den samme for utenlandsk og norsk

registrert selskap. Den samme forståelsen legges også til grunn i senere høyesterettsdom Rt. 2002 s.1144 (Kyprosdommen).

En uttalelse fra departementet kan i denne sammenheng ikke anses som en tungtveiende rettskilde, selv om det er vist til uttalelsen i Skatte-ABC, i senere forarbeider og i høringsnotat. Det fremstår som departementet ønsker å endre gjeldende rett, uten å ha forankring i andre rettskilder. Dette er uheldig på mange måter, men først og fremst for skattyter. Skatteetaten har som nevnt tatt inn departementets forståelse i Skatte-ABC, og det må derfor antas at det er slik de anvender regelverket i konkrete saker. Det blir dermed opp til skattyter å påklage, og eventuelt gå rettens vei dersom selskapet er uenig i skatteetatens anvendelse av reglene. I denne sammenheng er det nødvendig å påpeke at det for skatteyter ofte er mye som står på spill økonomisk, ved en prøving for domstolene, og det er av flere påpekt svakheter ved skatteyters rettssikkerhet. Dette blant annet i en høring i Stortingets finanskomité (*Åpen høring i om skatteyters rettssikkerhet*, 2011). Skatteetatens forståelse av gjeldende rett har i praksis avgjørende betydning for de aller fleste skattytere. Dette sammenholdt med det faktum at det kan stilles spørsmål ved kvaliteten på skattyters rettssikkerhet, gjør departementets oppfatning av gjeldende rett spesielt uheldig.

Departementet har imidlertid støtte i juridisk teori for det synspunkt at hjemmehørende vurderingen bør baseres på en mer helhetlig vurdering av flere momenter ved virkelig ledelse enn kun stedet for styremøtene i både immigrasjon- og emigrasjonstilfeller, (Dragvold, 2012b) og (Zimmer, 2017). Dette understøttes også i Høyesterettsdom Rt. 2002 s. 1144, og til dels i tingrettens dom i straffesaken mot Arcade Drilling AS. Departementet er likevel alene om å mene at vurderingen er forskjellig for selskap stiftet i Norge og utlandet.

Rettstilstanden er altså noe uavklart når det gjelder kriteriene som skal ligge til grunn for hjemmehørende vurderingen, spesielt i emigrasjonstilfeller. Dette medfører usikkerhet for skattyter, noe som ikke er hensiktsmessig jf. hensynet til skattyters forutsigbarhet (Innst. 273 S, 2015-2016). I praksis vil likevel sjelden norskregistrerte selskaper bli ansett hjemmehørende i utlandet (Gjems-Onstad & Furuseth, 2013).

2.2.4 Hjemmehørende vurderingen i praksis

Det følger av den alminnelige opplysningsplikten i skatteforvaltningsloven at skattyter har plikt til å gi riktige og fullstendige opplysninger, jf. sktfvl. §8-1. Opplysningsplikten innebærer plikt til å gi alle relevante opplysninger slik at skatteplikten i rett tid blir klarlagt og oppfylt. Denne bestemmelsen rekker vidt og kan innebære at skattyter i enkelte tilfeller må gi mer informasjon enn det som etterspørres (Ot.prp. 38 L. (2015-2016)). Dette vil typisk være tilfelle dersom skattyter har tilknytning til flere land, og det kan reises spørsmål om hjemhørighet. Det er altså opp til skattyter å gjøre hjemmehørende vurderingen, og bevisbyrden for et annet bosted enn registreringslandet vil ligge hos skattyter jf. Ot.prp. nr. 29 (1979–80) side 100. Dette er også lagt til grunn av høyesterett i dom Rt. 2008 s.1409, og i juridisk teori (Dragvold, 2012a, s. 101). Stiftelseslandet har dermed i praksis stor betydning, selv om det prinsipielt, og i teorien ikke skal tillegges avgjørende vekt i hjemmehørende vurderingen. Dette er et nyttig moment i drøftelsen av hvilke faktiske kriterier som burde legges til grunn for etablering av globalskatteplikt til Norge.

3 Internasjonal skatterett

3.1 Innledning

Det er opp til hver enkelt stat og sette vilkår for den internrettslig hjemmel for globalskatteplikt. Det vektlegges ulike kriterier og egenskaper for å hjemle skatteplikten, og enkelte land baserer seg eksempelvis på territorialprinsippet. På bakgrunn av en provenymessig tankegang har landene insentiver til å hjemle skatteplikten vidt, noe som ofte resulterer i overlapping. Dette medfører internasjonal dobbeltbeskatning. Dobbeltbeskatning er en fellesbetegnelse for økonomisk- og juridisk dobbeltbeskatning. I denne oppgaven er det juridisk dobbeltbeskatning som er relevant, og vi benytter OECDs definisjon (OECD Model Convention, 2017, s. 9). Dobbeltbeskatning er hemmende for all grenseoverskridende aktivitet, og arbeidet med å forhindre dette er avgjørende for å utvikle økonomisk samkvem på tvers av landegrenser. Det er også en velkjent utfordring at landenes ulike regimer for skatteplikt, og fravær av helhetlig overnasjonal lovgivning, skaper områder med hjemmels-vakuum hvor noe inntekt ikke beskattes i noen stat. Det fremholdes at dette kan være like skadelig for verdensøkonomien som dobbeltbeskatning (BEPS Action 11, 2015).

Internasjonalt samarbeidet er derfor helt nødvendig for å hindre både dobbeltbeskatning og ikke-beskatning.

Internasjonal skatterett i vid forstand omfatter skattespørsmål der de faktiske forhold og rettskildematerialet som kommer til anvendelse har internasjonal tilknytning, (Zimmer, 2017, s. 17). Den internasjonale skatteretten kan deles i fem dimensjoner; nasjonal skatterett, dobbeltbeskatningsavtaler, EØS-rett, WTO-avtalen og menneskerettskonvensjonen. De internasjonale rettskildene kan kun innskrenke og legge føringer på nasjonal beskatningsrett, og kan aldri gi hjemmel for skatteplikt. Inngåelse av skatteavtaler er en viktig del av det internasjonale samarbeidet for å hindre dobbeltbeskatning (OECD Model Convention, 2017, s. 59). Ettersom skatteavtaler kun kan begrense nasjonal beskatningsrett, er det internasjonale perspektivet svært sentralt ved utforming av nasjonale regler for å hjemle globalskatteplikt. Vår problemstilling er således sentral i skjæringspunktet mellom landenes intern rett og det bi- og multilaterale nettverket av skatteavtaler.

Skatteavtalenes hovedformål er å fremme samhandel mellom landene, og dette oppnås gjennom eliminering av dobbeltbeskatning. I tillegg skal skatteavtalene forebygge skatteunngåelse og skatteunndragelse, jf. komm. OECD Model Convention (2017) Art.1 para 54. OECDs mønsteravtale er grunnlaget for mer eller mindre alle skatteavtaler Norge inngår, også med ikke-OECD-land. FNs mønsterskatteavtale er utledet fra OECDs mønsterskatteavtale, men har noen særegenheter. Ved forhandling om skatteavtaler med utviklingsland vil for eksempelelementer fra FNs modellskatteavtale prege utformingen. Det foreligger altså avtalespesifikke variasjoner i de enkelte avtalene, og det vil ikke være hensiktsmessig å ta for seg alle disse avtalene. Derfor vil tolkningen basere seg på OECDs mønsterskatteavtale, dersom annet ikke naturlig følger av sammenhengen.

3.2 Skatteavtalerett

Etter det dualistiske prinsippet er traktatene forhåndsinkorporert gjennom dobbeltbeskatningsavtaleloven av 28.juli 1949, som innebærer en umiddelbar inkorporering i norsk internrett (Zimmer, 2017, s. 64). Følgelig vil skatteavtaler minst ha trinnhøyde som formell lov og kan påberopes av skattyter overfor norske skattemyndigheter og domstoler. Imidlertid medfører ikke inkorporeringen at norsk rettskildelære skal legges til grunn, tolkningen skal baseres på folkerettens

regler om traktatolkning (Skaar, 2006, s. 54). Wien-konvensjonen om traktatrett oppstiller regler for tolkning av internasjonale traktater. Konvensjonen er ikke ratifisert av Norge, imidlertid anses tolkningsreglene som folkerettslig sedvane. Som utgangspunkt skal den objektive ordlydsfortolkning legges til grunn. Tolkning av traktatene skal skje i god tro, det skal tas hensyn til tekstens kontekst, og den skal baseres på traktatens “object and purpose of the convention”, altså skal tolkningen gjøres i lys av formålet med avtalen, jf. Wien-konvensjonen Art. 31 (1), (Zimmer, 2017, s. 80).

For at et selskap skal kunne påberope seg skatteavtalebeskyttelse er det et vilkår at selskapet er skattemessig hjemmehørende etter internretten i en eller begge avtalestater, jf. modellavtalen art 1. Avtalens artikler er i stor grad bygget på å skille mellom hjemstat, altså den stat der skattyter anses hjemmehørende etter skatteavtalen, og kildestat. Utgangspunktet i de fleste artikler er generell beskatningsrett til hjemstat, samt at kildestaten har adgang til å skattlegge bestemte inntekter som har sitt opphav i vedkommende stat. Hvilken stat som etter skatteavtalen skal ansees som hjemstat er altså avgjørende for fordelingen av beskatningsretten. (Naas & Advokatfirmaet Thommessen, 2017, s. 193). Bostedsbegrepet i skatteavtalen er således sentralt for beskatningen i internasjonal sammenheng. Den internrettslige hjemmel for globalskatteplikt og bosted i skatteavtale utgjør i praksis en helhet for skattyter, og derfor er det essensielt for problemstillingen å belyse hvordan skattemessig bosted etter skatteavtale etableres.

3.3 Bosted i skatteavtale

3.3.1 Modellavtalens art. 4

Modellavtalens art. 4 regulerer bostedsbegrepet. Som hovedregel etableres bosted dersom et selskap er skattepliktig etter internretten i en av avtalestatene, gitt at denne baserer seg på tilknytningsfaktorer som domisil, hjemhørighet, setet for selskapets ledelse (“place of management”) eller andre lignende kriterier, jf. OECD Model Convention (2014). art 4, første ledd. Modellavtalen baseres på grunntanken at skattemessig bosted kun skal foreligge i én av avtalestatene. Dersom bosted foreligger i begge statene angir tie-breaker regelen i avtalens art. 4 tredje ledd, nærmere vurderingsmomenter for avgjørelse av skattemessig bosted i skatteavtalens forstand. I forbindelse med implementeringen av BEPS i

2017/2018 er denne artikkelen i modellavtalen med tilhørende kommentarer endret. Imidlertid benytter fortsatt et stort antall skatteavtaler den eldre artikkelen. Det vil derfor være naturlig å belyse både den nye og den eldre versjonen av artikkelen.

3.3.2 «Place of effective management»

I 2014-versjonen av modellavtalen er selskap med dobbelt bosted hjemmehørende der “... *place of effective management is situated*” (POEM), jf. OECD Model Convention (2014). Art 4(3). Denne utformingen ble tatt inn i mønsteravtalen av 1963, jf. komm. Art. 4 History paragraph 3. Skatteavtaler som ble forhandlet før den tid inneholdt vanligvis ingen bestemmelser som regulerte dobbelt skatteavtalebosted (UFIN-2009-3434, 2009). Begrepet «... *place of effective management ...*» er ikke nærmere definert i avtalen. Basert på rettspraksis skal kommentarene til modellavtalen gi veiledning ved fortolkning, disse tillegges også vesentlig vekt i ligningspraksis, og kommentarene har derfor stor praksis betydning, jf. Rt. 2008 s.577 (Sølvik), Rt. 1984 s. 99 (Alaska), Rt. 1994 s.752 (Alphawell), Rt 1997 s.653 (Siemens), Rt. 2001 s.512 (Safe Service) og Rt. 2004 s.957 (PGS). Kommentarene er også lagt til grunn i andre lands rettspraksis, eksempelvis Netherlands - Case 16/03321, 19 January 2018.

Det er på det rene at “... *place of effective management is situated*” er valgt med den hensikt at formelle kriterier, som registrering, ikke skal medføre bosted i skatteavtale, jf. komm. OECD Model Convention (2014) Art 4, para 22.

Kommentarene poengterer at et selskap kan ha ledelse i mer enn ett land, men den virkelige ledelsen kan kun foreligge i ett land av gangen, jf. komm. OECD Model Convention (2014) Art 4, para 24. Det er altså vurderingen av hvor “setet for den virkelige ledelse” foreligger som skal avgjøre bosted, dette er også støttet oppunder i juridisk teori (Zimmer, 2017, s. 147).

Den reelle vurderingen skal etter kommentarene, bero på stedet hvor «... *key management and commercial decisions that are necessary for the conduct of the entity’s business as a whole are in substance made. All relevant facts and*

circumstances must be examined to determine the place of effective management³.»

«Key management decisions» omfatter strategiske-, administrative- og operasjonelle beslutninger, som alle er av forskjellig karakter. Administrative beslutninger er rutinemessige avgjørelser som bistår eller letter strategiske og operasjonelle beslutninger. Operasjonelle beslutninger er tekniske avgjørelser som bidrar til gjennomføringen av strategiske beslutninger. Strategiske beslutninger er dermed overordnede beslutninger av avgjørende karakter for virksomheten (Roos, 2014, s. 64-67). I tillegg viser kommentarene til at beslutningene skal være nødvendige for «the conduct of the business as a whole», som betyr at det er ledelsen av selskapet som sådan som er relevant for vurderingen, og beslutninger som kun gjelder deler av virksomheten er således ikke relevante. I tillegg skal alle omstendigheter og relevante fakta undersøkes for å kunne avgjøre bosted.

Ved oppdatering av OECD kommentarene i 2000 ble det tatt inn i paragraf 24 at stedet for selskapets virkelige ledelse vanligvis er stedet der «*the most senior person, or group of persons, (for example board of directors) makes its decisions*». Denne henvisningen til «board of directors» ble tatt bort ved revideringen i 2008, jf komm. MC art 4(3) para. 24.1 Dette må sees i sammenheng med at selskapslovgivningen varierer fra land til land, og inneholder ulike regler om hva som regnes som selskapets ledelse. Dette kan også variere fra bransje til bransje. Hensikten med endringen i 2008 var å hindre at formelle ledelsesfunksjoner blir ilagt for stor vekt.

Spørsmålet skal avgjøres basert på en reell vurdering av omstendighetene i de konkrete tilfeller. Av kommentarene til modellavtalen (2014) er andre momenter enn styrets plassering gitt noe større betydning i vurderingen. (Naas & Advokatfirmaet Thommessen, 2017, s. 199) Kommentarene til modellavtalen antyder altså en svært bred tolkning av begrepet, som inkluderer en vurdering av en rekke ledelsesfunksjoner, samt at alle omstendigheter og fakta må undersøkes for å kunne avgjøre bosted.

³ (OECD Model Convention, 2014) Art.4, para 24

Vurderingen av «setet for den virkelige ledelse» er forholdsvis likt formulert som dagens internrettslige vurdering av «virkelig ledelse» for selskap stiftet i utlandet. Ettersom «setet for den virkelige ledelse» ikke er eksplisitt definert i avtalen er det diskutert om henvisningen til internrett i modellavtalens Art. 3 annet ledd, kan benyttes. For å benytte denne henvisningen kan ikke sammenhengen tilsi noe annet. Finansdepartementet har uttalt at begrepet “setet for den virkelige ledelse” er sammenfallende med vurderingsmomentene for utenlandske selskapers hjemhørighet i Norge (NOU 2014:13, s. 37). Imidlertid er ikke begrepet eksplisitt definert i norsk intern rett, noe som trekker i retning at henvisningen ikke kan benyttes. Dette understøttes i en høyesterettsdom fra Nederland (Netherlands - Case 16/03321, 19 January 2018). I Norsk rettspraksis (Rt. 2002 s 1144) ble det derimot, på bakgrunn av en uttalelse fra Zimmer, lagt til grunn at uttrykket «ledet og kontrollert» i skatteavtalen med Storbritannia har samme innhold som skattelovens § 15 første ledd bokstav b (nåværende § 2-2 første ledd). Imidlertid er dette lite understøttet i juridisk teori, da det er pekt på at begrepet «hjemmehørende» er vesentlige smalere enn «place of effective management».

Ettersom begrepet ikke klart kan defineres gjennom intern rett, og fremstår som en svært vid vurdering i modellavtalen og kommentarene, kan rettspraksis benyttes for å fremstille klarere vurderingsmomenter. I en nylig høyesterettsavgjørelse i Nederland fra den 19. Januar 2018 ble det uttalt at den virkelige ledelse må tolkes i lys av wien-traktaten. Det ble i saken vektlagt hvor selskapet var “managed and controlled”. Det presiseres at det er stedet hvor det ultimate ansvaret for de sentrale avgjørelsene foreligger, og hvor instruksjonene gis til de ansatte av selskapet skal avgjøre bosted. I denne konteksten er det irrelevant hvem som utfører den daglige ledelsen av selskapet (Netherlands - Case 16/03321, 19 January 2018). Lignende premisser ble lagt til grunn i Arcade-drilling saken der dommen siterer Arvid Aage Skaar i Norsk skatteavtalerett (2006) om hvor “den virkelige ledelse” befinner seg:

“... det stedet hvor de viktigste beslutningene tas, først og fremst det sted styret utøver sin virksomhet, men for å ta stilling til hvilket sted selskapets viktigste beslutninger utøves må det foretas en helhetsvurdering.”⁴

⁴ (Skaar, 2006, s. 57)

Imidlertid viser tingretten videre til Skaars uttalelser om at momenter som hvor den daglige ledelse finner sted, samt antall ansatte og funksjoner på de ulike kontorene er relevante for vurderingen. Imidlertid er det presisert at stedet der toppledelsen treffer sine beslutninger skal være det viktigste momentet (Holen & Fjærestad, 2015, s. 57). Dette viser følgelig at rettsinstansene i Norge tolker begrepet i tråd med utenlandsk rettspraksis, imidlertid vurderes begrepet bredere etter norsk rett, da også den daglig ledelse er et vurderingsmoment. Dette er i overensstemmelse med finansdepartementets uttalelse at begrepet skal tolkes likt som hjemmehørende vurderingen i immigrasjonstilfeller. Den noe ulike tolkningen av begrepet kan føre til at selskap hjemmehørende i Norge etter norsk internrett likevel ikke vil være hjemmehørende i skatteavtalesammenheng til Norge etter modellavtalens art. 4(3).

3.3.3 Gjensidig avtale

I 2008 ble det i kommentarene til modellavtalens art 4(3) inntatt et nytt pkt. 24.1 med forslag til alternativ tie-breaker regel i art 4(3). Den alternative regelen innebærer at hjemstat skal avgjøres konkret i hver enkelt sak, ved en gjensidig avtale mellom statenes kompetente myndigheter, en MAP.

Utviklingen i kommunikasjonsteknologi og en utstrakt bruk av internett, telefonmøter og videokonferanser medfører at det er vanskeligere å avgjøre hvor “setet for den virkelige ledelse” foreligger. I globale konsern vil toppledelsen forflytte seg over landegrenser og stedet for de sentrale beslutningene er vanskeligere å fastslås (Naas & Advokatfirmaet Thommessen, 2017, s. 201). Den eldre modellavtalen er utformet basert på tradisjonelle oppfatninger og i tråd med BEPS prosjektet var en endring av avtalen samt kommentarer helt nødvendig for å være i tråd med utviklingen. I 2017 versjonen av modellavtalen er det den alternative tie-breaker reglen som er avtaleteksten i ar. 4 (3). “Stedet for den virkelige ledelse” er nå i kommentarene som et alternativt valg.

Den gjensidige avtalen skal også bero på en vurdering av hvor den virkelige ledelsen er. Imidlertid vil også stedet der selskapet er stiftet eller på en annen måte opprettet, ha betydning, jf. OECD modellavtalen. art 4(3). Kommentarene gir nye vurderingsmomenter; hvor styret vanligvis avholder møter, hvor daglig leder og selskapets hovedkontor befinner seg, samt hvor regnskapsinformasjon lagres, jf.

OECD komm. Art. 4 - 24.1. Statene har ingen pålegg om å komme til enighet. Konsekvensen av ingen avtale vil medføre at selskapet ikke lenger kan benytte skatteavtalen, som vil resultere i dobbelt bosted og omfattende dobbeltbeskatning (Zimmer, 2017, s. 147). Den gjensidige avtalen beror på en bred vurdering av hvor selskapets effektive ledelse befinner seg. Det er viktig å poengtere at formålet med endringen av tie-breaker bestemmelsen er å hindre tilfeller av skatteunngåelse, jf. MC komm (2017) art. 4(3) pkt. 23. Det vil derfor kunne få betydning for vurderingen hvorvidt bosted i en av statene vil medføre misbruk av skatteavtalen (Naas & Advokatfirmaet Thommessen, 2017, s. 205).

Den rettslige statusen av avtalen vil bero på internretten i de respektive statene, og følgelig vil rettsstilstanden variere. I norsk rett vil gjensidige avtaler fremstå som en fortolkning av skatteavtalene og være inkorporert. Imidlertid er det ingen klar enighet om kraften av den bindende avtalen. Etter Wien-konvensjonen art 31 (2 og 3) er avtaler/instrumenter som er utarbeidet i forbindelse med inngåelse, samt praksis som gir et uttrykk for enighet, momenter som skal tillegges vekt (Zimmer, 2017, s. 81). Det er også usikkert om disse avtalene vil ha tilbakevirkende kraft og hvilke myndigheter de vil være bindende for.

3.3.4 Betydningen av endring i modellavtalen og kommentarene

Det vil være naturlig å belyse hvordan «stedet for virkelig ledelse» skal tolkes i lys av de nye kommentarene, dette ettersom flere av Norges skatteavtaler fortsatt har den eldre versjonen av tie-breaker reglen, se vedlegg. De vurderingsmomentene som kommentarene presenterte som tolkningsmomenter er tatt ut i 2017-versjonen, da bestemmelsen nå er et alternativ.

OECDs standpunkt er at endringer som er gjort til kommentarene er anvendelige på eldre avtaler, ettersom de reflekterer OECD-medlemslandenes riktige fortolkning av eksisterende artikler. Imidlertid gjelder dette ikke dersom det foreligger en substansiell endring av modellavtalen eller dens kommentarer, jf OECD komm. intro punkt 35. Den endringen som er gjort i modellavtalen og kommentarene i 2017 må anses som en substansiell endring, og følgelig vil de nye kommentarene ikke kunne benyttes i tolkningen av avtaler med den eldre versjonen av tie-breaker regelen.

4 Skatteplanlegging

4.1 Innledning

Skatteplanlegging er “... lovlige metoder for å søke å ikke betale mer skatte enn nødvendig ...” (*Tax Justice Network, 2018*). Selskap med internasjonal virksomhet berøres av ulike skatteregimer og har derfor behov for å vurdere, og tilpasse seg de ulike skattereglene i landene de opererer i. Selskap som ikke gjør dette vil kunne komme i en mindre gunstig skatteposisjon enn sine konkurrenter (Naas & Advokatfirmaet Thommessen, 2017, s. 60).

Selskaps involveringer på tvers av landegrensar medfører at de har tilknytninger til flere skatteregimer, som gjør at de potensielt vil kunne ansees bosatt i flere land. Den internrettslige hjemmel for globalskatteplikt er derfor viktig i forbindelse med internasjonal skatteplanlegging. Før en drøftelse av hvordan internrettslig hjemmel for globalskatteplikt best kan tilpasses den skatterettslige, internasjonale utviklingen, er det essensielt å kartlegge hvordan skattyter bruker bostedsbestemmelser, både etter internrettslige regler og som følge av skatteavtaler for å etablere hjemhørighet der det ut fra et skatteplanleggingsperspektiv er mest fordelaktig å bli ansett bosatt. Denne delen belyser derfor skatteplanlegging med hensyn til internrettslig hjemmel for globalskatteplikt, og bostedsbestemmelsen i skatteavtalene.

Den offentlige debatten om temaet skatteplanlegging bærer ofte preg av uklarhet rundt hva begrepet faktisk innebærer, og grensene for hva som er ulovlige arrangementer. I mange tilfeller ses skatteplanlegging også i et moralsk perspektiv hvor aktiviteter som blir sett på som umoralske, også blir omtalt som ulovlige. Det er derfor nødvendig å skille mellom de ulike begrepene som benyttes.

4.2 Skatteplanlegging, skatteunngåelse og skatteunndragelse

Skatteplanlegging er bevisst bruk av skatteregler og skatteavtaler for å unngå beskatning. Skatteunngåelse er også skatteplanlegging, men hvor aktivitetene strekker seg utover hva som er lovens hensikt (*Tax Justice Network, 2018*).

Mange betegner skatteunngåelse som umoralsk, i den grad det legges til grunn at det å følge lovens hensikt er moralsk. Det finnes ikke noe påbud om å velge den løsningen som gir høyest skatt, og selv om skatteunngåelse av mange er uønsket og blir sett på som umoralsk, er dette lovlige aktiviteter. Likevel kan

skatteunngåelse innebære arrangementer som befinner seg i et skatterettslig landskap hvor grensene for hva som er innenfor og utenfor loven ikke er klart. Noen tilfeller vil rammes av den ulovfestede gjennomskjæringsregelen slik at beskatning blir i tråd med faktisk substans og reglenes hensikt. Skatteunndragelse er tilfeller hvor skattyter unnlater å betale skatt, ved for eksempel å gi feilaktige opplysninger til skattemyndighetene. Dette er økonomisk kriminalitet, og medfører straffeansvar. (Tax Justice Network, 2018). Internasjonal skatterett er et komplekst rettsområde i stadig endring, og det er vanskelig å trekke skille mellom lovlig skatteplanlegging, skatteunngåelse og ulovlig skatteunndragelse.

Alle selskaper søker å minimere kostnader, og skattekostnaden er således intet unntak. Det er naturlig for selskaper som opererer i stater med et relativt høyt skattenivå å forsøke å redusere sin skattepliktige inntekt til staten (Zimmer, 2017, s. 42). Med de kommunikasjonsmuligheter som finnes i dag er det lettere for selskap å utnytte lovgivnings-vakuemet som oppstår mellom ulike skattesystemer og jurisdiksjoner til dette formålet. Det er hovedsakelig skatteunngåelse som er problematisk og som anti-BEPS arbeidet tar sikte på å redusere mulighetene for. Utformingen av internrettslig hjemmel for globalbeskatning bør derfor også søke å redusere muligheter for skatteunngåelse til et hensiktsmessig lavt nivå, for å være i tråd med den internasjonale utviklingen. For å oppnå dette formålet må internretten, Norges nettverk av skatteavtaler og internasjonale forpliktelser sees i sammenheng.

4.3 Skatteunngåelse hvor bostedsbestemmelsen er sentral

4.3.1 Ulike typer skatteunngåelse ved bruk av bostedsbestemmelsen

I det følgende vil vi beskrive hvilken rolle bostedsbestemmelsen etter internretten og i skatteavtalen har i forbindelse med skatteunngåelse, og hvordan de brukes i skatteplanleggingsarrangementer.

Skattyter har hovedsakelig to ulike motiver for å ville bli ansett hjemmehørende i en stat. Det ene motivet er å oppnå ønskede fordeler som etter internretten tilflyter de som er internrettslig bosatt i en stat. Det andre er å oppnå fordeler som følger av en skatteavtale staten har inngått med en eller flere andre stater. Dette kalles treaty shopping, og er nærmere omtalt nedenfor. I tillegg kan

bostedsbestemmelsene brukes slik at skattyter oppnår å ikke bli ansett som bosatt i noen stat, og dermed er det mulig at inntekt ikke kommer til beskatning noe sted.

4.3.2 Internrettslig fordeler

Med alminnelig skatteplikt følger det både fordeler og forpliktelser. Slik de fleste skattesystemer er bygget opp blir skatteyter som har alminnelig skatteplikt gjenstand for begge, noe som er lovgivers hensikt. For skatteunngåelsesformål vil skatteyter imidlertid kunne dra nytte av å være internrettslig hjemmehørende i én stat, samtidig som selskapet etter skatteavtale er hjemmehørende i en annen stat. Selskapet har da mulighet til å føre utenlandske tap som konsernbidrag mot inntekt i et annet internrettslig hjemmehørende selskap, samtidig som det krever skatteavtalebeskyttelse for beskatning av utenlandsk fortjeneste. Her kan man også få tilfeller hvor samme kostnad kommer til fradrag i to land (såkalt «double dip»), og utnyttes i begge land via konsolideringsregler. I tillegg til de norske konsernbidragsreglene, vil den norske fritaksmetoden, og det faktum at vi ikke har kildeskatt på renter eller royalties gjøre Norge til en attraktiv stat å være internrettslig hjemmehørende i, og samtidig være hjemhørende i en annen stat etter skatteavtalen. Dette er en skatteunngåelsesstrategi spesielle og generelle omgåelsesregler i skatteavtalene ikke kan bekjempe. Dette er følgelig et problem som må bekjempes med internrettslige regler.

4.3.3 Treaty Shopping

Skatteavtalens formål har historisk vært å legge til rette for samhandel på tvers av landegrensene, gjennom unngåelse av dobbeltbeskatning (kom. OECD Model Convention (2017) Art.1 para 54). Skatteavtalene fordeler beskatningsrett mellom avtalepartene, og i mange tilfeller vil de også redusere skattesatsen som følger av internretten. Dette gjør skatteavtaler egnet som virkemiddel i skatteplanlegging. Treaty shopping handler om å etablere selskaper i stater med gunstige skatteavtaler for å utnytte fordelene som følger av avtalene. For at en skatteavtale skal komme til anvendelse må selskapet være “resident” altså bosatt i en eller flere av avtalestatene, etter internrettslige regler jf. OECD Model Convention (2017) Art. 4 (1), samt etter skatteavtales tie-breakerbestemmelse i tilfeller av dobbelt bosted, jf. OECD Model Convention (2017) Art. 4 (3). Internrettslig hjemmel for global skatteplikt er altså avgjørende for hvilken skatteavtale som kommer til anvendelse, og er således sentralt.

Treaty shopping kan i prinsippet være både skatteunngåelse og skatteunndragelse, avhengig av hvordan disposisjonene utføres. I denne sammenheng tar vi utgangspunkt i treaty shopping i skatteunngåelsessituasjoner. Det foreligger dersom hovedformålet med et arrangement er å utnytte en skatteavtalefordel, og dette strider mot skatteavtalens formål. Det må sies å være internasjonal konsensus om at treaty shopping i slike situasjoner er problematisk, og har negative virkninger som bør motvirkes.

Det avgjørende for å oppnå skattefordeler etter skatteavtale er å bli ansett som skatterettslig bosatt i det ønskede landet både etter internretten, og etter skatteavtalen. Statene har ulike kriterier for etablering av globalskatteplikt. I Nederland, som er en stat kjent for gunstige skatteavtaler, vil for eksempel et selskap bli ansett hjemmehørende dersom det er stiftet i der. Et selskap som ikke er stiftet i Nederland kan likevel anses hjemmehørende dersom det etter omstendighetene er faktisk plassert i Nederland. For å avgjøre dette foretas en bred vurdering av en rekke momenter som hvor selskapets effektive ledelse er, hvor styremedlemmer er bosatt, hvor majoritetsaksjeeier er bosatt, og flere andre kriterier (Høringsnotatet, 2017, s. 11). Det er altså tilstrekkelig å stifte et mellomliggende selskap i Nederland for å bli ansett internrettslig hjemmehørende der. Tilsvarende regler finnes også i en rekke andre OECD-land (Høringsnotatet, 2017, s. 11-12).

Det er mange legitime forretningsmessige grunner til å etablere et mellomliggende selskap, og det er ikke slik at alle mellomliggende selskaper er etablert med skatteunngåelsesformål. Målet med utformingen av internrettslig hjemmel for globalskatteplikt bør i denne forbindelse være at hjemmelen i praksis fungerer slik at det etableres skatteplikt når et selskap har tilstrekkelig reell tilknytning til riket, og ikke i tilfeller hvor det ikke foreligger forretningsmessige grunner for opprettelsen. Treaty shopping bekjempes ikke først og fremst ved å nekte selskaper med utilstrekkelig tilknytning hjemhørighet, men ved å nekte skatteavtalefordelene som sådan gjennom implementering av PPT- og LOB-reglene. Likevel vil en regel som mer presist hjemler hjemhørighet kunne redusere misbrukstilfeller hvor disse reglene får anvendelse.

4.3.4 Internasjonalt samarbeid

4.3.4.1 BEPS-tiltaksplaner

BEPS-arbeidet er helt sentralt i bekjempelse av skatteunndragelse og skatteunngåelse. Flere av tiltakspunktene til BEPS tar sikte på å motvirke unngåelses- og omgåelses strategier, i det følgende vil de tiltakspunktene som det, ved utforming av internrettslig hjemmel for globalskatteplikt, er nødvendig å ta hensyn til. Disse er direkte eller indirekte, knyttet til bostedsbestemmelsen både i internretten og skatteavtalene.

4.3.4.2 Tiltakspunkt 6: *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances*

Det er de siste tiårene rettet mer fokus mot at skatteavtalene også bør ha til formål å motvirke internasjonal skatteunndragelse og skatteunngåelse (Skaar, 2006) og komm. (OECD Model Convention, 2017, s. 9). BEPS Action Plan identifiserer misbruk av skatteavtaler, og herunder spesielt treaty shopping, som et av de viktigste temaene i anti-BEPS arbeidet.

Tiltakspunkt 6 handler om å forhindre tilkjennelsen av skatteavtalefordeler i misbrukstilfeller. OECD aktualiserer problematikken ved at skatteavtalefordeler også oppnås av skattytere som har til formål å unngå skatt.

Tiltak 6 innebærer at tittelen og forordet til skatteavtaler som inngås skal vise til at partenes hensikt med avtalen er å eliminere dobbeltbeskatning, uten å skape muligheter for nullskatt eller skatteunngåelse. Skattytere misbruker skatteavtaler ved å bruke treaty shopping og andre metoder for å oppnå traktatfordeler i situasjoner der disse fordelene, i utgangspunktet ikke er ment å tilflytte skattyter. Tiltakspunkt 6 foreslår innføring av en anti-misbruks bestemmelse i skatteavtalene, som inkluderer en minimumsstandard for å motvirke treaty shopping. Minimumsstandarder innebærer innføring av en «limitation-on-benefits» (LOB) regel eller innføring av «principal purposes test» (PPT) regel, eller begge disse i kombinasjon.

LOB-regelen baseres på at traktatfordeler ikke bevilges til selskap som møter visse kriterier. Kriteriene er basert på juridiske- og eierstrukturer, samt de

generelle aktivitetene til selskapet. Kriteriene skal sikre at det er tilstrekkelig tilknytning mellom selskapet og den stat de er hjemmehørende i. PPT-reglen er en mer generell regel enn LOB-regelen. Dersom et av hovedformålene ved en transaksjon eller et arrangement er å oppnå fordeler ved skatteavtalen, vil skattyter nektes disse, dersom det ikke er i overensstemmelse med formålet og hensikten til bestemmelsen i skatteavtalen å tilkjenne skattyter fordelene (BEPS Action 6, 2015, s. 11-12).

Tiltakspunktet er relevant ettersom bostedsbestemmelsene, både i internretten og skatteavtalene, utnyttes i forbindelse med Treaty-Shopping. Det vil derfor være ønskelig for skattemyndighetene å innrette den internrettslige hjemmel for å motvirke misbrukssituasjoner. Tiltakspunktet inneholder også den foreslåtte endringen av tie-breaker bestemmelsen i modellavtalens art 4(3). Dette er beskrevet nærmere i kapittel “3.1.1 Bosted i skatteavtale”.

4.3.4.3 Tiltakspunkt 2: Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements

Hybride arrangementer benyttes ved å utnytte ulik klassifisering av instrumenter og selskaper i staters interne lovgivning, og derfor oppnå en fordel i form av lavere skatt (Finansdepartementet, 2015). Tiltakspunkt 2 referer til de endringene i bostedsbestemmelsen i skatteavtalen som tiltakspunkt 6 innfører. Tiltakspunkt 6 skal sikre at selskaper med dobbelt bosted ikke benyttes for å oppnå traktatsfordeler. Imidlertid vil ikke endringen i modellskatteavtalens tie-breaker bestemmelse, som tiltakspunkt 6 innfører, løse all problematikk relatert til dobbelt bosted.

Dersom skatteyster er internrettslig hjemmehørende i en stat, men ikke hjemmehørende i den stat etter skatteavtalen vil de som nevnt, kunne oppnå fordeler av å være internrettslig hjemmehørende samtidig som de ikke har de tilhørende forpliktelsene ved å påberope seg skatteavtalen, jf. BEPS Action 2 (2015) kapittel 13 pkt. 432. For å motvirke dette foreslår tiltakspunkt 2 innføring av en generell internrettslig misbruksregel eller en internrettslig unntaksregel. Dette tiltakspunktet er sentralt for innholdet i lovforslaget.

4.3.4.4 Tiltakspunkt 15: Multilateralt instrument

Handlingsplanen til BEPS-prosjektet innebærer flere endringer i modellavtalen og kommentarene. Det er tidkrevende å få endringene i modellavtalen gjennomført i de mange bilaterale skatteavtalene gjennom bilaterale forhandlinger. På bakgrunn av dette er det utformet et multilateralt instrument (MLI) som landene tiltrer direkte, og som indirekte fører til endringer av eksisterende avtaler. Instrumentet implementerer tiltak 6, 7 og 14 og delvis tiltak 2. De fleste bestemmelsene er frivillige, og er utformet med forskjellige alternativer dersom de tiltres. Imidlertid er enkelte såkalte minimumsstandarder, eksempelvis innføring av misbruksreglene, der statene i prinsippet er forpliktet til å tiltre.

Avtalen ble signert den 7. Juni 2017 av 70 stater, inklusiv Norge. Ved undertegningen varslet Norge at instrumentet skulle få anvendelse på 28 skatteavtaler (OECD, 2017). Norge har totalt 93 skatteavtaler (se vedlegg), og dette betyr at MLI endrer omtrent en tredjedel av avtalene. Totalt sett resulterte signeringsprosessen i gjensidig endring av 1100 avtaler, av totalt 2365 skatteavtaler der endring var ønskelig (KPMG, 2017). Samtidig er det innledet bilaterale forhandlinger på en rekke viktige avtaler (Finansdepartementet, 2018). Selv om det kun er litt under halvparten av ønskelige endringer som gjennomføres, markerer instrumentet et viktig skritt i retnings av et mer internasjonalt tilpasset skattesystem.

Tiltakspunkt 15 er relevant for problemstillingen, ettersom MLI vil avgjøre implementeringen av den endrede tie-breaker bestemmelsen i de norske skatteavtalene.

5 Endring av hjemmel for globalskatteplikt

5.1 Høringsnotatet

Den 16.03.17 sendte finansdepartementet ut et høringsnotat som foreslår endring av skattelovens § 2-2 første ledd (Høringsnotatet, 2017). Notatet er sentralt for problemstillingen da departementet her tar initiativ til å endre den internrettslige hjemmelen for globalskatteplikt. I høringsnotatet gir departementet en gjennomgang av sin forståelse av gjeldende rett, hvilke problemstillinger de ser ved utforming av internrettslig hjemmel for globalskatteplikt, samt et utkast til formulering av bestemmelsen. I det følgende presenteres lovforslaget.

Første del av lovteksten foreslås endret til:

“§2-2 første ledd skal lyde:

1. *Plikt til å svare skatt har selskap mv. som nevnt i dette ledd såfremt de er hjemmehørende i rike. Som hjemmehørende i riket anses selskap mv. stiftet i Norge og selskap mv. med reell ledelse som finner sted i eller fra Norge. Dette gjelder likevel ikke selskap mv. bosatt i en annen stat etter skatteavtale med fremmed stat (...)*⁵

I den videre fremstillingen presenteres hovedregelen og unntaket i den nye bestemmelsen, og de vurderinger departementet har basert høringsforslaget på. Videre identifiseres de viktigste problemstillingene relatert til forslaget, basert på høringssvarene.

5.2 Endringer

5.2.1 Hovedregel

Forslaget innebærer at selskap som er opprettet i henhold til Norsk selskapsrett, som utgangspunkt, alltid vil anses hjemmehørende her. Selskap stiftet i utlandet vil anses hjemmehørende dersom selskapet etter en konkret vurdering reelt sett må anses ledet herfra. Innholdet i “reell ledelse” skal minst være så bred at den dekker de tilfeller hvor et selskap blir ansett bosatt i Norge ved vurderingen av dobbelt bosted i skatteavtale.⁶“I eller fra” som språklig form er valgt for å inkludere også de selskap der den operative virksomheten ikke finner sted i Norge, slik at disse likevel anses hjemmehørende i riket.

I vurderingen av stedet for “reell ledelse” er det daglig ledelse og ledelse på styrenivå som vektlegges. Hvem som inngår i den daglige ledelse er en konkret vurdering i den enkelte sak, men normalt vil det være gruppen personer som hierarkisk er underordnet styre (typisk daglig leder, økonomidirektør, personaldirektør etc.). Det skal foreligge en samlet vurdering av hvor den reelle ledelse på styrenivå og den reelle daglige ledelse foreligger. Dersom det er nødvendig å undersøke grensen mellom disse, vil det i utgangspunktet være

⁵ (Høringsnotatet, 2017)

⁶ Se avsnitt 3.1

fordelingen av ansvar og kompetanse som følger av norsk selskapsrett og vanlig forretningsmessig praksis, som skal legges til grunn.

I vurderingen må det også tas hensyn til øvrige omstendigheter rundt selskapets organisering og virksomhet, særlig hvor generalforsamlingen avholdes, hvor selskapets kontor befinner seg og hvor selskapets virksomhet kan sies å drives. Ved å ta slike omstendigheter i betraktning belyses det overordnede spørsmålet, det vil si om den reelle ledelse av selskapet finner sted i eller fra Norge, og om selskapet har en slik tilknytning til Norge at det er å anse som hjemmehørende i riket. Det er følgelig realitetene - ikke formalitetene - som skal ses hen til og være avgjørende i vurderingen. Første steg er å vurdere hvor reell ledelse på styrenivå og reell daglig ledelse finner sted.

Stedet for den reelle daglige ledelse vil normalt være stedet hvor de som faktisk inngår i den daglige ledelse vanligvis arbeider og oppholder seg. Stedet for den reelle ledelse på styrenivå må anses å finne sted hvor den kompetansen som materielt sett tilhører styret i henhold til norsk selskapsrett og vanlig forretningsmessig praksis utøves. Det må i vurderingen ses hen til hvor styremøtene avholdes, imidlertid skal ikke dette uten videre legges til grunn som stedet hvor den reelle ledelse på styrenivå foreligger. I situasjoner der styremøtene ikke er annet enn sandpåstrøing er det lite grunn til å vektlegge hvor disse finner sted. I likhet med vurderingen av hvor den reelle daglige ledelse foreligger skal også hvor styremedlemmene vanligvis arbeider og oppholder seg være relevante omstendighet som skal vektlegges.

I særtilfeller av “delt ledelse”, altså om den reelle daglige ledelse befinner seg i Norge og den reelle ledelse på styrenivå ikke befinner seg her (eller omvendt), foreskriver høringsnotatet at det kan argumenteres for at selskapet er hjemmehørende i riket dersom den reelle daglige ledelse på styrenivå er i Norge. Imidlertid må det også ses hen til de videre omstendighetene rundt selskapets organisering og virksomhet som tidligere nevnt. Det påpekes at dette ikke er en presumsjon om at reell ledelse på styrenivå avgjør om selskapet er hjemmehørende i riket eller ikke.

5.2.2 Unntaksregel

For å muliggjøre skattemessig utflytting fra Norge, samt hindre misbruk av internrett, innebærer forslaget også et unntak fra hovedregelen. I de tilfeller et selskap anses bosatt i en annen stat etter skatteavtale, vil selskapet likevel ikke anses hjemmehørende i riket. Vilkåret om å være *“bosatt i en annen stat etter skatteavtale med fremmed stat”* vil ikke være oppfylt dersom bosted kun er gjeldende etter skatteavtalens bostedsprinsipp i art. 4(1), selskapet må også være bosatt i en annen stat i medhold av tie-breaker bestemmelsen i tredje ledd.

Som gjort rede for under avsnitt 3.3, vil tie-breaker bestemmelsen i skatteavtalene ha to versjoner etter BEPS-prosjektet og implementering av MLI. Dersom det er *“setet for den virkelige ledelse”* som fremgår av art. 4(3) må selskapet i forbindelse med skattemeldingen vurdere hvilken stat det skal anses bosatt i etter skatteavtalen. Dersom selskapet påstår å være skatteavtale bosatt i den annen stat må dette dokumenteres i form av bostedsbekreftelse utstedt av den annen stat. I tilfeller der art. 4 (3) krever en MAP vil landenes kompetente myndigheter ta stilling til hvor selskapet skal anses bosatt. Selskapet må i disse situasjoner kontakte skattemyndighetene for å initiere prosedyren. I påvente av avtalen som avgjør bostedsspørsmålet vil selskapet ikke oppfylle vilkåret om å være bosatt i en annen stat etter skatteavtale.

5.3 Hørings svar

Departementet har mottatt totalt 16 hørings svar med merknad til høringsnotatet. Disse tar blant annet opp svakheter og utfordringer knyttet til forslaget. I drøftelsen av hvordan internrettslig hjemmel for globalskatteplikt best kan tilpasses den globale skatterettslige utviklingen, vil flere av problemstillingene løftet fram i hørings svarene være sentrale, og angi hvilke utfordringer det videre arbeidet med et lovforslag innebærer.

6 Utfordringer ved endring av hjemmel for globalskatteplikt

6.1 Foreslått hjemmehørende vurdering for selskap stiftet i Norge

6.1.1 Endringene presentert i høringsnotatet

Lovforslaget innfører en endring av tilknytningskriteriet for selskap stiftet i Norge, slik at disse alltid vil anses hjemmehørende her. Forslaget vil hindre at

norske selskaper kan bli bostedsløse, altså redusere risikoen for at noen inntekter ikke blir skattlagt noe sted (NHO, 2017, s. 2).

Forslaget gir enklere regler for norske selskaper og større grad av forutsigbarhet (NHO, 2017, s. 2), (Finans Norge, 2017, s. 1). I avsnitt 2.2.2 ble Finansdepartementets uttalelse i Utv 1988 s. 848 kritisert, og slik hjemmehørende vurderingen for norske selskaper foreligger i høringsnotatet vil tvilen som ble skapt fra uttalelsen fjernes. Forslaget vil også medføre at det vil bli enklere for utenlandske konsern å styre sine norskstiftede datterselskaper, ettersom det ikke lenger vil være nødvendig å ha fysiske styremøter i Norge. (Deloitte Advokatfirma AS, 2017, s. 1) Et stiftelsesprinsipp gir også muligheter for å sette sammen styret og ledelsen i selskapet av de best egnede personene, uten å ta hensyn til deres lokalisasjon. (NHO, 2017, s. 2). Vilåret vil også motvirke utløsning av utflytningsskatt ved en feiltakelse, se avsnitt 6.3.

Høringsnotatet følger opp skatteutvalgets anbefaling i NOU 2014:13. Det opprinnelige forslaget var imidlertid basert på at selskaper som er registrert i riket alltid skal anses hjemmehørende her. I høringsnotatet antar departementet at det er av liten betydning om vilåret er "registrert" eller "stiftet". De velger å benytte "stiftet" basert på at det i fremtiden ikke kan ses bort i fra at enkelte selskaper stiftet i Norge ikke vil ha registreringsplikt i foretaksregisteret. Både Storbedriftenes skatteforum (SSF) og Næringslivets Hovedorganisasjon (NHO) er enige med finansdepartementet at "stiftet" er mer egnet enn "registrert", ettersom det gir klarere og enklere regler (SSF, 2017, s.3), samt økt forutsigbarhet for skattytere (NHO, 2017, s.2). Et stiftelsesvilkår vil også medføre at utenlandske selskaper som må registreres i Norge ikke risikerer å bli hjemmehørende her, noe som er viktig.

Imidlertid, vil nok "etablert" for enkelte selskaper være et mer dekkende vilkår enn "stiftet". Dette ettersom det ikke kan utelukkes at et norsk selskaper blir stiftet i utlandet eller at et utenlandsk selskaper blir stiftet i Norge (NHO, 2017, s. 2). Advokatforeningen argumenterer for at vilåret "registrert" er retts teknisk enklere å praktisere for myndighetene, skattytere og domstoler, og derfor er mer egnet som tilknytningskriterium. Imidlertid kan norskregistrerte utenlandske

foretak sekundærregistreres i Norge gjennom et fast driftssted. Advokatforeningen foreslår derfor at bestemmelsen ordlyd bør utformes slik:

*“Selskap mv. som er **primærregistrerte** i Norge og uregistrerte selskap mv. som er stiftet i henhold til norsk selskapsrett mv. ...” (uthevet her)⁷*

6.1.2 Selskap som endrer selskapsrettslig domisil

Globaliseringen og internasjonaliseringen av økonomien innebærer blant annet at selskaper i større grad enn tidligere har grenseoverskridende virksomhet. Dette medfører et behov for mer mobile selskaps- og skatterettslige regler, slik at selskaper enklere kan flytte virksomheten på tvers av landegrenser. I enkelte land åpner privatretten for at selskaper kan flytte, og samtidig beholde sin selskapsrettslige identitet. Et eksempel er kypriotisk selskapsrett hvor det er åpent for at utenlandske aksjeselskaper kan bli kypriotiske (Utv 2016 s. 1280, Sea Bird-dommen).

Innenfor EØS er selskapsformen SE-selskap (Societas Europaea), en alternativ selskapsform for selskap som har flere medlemsstater som sitt marked. SE-selskaper kan endre selskapsrettslig bosted uten å gå veien om oppløsning, for så å stifte selskapet i ny hjemstat (Knudsen, 2014a). For europeisk selskap med hovedkontor i Norge gjelder allmennaksjeloven så langt den passer, og såfremt ikke SE-forordningen, vedtekter gitt i medhold av forordningen eller SE-loven inneholder andre regler, jf SE-loven § 2.

Uavhengig om stiftelsesprinsippet skal hjemles i “stiftet”, “registrert”, “etablert” eller “primærregistret”, vil reglen innebære at selskap stiftet i Norge fortsatt vil være skatterettslig hjemmehørende hit, selv om selskapsrettslig bosted endres. Et av formålene til selskapsformen europeisk selskap er at selskapet fritt kan flyttes mellom EU- og EØS-stater. Reglene i forslaget vil dermed virke begrensende på etableringsfriheten, jf. EØS-loven art. 31 og 34, samt stride mot SE-lovens formål. Advokatforeningen påpeker i sitt høringssvar at dette også, etter omstendighetene kan utgjøre en ulovlig restriksjon i forhold til EØS-rettens fire friheter, jf. EØS-loven art. 1. Stiftelse er i lys av dette ikke et velegnet kriterium for slike selskaper

⁷ (Advokatforeningen, 2017, s. 3)

(Advokatforeningen, 2017, s. 3). Høringsnotatet nevner ikke slike tilfeller eksplisitt, og det er uklart om dette er en tilsiktet side av lovforslaget.

Flere av høringssvarene omtaler denne problemstillingen, og det presenteres ulike forslag til endring av bestemmelsen. Dersom det i lovteksten presiseres at flytting av SE-selskap i medhold av SE-lovens § 7 og forordningen art. 8 innebærer at selskap oppløst i henhold til norsk selskapsrett, og ikke lenger har alminnelig skatteplikt til Norge (PWC, 2017, s. 1-2), unngås den problematiske siden til SE-lovgivningen. Advokatforeningen argumenterer for en uttrykkelig lovfesting at *“...SE-selskap skal anses skattemessig hjemmehørende i registreringsstaten med mindre selskapets ledelse finner sted i Norge.”* SE-selskaper bør også inkluderes i opplistingen i skattelovens §2-2. (Advokatforeningen, 2017, s. 3).

Problemstillingen vil likefremt eksistere i øvrige tilfeller hvor selskap stiftet i Norge endrer selskapsrettslig domisil. Dette vil fremstå som en begrensning på norske selskapers mobilitet, en mobilitet som med utviklingen i internasjonal forretningsvirksomhet har blitt verdifull, og derfor vil registrering være en mer relevant tilknytningsfaktor enn stiftelse. Deloitte foreslår i sitt hørings svar at lovteksten endres til “regulert av norsk rett”, istedenfor stiftet i Norge. Dette vil fjerne en eventuell usikker side mot EØS-retten, og vil fange opp alle selskapsformer mv. med interlegal tilknytning til Norge. Et SE-selskap som flytter til Norge vil med Deloitte's forslag anses som et selskap “regulert av norsk rett”, mens et selskap som har endret selskapsrettslig domisil ikke lenger vil være omfattet (Deloitte Advokatfirma AS, 2017, s. 2).

6.1.3 Allerede utflyttede selskaper

Ettersom lovforslaget innebærer at norsk stiftede selskap alltid skal anses hjemmehørende her, vil dette kunne medføre alminnelig skatteplikt for allerede utflyttede selskaper. Denne skatteplikten fremkommer av sktl. §10-71 som beskatter urealiserte gevinster på eiendeler og forpliktelser ved opphør av globalskatteplikt som følge av utflytning utenfor EØS eller til lavskatteland innenfor EØS, eller av sktl. §9-14 som beskatter eiendeler som tas ut av norsk beskatningsområde. (Brudvik & Vårdal, 2017, s. 724).

Skatteplikten kan ramme både nylig emigrerte selskaper, men også selskaper som er utflyttet for flere år siden, og ikke lenger har tilknytning til Norge (PWC, 2017, s. 1). Med de foreslåtte reglene vil selskaper som har effektiv ledelse og kontroll i en stat Norge har skatteavtale med, vil etter en eventuell gjensidig avtaleprosess ansees hjemmehørende i den annen stat. Dette kan imidlertid være en lang prosess hvor utfallet ikke er gitt på forhånd. For selskaper med effektiv ledelse og kontroll i en stat det ikke foreligger skatteavtale, vil omdannelse være helt nødvendig. Dette vil være en svært tidkrevende prosess og innebærer også innhenting av samtykke fra selskapets kreditorer, jf. aksjelovens og allmennaksjelovens kapittel 16

Når høringsforslaget først ble presentert var det planlagt at endringen skulle tre i kraft fra inntektsåret 2018. Det endelige lovforslaget er forsinket, men det antas at endringene tidligst vil tre i kraft fra 2019 (Selmer, 2017). Dersom endringen tiltrer med relativt kort frist vil det ikke være mulig for selskapene å omdanne innen fristen, og en omdannelse etter ikrafttredelse vil kunne medføre betydelig skatt for selskapet og aksjonærene. På bakgrunn av dette argumenterer PWC for at det bør gis overgangsregler for allerede utflyttede selskaper slik at endringen av hjemmehørendebegrepet ikke skal gjelde, og at selskaper som er i pågående utflyttingssituasjon blir gitt lengre tid til å tilpasse seg lovendringen. (PWC, 2017, s. 1).

6.2 Foreslått hjemmehørende vurdering for selskap stiftet i utlandet

6.2.1 Endringene presentert i høringsnotatet

Målsetningen med å endre dagens rettsregel for selskap stiftet i utlandet er å gjøre den mer robust og tilstrekkelig effektiv mot skattemotiverte tilpasninger.

Skatteetatens erfaring er at skattyter, ved å avholde styremøter utenfor Norge, relativt enkelt kan tilpasse seg dagens regel. I tillegg ønsker departementet å motvirke mulighetene utenlandske selskaper har for å bli bostedsløse. De ønsker også at selskap med tilstrekkelig tilknytning til Norge blir globalskattepliktig hit. Departementet anser det også som en klar fordel at internretten går minst like langt som det følger av OECDs mønsteravtale i å fastsette bosted.

Foreslått regel går ut på at et selskap er hjemmehørende i Norge dersom *“reell ledelse [...] finner sted i eller fra Norge”*. “Ledelse” innebærer ledelse på daglig

leder og styrenivå, men stedet for styrebeslutningene skal, til forskjell fra dagens regel, ikke lenger være avgjørende (Høringsnotatet, 2017, s. 18). Hva som skal ligge i vurderingen av “reell ledelse” er forsøkt forklart over flere sider i høringsnotatet.

Stedet for selskapets reelle ledelse skal avgjøres konkret i hvert enkelt tilfelle og basere seg på en bred vurdering av relevante momenter. Det skal gjøres to separate vurderinger, følgelig en vurdering av stedet for den reelle daglige ledelse, og hvor reell ledelse på styrenivå finner sted. Dersom det etter dette blir klart at selskapet har delt ledelse, uttaler departementet at det *kan* argumenteres at stedet for selskapets reelle ledelse er landet der den reelle ledelse på *styrenivå* finner sted. Det uttales likevel at det i slike tilfeller med delt ledelse, ikke er en presumsjon for at reell ledelse på styrenivå er avgjørende for selskapets hjemhørighet. Her trekkes øvrige omstendigheter inn som relevante vurderingsmomenter, noe som øker kompleksiteten. Departementet gir noen konkrete omstendigheter, men dette fremstår ikke som uttømmende. Når det hefter usikkerhet rundt stedet for ledelse på styrenivå og/eller daglig ledelse skal disse øvrige omstendighetene få en mer sentral plass i vurderingen. Stedet styremedlemmene og personer i den daglige ledelsen vanligvis arbeider og oppholder seg, trekkes frem som relevant i alle tilfeller, og skal ved usikkerhet ilegges forholdsvis enda større vekt (Høringsnotatet, 2017, s. 15-19).

Regelen som beskrives i høringsnotatet inneholder ikke klare kriterier for når et utenlandsk selskap er hjemmehørende. Det er usikkert hvor grensen for relevante momenter går, og det fremstår også uklart hvordan de ulike momentene skal vektas. I tillegg knyttes den foreslåtte helhetsvurderingen opp mot vurderingen som skal gjøres ved anvendelse av skatteavtalens “tie-breaker”- bestemmelse i OECDs mønsteravtale artikkel 4(3).

Vurderingen av utenlandske selskapers hjemhørighet i Norge skal altså være minst like bred som vurderingen av “place of effective management” slike den er beskrevet i kommentarene til OECDs mønsteravtale fra 2014, samt inneholde den fleksibilitet som følger av den nye bestemmelsen i art. 4 (3) i kommentarene til mønsteravtalen utgitt i 2017. Høringsnotatet utdyper ikke denne henvisningen til mønsteravtalens bestemmelser noe nærmere, og det er uklart hvordan denne

kombinasjonen konkret er tenkt løst. Av de to bestemmelsene må det antas at MAP vil innebære den bredeste vurderingen. Det faktiske innholdet i disse bestemmelsene er ulikt, og vil også variere med de enkelte staters forståelse og praksis til enhver tid. Deloitte stiller i sitt høringssvar spørsmålstegn ved nytten av å basere innholdet i internrettslig hjemmel for globalskatteplikt på vurderingsmomentene i skatteavtalen. Dette er noe vi kommer tilbake til senere i kapitlet.

Regelen fremstår som så uklar at det for skattyter vil være uforutsigbart når globalskatteplikt etableres og opphører. Flere høringssvar (Deloitte Advokatfirma AS, s. 2), (Advokatforeningen, s. 4), (Norsk Kapitalforvalterforening, s. 1), (EY Advokatfirma AS, s. 7-10) og (NHO, s. 3), problematiserer dette. NHO påpeker i sitt høringssvar at mangelen på klare oppstilte kriterier gjør at nødvendige avklaringer vil skje gjennom retts- og ligningspraksis. Når regelen da i tillegg baseres på konkrete vurderinger i enkeltsaker, og er svært faktumavhengig, vil også retts- og ligningspraksis gi begrenset veiledning. NHO frykter på bakgrunn av dette at den foreslåtte regelen vil skape økt usikkerhet i lang tid.

Forslaget kan etter dette ikke sies å innebære en tydelig rettsregel for når selskap stiftet i utlandet blir hjemmehørende i Norge, og dette aktualiserer en vurdering av i hvilken grad forutsigbarhet og klare regler bør etterstrebes i utformingen av hjemmel for globalskatteplikt. Dette kommer vi tilbake til i kapittel 8.3. I det videre presenteres og diskuteres utfordringer ved utforming av hjemmel for globalskatteplikt for selskap stiftet i utlandet. I høringssvarene er det enkelte selskapsformer samt enkelte bransjer som kan være særlig utsatt til å bli rammet av lovforslaget.

6.2.2 Selskap som inngår i konsernforhold

Konsernselskap er vanligvis organisert i en flerleddet struktur. I internasjonale konsern vil morselskapet typisk utøve utstrakt konsernstyring av sine datterselskap, og alle beslutninger av stor betydning vil være forankret i konsernledelsen. Slike konserner vil som regel også sentralisere eller tjenesteutsette en rekke konsernfunksjoner for å oppnå kostnadsbesparelser, og mange av funksjonene vil da gå på tvers av konsernets legale selskapsstruktur, (EY Advokatfirma AS, s. 8). Høringsnotatet belyser ikke konsern eller

konsernstyring, og slik det fremstår passer lovforslaget bedre til enkeltstående selskaper. I den forbindelse kan det stilles spørsmål til hvor egnet kriteriet “reell ledelse” er til å hjemle hjemhørighet for utenlandske datterselskap i konsernforhold (SSF, s. 4).

Vurderingen av “reell ledelse” som legges til grunn i høringsnotatet er svært skjønnsmessig samt uklar og utydelig. Den reelle ledelse skal etter høringsnotatet være en samlet vurdering av stedet for den reelle ledelse på styrenivå og den reelle daglige ledelse. Ifølge høringsnotatet består den daglige ledelse normalt av de som “... hierarkisk er underordnet styre (typisk daglig leder, økonomidirektør, personaldirektør, etc.)” (Høringsnotatet, 2017, s. 18). I konsernstrukturer vil imidlertid økonomidirektør og personaldirektør ikke nødvendigvis være eksempler på den daglige ledelse av et selskap, men heller viktige støttfunksjoner i den operative virksomheten (EY Advokatfirma AS, s. 8). Det er heller ikke uvanlig at den operasjonelle organiseringen er forskjellig fra den juridiske organiseringen. Det vil eksempelvis ofte være slik at større beslutninger om datterselskapers investeringer og virksomhet er behandlet og godkjent av morselskapet, i tillegg til godkjennelse av styret i konsernspissen. I høringsnotatet argumenteres det for at styrevedtak som har karakter som “sandpåstrøing” ikke skal tillegges vekt, noe som kan tilsi at konsernspissens instruksjoner eller støtte til vedtak kan resultere i at utenlandske datterselskap med norsk konsernspiss, blir ansett hjemmehørende i Norge.

Høringsnotatet legger også vekt på at det er hvor den “reelle ledelse på styrenivå og reell daglig ledelse **finner sted.**” (vår utheving) (Høringsnotatet, 2017, s. 19) som er avgjørende. I internasjonale konsern er det imidlertid ikke uvanlig at toppledelsen er bosatt i ulike land, og i andre land enn der hvor den reelle styrefunksjonen befinner seg (EY Advokatfirma AS, s. 9). Dette medfører at vektleggingen mellom ledelsen på styrenivå og den daglige ledelse blir et avgjørende spørsmål. Høringsnotatet argumenterer, som nevnt, noe forvirrende rundt problemstillingen “delt ledelse”. Høringsnotatet indikerer at det fortsatt er styrebeslutninger som er avgjørende for hvorvidt selskapet er hjemmehørende i Norge, men sier samtidig at det ikke foreligger en presumsjon for at det skal være slik (Høringsnotatet, 2017, s. 19). Dette virker motsigende og det er uklart hvor mye vekt som skal legges på stedet for styrebeslutninger, både formelt og reelt.

Den brede vurderingen som høringsnotatet legger opp til vil kunne medføre at enkelte typer selskaper stiftet i utlandet blir hjemmehørende her i riket. En av disse selskapstypene er holdingselskap med norsk mor, noe også høringsnotatet nevner (Høringsnotatet, 2017, s. 17). Holdingselskap er et aksjeselskap som har alle, eller størstedelen av sine aktiva i form av aksjer eller lignende kapitalandeler i andre selskaper (Knudsen, 2014b). I mange tilfeller har holdingselskaper ingen egen virksomhet, og de støttefunksjonene som vanligvis utføres i dagens strukturer vil stå i fare for ikke lenger å være tilstrekkelig til at disse anses reelt ledet fra utlandet. Dette spesielt dersom reell ledelse på daglig leder nivå blir ilagt relativt mer vekt enn hva som er tilfelle under gjeldende rett.

Utredningen til lovforslaget ba Finansdepartementet vurdere å gjøre endringer i reglene for når et selskap stiftet i utlandet skal anses i hjemmehørende i Norge, ut fra en målsetting om å gjøre reglene mer robuste overfor skattemessige tilpasninger (Høringsnotatet, 2017, s. 16). Holdingselskaper er som beskrevet i kapittel 4, kjent for å benyttes til nettopp slike tilpasninger. Imidlertid gjelder ikke dette på langt nær alle holdingselskaper, og målsetningen bør ikke ramme forretningsmessig etablerte holdingsselskaper hjemmehørende i utlandet, (NHO, s. 4). Holdingselskaper kan eksempelvis være plassert for å sikre en helt legitim skattekonsolidering i utlandet, og det er derfor uheldig at det skapes større usikkerhet rundt skattesituasjonen for denne type selskaper (SSF). EY påpeker i sitt hørings svar at under et slikt regime, vil den alminnelige skatteplikten vekselvis kunne etableres og opphøre. Dette kan inntreffe som følge av legitime endringer i forretningsmodellen, eksempelvis endring i ledelsesfunksjoner og inngåelse av samarbeid med tredjeparter som ikke følger av skattetilpasninger.

Høringsforslaget nevner også at postboks- og skallselskaper er selskaper som kan rammes av den bredere vurderingen av "reell ledelse". Imidlertid er det lite sannsynlig at mange flere av slike selskaper blir hjemmehørende, ettersom denne type selskap i stor grad allerede er omfattet av det gjeldende hjemmehørendebegrepet samt av NOKUS-reglene (EY Advokatfirma AS).

Slik høringsnotatet fremstiller hjemmehørendevurderingen kan det også få utilsiktede konsekvenser for single-purposeselskap som kun har en eiendel. Særlig

i rederinæringen benyttes denne selskapsformen hyppig. Der plasseres skip i slike selskap for å begrense risikoen ved tap, skade eller konkurs. Det skipseiende selskapet vil typisk overlate sentrale beslutninger vedrørende selve driften av skipene til et annet konsernselskap eller et helt uavhengig selskap. Slik høringsforslaget vurderer tilknytningskriteriene i “reell ledelse” kan det få utilsiktede konsekvenser for både utenlandske skipseiende selskap som har skip under norsk drift og bestyrelse, og norske konsern som har skipseiende selskap i utlandet (Norges Rederiforbund, s. 7).

Norges rederiforbund argumenterer for at det har vært en politisk målsetning å tiltrekke utenlandsk skips kapital til norsk bestyrelse, uten at det etableres skatteplikt hit for skipseier. Det poengteres at det bør være styrebeslutningen, og ikke den operasjonelle bestyrelsen fra Norge, som avgjør hjemmehørende vurderingen. Dersom Finansdepartementet ønsker å endre gjeldende praksis av en hel næring bør det bli utredet grundig. Høringsnotatet belyser ikke denne problemstillingen eller de konsekvenser det kan føre til. Høringsforslaget poengterer at vurderingen bør endres for å være tilstrekkelig effektive mot skattemotiverte tilpasninger (Høringsnotatet, 2017, s. 16). Norges rederiforbund anser ikke slike selskaper som skattemotiverte tilpasninger. Dette ettersom de strukturer som er blitt anvendt har som formål å oppfylle en politisk målsetting, (Norges Rederiforbund, s. 9).

Det fremstår altså uavklart i hvilken grad, eller om det er mulig for en norsk konsernspiss å instruere et utenlandsk datterselskap, uten at det medfører at selskapet anses hjemmehørende her. Det er et åpenbart behov for konsernstyring, og slik reglene er utformet i høringsnotatet vil det åpne for svært vanskelige grensedragningen tilfeller. Det vil også medføre en betydelig administrativ byrde for store konsern med mange datterselskap å måtte gjøre rede for deres styringsstruktur. (SSF, s. 4). SSF argumenterer for at departementet bør vurdere om forslaget kan begrenses slik at bare utenlandske selskaper som ikke er hjemmehørende i annen stat, kan anses hjemmehørende i Norge. Dette på bakgrunn av at det norske skatteprovenyet langt på vei er tilstrekkelig beskyttet gjennom reglene om begrenset skatteplikt, se avsnitt 6.2.4.

Selv om høringsnotatet uttaler at lovforslaget først og fremst kun vil ramme holding-, postkasse-, og skallselskap registrert i utlandet, argumenterer EY for at forslaget også vil ramme mye videre. Det er spesielt innenfor sektorer hvor det er vanlig med utstrakt bruk av tjenesteutsetting av sentrale forretningsmessige funksjoner (EY Advokatfirma AS, s. 8). Det å ramme holdingselskaper og bransjer der slike strukturer er en del av en legitim forretningspraksis bør heller ikke være ønskelig.

*«Det bør forøvrig ikke være opptil Norge å opptre som “globalt skattepoliti”, og det bør være andre lands ansvar å innføre egne regler for stiftelse prinsippet, slik at selskap registrert i deres land anses hjemmehørende der. Noe som også langt på vei sikres av BEPS-arbeidet».*⁸

Særlig for rederinæringen vil lovforslaget kunne ha utilsiktede konsekvenser med hensyn til skatteplikten til Norge. Dette medfører at Norge vil gå tilbake på en rekke uttalelser, og Norges Rederiforbund mener derfor at gjeldende rett bør videreføres for denne bransjen. Dette innebærer at utenlandske skipseiende selskaper ikke anses hjemmehørende i Norge dersom bestyrelsen skjer fra Norge. Norges rederiforbund mener at det eventuelt bør innføres et tilleggsvilkår om at utenlandske skipseiende selskap må dokumentere at de er hjemmehørende i et annet land (Norges Rederiforbund, s. 10).

6.2.3 Uheldige konsekvenser for forvalterbransjen

Norsk kapitalforvalterforening og Verdipapirfondenes forening påpeker begge i sine hørings svar at lovforslaget, og de vurderinger og uttalelser som er inntatt i høringsnotatet, kan gi grunnlag for usikkerhet rundt rekkevidden av reglene. Særlig når det gjelder reglene for når utenlandske selskaper blir globalskattepliktig til Norge. De påpeker videre at dette kan få uheldige konsekvenser for kapitalforvalterbransjen i Norge.

Kapitalforvaltning er internasjonal virksomhet som ikke er stedbunden, og dermed i prinsippet kan drives fra hvilket som helst land. Mange internasjonale investorer

⁸ (EY Advokatfirma AS, 2017, s. 8)

vil ikke investere i strukturer i Norge, men foretrekker at fondet / investeringselskapet er etablert i en typisk fondsjurisdiksjon. Norske kapitalforvaltere har derfor etablert sine fond og investeringselskaper i utlandet for å tiltrekke seg internasjonal kapital. Slik forslaget er presentert i høringsnotatet vil det oppstå usikkerhet og spørsmål om mange av disse utenlandske investeringselskapene vil bli hjemmehørende i Norge, med den begrunnelse at de reelt styres eller ledes herfra. Dersom det oppstår noen form for usikkerhet rundt skatteplikt til Norge ved norsk-forvaltede fond i utlandet, vil investorene velge bort disse selskapene. Kapitalforvaltningsbransjen er helt avhengig av et forutsigbart regelverk. Dersom rammevilkårene ikke legges til rette for denne bransjen er alternativet at aktørene må organisere virksomheten fra et annet land. Resultatet vil være tapt proveny for den norske stat, ved at forvaltningsmiljøene, og deres beskatningsgrunnlag, flytter fra Norge.

Verdipapirfondenes forening påpeker at vurderingen av “reell ledelse” for selskap stiftet i utlandet ikke er spesielt passende for verdipapirfond. Verdipapirfond er som regel gjenstand for grensekryssende forvaltning, noe som innebærer at fondet er etablert og underlagt finansregulatorisk tilsyn i et land, men forvaltes av et forvaltningsselskap som er etablert og underlagt regulatorisk tilsyn i et annet land. Norge har forpliktet seg gjennom EU/EØS til å tilrettelegge for økt konkurranse om forvaltning av UCITS-fond (UCITS IV, 2009). Forpliktelsen innebærer blant annet å tillate grensekryssende forvaltning. Den brede vurderingen av “reell ledelse” vil imidlertid kunne stride mot denne målsetningen. Slik lovforslaget presenterer tilknytningskriteriene i “reell ledelse” vil det kunne medføre at utenlandske fond raskt vil bli hjemmehørende i Norge, dersom det forvaltes i Norge. EY påpeker også denne problemstillingen i sitt høringssvar. De viser til at verdipapirfond vil kunne miste og etablere alminneligskatteplikt til Norge til stadighet, kun på grunn av bytte av forvaltningsselskap. I tilfeller der forvaltningsselskapet har tilknytning til et land hvor skatteavtalen inneholder tie-breakerbestemmelse med gjensidig avtale, vil dette gi skattemessige rammebetingelser som denne bransjen umulig kan leve med (EY Advokatfirma AS, s. 9)⁹.

⁹ Se nærmere om MAP-regel i kombinasjon med lovforslaget i 8.5

Verdipapirfondenes forening argumenterer for at fondene bør anses skattemessig hjemmehørende i den stat der den sterkeste tilknytningen foreligger, som etter deres syn er der fondet er etablert og er underlagt tilsyn. Norsk kapitalforvalterforening foreslår at det gjøres presiseringer (enten i forarbeidene eller gjennom særlig lov- eller forskriftstekst) om at det nye hjemmehørendebegrepet ikke er ment å ramme norske kapitalforvaltningsstrukturer, slik at kapitalforvaltning ikke rammes vilkårlig av lovforslaget. For kapitalforvalterbransjen vil det kanskje være tilstrekkelig med en presisering, men dette belyser en utfordring som også gjelder bransjer og selskapsstrukturer som har mye av de samme kjennetegnene som kapital- og fondsforvaltnings-bransjen. Dette viser at grenseoverskridende næringsvirksomhet har et helt legitimt og forretningsmessig begrunnet behov for forutsigbarhet og tydelige skatteregler. Dette gjør seg spesielt gjeldende når det gjelder utforming av en så sentral, og økonomisk betydningsfull regel som regelen for skattemessig bosted. Forslagets konsekvenser for ulike bransjer bør derfor behandles særskilt i forbindelse med det videre lovarbeidet.

6.2.4 Bostedsvurderingen i skatteavtalene som internrettslig hjemmel
Departementet skriver i forslag for selskap stiftet i utlandet at den internrettslige regelen i det minste bør dekke de tilfeller hvor et selskap kan bli ansatt bosatt i Norge etter skatteavtalenes “tie-breaker”-bestemmelse i modellskatteavtalens art. 4 (3). Dette innebærer i praksis at innholdet i den internrettslige hjemmel for globalskatteplikt skal være lik (eller minst like bred) som vurderingsmomentene som benyttes i modellskatteavtalen for å avgjøre hvor et selskap er bosatt. Deloitte stiller seg kritiske til om tie-breaker regelen passer som internrettslig hjemmel, da disse tjener to ulike formål. Internrettslig hjemmel skal sette en grense for hvor sterk tilknytning et selskap skal ha til Norge, før det er riktig å pålegge selskapet globalskatteplikt. Tie-breaker regelen har på sin side til formål å avgjøre hvilket land tilknytningen er sterkest til. Dette er altså en konfliktløsningsregel, og skal bestemme et selskaps hjemhørighet i de saker der to lands interne rett ser ulikt på faktum. Dette er bakgrunnen for at det legges opp til en mer helhetlig og bred vurdering i skatteavtalen.

MAP-vurderingen legger opp til at statenes kompetente myndigheter i hver enkelt sak skal gjøre en konkret vurdering, og komme til enighet om hvor selskapet etter

skatteavtalen skal anses hjemmehørende. Det forventes at de tar hensyn til innholdet i vurderingen av “setet for den virkelige ledelse”, men også “any other relevant factors”. Det er i tillegg benyttet uttrykket “etc” i kommentarene til bestemmelsen. Det er også opp til statene selv å vurdere hvilke momenter de ønsker å vektlegge i forhandlingene. Det er altså uklart hvilke momenter som er relevante, og den faktiske vurderingen som skal gjennomføres må sies å være uforutsigbar. Departementets henvisning til begge regler i høringsnotatet, gjør det uklart hva de egentlig mener den internrettslige vurderingen skal baseres på. Det er imidlertid klart at en mer helhetlig vurdering etter internretten vil skape flere situasjoner med dobbelt bosted (Deloitte Advokatfirma AS, s. 3). Det blir da opp til en eventuell skatteavtale om dobbeltbeskatningen avhjelpest.

I mange tilfeller vil da vurderingen som skal gjøres etter konfliktløsningsbestemmelsen i art 4 (3) allerede være gjennomført etter internretten, og med Norske øyne er det da allerede klart at selskapet er hjemmehørende til Norge også etter skatteavtalen. Dette vil da være fare for flere tunge og langtekkelige prosesser for å avgjøre bosted etter skatteavtalen.

6.2.5 Forholdet mellom globalskatteplikten og begrenset skatteplikt
Departementet vurderer at den foreslåtte endringen av hjemmehørende vurderingen for selskap stiftet i utlandet ikke vil medføre vesentlig utvidelse av det norske skattegrunnlaget. Dette fordi selskap som driver eller deltar i virksomhet i Norge, allerede har begrenset skatteplikt. Reglene om begrenset skatteplikt har som formål å sikre norsk beskatning av inntekter som kommer fra aktiviteter som utøves innenfor norsk beskatningsområde. Dette gjelder både virksomhet som drives her, og for virksomhet som ikke drives her, men som bestyres herfra, jf. sktl. § 2-3 (EY Advokatfirma AS, s. 10). Beskatningsgrunnlaget blir også beskyttet gjennom ileggelse av kildeskatt. Norge har regler om kildeskatt på utbytte, og det er foreslått innføring av norsk kildeskatt også på renter og royalty (Meld. St. 4 (2015–2016), s. 85). Flere av høringssvarene argumenterer for at reglene om begrenset skatteplikt og kildeskattene beskytter det norske skattegrunnlaget tilstrekkelig. (EY Advokatfirma AS, s. 10) og (NHO, s. 5).

Lovforslaget ønsker å etablere globalskatteplikt når et selskap har tilstrekkelig tilknytning til Norge (Høringsnotatet, 2017, s. 16). For utenlandske selskaper innebærer endringen en bredere vurdering enn dagens regler. EY argumenterer for at denne endringen innebærer et brudd med grunnstrukturen i det internasjonale skattesystemet. Dette fordi lovforslaget bryter det prinsipielle skillet mellom når et utenlandsk selskap anses hjemmehørende i Norge, og når det anses for å ha begrenset skatteplikt hit. Lovforslaget angir kriterier, som med dagens regler, ville utløst begrenset skatteplikt, og ikke globalskatteplikt.. Lovforslaget innebærer altså i realiteten en vesentlig utvidelse av reglene om globalskatteplikt. En slik utvidelse av tilknytningskriteriene for utenlandske selskaper vil kreve en langt grundigere vurdering, samt en separat skatte- og næringspolitisk diskusjon. Det bør utredes om det er behov for, og ønskelig med, en slik omfattende, grunnleggende utvidelse, som innebærer overstyring av de norske reglene om begrenset skatteplikt (EY Advokatfirma AS, s. 11).

Lovforslaget har også som formål å hindre bostedsløse selskaper. Regelen som foreslås er uklar, og fører med seg mange utfordringer og uavklarte spørsmål departementet må ta stilling til i det videre lovarbeidet. Ikke minst vil en bred regel av typen lovforslaget legger opp til å skape usikkerhet og uforutsigbarhet, som rammer mye bredere enn kun de tilfeller av bostedsløse selskaper og skatteunngåelsesarrangementer departementet mener regelen skal bekjempe. Dersom endringen foreslås for å hindre bostedsløse selskaper, er det mer naturlig med en begrensning i reglen. En slik begrensning kan være at reglen kun omfatter utenlandske selskaper som ikke er hjemmehørende i et annet land. En slik innføring vil også medføre vesentlig lavere risiko for dobbelt bosted med tilhørende dobbeltbeskatning. Det bør følgelig foretas en ny vurdering av behovet for å gjøre en utvidelse av vurderingen for utenlandske selskaper (NHO, s. 5).

6.2.6 Behovet for en endring av regel for selskaper stiftet i utlandet
Vurderingen av hjemhørighet for utenlandske selskaper som lovforslaget presenterer byr på mange ulike utfordringer. Som redegjort for i avsnittet ovenfor er det norske skattegrunnlaget tilstrekkelig beskyttet gjennom reglene om begrenset skatteplikt. Departementet begrunner en endring i vurderingen med ønsket om å hindre bostedsløseselskaper. Imidlertid argumenter EY for at det er opptil enhver stat å utforme regler som sikrer at selskaper registrert i deres land også

er skatterettslig bosatt der. Det bør følgelig ikke være Norges oppgave å opptre som globalt skattepoliti, og EY har derfor store prinsipielle innvendinger mot departementets grunnlag for å endre reglene. De mener det blir galt av departementet å la behovet for å bekjempe bostedsløse selskaper prege utformingen av sentrale norske internasjonale skatteregler, som i tillegg bryter med det grunnleggende forholdet mellom begrenset og alminnelig skatteplikt i det norske skattesystemet (EY Advokatfirma AS, s. 8).

Det kan følgelig stilles spørsmålsteget ved om det er gjort en kost/nyttevurdering av behovet for globalskatteplikt for utenlandske selskaper. Basert på de innvendinger og utfordringer som er påpekt i høringssvar og i denne oppgaven, vil det være nyttig å vurdere behovet for å gjøre utenlandske selskaper hjemmehørende til Norge. Det er flere stater som ikke har globalskatteplikt for utenlandske selskaper, eksempelvis Finland.

Forskjellen mellom begrenset og full skatteplikt er at selskap med full skatteplikt er skattepliktig til Norge for all formue og inntekt her i riket og i utlandet, i motsetning til kun den inntekt fra virksomhet med tilknytning til Norge. Formue og inntekt i utlandet vil omtrent i alle tilfeller også bli skattlagt i staten selskapet har tilknytning til. Dersom Norge har skatteavtale med vedkommende stat, vil avtalen løse opp i dobbeltbeskatningen, ved i de aller fleste tilfeller at hjemstaten må gi kreditt for skatt betalt i kildestaten, jf. modellavtalen art 7(1). Inntekten som kommer til beskatning i Norge vil derfor skrive seg fra virksomhet med tilknytning i Norge, og omtrent tilsvare inntekten som ville blitt skattlagt dersom selskapet kun hadde begrenset skatteplikt hit. Norge får utvidet beskatningsgrunnlaget sitt betydelig, men de faktiske provenyeffektene reduseres ved at Norge som hjemstat har kredittforpliktelse for det utvidede beskatningsgrunnlaget. Hvis kildestaten imidlertid har lavere skattesats enn Norge, vil Norge få faktiske provenyeffekter. Det vil derfor ikke være vesentlig forskjell på provenyinntektene ved globalskatteplikt, sammenlignet med begrenset skatteplikt. For stater Norge ikke har skatteavtale med, vil eventuell dobbeltbeskatning løses med internrettslige kreditregler, jf. sktl. § 16-20 flg. Etter disse reglene er Norge bare pliktig til å gi kreditt for skatt betalt i utlandet. Denne dobbeltbeskatningen ville ikke oppstått dersom selskapet kun hadde begrenset skatteplikt til Norge, og således utvides Norges skattegrunnlag noe.

Som følge av BEPS-prosjektet vil det være mange land som reviderer internrettslige regler, og det må anses å være sannsynlig at flere land vil innføre et stiftelsesprinsipp for å hjemle globalskatteplikt. Dette vil redusere anledningen selskaper har for å bli bostedsløse, og følgelig også redusere behovet for en norsk internrettslig regel som skal hindre at utenlandske selskaper kan bli bostedsløse.

Det bør gjøres en grundigere vurdering av behovet for å gjøre selskap stiftet i utlandet globalskattepliktig til Norge. Det bør kanskje heller fokuseres på å utforme omgåelsesregler slik at de kan ramme misbrukstilfeller, fremfor å forsøke å gjøre dette med den generelle regelen for globalskatteplikt. EY konkluderer i sitt høringssvar med at reglene som de er i dag fremstår som et bedre alternativ og bør beholdes uendret. I lys av alle utfordringer foreliggende forslag representerer, er det i det minste klart at det må gjennomføres en vurdering av konsekvensene av endringene sammenlignet med formålet med endringen. Dette kapitlet har belyst et behov for klare og forutsigbare regler for når selskapet blir hjemmehørende. Reglene kan representere en bred vurdering av faktiske forhold, men bør ikke være så bred at den bryter med det prinsipielle skillet mellom begrenset og alminnelig skatteplikt.

6.3 Skattyters forutsigbarhet

6.3.1 Konsekvensene for skatteytters forutsigbarhet

Hjemmehørendebegrepet er ikke bare et vilkår for globalskatteplikt i sktl. §2-2 første ledd. Det kommer også inn som et vilkår i flere ulike bestemmelser, og er av betydning for flere regelsett. Ved innflytting oppstår alminnelig skatteplikt, og ved utflytting utløses i utgangspunktet inntektsbeskatning på selskapsnivå, og gevinstbeskatning på eiernivå, jf. §§ 10-71 og 10-31 jf. §10-37, såkalt utflytningsskatt. I tillegg har hjemmehørendebestemmelsen betydning for anvendelse av fritaksmetoden, konsernbidrag og utnyttelse av fremførbart underskudd. For skattyter vil derfor innholdet i internrettslig hjemmel for globalskatteplikt ha store økonomiske konsekvenser. Det fordrer klare og forutsigbare regler. Usikkerhet på skatteområdet kan også virke negativt på internasjonal handel og investeringer. Forutsigbarhet er derfor viktig for investeringer i norsk næringsliv, og økt forutsigbarhet kan gi gevinster både for næringsdrivende og myndigheter (NOU 2014:13, s. 264) og (Finansrådene ved

Norges delegasjon til EU, 2017, s. 8-9). Regjeringen legger vekt på å utarbeide forutsigbare skatteregler, og uttaler blant annet i Innst. 273 S (2015-2016, s. 11) til Stortinget, at de skattemessige rammebetingelsene bør være mest mulig stabile og forutsigbare. Særlig for næringsvirksomhet og investeringer kan hyppige og svakt begrunnede endringer i skattereglene være skadelig. Flere av hørings svarene belyser også skattyters behov for forutsigbarhet, og konsekvensene av forutsigbare regler. Kapitalforvalterbrasjens innspill beskrevet over, er et konkret eksempel på at forutberegnelighet er viktig både for skattyter og med hensyn til skatteproveny.

Det pågår også arbeid i OECD og EU med tiltak for å sikre økt forutsigbarhet for skattytere og skattemyndigheter. OECD og det internasjonale pengefondet (IMF) offentliggjorde i mars 2017 en rapport om forutsigbarhet på skatteområdet (IMF/OECD, 2017), og Europakommisjonen publiserte omtrent samtidig et arbeidsdokument med samme tema, (European Commission, 2017). Det påpekes også i EYs hørings svar at et av de grunnleggende EU/EØS-rettssikkerhetsprinsipper handler om at rettsreglene skal være klare, presise og forutsigbare i deres rettsvirkninger (C-318/10 SIAT). Dette prinsippet er også kommet til uttrykk i premiss 54 i høyesteretts dom i Statoil Holding-saken (UTV 2012 s. 1373), og er således et viktig hensyn ved utforming av norske skatterettslige regler.

Sett i sammenheng med arbeidet for å øke skattyters forutsigbarhet, er det problematisk med en usikker og uforutsigbar hjemmel for globalskatteplikt for selskap stiftet i utlandet. Selskap kan som følge av det nye forslaget komme i situasjoner som kan oppfattes som urimelige.¹⁰ Departementet viser, som svar på dette, til at skattyter selv har mulighet til å innrette seg så en slik situasjon ikke oppstår (Høringsnotatet, 2017, s. 21). Det kan fremstå noe paradoksalt at reglene som foreslås da, ved nærmere gjennomgang, er å anse som både uklare og lite forut beregnelige. Departementet uttaler i høringsnotatet at det har en klar verdi å ha en tydelig regel om hva som ansees som tilstrekkelig tilknytning for å etablere globalskatteplikt til Norge, og mener dette er tilfelle etter dagens regler, (Høringsnotatet, 2017, s. 16). Det foreslås likevel å endre denne, under henvisning

¹⁰ Mer om dette i avsnitt 6.5

til at “stedet for styrebeslutningene” er et kriterium som forholdsvis lett lar seg manipulere, og i dagens teknologiske og internasjonalserte næringsliv uansett representerer en utfordrende vurdering.

6.3.2 Vektingen mellom forutsigbarhet og bekjempelse av skatteunngåelse
Et av formålene med endringen av hjemmel for globalskatteplikt for selskap stiftet i utlandet er for å gjøre reglene mer robuste og effektive mot skattetilpasning. Dagens regel blir omtalt som forutsigbar og klar, men samtidig lett manipulerbar i skatteunngåelsesøyemed. Forslaget som presenteres er klart vanskeligere å manipulere, men den mangler også klare regler skatteyter kan forholde seg til. En mer uforutsigbar og uklar rettsregel vil kunne være vanskeligere å benytte i skatteplanlegging, men uforutsigbare rettsregler har samtidig uheldige konsekvenser som rammer alle skattytere, også de som ikke søker å misbruke reglene. Advokatforeningen ser for eksempel en viss risiko for at forslaget kan gi opphav til unødvendige tvister (Advokatforeningen, s. 4). Ved en slik løsning bør det derfor vurderes om det faktisk at skattyter vanskeligere kan omgå regelen veier opp for de uheldige konsekvensene av en usikker og uforutsigbar rettsregel.

Spørsmålet blir videre om bekjempelse av skatteunngåelse nødvendigvis må innebære økt uforutsigbarhet for skattyter, eller om det er mulig å kombinere regler som er robuste mot overskuddsflytting og skatteunngåelse med forutsigbarhet for skattyter. Departementet ønsker en rettsregel som ikke enkelt lar seg manipulere. Målet er altså at selskap med tilstrekkelig reell tilknytning til riket skal anses globalskattepliktig og hjemmehørende, samtidig som selskap ikke kan anses som hjemmehørende uten at det faktisk eksisterer reell tilknytning. En helhetsvurdering hvor reelle og faktiske forhold er avgjørende vil vanskeligere kunne manipuleres. Det bør være mulig å gjøre vurderingen som skal hjemle globalskatteplikt omfattende, men samtidig tydelig, slik at skattyters forutsigbarhet i tilstrekkelig grad ivaretas. Advokatforeningen mener eksempelvis i sitt høringssvar at innholdet i “reell ledelse” bør nedfelles i lovteksten. Dette vil være retts teknisk forenkende, og medfører en tydeligere rettsregel.

Det er samtidig klart at uforutsigbarhet virker begrensende på kunstige arrangementer og skattemotiverte tilpasninger. Det bør imidlertid vurderes om

uforutsigbarheten kan plasseres i en generell eller spesiell omgåelsesregel. Internasjonalt kalles slike regler gjerne GAARs eller SAARs (General/Special Anti-Avoidance Rules), og den skatterettslige internasjonale utviklingen for bekjempelse av skatteunndragelse går i retning av flere internrettslige spesialregler som rammer omgåelse (Folkvord & Furuseth, 2016). Endringene som foreslåes i BEPS action 6 innebærer, som beskrevet i kapittel 4, blant annet innføring av enten/både en generell (PPT) eller en spesiell (LOB) omgåelsesregel i skatteavtalene.

Omgåelsesregler er bygget opp slik at de kun vil omfatte misbrukssituasjoner, og således er omgåelsesregler en mer målrettet ordning for å bekjempe skatteunngåelse og misbruk av skatteregler. Hjemmel for globalskatteplikt kan altså kombineres med spesiell eller generell omgåelsesregel for å bli mer målrettet og samtidig robust mot uønskede skattemotiverte tilpasninger. Dette fremstår som en bedre løsning enn en vid og uklar hjemmel med uforutsigbar rekkevidde. Imidlertid er heller ikke lovfestede omgåelsesregler en helt enkel løsning. GAAR/SAAR skaper igjen uforutsigbarhet hvis de gis for vid anvendelse. Med en generell omgåelsesregel vil da uforutsigbarheten spre rundt seg til andre regler. I tillegg kan det i mange tilfeller være slik at skattytere i mindre grad vil innrette seg etter omgåelsesregler på samme måte som de innretter seg etter en faktisk regel, da det nok er en oppfatning om at terskelen for myndighetenes anvendelse av omgåelsesreglene er noe høyere.

6.4 Unntaksregel (“Treaty non-resident” regel)

6.4.1 Unntaksregelens funksjon

Høringsnotatet foreslår også innføring av en unntaksregel, hovedsakelig for å motvirke kompliserte skattefastsettingsforhold som kan fremkomme av stiftelsesprinsippet (Høringsnotatet, 2017, s. 20). Unntaket medfører at selskap som i utgangspunktet er internrettslig hjemmehørende i Norge, men som anses bosatt i en annen stat etter skatteavtale, likevel ikke skal anses hjemmehørende her etter internretten. Unntaksregelen er basert på en lignende omgåelsesregel fra Storbritannia som har til formål å motvirke uheldig utslag av ikke-eksisterende samsvar mellom bosted i internretten og bosted etter skatteavtale.

Unntaksbestemmelsen er tråd med BEPS-prosjektets tiltakspunkt to. Det presiseres i rapporten at innføring av en slik unntaksbestemmelse i statenes internrett kan være fordelaktig, ettersom skifte fra “den virkelige ledelse” til en gjensidig avtale i henhold til tie-breaker bestemmelsen i skatteavtalens art. 4(3), ikke demmer opp for alle unngåelsesstrategier. Det siktes her til strategier som baseres på at enkelte selskap har fordelene av å være hjemmehørende i et land gjennom internretten, uten å ha de gjensidige forpliktelsene, ettersom de er bosatt i et annet land etter skatteavtalen. Som presentert under avsnitt 4.2, er slike unngåelsesstrategier også aktuelle i det norske skattesystemet. Følgelig vil slike strategier være ønskelige for skattemyndighetene å motvirke. Det er derfor essensielt å undersøke om denne unntaksregelen kan gi uønskede tilpasningsmuligheter.

Flere høringsinstanser har stilt seg spørrende til de tilpasningsmulighetene unntaksregelen kan medføre. Dette ettersom unntaket innebærer opphør av globalskatteplikten til Norge for mange skattytere. Et viktig prinsipielt skille fra dagens regler er følgelig at modellskatteavtalen art. 4 (3) kun har vært relevant i tilknytning til den spesifikke skatteavtalen, og ikke i andre tilfeller, jf. modellavtalen art. 4 (1). Lovforslaget medfører at selskapet ikke lenger vil være ansett hjemmehørende i Norge etter internretten, som medfører at én skatteavtales vurdering vil gjelde for hele den skattemessige behandlingen av selskapet. Høringsforslaget ønsker å hindre skatteplanlegging, samt motvirke bostedsløse selskaper, imidlertid medfører unntaksbestemmelsen at det vil være forholdsvis enkelt for selskaper å flytte skattegrunnlaget til stater med bedre skattemessige vilkår. Dersom bosted etableres i en stat som anses som et skatteparadis, vil dette klart være motstridende i forhold til formålet bak høringsforslaget og BEPS-prosjektet.

Et skatteparadis defineres som en stat eller et område som har selvråderett i skattepolitikken og tilbyr både utenlandske personer og bedrifter gunstige skattevilkår, samt i noen tilfeller et lovverk som hindrer innsyn fra omverden (Schjelderup, 2017). Som utgangspunkt inngår ikke Norge skatteavtaler med skatteparadiser, imidlertid vil endringer i politiske sanksjoner og særregler i enkelte stater interne regler medføre at de anses som et skatteparadis etter at skatteavtalen allerede er inngått. Norge har skatteavtaler med flere land som er

mer eller mindre kjente som skatteparadiser (LO, s. 1). Eksempelvis karakteriseres Barbados, Benin, Bonaire, Curacao, Kypros, Liechtenstein, Luxembourg, Malta, Qatar, Singapore (Tax Justice Network, s. 2), Sveits, Irland, Nederland og USA (herunder, særlig den amerikanske delstaten Delaware) av mange som skatteparadiser (Schjelderup, 2017). Denne klassifiseringen er noe omstridt, men det er på det rene at mange av landene Norge har skatteavtale med, har veldig gunstige skatteregler.

Tap på globalskatteplikten kan medføre at selskaper eksempelvis kan unngå kildeskatt på utbytte eller unngå beskatning av inntekter fra faste driftssteder. For å kunne ilegge kildeskatt på utbytte til utenlandske selskaper er det absolutte vilkåret at det utdelende selskapet er hjemmehørende i riket, jf. sktl. §2-3 (1) c). Dersom det utdelende selskapet flytter tilstrekkelig tilknytning slik at det ikke lenger anses hjemmehørende i Norge etter skatteavtalen, vil ikke Norge lenger kunne hjemle denne kildeskatten (Handelshøyskolen BI, s. 2). Enkelte land har heller ikke en slik internrettslig hjemmel for å ilegge kildeskatt på utbytte, eksempelvis Malta. Dersom selskapet anses bosatt i Malta, etter skatteavtalen mellom Norge og Malta, vil det kunne unngås skatt på utbytteutdelingen dersom det mottakende selskapet eksempelvis er hjemmehørende i skatteparadiset Cayman Islands (Handelshøyskolen BI, s. 3).

Den åpenbare konsekvensen av lovforslaget er tap av globalskatteplikten etter sktl. §2-2(6) for alle formål, dersom selskapet anses hjemmehørende i en annen stat etter skatteavtale. Tap av globalskatteplikten medfører at Norge mister beskatningsretten på all utenlandsk aktivitet, og ikke kun i tilfeller som den enkelte avtale omfatter. Lovforslaget medfører derfor en risiko for at skattyter kan unngå beskatning på inntekter fra faste driftssteder selskapet eventuelt har i andre land enn i avtalestaten. Enkelte land har særregler for beskatning av slik inntekt, noe som medfører unntatt beskatning fra faste driftssteder i enkelte jurisdiksjoner. Nederland beskatter eksempelvis ikke inntekter fra faste driftssteder i Irland. Dersom et Norsk selskap med fast driftssted i Irland tilrettelegger sine strukturer slik at de anses skattemessig hjemmehørende i Nederland vil de kunne unngå skatt på inntekten fra det irske faste driftsstedet (Handelshøyskolen BI, s. 3).

På bakgrunn av tilpasningsmuligheter er det essensielt å kartlegge om skatteloven har funksjoner som demmer opp for disse hullene som den foreslåtte unntaksbestemmelsen gir. Et selskap som opphører å være skattepliktig etter sktl. §2-2 (1) vil være gjenstand for exit-beskatning til Norge, jf sktl. §10-71 (1), imidlertid gjelder kun denne beskatningen i tilfeller der selskapet blir hjemmehørende i en stat utenfor EØS. I begge eksemplene ovenfor, vil selskapet bli hjemmehørende i en stat innenfor EØS, og følgelig vil ikke bestemmelsen være anvendbar. Etter §10-71 (3) kommer §9-14 til anvendelse, som ilegger utflytningsskatt på eiendeler og forpliktelser som tas ut av norsk beskatningsområde. Imidlertid, i de tilfeller selskapet fortsatt er skattepliktig til Norge for den aktivitet som finner sted her etter §2-3 og den aktuelle skatteavtalen ikke begrenser beskatningsretten etter modellavtalens art. 7, er det ikke gitt at det er tatt noen eiendeler eller forpliktelser ut av norsk beskatningsområde. I den grad eiendeler/forpliktelser fortsatt er under Norsk beskatning har ikke Norge anledning til å ilegge utflytningsskatt.

Rapporten til tiltakspunkt to argumenterer for to ulike løsninger for motvirkning av unngåelsesstrategier; enten gjennom en generell internrettslig misbruksregel eller ved innføring av en unntaksbestemmelse i tråd med lovforslaget (BEPS Action 2, 2015, s. 137). Lovforslaget påpeker at det er ønskelig med innføring av en unntaksregel på bakgrunn av de regelspesifikke løsningene i sktl. § 6-3 femte ledd og § 16-20 første ledd, ikke adresserer det underliggende problemet med uoverensstemmelse mellom internrettslig bosted og skatteavtalebosted. En slik unntaksbestemmelse vil oppfylle formålet, ettersom det ikke er mulig å være internrettslig hjemmehørende i Norge, men ikke være hjemmehørende i tie-breakerbestemmelsen i skatteavtalen. Imidlertid er det flere av høringsvarene som er svært skeptiske til innføringen av en slik bestemmelse.

Et slikt unntak kan anses som et brudd på systematikken i forholdet mellom norsk internrett og skatteavtalerett. Unntaket medfører at den interne skatteplikten avhenger av reglene i skatteavtalene (Tax Justice Network, s. 2). Skatteavtalene har sine egne tolkningsprinsipper, og samtidig er skatteavtalene svært avhengig av OECD-kommentarene og dens oppdateringer. En avgjørelse ut fra tie-breaker bestemmelsen vil enten bero på en tolkning av “stedet for den virkelige ledelse” eller gjensidig avtale mellom statene. Ved en gjensidig avtale vil de kompetente

myndighetene gjøre en særskilt vurdering, som medfører at skattemyndighetene fortsatt vil ha påvirkningskraft til å avgjøre utfallet. Når det er “Stedet for den virkelige ledelse” som er avgjørende, foreskriver høringsforslaget at det er tilstrekkelig med en bostedsbekreftelse fra den annen stat, noe som langt på vei også var tilfellet i Arcade Drilling-saken (TOSLO-2010-147861). Dette medfører at det er den andre staten som reelt vurderer hvor selskapet er hjemmehørende og således kan påvirke den norske skatteplikten. Følgelig vil en generell misbruksregel medføre at Norge fortsatt vil være alene om å avgjøre kriteriene for globalskatteplikten til Norge.

6.4.2 Vil unntaksbestemmelsen komme til anvendelse for utenlandsk registrerte selskaper?

I lovforslaget poengteres det at vurderingen av når et utenlandskregistrert selskap er hjemmehørende i Norge skal være like bred som kriteriene som følger av OECDs modellavtale. Dette inkluderer både de vurderingskriteriene som følger av 2014 versjonene av OECD-kommentarene, samt fleksibiliteten i den alternative bestemmelsen (MAP). Det kan derfor reises spørsmål til hvorvidt unntaksbestemmelsen vil komme til anvendelse for utenlandskregistrerte selskaper hjemmehørende i Norge. Lovforslaget antyder ikke eksplisitt at vurderingen skal være lik, men at bredden skal være lik som i modellavtalen. Dersom utsagnet kan tolkes til at vurderingen skal være lik, vil dette i MAP-avgjørelser medføre at de kompetente myndighetene, i realiteten, egentlig gjør den samme vurderingen to ganger. Den samme vurderingen bør være lik i begge tilfeller, og dermed bør heller ikke unntaksbestemmelsen medføre at utenlandskregistrerte selskaper hjemmehørende i Norge, kan bli hjemmehørende i annen stat etter skatteavtale.

6.4.3 Risiko for dobbeltbeskatning

Stiftelsesprinsippet i kombinasjon med unntaksbestemmelsen vil kunne føre til dobbeltbeskatning inntil bosted etter skatteavtalen er fastslått. Både bekreftelse på bosted etter skatteavtale, som følger det ordinære mønsteret til tie-breaker bestemmelsen og avgjørelse om skattemessig bosted ved gjensidig avtale, vil i mange situasjoner ikke kunne avklares med den andre staten før det har vært mulig å undersøke om vilkårene er oppfylt. Tidspunktet for avklaringen vil

sannsynligvis være etter det er gjennomført en skattefastsetting (Norsk Øko-forum, s. 2).

På bakgrunn av dette bør lovforslaget avklare fra hvilket tidspunkt statusen for hjemhørighet opphører dersom unntaksbestemmelsen kommer til anvendelse. Det er heller ikke presisert om avgjørelsen vil ha tilbakevirkende kraft, eller kun gjelde fra det inntektsåret der spørsmålet blir avklart. Dette bør redegjøres for og avklares i det videre arbeidet med lovforslaget (Advokatforeningen, s. 6).

6.4.4 Plikten til å levere skattemelding etter utflytting

Plikten til å levere skattemelding er etter dagens regel knyttet til skatteplikten etter internretten, jf skatteforvaltningsloven § 8-2 første ledd, bokstav a. I sammenheng med innføring av unntaksbestemmelsen foreslås det også å endre denne bestemmelsen, slik at den også inkluderer de selskapene som anses utflyttet etter skatteavtale. Endringen er begrunnet i et kontrollhensyn, ettersom grunnlaget for utflyttingen kan endres over tid. Høringsnotatet nevner to typetilfeller: Enten at skatteavtale bosted til Norge kan gjeninntre (eksempelvis ved endring i ledelsen) eller at selskapet flytter videre til en annen stat som Norge ikke har skatteavtale med.

Dette er svært inngripende å kreve fra selskaper som ikke lenger er hjemmehørende i Norge, dersom selskapet ikke er under stedbunden beskatning til Norge etter § 2-3. Dette vil være å pålegge selskapene en byrde, da selskapet må beregne og betale skatt i sin hjemstat i tillegg til å fylle ut skattemelding etter norske skatteregler. En slik plikt til fullstendig skatterapportering kan også være i strid med EØS-avtalen, da dette kan bli ansett å være en uforholdsmessig byrde i strid med etableringsfriheten. Forankringen i kontrollbehovet, kan ikke anses å være reell ettersom skatteetaten allerede har en betydelig bevisbyrde med kontrollinformasjon som er relevant for det norske skattegrunnlaget (Advokatforeningen, s. 6).

Advokatforeningen foreslår å innføre en begrenset meldingsplikt for ikke-hjemmehørende selskaper. Et skjema som kun etterspør informasjon av relevans for å vurdere spørsmålet om skattemessig hjemsted etter skatteavtalen. Dette er også skattedirektoratet enige i.

6.5 Norsk skatteavtalepolitikk og MAP

Flere høringsvar påpeker at den foreslåtte regelen både for selskap stiftet i Norge og selskap stiftet i utlandet vil innebære langt flere tilfeller av dobbelt bosted. Det er opp til skatteavtalene å avhjelpe potensiell dobbeltbeskatning, og det er derfor helt nødvendig å se internrettslig hjemmel for globalskatteplikt i sammenheng med konfliktløsningsbestemmelsen i modellavtalens art. 4(3). Lovforslaget kommer tidsmessig nært OECDs forslag om en ny multilateral skatteavtale som legger opp til en MAP-forhandling ved dobbelt bosted (Advokatforeningen, s. 7).

I de tilfeller selskapet anses hjemmehørende etter internretten i begge kontraherende stater regulerer modellavtalens art 4(3) hvordan hjemstat etter skatteavtalen skal fastsettes. Den internrettslige bostedsbestemmelsen og konfliktløsningsbestemmelsen er to bestemmelser som sammen utgjør en helhet, og bør derfor vurderes i sammenheng. Av Norges 90 skatteavtaler, har 62 hatt tie-breakerbestemmelse med vurdering av virkelig ledelse. Tolv av disse kan per tidspunkt for denne oppgaven endres til gjensidig avtale gjennom MLI. I tillegg er mange skatteavtaler under bilaterale forhandlinger.¹¹ Endringene i MLI medfører at til sammen 37 av Norges 90 skatteavtaler baseres på en gjensidig avtale i art. 4(3). Dette betyr at omtrent halvparten av skatteavtalene har en gjensidig avtale som tie-breaker løsning.

Forslaget til ny hjemmel for globalskatteplikt innebærer, som nevnt, at hjemmehørende vurderingen for utenlandske selskaper minst blir like bred som tie-brakerbestemmelsene, i tillegg vil alle selskap stiftet i Norge i utgangspunktet være hjemmehørende. Dette vil klart utvide Norges beskatningsrett. Samtidig må det antas at en rekke land, som følge av BEPS-prosjektet, oppdaterer internrettslig regel for globalskatteplikt i samme retning som Norge. Kombinert vil dette medføre flere tilfeller av dobbelt bosted og dobbeltbeskatning.

Ved dobbelt bosted vil som tidligere nevnt skatteavtalens tie-breakerbestemmelsen være avgjørende for bosted i skatteavtalen. Denne medfører enten en vurdering av “setet for den virkelige ledelse” eller en gjensidig avtale

¹¹ Se [Tiltakspunkt 15: Multilateralt instrument](#)

mellom statene. For selskap med tilknytning til land hvor skatteavtalens tie-breakerbestemmelse inneholder en gjensidig avtale vil dette medføre behov for en forhandlingsprosess for å avgjøre bosted etter skatteavtalen. Landenes kompetente myndigheter skal da etter beste evne forsøke å komme til enighet om hvor selskapet er hjemmehørende. Skattyter vil i forhandlingsperioden i utgangspunktet ikke være beskyttet av skatteavtale. Avtalestatene kan imidlertid avtale om, og hvilken form for beskyttelse skattyter skal ha i denne perioden, jf OECD's modellavtale 2017 art. 4 (1) siste punktum. Dersom statenes kompetente myndigheter ikke blir enige om en avtale vil dette medføre at skattyter ikke har skatteavtalebeskyttelse. Dette har innlysende negative konsekvenser for skattyter.

Advokatforeningen antar at omfanget av forhandlingsprosesser vil øke som følge av forslaget om at dobbelt skattemessig bosted skal løses ved gjensidig avtale. Det er allerede lang saksbehandlingstid for slike saker, og ettersom internretten nå skaper ytterligere slike saker, vil det være behov for å styrke kapasiteten til behandling av disse (Advokatforeningen, s. 8). Både EY og Deloitte nevner dette som en utfordring i sine høringsvar. Deloitte skriver at

“dette fremstår som en felle, hvor selskap med dobbel hjemhørighet vil bli nektet alle fordeler som følger av en skatteavtale frem til en eventuell MAP-avtale foreligger.”¹²

EY mener at forhandlingsprosessen er utpreget diskresjonær, og at dette gir skattyter svært liten forutberegnelighet. Dersom den ikke resulterer i en avtale medfører den i tillegg at skatteyter i realiteten blir rettsløs (EY Advokatfirma AS, s. 4).

Høringsnotatet omtaler ikke lovforslaget i sammenheng med skatteavtalebestemmelsene for tilfeller av dobbelt bosted, og konsekvensen av flere avtaleprosesser er ikke inntatt. Av Norges skatteavtaler har omtrent halvparten en gjensidig avtale som tie-breakerbestemmelse, og dette er derfor en sentral utfordring spesielt med tanke på at fremtidige skatteavtaler mest sannsynlig vil basere seg på modellavtalen slik den er på avtaletidspunktet, altså med gjensidig avtale i art. 4(3). Hensynet til skattyters forutberegnelighet og skatteavtalenes formål tilsier at forhandlingsprosesser bør gjennomføres rask og effektivt. I slike tilfeller er effektiviteten og utfallet av prosessen ikke bare avhengig av ressursene

¹² (Deloitte Advokatfirma AS, 2017, s. 3)

norske myndigheter bruker på saken, men også den aktuelle avtalestatens kompetente myndighet og ressursbruk.

Lovforslaget kombinert med gjensidig avtale vil altså slik dette foreligger i dag bidra til et mer usikkert rettsbilde, og dobbeltbeskatning av norske selskaper. Det vil ikke være nok å styrke norske kompetente myndigheters effektivitet til å gjennomføre gjensidige avtaler, da dette like mye avhenge av den andre statens effektivitet. Internrettslig hjemmel bør derfor ta sikte på å redusere antall tilfeller av dobbelt bosted, heller enn å øke dem. I tillegg bør det i Norske skatteavtaler søkes å gi klare retningslinjer for gjennomføring av forhandlingsprosess, i tillegg til å sikre skattyter en viss avtalebeskyttelse under forhandlingene, og også ved tilfeller hvor statenes kompetente myndigheter ikke kommer til enighet.

6.6 Forholdet til EØS-retten

Norge er en del av EØS-samarbeidet, og alle lovendringer må sees i sammenheng med de fire frihetene som følger av EØS-avtalen (eøs-rett s. 66).

Etableringsfriheten er mest sentral i forbindelse med endring av hjemmel for globalskatteplikt. I sitt hørings svar mener EY at lovforslaget og tiebreakerbestemmelsen, både i kombinasjon og hver for seg har en svært usikker side mot EØS-retten. Det fremgår videre av hørings svaret at EY mener lovforslaget og den nye art. 4(3) vil utgjøre en restriksjon etter EØS-avtalen. Restriktive nasjonale regler kan bare rettferdiggjøres i den grad de forfølger legitime formål som er i samsvar med relevante, EØS-rettslige, tvingende allmenne hensyn (Fredriksen & Mathisen, 2018, s. 114-115). EY argumenterer for at verken hensynet til å unngå skatteunngåelse, eller å sikre skatteproveny kan utgjøre slike tvingende allmenne hensyn i samsvar med gjeldende EØS-rett (EY Advokatfirma AS, s. 11). Dermed slås det fast at lovforslaget og avgjørelse av bosted etter gjensidig avtale, vil bli ansett uforholdsmessig etter EØS-avtalen.

Hørings svaret utdyper ikke nærmere hva som gjør lovforslaget til en restriksjon på EØS-rettens friheter. Spørsmålet er derfor hvilke sider av lovforslaget som kan sies å innebære en restriksjon. Restriksjoner er tiltak som direkte eller indirekte forskjellsbehandler markedsaktører på grunnlag av nasjonalitet (Fredriksen & Mathisen, 2018, s. 103-104). Lovforslaget innebærer at selskap stiftet i Norge, i utgangspunktet, alltid vil være hjemmehørende, men for utenlandske selskap skal

det gjennomføres en konkret og bred helhetsvurdering. Unntaksbestemmelsen i lovforslaget og tie-breakerregelen i skatteavtalen skiller ikke på selskap stiftet i Norge og utlandet. Forskjellsbehandlingen vil eventuelt bero på at vurderingen for hvor selskapet er hjemmehørende, etter forslaget er ulik basert på stiftelsesland.

Deloitte kommenterer også forslagets side mot EØS-retten. De påpeker at konsekvensen av en uklar hjemmehørende vurdering for selskap stiftet i utlandet medfører at skatteloven § 10-71 får et uklart anvendelsesområde. For utenlandske selskaper vil en slik usikkerhet kunne utgjøre en ulovlig restriksjon på selskapets etableringsrett (Deloitte Advokatfirma AS, s. 5). I denne sammenheng blir utflyttingsskatt sett på som en restriksjon og usikkerheten rundt om den oppstår vil gjøre restriksjonen uforholdsmessig jf. para 44 i Itelcar-dommen (Sak C-282/12 - Itelcar ECLI:EU:C:2013:629). Det er altså usikkerheten om når globalskatteplikt oppstår/opphever som følger av en uklar lovhjemmel for selskap stiftet i utlandet, som kan tenkes å utgjøre en restriksjon.

Ved å benytte stiftelsesprinsippet for norske selskap, vil det være umulig å unngå forskjellsbehandling av norske og utenlandske selskaper, dersom det er ønskelig at også utenlandske selskap kan bli alminnelig skattepliktig til Norge. Det problematiske i forbindelse med EØS-retten synes likevel ikke å være en ulik hjemmehørende vurdering for selskap stiftet i Norge og utlandet, men at denne for utenlandske selskaper er uklar og uforutsigbar. Når dette fører til at det i praksis vil være usikkerhet knyttet til når hjemhørighet etableres og/eller opphever, og usikkerheten kun gjelder selskap stiftet i utlandet, vil det kunne reises spørsmål om dette utgjør en uforholdsmessig restriksjon. Det skal imidlertid mye til for at dette er en reel risiko, og det er ikke åpenbart at reglene medfører en slik restriksjon.

EØS-retten er dynamisk, og selv om det påpekes usikkerhet rundt om lovforslaget representerer en uforholdsmessig restriksjon, vil ikke dette spørsmålet bli endelig avgjort før en eventuell dom ved EFTA-domstolen.

Dersom hjemmel for globalskatteplikt skal forskjellsbehandle selskap stiftet i Norge og utlandet, bør den være klar og forutsigbar dersom det er ønskelig å unngå risiko for at reglene er i konflikt med frihetene som følger av EØS-avtalen. Deloitte synes å være av samme oppfatning, da de i høringsnotatet konkluderer

med at dagens hjemmehørende-regel for utenlandske selskap er å foretrekke over den foreslåtte regel, sett i et EØS-rettslig perspektiv (Deloitte Advokatfirma AS, s. 5).

7 Avslutning

7.1 Oppsummering

Innledningsvis ble den overordnede skatterettslige situasjonen nasjonalt og internasjonalt presentert, og det er klart at en evaluering av regelverket er både ønskelig og nødvendig. Imidlertid stiller flere av høringssvarene seg spørrende til om det reelt foreligger et behov for endring av det nasjonale regelverket. Det vises til en rekke problematiske sider ved den foreslåtte endringen, som kan føre til uheldige og utilsiktede konsekvenser. Ved gjennomgangen av dagens regler drøftes klare svakheter ved gjeldende rett, og spesielt reglene som gjelder selskap stiftet i utlandet¹³. Drøftingen, samt konsekvensene globalisering og teknologisk utvikling har for selskapsledelse, viser at dagens regler ikke vil være holdbare i fremtiden, og at det er et internrettslig behov for oppdatering. En endring av regelverket vil også være i tråd med arbeidet som pågår i forbindelse med BEPS-prosjektet.

Imidlertid er det påpekt i høringssvarene til Finansdepartementets høringsnotat kommet frem en rekke innvendinger og problematiske sider ved forslaget. Det sentrale spørsmålet er hvordan skattelovens hensyn, og de ulike formål skal balanseres for å lage en robust hjemmel, som er tilpasset den internasjonale utviklingen. I det følgende vil vi benytte problemstillingene drøftet gjennom oppgaven, de skatterettslige formålsbetraktningene, samt ta høyde for samspillet mellom internasjonale og nasjonale rettskilder, for å kunne svare på problemstillingen:

«Hvordan kan den internrettslig hjemmel for globalskatteplikt best tilpasses den skatterettslige, internasjonale utviklingen?»

¹³ Kapittel 4.2

7.2 Hjemmehørende vurderingen

7.2.1 Hensiktsmessigheten av ulike regler basert på stiftelsesland

I avsnitt 2.2.3 belyses spørsmålet om det i dagens rett, i praksis, foreligger to ulike hjemmehørende vurderinger basert på stiftelsesland. Avsnittet konkluderer med at spørsmålet i gjeldene rett er uavklart. Lovforslaget baseres på to svært forskjellige vurderinger for selskap stiftet i Norge og selskap stiftet i utlandet. I tråd med problemstillingen må det vurderes om det er hensiktsmessig med forskjellige vurderinger basert på stiftelsesland, og hva fordelene og ulempene er, både i et nasjonalt og internasjonalt perspektiv.

Formålet med anvendelse av bostedsbegrepet er å avgrense hvilke selskap som har en så sterk tilknytning at de kan ilegges globalskatteplikt (Harboe & Hobbelhagen, 2002, s. 89). Det er klart at selskap stiftet i utlandet har et helt annet utgangspunkt enn selskap stiftet i Norge, hva gjelder tilknytningsformer. Dette er et argument for at et rent stiftelsesprinsipp vil være retts teknisk forenklet, og ikke medføre store faktiske endringer i praktisk anvendelse av reglene. Et stiftelsesprinsipp vil øke forutsigbarheten for skattyter, samt gi enklere regler for både skattemyndigheter og skattyter. Flere land baserer hjemmehørende vurderingen på et slikt prinsipp, ofte kombinert med en konkret vurdering av reell ledelse. Det er også å forvente på bakgrunn av BEPS-arbeidet at flere vil velge denne løsningen. Lovforslaget presenterer et tydelig skille i reglene for selskap stiftet i Norge og utlandet, og usikkerheten i gjeldende rett vil derfor elimineres.

Ulike vurderingsregler basert på stiftelsesland, kan som belyst, gi en noe usikker side mot EØS-retten. Det er imidlertid ikke ulike regler i seg selv som er problematisk, men dersom reglene for selskap stiftet i utlandet innebærer en vesentlig større usikkerhet enn reglene for selskap stiftet i Norge, kan de innebære en uforholdsmessig restriksjon.¹⁴ Ved utformingen av hjemmelen må dette hensyn tas, dersom reglene skal baseres på stiftelsesland.

Alternativet til to ulike vurderinger er en felles regel for alle selskap uavhengig av stiftelsesland. Det vil imidlertid være svært krevende å utforme et prinsipp som uavhengig av stiftelsesland hjemler globalskatteplikt på en effektiv måte, og som

¹⁴ Kapittel 8.6

samtidig beskytter mot aggressiv skatteplanlegging, samt hindrer bostedsløse selskaper. Som beskrevet gir dagens muligheter for kommunikasjon og interaktiv samhandling over landegrenser nye former for selskapsledelse. Alle selskaper er forskjellig hva gjelder organisering og ledelse, og det må anses å være en svært krevende oppgave å utforme en konkret vurdering som favner vidt nok, og ikke kan unngås. En absolutt hjemmel som stiftelsesprinsippet vil i alle tilfeller hindre at norske selskaper kan bli bostedsløse.

Det er klare fordeler med ulike regler for selskap stiftet i Norge og utlandet. Ved utarbeidelse av hjemmel for globalskatteplikt er det avgjørende at hjemmelen utformes slik at det tydelig går frem av lovtekst at det skal praktiseres to ulike regler basert på stiftelsesland. Dette vil medføre at usikkerheten i dagens regelverk elimineres, samt at forutsigbarheten til skattyter ivaretas.

7.2.2 Norskstiftede selskaper

Som presentert ovenfor er det mange fordeler å etablere to ulike vurderinger for å hjemle hjemhørighet. Det er klart rettsteknisk forenklet å legge formelle kriterier, slik som stiftelse, til grunn for å etablere skatteplikten for norske selskaper. Imidlertid er det nødvendig å vurdere nærmere om en hjemmel basert på formelle kriterier vil etablere skatteplikt for alle norske selskaper med reell tilknytning til riket. Altså om det faktisk er et selskap er stiftet her, faktisk utgjør en slik tilknytning som bør ligge til grunn for etablering av globalskatteplikt. Dette er spesielt viktig i forbindelse med den skatterettslige internasjonale utviklingen, og er også et av BEPS-prosjektets formål, hvor målet er at verdier skatlegges der de skapes. Det må også vurderes hvilke former for uønskede tilpasningsmuligheter et slikt tilknytningskriterium kan medføre. Dersom stiftelsesprinsippet skal innføres må det også tas stilling til hvordan ordlyden i lovteksten bør utformes, særlig i forhold til etableringsretten i EØS, samt for særskilte selskapsformen SE.

Dagens hjemmehørende-vurdering for norske selskaper er i større grad basert på verdiskapende aktiviteter enn stiftelsesprinsippet, da hjemhørighet bestemmes etter en helhetlig vurdering om selskapet er reelt ledet i Norge. Det finnes ingen rettsavgjørelser der hjemhørigheten til et norskstiftet selskap er prøvd, imidlertid viser praksisen for utenlandske selskaper at den avgjørende vekten legges på

lokalisasjonen av styremøter. Det er usikkert om dette også kan sies å være avgjørende for norske selskaper, ettersom det ikke foreligger konsensus om hjemmehørende-vurderingen er lik uavhengig av stiftelsesland.

Finansdepartementet har uttalt at det, i vurderingen av hjemhørighet for norskstiftede selskaper, skal legges særlig vekt på om selskapet er stiftet som et norsk aksjeselskap.¹⁵ Selv om stiftelse skal ilegges særlig vekt er det rimelig å anta at også stedet for styremøter vil ha en relativt stor plass i vurderingen. Dette underbygges i høringsnotatet som spesifiserer at stiftelse i seg selv *ikke* er tilstrekkelig for å hjemle hjemhørighet, men skal være en del av vurderingen.

Mulighetene for hvordan et styremøte avholdes har blitt drastisk endret i takt med teknologien. Det at et selskap har styremøter i en stat er ikke lenger en god indikator på hvilket land selskapet har sterkest reell og faktisk tilknytning til. Styremøter i seg selv har også vist seg å være enkelt manipulerbart, og det er klart at hjemmelen for globalskatteplikt ikke bør baseres på styremøter. Stiftelse derimot, er en ren formell prosess, og det kreves ikke noe spesifikk aktivitet fra selskapets side for å kunne stiftes her. Imidlertid argumenterer høringsnotatet for at stiftelse medfører at selskapet

*“... i de aller fleste tilfeller også vil ha andre tilknytningsformer til Norge, dvs. typisk ledelse og virksomhet her”.*¹⁶

Dette vil nok stemme med virkeligheten i de fleste tilfeller, imidlertid kan det også være tilfeller der selskapet har et annet grunnlag for å stiftes her i riket, og selskapet egentlig ikke har reell aktivitet her. Det er derfor nødvendig å vurdere om et slikt prinsipp kan medføre uønskede tilpasningsmuligheter.

Teoretisk sett er formelle kriterier enklere å tilpasse seg enn kriterier som krever konkret vurdering av en rekke vilkår. Motvirkning av treaty-shopping er et viktig tema i BEPS-arbeidet. Et stiftelesprinsipp vil i denne sammenheng bidra til at det i praksis ikke kreves aktivitet i et mellomliggende selskap for å beholde hjemhørighet til Norge, det vil følgelig være tilstrekkelig å stifte selskapet i henhold til norsk lov. Imidlertid ønsker lovgiver i kombinasjon med stiftelsesprinsippet å innføre unntaksregelen, som vil utgjøre en sikring mot

¹⁵ Kapittel 4.2.2

¹⁶ (Høringsnotatet, 2017, s. 15)

uønskede arrangementer. I de situasjoner der dobbel hjemhørighet foreligger uten en skatteavtale, vil det ikke være mulig å flytte selskapet uten å gå veien om omdannelse. I slike situasjoner beskytter altså de internrettslige reglene mot at et selskap kan flytte til de klassiske skatteparadisene. Imidlertid har det vist seg at Norge har skatteavtaler med mange stater som i senere tid kan anses som skatteparadiser.

Oppsummert har lovgiver mange fordeler ved innføring av et stiftelsesprinsipp. Prinsippet vil medføre enklere og mer forutsigbare regler for skattyter. I tillegg vil reglene i større grad enn dagens rett redusere tilpasningsmuligheter, og beskytte det norske skattegrunnlaget, samt sikre at norske selskaper ikke kan bli bostedsløse. Et slikt prinsipp vil også samsvare med de overordnede formålene i skatteloven.¹⁷ På mange måter kan det også se ut til at vurderingen som foreligger i gjeldende rett i praksis har likheter med stiftelsesprinsippet, og derfor vil innføring av et slikt prinsipp ikke medføre store endringer for skattyter.

Basert på drøftelsen av stiftelsesprinsippet i kapittel 6 er det enkelte problemstillinger som må tas hensyn ved valg av ordlyd. Ordlyden bør blant annet ikke indikere at stedet for selve stiftelsesakten er avgjørende. Valg av begrep er også essensielt, særlig i forhold til EØS-retten, i tillegg må selskapsformen SE tas hensyn til i utformingen.

I forhold til SE-selskaper er det hovedsakelig to løsninger som presenteres i drøftelsen. Enten kan selskapsformens særstilling uttrykkelig lovfestes og inkluderes i opplistingen i skattelovens § 2-2, alternativt kan lovteksten endres til “regulert av norsk rett”. Sistnevnte vil fjerne den usikre siden mot EØS-retten, og fange opp alle selskapsformer med interlegal tilknytning til Norge, inkludert SE og NUF. Dette vilkåret vil heller ikke omfatte selskap som har endret selskapsrettslig domisil.

¹⁷ Kapittel 1.6

7.2.3 Utenlandskstiftede selskaper

7.2.3.1 Skatteplikt for utenlandske selskap?

Dagens regelverk for globalskatteplikt baseres på en konkret vurdering av stedet for selskapets “reelle ledelse”. I praksis skiller den mellom selskap stiftet i Norge og utlandet, som er uheldig da reglene i utgangspunktet ikke legger opp til dette. Som følger av argumentasjon i oppgaven, er det klare fordeler med ulike regler for selskap stiftet i Norge og utlandet. I kapittel 6.2.5 drøftes behovet for å hjemle globalskatteplikt for utenlandske selskaper. Det er nødvendig å vurdere dette behovet i det videre arbeidet med hjemmel for globalskatteplikt, men i denne oppgaven vil problemstillingen ikke drøftes ytterligere, da en slik vurdering krever en bredere utredning enn vår problemstilling legger opp til. I det følgende diskuteres derfor hvordan eventuell hjemmel for selskap stiftet i utlandet bør utformes, hensyntatt både internrettslige og internasjonale forhold.

7.2.3.2 Forholdet til begrenset skatteplikt

Formålet med reglene for selskap stiftet i utlandet er å etablere globalskatteplikt i de tilfeller utenlandske selskap har tilstrekkelig reell og faktisk tilknytning til riket. Hjemmel for globalskatteplikt bør likevel ikke utformes slik at den bryter med det prinsipielle skillet mellom globalskatteplikt og begrenset skatteplikt.¹⁸ Følgelig må hjemmelen kreve sterkere tilknytning enn den tilknytning som uansett medfører beskatning etter sktl. § 2-3, for å anses hjemmehørende i Norge.

Begrenset skatteplikt omfatter verdiskapende aktiviteter som utøves, og verdiskapning som finner sted innenfor norsk beskatningsområde, jf. sktl. § 2-3. Det må altså foreligge sterkere tilknytning enn stedbunden verdiskapning. Relevante kriterier som antyder sterkere tilknytning til riket, er stedet for ledelse på et høyere nivå enn operativ drift, altså strategiske beslutninger foretatt av daglig leder og styret. Dette er et argument for at “virkelig ledelse” med den internrettslige betydning begrepet har i dag, også er et relevant kriterium i fremtiden.

Den foreslåtte regelen for selskap stiftet i utlandet har, som belyst i oppgaven, svakheter hva gjelder usikkerhet rundt det faktiske innholdet i regelen. I tillegg vil regelen i seg selv ha uheldige konsekvenser for skattytere basert på bransje og

¹⁸ Kapittel 6.2.4

selskapspesifikke strukturer. I det følgende diskuteres hvordan hjemmelen bør utformes med tanke på disse forholdene.

7.2.3.3 *Tilknytningskriteriene*

Nivået den virkelige ledelse faktisk utøves på er avhengig av både selskapsstørrelse, konsernforhold og bransjen selskapet opererer innen. Slike faktorer bør tas hensyn til i utformingen av hjemmelen, og som drøftet i kapittel 8.2.1 bør regelen ta hensyn til selskaper som er del av et større konsern. For disse er det naturlig og normal praksis at strategiske beslutningsprosesser rent faktisk skjer i morselskapet. Dersom hjemhørighet baseres på stedet kompetansen som materielt sett tilhører styret faktisk utøves, vil datterselskaper i stor grad stå i fare for å bli hjemmehørende i landet morselskapet er bosatt. Dette vil bryte med prinsippet om at et hvert selskap er egen juridisk enhet, og skal være uavhengig av eiernes bosted. Morselskapets eventuelle påvirkning eller føring på styrets beslutningstagning kan, på samme måte som personlige eieres formelle eller uformelle føringer på styremedlemmer, ikke ha betydning for bostedsvurderingen.

Avholdelsen av styremøter er imidlertid også, som beskrevet i oppgaven et utfordrende kriterium å benytte.. Høringsforslaget trekker frem stedet styremedlemmene vanligvis arbeider og oppholder seg som et relevant kriterium. Dette vil i denne sammenheng gi god informasjon om hvilket land selskapet har sterkest tilknytning til, både for enkeltstående selskap og konsernselskaper. For konsernselskaper er det imidlertid slik at morselskapet velger styremedlemmer som ikke nødvendigvis til vanlig oppholder seg i samme land som selskapet er stiftet. Det er likevel ikke slik at dette nødvendigvis gir så god informasjon om hvilket land datterselskapet har sterkest tilknytning til, men er vanligvis kun en et uttrykk for hvor kompetansen morselskapet mener er egnet til å styre datterselskapet befinner seg. Det er uheldig dersom normal, forretningsmessig konsernstyring forhindres av at selskapet står i fare for å bli hjemmehørende i den stat flest styremedlemmer oppholder seg og vanligvis arbeider. For konsernselskaper er det derfor uheldig om hjemmehørendevurderingne kun baseres på styremedlemmenes normale oppholdssted. Dette momentet er likevel ikke uten betydning for vurderingen av hjemmhørighet. Det bør altså i alle tilfeller, og for konsernselskaper spesielt, gjøres en bredere vurdering av flere momenter, og ledelse på styrenivå bør ikke alene være avgjørende.

I mange tilfeller vil styremedlemmene tilhøre flere land, og selskapet har såkalt delt ledelse på styrenivå. Dette er også et argument for at vurderingen bør være bredere. En bredere vurdering av virkelig ledelse er også understøttet i juridisk teori, og av høyesterett i blant annet “Kyprosdommen”.¹⁹ Stedet hvor de som faktisk inngår i den daglige ledelsen vanligvis arbeider og oppholder seg synes, på samme måte som for ledelse på styrenivå, å være et relevant kriterium. Stedet for virkelig ledelse bør følgelig bestå av en vurdering både av ledelse på styrenivå, og daglig ledelse. Tilfeller av delt ledelse på styrenivå medfører at vektleggingen mellom ledelsen på styrenivå og den daglige ledelse blir et avgjørende spørsmål. Dette bør, som diskutert i kapittel 8.2.1, være tydelig avklart.

Høringsnotatet antyder at vurderingen generelt, og i slike tilfeller spesielt, også skal baseres på flere tilknytningsforhold. Det er klart at de øvrige omstendigheter som nevnes i høringsnotatet, og som også skal tillegges vekt i gjensidig avtaleprosess i mønsteravtalens art 4(3), har betydning for hvor selskapet må anses å ha sterkest tilknytning til. Dette vil typisk være hvor selskapets hovedkontor befinner seg, hvor selskapets virksomhet kan sies å drives, hvor regnskapsinformasjon lagres og hvilket lands selskapsrett selskapet reguleres av. I kommentarene til mønsteravtalens art. 4(3) er stedet styremøtene avholdes også et av kriteriene, og det er klart at dette er et av mange omstendigheter som bør ha betydning.

Det er som beskrevet i kapittel 8.2 og 8.3, uklart hvordan vektingen mellom de forskjellige relevante kriteriene skal være, og dette medfører at hjemmelen er kritisert i høringsvarene for å være uklar og uforutsigbar. I alle tilfeller, og spesielt i forbindelse med konsernselskaper bør vurderingen være en kombinasjon av alle de tre momentene beskrevet over. En potensiell løsning er at reell ledelse på styrenivå og reell daglig ledelse vektet likt, og at øvrige omstendigheter trekkes inn som avgjørende dersom det etter en vurdering av virkelig ledelse fortsatt er uklart hvilket land selskapet har sterkest tilknytning til. I tillegg bør vurderingen også ta hensyn til selskapsform, og hvordan det er vanlig å strukturere ledelse av sammenlignbare selskaper. For konsernselskaper vil det

¹⁹ Kapittel 4.2.2

derfor bli naturlig å tillegge daglig ledelse og øvrige omstendigheter forholdsvis mer vekt, da stedet for ledelse på styrenivå ikke er like representativt for selskapets virkelige tilknytning. Uavhengig av hvordan hjemmelen til slutt utformes, er det viktig at vektingen mellom de ulike vurderingsmomenter klart fremkommer av lovtekst og forarbeider. Dette spesielt med tanke på hensynet til skattyters forutsigbarhet.²⁰

Tilknytningsfaktorene bør lovfestes for å sikre en tydelig og forutsigbar regel i praksis. Dette kan gjøres på flere måter. Høringsforslaget inneholder en noe vag kobling til bostedsvurderingen i skatteavtalens tie-breaker bestemmelse. Å knytte innholdet i den internrettslige vurderingen til mønsteravtalen medfører at endringen i avtalen og kommentarene til denne også får konsekvenser for innholdet i internretten. Det bør i alle fall vurderes nærmere om dette er ønskelig, og i tilfelle mer eksplisitt uttrykkes hvilken tilknytning reglene skal ha til mønsteravtalen. En annen løsning er at kriteriene er inspirert av bostedsvurderingen i tiebreaker-regelen og at dette kommer tydelig frem i lovtekst eller forskrift. Forskrift til skatteloven § 2-2 kan eksempelvis inneholde en uttømmende liste over alle relevante tilknytningskriterier og en utdypende vekting mellom disse. Lovteksten kan da formuleres i mer generelle termer, og vise til forskrift som enklere kan endres dersom det i fremtiden er behov for dette.

7.2.3.4 Internasjonal skatterettslig utvikling

I et internasjonalt perspektiv er det bekjempelsen av skatteunndragelse, og særlig treaty-shopping og uberettiget bruk av mellomliggende selskaper som er de mest relevante temaene i forbindelse utforming av hjemmel for utenlandske selskap. Hjemmel for globalskatteplikt bør utformes slik at det etableres skatteplikt når et selskap har tilstrekkelig reell tilknytning til riket, og ikke i tilfeller hvor det ikke foreligger forretningsmessige grunner for opprettelsen av det mellomliggende selskapet. Dette er som nevnt over, ønskelig i et internrettslig perspektiv, og også med tanke på internasjonal skatteunngåelse.

I internasjonal sammenheng er det et mål å forhindre opprettelsen av mellomliggende selskaper hvor formålet er å utnytte internrettslige fordeler, uten

²⁰ Kapittel 6.3

at det foreligger andre forretningsmessige grunner til etableringen av selskapet. Dette krever en bred vurdering av når et selskap er skatterettslig hjemmehørende, og den brede vurderingen anbefalt i det ovenstående er også i tråd med utviklingen i internasjonal skatterett. Dersom det eksempelvis er tilstrekkelig for etablering av globalskatteplikt at styremøter avholdes i en stat, vil dette kriteriet være lett manipulerbart, og stedet for styremøtene er ingen sikker indikasjon på reell etablering av forretningsmessig karakter. En bred vurdering av flere relevante forretningsmessige momenter vil derimot både vanskeligere kunne manipuleres, og vil også sikre at hjemhørighet kun etableres i de tilfeller opprettelsen av er forretningsmessig begrunnet. Vurderingen må være av så omfattende karakter, at det for skattyter vil fremstå som en forretningsmessig byrde å opprette ikke reelle støttefunksjoner i mellomliggende selskaper, for å tilpasse seg reglene. Dette betyr at selskapets kost-nytte vurdering for opprettelsen av kunstige arrangementer, i de aller fleste tilfeller vil medføre at det ikke lønner seg å opprette mellomliggende selskaper kun for skattemessige formål. Dette vil være en effektiv måte å hindre slik uønsket skatteunngåelse.

Forutsigbarhet er også et viktig hensyn i internasjonal sammenheng.²¹ Derfor er det også i et internasjonalt perspektiv viktig at lovteksten eller forarbeider formuleres uttømmende og gir en indikasjon på hvilke kriterier som er relevante og vektingen av disse.

Globalskatteplikt for selskap stiftet i utlandet bør, om loven skal ha slik hjemmel, inntre etter en konkret vurdering av selskapet reelle tilknytning til riket. Stedet for selskapets reelle ledelse bør avgjøres basert på en vurdering av stedet styremedlemmene og den daglige ledelse vanligvis arbeider og oppholder seg. Generelt bør vektingen mellom ledelse på styrenivå og daglig ledelse være lik, dersom det ikke er klart hvilket land selskapet har sterkest tilknytning til, bør en uttømmende liste over øvrige omstendigheter være avgjørende for vurderingen. I alle tilfeller bør det i vurderingen sees hen til selskapsform og vanlig forretningsmessig praksis for sammenlignbare selskaper.

²¹ Kapittel 8.3

7.2.4 Unntaksregelen

Høringssvarene argumenterer for at et stiftelsesprinsipp vil føre til forholdsvis flere situasjoner med dobbelt bosted. På bakgrunn av anbefaling fra advokatforeningen (Advokatforeningen, 2017, s. 20) har departementet i høringsforslaget inntatt en unntaksbestemmelse som skal motvirke kompliserte ligningsforhold som følger av denne økningen. Unntaksregelen er også blant anbefalingene til endringer av intern rett i BEPS Action 2 (s. 137 flg.), alternativt til innføring av en generell misbruksregel.

Gjennomgangen av høringssvarene gjør det klart at en innføring av en regel som medfører opphør av Norges beskatningsrett kan resultere i tap av skattegrunnlag som egentlig omfattes av globalskatteplikten, samt at et slikt unntak kan gi andre muligheter for skatteunngåelse. Det fremgår ikke klart, hverken av høringsnotatet eller høringssvarene, hvilket behov Norge har for en slik regel, utover at det er administrativt forenklende.

Basert på drøftelsen i kapittel 6.4 har skattyter fordeler av å være internrettslig hjemmehørende i Norge og samtidig være bosatt i annen stat etter skatteavtale. Det er følgelig et behov i internretten for å motvirke tilpasning og misbruk av skatteavtalene. Imidlertid poengteres det i drøftelsen en rekke uheldige konsekvenser med en innføring av en slik unntaksbestemmelse. Den mest fremtredende konsekvensen er det faktum at unntaksbestemmelsen ikke harmonerer med andre bestemmelser i norsk rett, som hovedsakelig er innført på grunnlag av EØS-avtalen. Dette medfører at det i mange tilfeller vil være forholdsvis enkelt å flytte skattegrunnlaget til stater med bedre skattemessige vilkår, og innenfor EØS kan også exit beskatning unngås²².

Det må imidlertid implementeres en form for bekjempelse av uheldige tilpasningsmuligheter som påpekt i BEPS Action 2. I denne sammenheng kan misbruksregelen foreslått være en bedre løsning i norsk rett. Et av de viktige argumentene for en generell misbruksregel er at Norge fortsatt vil være alene om å avgjøre kriteriene for globalskatteplikten. Det begrunnes imidlertid ikke hvorfor en unntaksregel er valgt fremfor en generell misbruksregel, men det er rimelig å

²² Kapittel 6.4

anta at unntaksregel hovedsakelig er valgt med det formål å motvirke kompliserte ligningsforhold. På bakgrunn av dette er det rimelig å anta at departementet vurderer den administrative byrden regelen forhindrer til å ha større negative konsekvenser enn de uheldige sidene ved unntaksbestemmelsen.

I kapittel 5.2.1 konkluderes det med at stiftelsesprinsippet er fordelaktig og ønskelig. Det må derfor redegjøres for om det er mulig å ha et stiftelsesprinsipp uten tilhørende unntaksregel. Som argumentert i kapitlet reduserer unntaksbestemmelsen tilpasningsmulighetene stiftelsesprinsippet skaper i forhold treaty-shopping. Imidlertid følger det av BEPS action 6, som implementeres gjennom MLI, to mulige misbruksregler.²³ Misbruksreglene forhindrer at selskap kan tilegne seg urettmessige fordeler fra skatteavtalen, og vil i internasjonal sammenheng motvirke samme forhold som unntaksregelen. Det vil altså, i internasjonal sammenheng, være mulig å ha et stiftelsesprinsipp uten en tilhørende unntaksregel, og fortsatt motvirke skatteunngåelse.

Departementet argumenterer for en unntaksregel på grunnlag av administrative byrder. Som beskrevet tidligere, er departementet av den oppfatning at stiftelse skal ilegges stor vekt i den nåværende hjemmehørende-vurderingen. Det påpekes at selskap stiftet i Norge i de fleste tilfeller også vil ha ledelse og virksomhet her. Det er derfor ikke sikkert at det vil være en slik markant økning i dobbelt bosted, og det kan derfor stilles spørsmålstegn til hvor stor den reelle økningen i kompliserte ligningsforhold faktisk vil være.

Det vil være vanskelig å vurdere hvordan en internrettslig misbruksregel bør utformes, da den ikke er foreslått, drøftet eller vurdert av departementet. Det foreligger imidlertid gode argumenter for å vurdere en slik regel fremfor den foreslåtte unntaksregelen.

7.3 Konklusjon

Den internasjonale utviklingen handler oppsummert om utforming av regler basert på et mål om å bekjempe skatteunngåelse. Hovedutfordringen i internasjonal skatterett er at utformingen av interne skatteregler er opp til hver enkel stat. I anti-

²³ Kapittel 4.3.4.3

BEPS arbeidet ligger det en erkjennelse av at bekjempelse av skatteunngåelse fordrer samhandling og koordinering av ulike lands nasjonale regler og skatteavtalepolitikk. Utforming av internrettslig hjemmel for globalskatteplikt bør derfor sees i sammenheng med Norges nettverk av skatteavtaler og andre lands skattepolitikk.

Basert på BEPS-arbeidet er det avgjørende at det norske hjemmehørende-begrepet koordineres med formålet om å skattlegge der verdiskapning skjer, dette fordi koordinering av internrettslige regler på tvers av landegrensers vil motvirke skatteunngåelse. Hjemhørighet bør etableres i det landet selskapet har sterkest reell tilknytning. Det fordrer et prinsipielt skille mellom selskap stiftet i Norge og selskap stiftet i utlandet, særlig for å kunne motvirke at norske aksjeselskaper kan bli bostedsløse. Vi anbefaler å innføre et stiftelsesprinsipp for norske selskaper, som vil føre til økt forutsigbarhet, enklere regler for både skattyter og skattemyndigheter samt at prinsippet er hensiktsmessig i internasjonal sammenheng.

For selskaper stiftet i utlandet bør det etableres hjemhørighet til Norge når tilknytningen er sterkest hit. Det bør være et tydelig prinsipielt skille mellom tilknytningen som kreves for å etablere begrenset skatteplikt og globalskatteplikt. Dette fordrer en bredere vurdering av selskapets reelle tilknytningsforhold, hvor også selskapsform, administrative forhold og forretningsmessige praksis hensynstas i vurderingen. Vi foreslår at vurderingskriteriene i større grad enn gjeldene rett lovfestes for å sikre skattyters forutsigbarhet. Endelig stiller vi oss svært kritiske mot innføring av en unntaksbestemmelse, da denne vil bryte med det prinsipielle skillet mellom internrett og skatteavtaler, samt at unntaket gir store tilpasningsmuligheter. Vi foreslår heller at det vurderes hvordan en generell misbruksregel kan utformes for å ta hensyn til intern rett, og samspillet med internasjonal skatterettslig utvikling.

8 Referanser

- Advokatforeningen. (2017). Høring - Forslag om endring av skatteloven § 2-2 første ledd.
- Andenæs, M. H., Knudsen, G., Normann, K., & Woxholth, G. (2010). *Selskap, kontrakt, konkurs og rettskilder : festskrift til Mads Henry Andenæs 70 år*. Oslo: Gyldendal akademisk.
- BEPS Action 2. (2015). *Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 - 2015 Final Report*. Hentet fra doi:<http://dx.doi.org/10.1787/9789264241138-en>
- BEPS Action 6. (2015). *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - 2015 Final Report*: OECD.
- BEPS Action 11. (2015). *Measuring and Monitoring BEPS, Action 11 - 2015 Final Report*: OECD
- Brudvik, A. J., & Vårdal, L. (2017). *Skatterett for næringsdrivende* (40. utg. utg.). Oslo: Cappelen Damm akademisk.
- Castberg, F. (1964). *Norges statsforfatning : 2* (3. utg. utg. Vol. 2). Oslo: Universitetsforl.
- Deloitte Advokatfirma AS. (2017). Høringssvar fra Deloitte Advokatfirma AS.
- Dragvold, P. (2012a). Hjemmehørende-begrepet i skatteloven § 2-2. *Skatterett*, 31(2), 97-119.
- Dragvold, P. (2012b). Kommentarer til Sentralskattekontoret for storbedrifter sin forståelse av hjemmehørende-begrepet i skatteloven § 2-2. *Skatterett*, 31(4), 327-330.
- European Commission. (2017). Tax Uncertainty: Economic Evidence and Policy Responses. *TAXATION PAPERS, Working paper Nr. 67*.
- EY Advokatfirma AS. (2017). Høringssvar fra EY Advokatfirma AS.
- Finans Norge. (2017). Høringssvar fra Finans Norge.
- Finansdepartementet. (2015). Skattereform for omstilling og vekst. *Pressemelding, Nr: 42/2015*, www.regjeringen.no/no/aktuelt/skattereform-for-omstilling-og-vekst/id2457106/
- Finansdepartementet. (2018). Skatteavtaler mellom Norge og andre stater
- Finansrådene ved Norges delegasjon til EU. (2017). ECOFIN 7.-8. april - Forutsigbarhet på skatteområdet. *Økonominytt, Nr. 5 - Mai 2017*, 6-10.

- Folkvord, B., & Furuseth, E. (2016). Lovfesting og usikkerhet. *Skatterett*(02), 115-116.
- Fredriksen, H. H., & Mathisen, G. (2018). *EØS-rett* (3. utg. utg.). Bergen: Fagbokforl.
- Gjems-Onstad, O., & Furuseth, E. (2013). *Praktisk internasjonal skatterett og internprising*. Oslo: Gyldendal juridisk.
- Handelshøyskolen BI. (2017). Høringssvar fra Handelshøyskolen BI.
- Harboe, E., & Hobbelhagen, I. (2002). *Skattespørsmål ved flytting*. Oslo: Universitetsforl.
- Holen, H. S., & Fjærestad, S. V.-. (2015). Hvor hører et selskap hjemme? *Revisjon og Regnskap*, 2, 55-57.
- Høringsnotatet. (2017). *Høringsnotat -Endring i skatteloven § 2-2 første ledd* (Saksnr. 15/2550). Hentet fra https://www.regjeringen.no/contentassets/67d5395474ae47ce898860d5339f1ce1/aei_horingsnotat---16-mars-2017.pdf
- IMF/OECD. (2017). *OECD/IMF report on tax certainty*. Hentet fra <http://www.oecd.org/tax/tax-policy/tax-certainty-report-oecd-imf-report-g20-finance-ministers-march-2017.pdf>
- Innst. 273 S. (2015-2016). Innstilling til Stortinget fra finanskomiteen <https://lovdata-no.ezproxy.library.bi.no/pro/static/INNST/innst-201516-273.pdf>
- Knudsen, G. (2014a). Europeisk Selskap. *Store norske leksikon*, https://snl.no/europeisk_selskap
- Knudsen, G. (2014b). Holdingselskap. <https://snl.no/holdingselskap>
- KPMG. (2017). KPMG analysis: Multilateral instrument implementing the treaty-related BEPS provisions. *TaxNewsFlash*, 2017-227, www.assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/xx/pdf/2017/06/17227.pdf
- LO. (2017). Høringssvar fra LO.
- Meld. St. 4 (2015–2016). (2015). Bedre skatt — En skattereform for omstilling og vekst. *Nr. 4 (2015-2016)*, <https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/meld.-st.-4-20152016/id2456324/>
- Naas, H., & Advokatfirmaet Thommessen. (2017). *Norsk internasjonal skatterett* (2. utg. utg.). Oslo: Universitetsforl.
- NHO. (2017). Høring - forslag om endring av skatteloven § 2-2 første ledd

- Høringssvar fra NHO. <https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/horing---forslag-om-endring-av-skatteloven--2-2-forste-ledd/id2543809/?uid=c4f4d33d-043e-4c94-9bf7-e01116e27630>
- Norges Rederiforbund. (2017). Høringssvar fra Norges Rederiforbund <https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/horing---forslag-om-endring-av-skatteloven--2-2-forste-ledd/id2543809/?uid=6ae9289c-cfc3-4b4a-bae5-37c3393bacd7>
- Norsk Kapitalforvalterforening. (2017). Høringssvar fra Norsk Kapitalforvalterforening (NKFF).
- Norsk Øko-forum. (2017). Høring – forslag om endring av skatteloven § 2-2 første ledd https://www.regjeringen.no/contentassets/5268312417e44848ab00f91dea651c46/34_norskokoforum.pdf?uid=Norsk_%C3%98ko-Forum
- NOU 2014:13. (2014). *Norges offentlige utredninger: Kapitalbeskatning i en internasjonal økonomi*. Hentet fra <https://www.regjeringen.no/contentassets/bbd29ff81485402681c6e6ea46655fae/no/pdfs/nou201420140013000dddpdfs.pdf>
- OECD. (2017). Status of List of Reservations and Notifications at the Time of Signature. <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-position-norway.pdf>
- OECD Model Convention. (2014). Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version). (*as it read on 15 July 2014*), www.oecd-ilibrary.org
- OECD Model Convention. (2017). *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017* (Vol. (as it read on 21 November 2017)): OECD.
- PWC. (2017). Høringssvar fra Advokatfirmaet PricewaterhouseCoopers AS. <https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/horing---forslag-om-endring-av-skatteloven--2-2-forste-ledd/id2543809/?uid=240595d8-de4f-431f-8124-54b89eb65a4c>
- Roos, G. (2014). *Strategi : en innføring* (6. utg. utg.). Bergen: Fagbokforl.
- Schjelderup, G. (2017). Skatteparadis. <https://snl.no/skatteparadis>
- Selmer. (2017). Statsbudsjettet 2018 - et budsjett uten de store endringene. https://www.selmer.no/assets/uploads/artikler/Full_artikkel_om_statsbudsjettet_for_2018.pdf
- Skaar, A. A. (2006). *Norsk skatteavtalerett*. Oslo: Gyldendal akademisk.

- Skatte-ABC. (2017). Skattedirektoratet,. *Skatte-ABC ...*
- SSF. (2017). Høringssvar fra Storbedriftenes Skatteforum.
- Tax Justice Network. (2017). Høringssvar fra Tax Justice Network - Norge.
<https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/horing---forslag-om-endring-av-skatteloven--2-2-forste-ledd/id2543809/?uid=f88daef5-9557-4e7d-8af4-3f6810dff6ab&factbox=horingssvar&lastvisited=6ae9289c-cfc3-4b4a-bae5-37c3393bacd7>
- Tax Justice Network. (2018.). Ordliste. Hentet fra
<http://taxjustice.no/ressurser/ordliste/skatteunngaaelse-tax-avoidance>
- UCITS IV. (2009). Directive 2009/65/EC of the European Parliament and of the Council *Official Journal of the European Union*, 52(L302), 32-95.
doi:10.3000/17252555.L_2009.302.eng
- UFIN-2009-3434. (2009). *Artikkel 4 punkt 2: Forholdet mellom OECDs mønsteravtale og skatteavtalen mellom Norge og Kypros*. Hentet fra
<https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/forholdet-mellom-oecd-monsteravtale-og-2/id2462778/>.
- Zimmer, F. (2009). *Internasjonal inntektsskatterett* (4. utg. utg.). Oslo: Universitetsforl.
- Zimmer, F. (2017). *Internasjonal inntektsskatterett* (5. utg. utg.). Oslo: Universitetsforl.
- Åpen høring i om skatteytters rettsikkerhet*, (2011).

Vedlegg 1

Oversikt over tie-breaker bestemmelsens innhold i Norges skatteavtaler.

Albania	POEM
Argentina	<i>Har vært POEM, men Endres av MLI til MAP</i>
Aserbajdsjan	MAP
Australia	<i>Har vært POEM, men Endres av MLI til MAP</i>
Bangladesh	POEM
Barbados	POEM
Belgia	POEM
Benin	POEM
Bonaire	POEM
Bosnia Hercegovina	POEM
Brasil	POEM
British Virgin Islands	Ikke skatteavtale, kun avtale om utveksling av opplysninger
Bulgaria	MAP (Reservasjon mot MLI)
Canada	MAP
Chile	MAP (Reservasjon mot MLI)
Curacao	POEM
Danmark	POEM
Egypt	POEM
Elfenbenskysten	POEM
Estland	MAP (Reservasjon mot MLI)
Filipinene	MAP
Finland	POEM
Frankrike	POEM
Færøyene	POEM
Gambia	POEM
Georgia	<i>Har vært POEM, men Endres av MLI til MAP</i>
Grønland	MAP
Hellas	<i>Har vært POEM, men Endres av MLI til MAP</i>
India*	<i>Har vært POEM, men Endres av MLI til MAP</i>
Indonesia	POEM, men om POEM i begge stater - MAP
Irland	Endres av MLI til MAP
Island	POEM
Israel	POEM
Italia	POEM
Jamaica	POEM
Japan	MAP, omfattet av MLI Ny MAP?
Kasakhstan	POEM

Kenya	POEM
Kina	<i>Har vært POEM, men Endres av MLI til MAP</i>
Kroatia	POEM
Kuwait	Ingen avtale
Kypros	MAP basert på POEM. Dersom ingen avtale foreligger vil ikke selskapet være omfattet av skatteavtalen bortsett fra art. 22 (dobbelbeskatning), 23 (ikke diskriminering og 24 (fremgangsmåte for MAP)
Lativa	MAP (Reservasjon mot MLI)
Liechtenstein	Ingen avtale
Litauen	MAP (Reservasjon mot MLI)
Luxemburg	<i>Har vært POEM, men Endres av MLI til MAP</i>
Makedonia	POEM
Malawi	MAP
Malaysia	POEM
Malta	<i>Har vært POEM, men Endres av MLI til MAP</i>
Marokko	POEM
Mexico	<i>Har vært POEM, Endres av MLI til MAP</i>
Montenegro	POEM
Nederland	Endres av MLI - MAP
Nepal	POEM
New Zealand	POEM
Pakistan	POEM
Polen	<i>Har vært POEM, men Endres av MLI til MAP</i>
Portugal	<i>Har vært POEM, men Endres av MLI til MAP</i>
Qatar	POEM
Romania	MAP (Reservasjon mot MLI)
Russland	MAP, men endres også av MLI
Saba	POEM
Senegal	POEM
Serbia	MAP (Reservasjon mot MLI)
Sierra Leone	MAP (Reservasjon mot MLI) går under Storbritannia sin skatteavtale.
Singapore	POEM
St. Eustatius	POEM
St. Maarten	POEM
Slovakia	POEM
Slovenia	<i>Har vært POEM, Endres av MLI til MAP</i>
Spania	POEM
Sri Lanka	POEM

Storbritannia	MAP (Reservasjon mot MLI), dersom ikke enige i MAP kan det fortsatt kreve art. 26 (unngåelse av dobbelbeskatning) , 27 (ikke diskriminering), og 28 (inngåelse av gjensidig avtale)
Sveits	POEM
Sverige	POEM
Sør-Afrika	MAP, Endres også av MLI
Sør-Korea	MAP
Tanzania	POEM
Trinidad og Tobago	POEM
Tsjekkia	<i>Har vært POEM, men Endres av MLI til MAP</i>
Tunisia	POEM
Tyrkia	<i>Har hatt MAP, men Endres av MLI til ny MAP</i>
Tyskland	POEM
Uganda	POEM
Ukraina	POEM
Ungarn	POEM
USA	Ingen av delene
Venezuela	POEM
Vietnam	POEM
Zambia	MAP
Zimbabwe	POEM
Østerrike	POEM

Kilde: <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-position-norway.pdf>

*India: *Artikkel 4* definerer uttrykket «*person bosatt i en kontraherende stat*». Punktene 2 og 3 regulerer situasjonen hvor en fysisk eller juridisk person etter intern lovgivning i de to stater anses for å være bosatt (hjemmehørende) både i Norge og i India. Punkt 1 b) presiserer at et interessentskap og lignende bare vil anses som hjemmehørende i en stat dersom inntekten som oppbæres av interessentskapet (eller lignende) er skattepliktig i denne staten, enten på interessentskapets hånd eller for dets deltagere eller begunstigede. Bestemmelsen skal sikre at både interessentskapet og dets deltagere har rett til fordeler av avtalen, selv om interessentskap anses som eget skattesubjekt etter intern rett i den ene staten, men ikke i den andre staten.

Vedlegg 2

Tallanalyse av tie-breaker bestemmelsen i Norges skatteavtaler.

Avtalestat	Innhold i paragraf 4(3)	POEM (før og nå)	POEM (men endres av MLI)	MAP
Albania	POEM	1	0	0
Argentina	Har vært POEM, men Endres av MLI til MAP	0	1	0
Aserbajdsjan	MAP	0	0	1
Australia	Har vært POEM, men Endres av MLI til MAP	0	1	0
Bangladesh	POEM	1	0	0
Barbados	POEM	1	0	0
Belgia	POEM	1	0	0
Benin	POEM	1	0	0
Bonaire	POEM	1	0	0
Bosnia Hercegovina	POEM	1	0	0
Brasil	POEM	1	0	0
British Virgin Islands	Ikke skatteavtale, kun avtale om utveksling av opplysninger	0	0	0
Bulgaria	MAP (Reservasjon mot MLI)	0	0	1
Canada	MAP	0	0	1
Chile	MAP (Reservasjon mot MLI)	0	0	1
Curacao	POEM	1	0	0
Danmark	POEM	1	0	0
Egypt	POEM	1	0	0
Elfenbenskysten	POEM	1	0	0
Estland	MAP (Reservasjon mot MLI)	0	0	1
Filipinene	MAP	0	0	1
Finland	POEM	1	0	0
Frankrike	POEM	1	0	0
Færøyene	POEM	1	0	0
Gambia	POEM	1	0	0
Georgia	Har vært POEM, men Endres av MLI til MAP	0	1	0
Grønland	MAP	0	0	1
Hellas	Har vært POEM, men Endres av MLI til MAP	0	1	0
India*	Har vært POEM, men Endres av MLI til MAP	0	1	0
Indonesia	POEM, men om POEM i begge stater - MAP	0	0	1
Irland	Endres av MLI til MAP	0	0	1
Island	POEM	1	0	0
Israel	POEM	1	0	0
Italia	POEM	1	0	0
Jamaica	POEM	1	0	0
Japan	MAP, omfattet av MLI Ny MAP?	0	0	1
Kasakhstan	POEM	1	0	0
Kenya	POEM	1	0	0
Kina	Har vært POEM, men Endres av MLI til MAP	0	1	0
Kroatia	POEM	1	0	0
Kuwait	Ingen avtale	0	0	0
Kypros	MAP basert på POEM. Dersom ingen avtale foreligger vil ikke selskapet være omfattet av skatteavtalen bortsett fra art. 22 (dobbelbeskatning), 23 (ikke diskriminering og 24 (fremgangsmåte for MAP)	0	0	1
Lativa	MAP (Reservasjon mot MLI)	0	0	1
Liechtenstein	Ingen avtale	0	0	0
Litauen	MAP (Reservasjon mot MLI)	0	0	1
Luxemburg	Har vært POEM, men Endres av MLI til MAP	0	1	0
Makedonia	POEM	1	0	0
Malawi	MAP	0	0	1
Malaysia	POEM	1	0	0

Malta	Har vært POEM, men Endres av MLI til MAP	0	1	0
Marokko	POEM	1	0	0
Mexico	Har vært POEM, men Endres av MLI til MAP	0	1	0
Montenegro	POEM	1	0	0
Nederland	Endres av MLI - MAP	0	0	1
Nepal	POEM	1	0	0
New Zealand	POEM	1	0	0
Pakistan	POEM	1	0	0
Polen	Har vært POEM, men Endres av MLI til MAP	0	1	0
Portugal	Har vært POEM, men Endres av MLI til MAP	0	1	0
Qatar	POEM	1	0	0
Romania	MAP (Reservasjon mot MLI)	0	0	1
Russland	MAP, men endres også av MLI	0	0	1
Saba	POEM	1	0	0
Senegal	POEM	1	0	0
Serbia	MAP (Reservasjon mot MLI)	0	0	1
Sierra Leone	MAP (Reservasjon mot MLI) går under Storbritannia sin skatteavtale.	0	0	1
Singapore	POEM	1	0	0
St. Eustatius	POEM	1	0	0
St. Maarten	POEM	1	0	0
Slovakia	POEM	1	0	0
Slovenia	Har vært POEM, Endres av MLI til MAP	0	0	1
Spania	POEM	1	0	0
Sri Lanka	POEM	1	0	0
Storbritannia	MAP (Reservasjon mot MLI), dersom ikke enige i MAP kan det fortsatt kreve art. 26 (unngåelse av dobbelbeskatning), 27 (ikke diskriminering), og 28 (inngåelse av gjensidig avtale)	0	0	1
Sveits	POEM	1	0	0
Sverige	POEM	1	0	0
Sør-Afrika	MAP, Endres også av MLI	0	0	1
Sør-Korea	MAP	0	0	1
Tanzania	POEM	1	0	0
Trinidad og Tobago	POEM	1	0	0
Tsjekkia	Har vært POEM, men Endres av MLI til MAP	0	1	0
Tunisia	POEM	1	0	0
Tyrkia	Har hatt MAP, men Endres av MLI til ny MAP	0	0	1
Tyskland	POEM	1	0	0
Uganda	POEM	1	0	0
Ukraina	POEM	1	0	0
Ungarn	POEM	1	0	0
USA	Ingen av delene, stiftelsesprinsipp; se s. 200 i norsk internasjonal skatterett	0	0	0
Venezuela	POEM	1	0	0
Vietnam	POEM	1	0	0
Zambia	MAP	0	0	1
Zimbabwe	POEM	1	0	0
Østerrike	POEM	1	0	0
		52	12	25

POEM frem til MLI	64
Endres til MAP	12
MAP frem til MLI	25
MAP totalt etter MLI	37
POEM etter MLI	52
Totalt	89
	90 avtaler inkl USA