



BI Norwegian Business School - campus Oslo

GRA 19204

Master Thesis in Accounting and Auditing

Thesis Master of Science

Når er et selskap skattemessig hjemmehørende i Norge, og hvordan vil det nye lovforslaget påvirke hjemmehørendebegrepet?

Navn: Maiken Henriksen, Maria Bjurvoll
Dolven

Start: 01.01.2018 09.00

Finish: 03.09.2018 12.00

Innhold

| | | |
|---------|--|----|
| 1. | Innledning..... | 2 |
| 1.1 | Problemstilling..... | 2 |
| 1.2 | Fiktivt selskap..... | 2 |
| 1.3 | Bakgrunnen for forslaget..... | 3 |
| 1.3.1 | NOU 2014: 13 Kapitalbeskatning i en internasjonal økonomi..... | 3 |
| 1.3.2 | Base Erosion and Profit Shifting | 4 |
| 1.3.3 | OECD Mønsterskatteavtale | 4 |
| 2. | Nærmere om gjeldende rett | 5 |
| 2.1 | Dagens lovtekst..... | 5 |
| 2.2 | Selskap stiftet i utlandet..... | 6 |
| 2.2.1 | Effektiv ledelse og kontroll..... | 9 |
| 2.2.1.1 | Faktisk ledelse | 9 |
| 2.2.1.2 | Panama-dommen | 10 |
| 2.2.1.3 | Ledelse på styrenivå | 11 |
| 2.2.1.4 | Stedet for ledelse på styrenivå | 12 |
| 2.2.1.5 | Arcade Drilling | 14 |
| 2.3 | Selskap stiftet i Norge - ulik vurdering?..... | 16 |
| 2.4 | Skatteavtaler | 18 |
| 2.5 | Oppsummering av dagens regler | 20 |
| 3. | Nærmere om bakgrunnen for forslaget..... | 21 |
| 3.1 | Innledning..... | 21 |
| 3.2 | Base Erosion and Profit Shifting BEPS..... | 21 |
| 3.2.1 | Action 2 | 23 |
| 3.2.2 | Action 6 | 24 |
| 4. | Nærmere om forslaget | 27 |
| 4.1 | Foreslått lovendring..... | 27 |
| 4.2 | Selskap stiftet i Norge..... | 27 |
| 4.2.1 | Stiftet vs. registrert..... | 29 |
| 4.3 | Selskap stiftet i utlandet..... | 30 |
| 4.4 | Treaty Non-Resident..... | 34 |
| 4.5 | Unntak ved skatteavtaler..... | 37 |
| 4.5.1 | Kildeskatt på utbytte | 37 |
| 4.5.2 | Inntekt fra fast driftssted | 39 |
| 5. | Avsluttende bemerkninger..... | 41 |
| 6. | Litteraturliste..... | 43 |

1. Innledning

1.1 Problemstilling

Problemstillinger knyttet til begrepet “hjemmehørende” har tidligere vært et spørsmål som har vært knyttet til hvilken kommune et norsk selskap skulle skattlegges til. Teknologiske fremskritt har ført til at rekkevidden til folk flest har økt, og utviklingen i nye kommunikasjonsmuligheter har vært svært fremtredende. Oppgaven belyser problemstillinger vedrørende hjemmehørendebegrepet som følge av en stadig mer globalisert verden. Det lovfestede vilkåret “hjemmehørende” må realiseres for at alminnelig skatteplikt skal inntreffe. Skatteloven § 2-2 (1) er per i dag under høring for endring, og oppgaven tar for seg om begrepet og den nåværende loven er tilstrekkelig i forhold til sitt formål og anvendelse, eller om det er på tide med en lovendring.

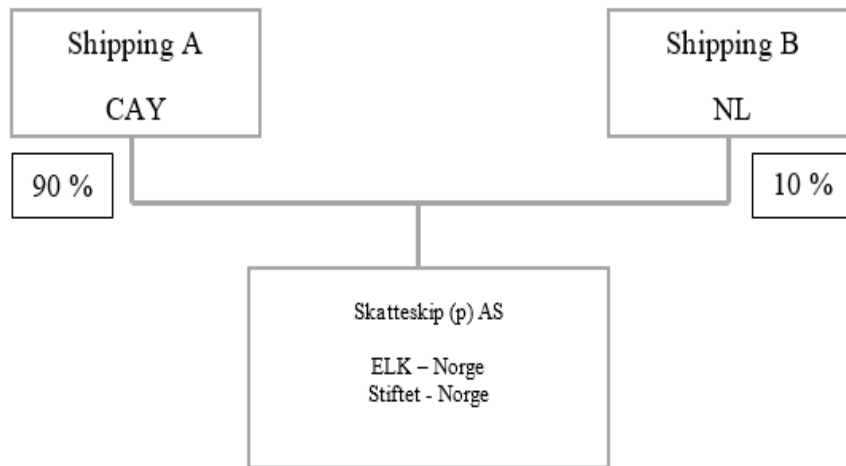
Når er et selskap skattemessig hjemmehørende i Norge, og hvordan vil det nye lovforslaget påvirke hjemmehørendebegrepet?

Hvis ikke annet er nevnt så er det skatteloven (sktl.) det henvises til i oppgaven.

1.2 Fiktivt selskap

For å belyse dagens og eventuelle fremtidige problemstillinger og utfordringer vedrørende tolkningen av hjemmehørendebegrepet, i dagens lovtekst og i foreslått lovtekst, har vi utformet et fiktivt selskap som vi gjennom oppgaven vil sette inn i ulike problemstillinger. I dag foreligger lite rettspraksis knyttet til å direkte fastslå hva det vil si at et selskap er skattemessig hjemmehørende i Norge. Dagens regler er ikke særlig vanskelig å tilpasse seg, men i praksis kan de være vanskelige å håndtere.

Skatteskipp (p) AS er et selskap som driver med shipping og har følgende struktur:



Skatteskipp (p) AS er eid av Shipping A som er hjemmehørende på Cayman Island (CAY) og Shipping B som er hjemmehørende i Nederland (NL). Som det fremgår av figuren over er selskapet stiftet i Norge og det har sin effektive ledelse og kontroll, heretter ELK, her. Underveis i oppgaven presenterer vi nye fakta og problemstillinger for Skatteskipp (p) AS.

1.3 Bakgrunnen for forslaget

1.3.1 NOU 2014: 13 Kapitalbeskatning i en internasjonal økonomi

Det er flere grunner til at man ønsker en endring av loven. Den første prosessen som er med på å danne bakgrunnen for endringen er NOU 2014:13 Kapitalbeskatning i en internasjonal økonomi.¹ Skatteutvalget påpekte her at reglene for skattemessig bosted er relativt enkle å omgå. Det ble lagt særlig vekt på at globalisering og teknologisk utvikling har gjort det enklere å flytte funksjonene som etter rettspraksis er avgjørende for hjemmehørendebegrepet ut av et land. Videre er det en problemstilling at ulikheter i lands internrettslige regler om skattemessig bosted kan gjøre selskaper bostedsløse. Ved å endre tilknytningskriteriet i § 2-2 (1), til at selskaper registrert i Norge alltid skal anses hjemmehørende her, mener Skatteutvalget at det bidrar til å oppnå at man etter internretten alene aldri kan bli bostedsløs om man er registrert i Norge.

¹ <https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/NOU-2014-13/id2342691/>, hentet 07.07.2018.

Skatteutvalget så videre mindre behov i å endre kriterier vedrørende når et selskap registrert i utlandet skal anses hjemmehørende i riket. Departementet ble i midlertidig likevel bedt om å vurdere endringer for selskaper registrert i utlandet.

1.3.2 Base Erosion and Profit Shifting

Prosessen som vi kjenner som Base Erosion and Profit Shifting, BEPS², er også en driver for den foreslåtte endringen av tilknytningskriteriet. Man har over lengre tid sett at multinasjonale konsern har utnyttet muligheter for aggressiv skatteplanlegging, metoder som uthuler skattefundamentet, i høyskatteland de er involvert i. Prosessen foreslår flere tiltakspunkt som skal sikre at inntekter skattlegges der verdiskapningen skjer. Endringene dette medfører kan føre til betydelige endringer i nasjonale og internasjonale skatteregler.

1.3.3 OECD Mønsterskatteavtale

Internasjonalt startet man arbeidet med en endring av forståelsen av hjemmehørendebegrepet i 2003, da temaet ble satt på dagsorden av OECD.³ Dette med bakgrunn av utvikling i teknologien og mer bruk av telefonmøter, videokonferanser og internett, som gjør det vanskelig å fastslå hvor styrets ledelsesfunksjoner skjer. Økt mobilitet og globalisering gjør at en styrebeslutning kan starte opp i en stat og videreføres i en annen stat eller flere stater samtidig. I 2017 versjonen av OECD Mønsterskatteavtale, heretter OECDs MC, har man derfor valgt å gå bort fra begrepet “place of effective management”, POEM, til at dobbelt hjemhørighet skal løses ved gjensidig avtale i det enkelte tilfellet, kjent som “mutual agreement procedure”, MAP. Hvordan hjemmehørendebegrepet blir tolket i internasjonal rett vil ha noe å si for hvor norske selskaper blir hjemmehørende, og må hensyntas når lovendringen vurderes.

² <http://www.oecd.org/tax/beps/>, 16.06.18

³ OECD, *Place of effective management concept; suggestions for changes to the OECD Model Tax Convention* (Discussion draft), Paris 2003, jf. OECD, *The impact of the communications revolution on the application of “place of management” as a tie breaker rule*, Paris 2001.

2. Nærmere om gjeldende rett

2.1 Dagens lovtekst

Uttrykket “hjemmehørende” er hjemlet i flere av skattelovens bestemmelser, som §§ 2-2 (1), 2-38 (1) bokstav i og 10-60. Likevel er ikke begrepet nærmere definert.

I denne oppgaven tar vi utgangspunktet i hjemmehørendebegrepet som er hjemlet i sktl. § 2-2 (1) (kun et utdrag):

«§ 2-2.Selskap m.v. hjemmehørende i riket

(1) Plikt til å svare skatt har følgende selskaper m.v. såfremt de er hjemmehørende i riket:

a. aksjeselskap og allmennaksjeselskap»

Bokstav a til h i sktl. § 2-2 lister opp hvilke selskaper som er skattepliktige etter denne bestemmelsen. Denne oppgaven tar for seg hvordan loven påvirker et aksjeselskap, som er nevnt i bokstav a.

Hjemmehørendebegrepet er av grunnleggende betydning for det norske skattesystemet. Anses et selskap hjemmehørende i riket vil globalskatteplikten inntreffe etter sktl. § 2-2 (6). Når et selskap er globalskattepliktig vil det si at det er skattepliktig for all formue og inntekt her i riket og i utlandet. I dag defineres det ikke i loven hva som ligger i begrepet hjemmehørende, men innholdet er utdypet i retts- og ligningspraksis. Selv om et selskap ikke er skattepliktig etter globalskatteplikten, kan det fortsatt ha begrenset skatteplikt til Norge, jf. § 2-3 (1) a og b. Skatteplikten vil etter denne paragraf være begrenset til den inntekten og formuen som knytter seg til virksomheten i Norge.

Hvor et selskap er “hjemmehørende” kan derfor være forskjellen på alminnelig skatteplikt, jf. sktl. § 2-2, og begrenset skatteplikt, jf. sktl. § 2-3. Har selskapet alminnelig skatteplikt vil det være pliktig til å skatte av all inntekt, uavhengig om denne inntekten er opptjent i Norge eller ikke.

“Hjemmehørende” refererer seg ikke til hvor selskapet er stiftet eller registrert. Både selskaper stiftet etter norsk rett og selskaper stiftet etter utenlandsk rett kan være hjemmehørende i Norge, og på den annen side kan et selskap stiftet etter norsk rett anses for å ikke være hjemmehørende i Norge. For selskaper som er stiftet i Norge foreligger det ikke avgjørende rettspraksis for hvor det er hjemmehørende. Loven bygger etter dagens regler på et materielt kriterium, slik at det i praksis vil ha betydning i en totalvurdering om selskapet er stiftet i Norge, men det vil ikke være prinsipielt avgjørende.⁴

I en totalvurdering legges det vekt på om selskapet har sin effektive ledelse og kontroll her. Spørsmålet er i hvilken grad slik ledelse må skje fra Norge, og hvorvidt det er tilstrekkelig å vurdere hvor styret utøver sine funksjoner eller om man må foreta en mer helhetlig vurdering av om selskapet ledes fra Norge. Det fremstår som klart at det er plasseringen av selskapets reelle ledelse på styrenivå som er det viktigste momentet i vurderingen om hvor et selskap er hjemmehørende, men når det gjelder øvrige momenter betydning i vurderingen, er rettstilstanden fortsatt noe uklar.⁵ I følgende rettskildegjennomgang kan det ikke utelukkes at et selskap som har et aktivt og reelt styre i utlandet likevel kan være å anses hjemmehørende i Norge, dette hører likevel til sjeldenheten. Videre kan spørsmål vedrørende den internrettslige vurderingen av om selskaper er hjemmehørende her være annerledes når selskapet er stiftet i utlandet eller i Norge. I den videre fremstillingen behandles først hva som skal til for at selskaper stiftet i utlandet anses hjemmehørende i Norge. Så ser vi på rettstilstanden for selskaper stiftet i Norge, som i de aller fleste tilfeller vil anses hjemmehørende her.

2.2 Selskap stiftet i utlandet

Skatteloven § 2-2 (1) gir ikke noe veiledning for når et utenlandsk selskap er hjemmehørende i Norge. For å vurdere dette må man bruke øvrige rettskilder. Hjemmehørendebegrepet ble i tidligere utgave av skatteloven hjemlet i § 15 b, som er mer eller mindre den samme som dagens § 2-2 (1), med det samme

⁴ Dette fremkommer også av Finansdepartementets uttalelse gjengitt i Utv. 1998 s.848 og i Skatte-ABC 2016/17, Utland - skattemessig bosted, pkt. 3.1.1.

⁵ Naas, H. & Advokatfirmaet Thommessen, 2017. Norsk internasjonal skatterett, 2. utg., Oslo: Universitetsforl.

materielle innholdet. Avgjørende momenter i vurderingen av hvor et selskap er hjemmehørende har tradisjonelt vært bygd på hvor selskapets styre utøver sine funksjoner, jf. uttalelser fra lovforarbeidene fra Ot. Prp. Nr. 16 1991/92 og fra Finansdepartementet 1995.⁶ Av “Oppfølging av skattereformen 1992” s. 81 fremkommer det at:

“Et selskap med reell virksomhet kan måtte regnes som hjemmehørende i Norge selv om selskapet er registrert i et annet land og etter selskapets vedtekter har sitt kontor der. Det vil være tilfelle når virksomheten ikke ledes fra utlandet, men fra Norge, jf. skatteloven § 15 første ledd b. I denne situasjonen vil selskapet likevel være skattemessig hjemmehørende i Norge.”.

Lovforarbeidene har ikke gått nærmere inn på hva som ligger i begrepet “ledes”. Skatteloven av 1911 var en kommuneskattelov, men indirekte gjorde den seg gjeldende for statsskatt på formue og inntekt.

Senere lovforarbeider, Ot. Prp. Nr. 86 (1997-1998) til ny skattelov, s. 33, siterer:

“... ved vurderingen av om et utenlandsk registrert selskap skal anses hjemmehørende i Norge, skal tas utgangspunkt i selskapets reelle tilknytningsforhold til Norge. I grensetilfellene legges det avgjørende vekt på om selskapets virkelige ledelse, det vil si ledelse på styrenivå, finner sted i Norge”.

Ut fra disse lovforarbeidene kan det altså virke som at det har skjedd en utvikling fra synet om at det skal legges avgjørende vekt på styrenivå, mot at det bør gjøres en helhetsvurdering av selskapets reelle tilknytningsforhold til Norge der ledelse på styrenivå er et avgjørende kriterium i de ulike grensetilfellene. Dette kommer også frem av Høyesterett Rt. 2002 s. 1144 Panama/Kypros.

I Rt. 2002 s. 1144 Panama/Kypros-dommen, tar Høyesterett stilling til hva som kreves for at et selskap stiftet i utlandet skal kunne anses skattemessig hjemmehørende i Norge. Denne saken gjaldt spørsmål om straffeansvar for manglende innlevering av selvangivelse for utenlandske selskap i henhold til

⁶ Utv. 1995 s. 481

ligningsloven. Saken gjaldt et selskap registrert i Panama og tre selskaper registrert på Kypros i inntektsårene 1987 – 91. For at Høyesterett kunne ta stilling til straffeansvaret, måtte de først ta stilling til om det forelå skatteplikt til Norge i utgangspunktet, herunder om selskapene var skattemessig hjemmehørende i Norge etter skatteloven § 2-2 (1) (daværende skatteloven av 1911 § 15 b). Som nevnt var lovteksten den samme i skatteloven § 15 b i 1911 som i den nye loven vedtatt i 1999.

Lagmannsretten la i denne saken til grunn at et aksjeselskap må anses hjemmehørende i Norge dersom selskapets faktiske ledelse på styrenivå finner sted i Norge, selv om det er registrert i utlandet. Altså var lagmannsrettens forståelse at

"..et utenlandsk selskap må anses skatterettslig hjemmehørende i Norge dersom selskapet reelt sett må anses ledet fra Norge".⁷

Høyesterett tok ikke opp spørsmålet om hva som ligger i begrepet "den reelle ledelse", da dette spørsmålet allerede var tatt opp og avgjort i byretten i denne saken. Høyesterett har ikke lagt like mye vekt på "styrenivå" i sin vurdering, slik som lagmannsretten gjorde. Det kommer ikke særlig godt frem i dommen hvorfor Høyesterett har vurdert det på den måten, men det kan være flere grunner til dette. Det kan for eksempel være at en anså at fokuset på styreaktiviteter var urettmessig stort. Man kan tolke denne dommen slik at det bør legges vekt på hvor den faktiske ledelsen foregår i et selskap, og vanligvis vil dette være på styrenivå.

⁷ HR-2001-716 – Rt-2002-1144 (253-2002) – UTV-2002-1357

2.2.1 Effektiv ledelse og kontroll

2.2.1.1 Faktisk ledelse

For å kunne vurdere hvor et selskap er skattemessig hjemmehørende, må vi ha en forståelse av hva som ligger i begrepet "effektiv ledelse og kontroll".

Hva som ligger i begrepet "Faktisk ledelse" er tatt opp i Aarbakkes fremstilling "Virksomhetsbegrepet i norsk skatterett". Der legger han til grunn at vurderingskriteriet etter sktl. (1911) § 15, må forstås på samme måte som vurderingskriteriet etter sktl. (1911) § 20 første ledd, som regulerte det interkommunale skattestedet for aksjeselskaper.

Det interkommunale skattestedet for aksjeselskaper var i den kommunen der "hvor kontoret er beliggende", subsidiært i den kommunen "hvor vedkommende bestyrelse har sitt sete". Dette vurderingskriteriet er lagt til grunn i to høyesterettssaker, Rt. 1923 s. 146 og Rt. 1926 s. 782, hvor det konkluderes med at disse formuleringene er synonyme uttrykk for "hvor den faktiske ledelse finner sted". Dette legges også til grunn i Panama-dommen⁸ som beskrevet under. I fremstillingen "Skatt på inntekt Del 1" av Aarbakke videreføres denne forståelsen av hjemmehørendebegrepet, men det presiseres at av beslutninger på ledelsesnivå bør hovedvekten av vurderingen ligge på styrebeslutningene.

Hjemmehørendebegrepet blir også kommentert av Storm-Nilsen i en artikkel i Skatterett.⁹ Han tar utgangspunkt i dommer vedrørende aksjeselskapers skattested i Norge og mener at ledelse kun skal tolkes som ledelse på styrenivå. Han mener at det bør legges vekt på hvor styremøtene holdes. Dette er en snevrere tolkning enn tolkningen til Aarbakke. Storm-Nilsen legger stor vekt på hvor et selskap er registrert i sin vurdering. Zimmer¹⁰ har den samme oppfatningen som Aarbakke i "Internasjonal inntektsskatterett", at det er stedet for styrets virksomhet som er det

⁸ Rt. 1937 s. 443

⁹ Skatterett 1987 s. 4-16

¹⁰ Zimmer, F., 2009. Internasjonal inntektsskatterett 4. utg., Oslo: Universitetsforl., s. 126

sentrale. Det samme uttaler Finansdepartementet i Utv. 1995 s. 481. De henviser kun til ledelse på styrenivå i sin uttalelse.

2.2.1.2 Panama-dommen

Den første dommen som tar stilling til effektiv ledelse og kontroll for et selskap er Panama-dommen, Rt. 1937 s. 443. Spørsmålet i denne saken var om Transpacific Corporation, et Panama-registrert shippingselskap, hadde globalskatteplikt til Norge. Aksjene i selskapet tilhørte Wilh. Wilhelmsen i Oslo. Selskapets styre var lokalisert i New York og selve disponeringen av skipene foregikk gjennom en samseilingsavtale med et amerikansk selskap. Det Panama-registrerte shippingselskapet eide 2 skip. Det ble lagt til grunn i aksjonærens ligning at selskapet ikke var eneeier av skipene, men at en forholdsmessig andel på 52% var eid av Wilhelmsen. Det fantes verken kontorer eller ansatte i Panama, og Høyesterett kom frem til at selskapet faktisk ble ledet av firmaet Wilh. Wilhelmsen i Oslo. Bakgrunnen for konklusjonen var at det fremkom under rettssaken at blant annet regnskapet til Panama-selskapet ble ført i Oslo og styret samlet seg i Oslo for å holde styremøter, slik at selskapets daglige ledelse fant sted i Norge.

Panama-selskapet hadde en representant i Panama, men denne representantens funksjon var kun å signere på årsregnskapet og ha kontakt med myndighetene i Panama når det var påkrevd. Ellers skjedde alt annet knyttet til selskapets drift i Oslo.

I denne saken kom flertallet frem til at Panama-selskapet ikke var reelt etablert, men kun eksisterte i navnet. Flertallet argumenterte for at det ikke var noe aktivitet på styrenivå i Panama. Det var derfor de norske eierinteressene i selskapet som måtte beskattes for inntektene. Mindretallet kom frem til den samme konklusjonen, men på grunnlag av en annen drøftelse. De mente at selskapet var reelt etablert, men at selskapets faktiske ledelse skjedde i Norge.

Denne dommen er forholdsvis gammel og ble avsagt før den nye skatteloven ble innført. Rent rettskildemessig har denne dommen derfor svak vekt. Men, ordlyden i lovteksten er lik, da denne ikke har endret seg siden skattereformen i 1992, og

vurderingene som er gjort har ikke forandret seg i samme grad som selskapenes tilpasningsmuligheter. Basert på dette vil denne dommen fortsatt være rettvise.

2.2.1.3 Ledelse på styrenivå

I vurderingen av om et selskaps faktiske ledelse finner sted i Norge, legges det avgjørende vekt på om selskapets ledelse på styrenivå er her. For å forstå hva dette innebærer må man se på hva som er styrets rolle og styrets forhold til de underliggende organene i et selskap.

Under vurderingen av hva som representerer et selskaps ledelse på styrenivå vil konklusjonen, også for skatteformål, i stor grad bygge på selskapsrettslige betraktninger. Aksjeloven beskriver hva som ligger i styrets oppgaver i et selskap. Dette kan hjelpe oss med å forstå hva som menes med daglig ledelse og ledelse på styrenivå i et selskap. I følge aksjelovgivningen har styret to hovedoppgaver. De har et forvaltningsansvar¹¹ som omfatter all ledelse av selskapet. Styret har også et tilsynsansvar.¹² Det vil si at det er styret i et selskap som har ansvar for å føre tilsyn med den daglige driften i selskapet og virksomheten for øvrig, og at denne gjennomføres i tråd med lovgivning og selskapets vedtekter.

Utover disse to hovedoppgavene har styret ansvar for å fatte beslutninger i saker som er av uvanlig art eller av stor betydning, jf. asl. § 6-14 (1). Det er en viktig grense mellom beslutninger som skal treffes av generalforsamlingen og beslutninger som kan treffes av den daglige ledelse. Beslutninger som er truffet på styrenivå ligger midt i mellom disse ytterpunktene. Generalforsamlingen kan fastsette at noen saker skal forelegges generalforsamlingen og de kan instruere styret i enkeltsaker, da de er et overordnet organ.

Hvis selskapet har en daglig leder, er det denne som har ansvaret for den del av selskapets forvaltning som utgjør den daglige ledelse, og styrets forvaltningsmyndighet kan fritt delegeres til daglig leder. På bakgrunn av dette ser vi at det som anses å være styrebeslutninger kan variere fra selskap til selskap, slik

¹¹ Aksjeloven § 6-1

¹² Aksjeloven § 6-13

at det som er beslutninger på styrenivå i et selskap må avgjøres ut fra en konkret vurdering i hvert tilfelle, basert på alminnelige selskapsrettslige regler.

I artikkelen¹³ til Advokat Petter Dragvold hvor hjemmehørendebegrepet er diskutert er det tatt opp at den daglige ledelsen etter selskapsretten bør veie tyngre som argument enn generalforsamlingen. Dette fordi det stilles flere krav til den daglige driften og hvor denne utføres sammenlignet med generalforsamlingene. Generalforsamlingen møtes ikke like ofte, og medlemmer av generalforsamlingen må ikke fysisk være tilstede ved et møte, og er derfor ikke like stedbundet.

2.2.1.4 Stedet for ledelse på styrenivå

Ledelse på styrenivå er som fastslått avgjørende i vurderingen om hvor et selskap er hjemmehørende. Stedet for ledelse på styrenivå må derfor finne sted i Norge for at selskapet skal være skattemessig hjemmehørende her. Det vil være naturlig å se på hvor beslutningene som tas i styremøte finner sted, hvilke beslutninger som tas og om disse omfatter ledelse på styrenivå. I en digitalisert verden er det ikke lenger gitt at et selskap møtes et bestemt sted for å holde styremøter. Avholdes derimot et styremøte med hele styret fysisk tilstede er det ikke tvilsomt hvor beslutningene finner sted. Det er mer vanlig at beslutninger tas uten fysiske møter eller av styremedlemmer i ulike land. Det er to mulige tilnærminger til å vurdere hvor ledelse på styrenivå finner sted. Den ene er å se på hvor medlemmene av styret fysisk oppholder seg når beslutninger på styrenivå tas. Den andre tilnærmingen er å se på stedet for hvor de materielle beslutningene tas.

Den siste tilnærmingen vil være krevende, da en slik tilnærming krever at man ikke tar høyde for hvor styremedlemmene befinner seg, men heller baserer seg på hvor styrebeslutninger tas. Dette vil være krevende fordi en beslutning kan i praksis bli truffet hvor som helst. Dersom styremedlemmene befinner seg i ti ulike stater og har møte gjennom telefon eller video, er det vanskelig å knytte beslutningen opp mot et av ti fysiske steder.

¹³ Petter Dragvold, 2012. Hjemmehørende-begrepet i skatteloven § 2-2. Skatterett, (02), pp.97–119.

Å ta utgangspunkt i den første tilnærmingen, hvor styremedlemmene fysisk oppholder seg, fremstår mer praktisk. Da vil vurderingen bli hvor styremedlemmene er når beslutningene treffes.

Etter aksjeloven § 6-19 (1) trenger ikke styret å behandle saker i møte, såfremt det gjennomføres på en “betryggende måte”. En mulighet kan derfor være å vektlegge hvor flertallet av styremedlemmene oppholder seg på beslutningstidspunktet. En slik situasjon kan også bli problematisk hvis ti styremedlemmer sitter i ti ulike land når en beslutning treffes.

Et annet spørsmål vil være hvem som faktisk tar beslutningene. Hvis noen av styremedlemmene stemmer mot en beslutning, kan de vanskelig sies å være beslutningstakere. Dette tar også Advokat Petter Dragvold opp i sin vurdering av hvor ledelse på styrenivå finner sted.¹⁴ Han skriver at beslutninger på styrenivå er hvor stemmeflertallet befinner seg når beslutninger tas. Han legger til at dersom stemmeflertallet ikke befinner seg i Norge når beslutningen tas, er ikke beslutningen tatt i Norge, blant annet på grunnlag av at det er flertallet som tar beslutningen.

Fordelen ved denne muligheten er at stemmeflertallet åpenbart er beslutningstakerne. Men denne muligheten reiser også problematiske spørsmål, for eksempel ved likhet i stemmeflertall i flere land. Regelen fremstår som god for tilfeller hvor stemmeflertallet er klargjort og vil gi et riktig bilde av stedet hvor beslutningen reelt tas. En slik regel vil også være forutsigbar for berørte aktører.

Det kan være nødvendig for styremedlemmer å oppholde seg i utlandet i mange tilfeller og mulighetene som er presentert over kan virke uoversiktlig for selskap og dets styremedlemmer. Vurderingen til Advokat Petter Dragvold anses dermed som det mest nærliggende å ta utgangspunkt i.

¹⁴ Petter Dragvold, 2012. Hjemmehørende-begrepet i skatteloven § 2-2. Skatterett, (02), pp.97–119.

Disse mulighetene åpner også for skattemessig tilpasninger, hvor selskaper kan regulere hvor de viktige beslutningene tas, for å oppnå skattefordeler. Dette kan gjøres ved å holde styremøter utenfor Norge.

2.2.1.5 Arcade Drilling

En annen dom hvor spørsmålet om hjemmehørendebegrepet er tatt opp er Arcade Drilling-saken.¹⁵ Arcade Drilling-saken gikk for retten både som en skattesak og en straffesak. I disse to sakene ble vurderingen av skattemessig hjemmehørende gjort på to ulike grunnlag; i straffesaken ble spørsmålet avgjort på bakgrunn av intern norsk rett, mens i skattesaken ble spørsmålet avgjort på bakgrunn av en tolkning av skatteavtalene.

Det ble gjort omfattende saksforberedelser og hovedforhandlinger fra både statens og selskapets side, noe som gjør denne saken veldig relevant for forståelsen av hjemmehørendebegrepet i norsk rett.

Arcade Drilling AS eide og eier to rigger. Den ene av disse, Paul B. Loyd, var leid ut etter en alminnelig riggleieavtale og var i virksomhet på britisk sokkel. Den var driftet av et nærstående selskap i Aberdeen etter en managementavtale. Den andre riggen, Henry Goodrich, var leid ut på bareboatvilkår til et annet konsernselskap. Denne var til bruk utenfor Newfoundland.

Den første riggen, Paul B. Loyd, var skattemessig og regnskapsmessig en del av Arcade Drillings virksomhet, mens for riggen Henry Goodrich hadde Arcade Drilling en mer passiv rolle. Arcade hadde ingen ansatte og selskapets styremøter ble holdt i Aberdeen. Selskapets styre møttes sjeldent. Avtalene riggene hadde med brukerne ble inngått av selskapets daglige leder etter fullmakt fra styret.

I straffesaken la Oslo Tingrett til grunn Kypros-dommen og OT. Prp. Nr. 16, som nevnt sier at skattemessig hjemmehørenhet bestemmes basert på en helhetlig vurdering av om selskapet reelt sett ledes fra Norge. Basert på fakta og bevis i saken konkluderte Oslo Tingrett med at Arcade Drilling var skattemessig hjemmehørende

¹⁵ TOSLO-2010-147861 – UTV-2013-1050

i Norge i 2001 og 2002 basert på intern rett. Bevisene som ble lagt frem i straffesaken var blant annet at selskapet hadde en daglig leder i Norge og at styremøtene ble flyttet til UK bevisst for skatteplanleggingsgrunnlag.

Skattesaken ble vurdert etter Finansdepartementets uttalelser, og Arcade Drilling ble også her ansett skattemessig hjemmehørende i Norge. Oslo Tingrett måtte gå videre for å vurdere om skatteavtalen med UK begrenset Norges beskatningsrett. Skatteavtalen mellom Norge og UK er basert på OECDs MC tidligere versjon før endringen til MAP, og den sier at selskapet er skattemessig hjemmehørende der selskapets faktiske ledelse skjer, altså der "place of effective management", heretter POEM, befinner seg, jf. Art. 4. Basert på vilkåret i kommentarene til OECDs MC art. 4 (3) måtte det legges til grunn at POEM for Arcade Drilling ikke var i Norge. Staten argumenterte med at Arcade Drillings POEM heller ikke var i UK, men i Houston, der konsernets hovedkontor og de sentraliserte funksjonene, som budsjettprosess, fullmaktsstruktur, og løpende finansiell rapportering, ble ivaretatt. Staten la derfor til grunn at skatteavtalen mellom Norge og UK ikke løste dette dobbeltbeskatningsproblemet.

Tingretten kom frem til at man skulle basere seg på hvor selskapets virkelige ledelse fant sted, og at de funksjonene staten pekte til kunne være relevante momenter, men at det må aksepteres konsernstyring fra et morselskap i utlandet uten at dette medfører at datterselskapets ledelse utføres i utlandet. Det ble også fremhevet at det viktigste momentet i en slik vurdering vil være hvor toppledelsen selskapet treffer sine beslutninger. Tingretten konkluderte med at ledelse på styrenivå for Arcade Drilling var i UK.

Dommen i straffesaken og skattesaken viser at etter norsk internrett og skatteavtaler bestemmes spørsmålet om skattemessig hjemmehørende av en totalvurdering av hvor selskapets ledelsesfunksjon for selskapets virksomhet utøves. Avgjørende er hvor den reelle ledelsen av selskapets virksomhet finner sted.

Det er gjeldende rett på det tidspunktet hendelsen skjedde som skal ligge til grunn i en rettssak. Endringene fra POEM til MAP var derfor ikke aktuell i denne saken, men det er usikkert om en slik endring ville påvirket Arcade Drilling saken på noen måte.

2.3 Selskap stiftet i Norge - ulik vurdering?

Spørsmål vedrørende om et selskap er skattemessig hjemmehørende i Norge eller i en annen stat kan også gjelde for selskap som er stiftet i Norge. Problemstillingen dukker som regel opp i forbindelse med utflytting av sentrale lederfunksjoner til et norsk stiftet selskap. Gjennomgang av rettskildematerialet tyder det på at det er flere momenter som har betydning i vurderingen av om et selskap stiftet i Norge er hjemmehørende her, enn i vurderingen av om selskaper som er stiftet i utlandet er hjemmehørende i Norge.

Selskap som er stiftet i Norge kan velge å flytte virksomheten og styreledelse ut av Norge. For disse tilfellene har Finansdepartementet uttalt at vurderingen knyttet til hjemmehørendebegrepet må

“.. bero på en helhetsvurdering av alle de konkrete tilknytningsforhold.”¹⁶

I Utv. 1998 s.848 tar Finansdepartementet opp spørsmålet om alminnelig skatteplikt til Norge og likvidasjonsbeskatning når et norskregistrert aksjeselskap flytter styrefunksjon og den administrative ledelse ut av landet. Der uttaler Finansdepartementet at

“Den norske registrering er isolert sett ikke avgjørende for å anse selskapet som hjemmehørende i Norge.”¹⁷

Videre uttaler de at

“Det forhold at et selskap stiftet i Norge, etter utflytting av styret, fortsatt er underlagt norsk aksjelovgivning, er et moment som trekker i retning av at selskapet må anses hjemmehørende i Norge.”¹⁸

Det må altså gjøres en totalvurdering ved å vurdere hvor et selskap skattemessig hører hjemme, hvorav det faktum at selskapet er stiftet i Norge er mindre viktig i

¹⁶ FIN 7. mai 1998 i Utv. 1998 s.848 punkt 4.

¹⁷ FIN 7. mai 1998 i Utv. 1998 s.848 punkt 4.

¹⁸ FIN 7. mai 1998 i Utv. 1998 s.848 punkt 4.

den totale sammenhengen. Det skrives også at det skal legges vekt på om selskapet er underlagt norsk aksjelovgivning, og Finansdepartementet uttaler at den skattemessige og selskapsmessige vurderingen vil da være sammenfallende i en slik relasjon. Denne uttalelsen er blitt kritisert i juridisk teori og har ført til noe tvil i forhold til om det er rom for en ulik vurdering av hjemmehørendevidkåret basert på om selskapet er stiftet i Norge eller stiftet i utlandet. Advokat Petter Dragvold mener at det har oppstått en viss usikkerhet knyttet til begrepet for selskaper som er registrert i Norge. Han mener videre at

“.. lovteksten skiller ikke mellom utenlandsk og norsk registrert selskap, noe som taler for at vurderingskriteriet er det samme.”¹⁹

Finansdepartementet skriver i forarbeidet til uttalelsen at

“.. aksjeselskapers skatteplikt til Norge kan også opphøre dersom den faktiske ledelse flyttes utenfor norsk beskatningsområde.”²⁰

Ved å bruke “kan” argumenterer Finansdepartementet for at utflytting av faktisk ledelse ikke nødvendigvis vil føre til at selskaper som er stiftet i Norge ikke lengre anses hjemmehørende i Norge. Vi mener at denne argumentasjonen er dårlig begrunnet og vanskelig å forholde seg til, og det er ikke noe annen praksis eller andre rettskilder som støtter denne argumentasjonen.

Skatteskip (p) AS er stiftet i Norge, men har besluttet å flytte selskapets skattemessige bosted fra Norge til UK ved å flytte selskapets effektive ledelse og kontroll til UK. En av grunnene til utflyttingen er at man ønsker å innlemme selskapet i det britiske tonnasjeskattregimet, som man anser som gunstiger enn det norske. Selskapet vil fortsette å være registrert i Foretaksregisteret i Norge etter utflytting. Vi går ikke inn på nødvendige registreringer med videre som må utføres i UK. Selskapet er ved utflyttingstidspunktet ikke en del av den norske rederibeskatningsordningen.

¹⁹ Petter Dragvold, 2012. Hjemmehørende-begrepet i skatteloven § 2-2. *Skatterett*, (02), pp.97–119.

²⁰ Ot.prp.nr.16 (1991-1992), punkt 5.4.2.1

Etter eksisterende regler er Skatteskip (p) AS kun skattemessig hjemmehørende i UK etter denne skatteavtalen, ”for the purpose of this convention” jf. art. 4 (1). Det vil si at de fortsatt anses globalskattepliktig til Norge etter § 2-2 (6). For at den effektive ledelse og kontroll skal anses å være i UK må selskapets faktiske ledelse på styrenivå flyttes dit. Det vil si at beslutninger på styre- og daglig ledernivå må gjøres i UK.

Etter norsk intern rett anses Skatteskip (p) AS å ha skattemessig bosted i UK på grunnlag av at effektiv ledelse og kontroll utøves der. Det vil si at problemstillingen om dobbelt bosted ikke dukker opp etter gjeldende regler.

UK er et EØS land, slik at den skattemessige flyttingen vil ikke utløse en exit-beskatning, jf. sktl. § 10-71 (2). Vi går ikke nærmere inn på dette.

2.4 Skatteavtaler

Et selskap som driver virksomhet og/eller investerer over landegrensene kan risikere at den samme inntekten blir gjenstand for beskatning i flere land. Dobbelt bosted kan skje dersom et selskap oppfyller de internrettslige kriteriene for å være hjemmehørende i to eller flere land. Skatteavtaler er en folkerettslig traktat, en bindende avtale mellom to eller flere stater, og har til formål å forebygge dobbeltbeskatning og skatteunndragelser.²¹ Skatteavtalens hovedformål er å fordele beskatningskompetansen til ulike inntekstposter mellom avtalestatene.

For å påberope seg skatteavtalebeskyttelse er det et vilkår at selskapet er et skattesubjekt som er skattemessig hjemmehørende i en eller i begge av de kontraherende stater, jf. OECDs MC art. 1. Art. 4 i OECDs MC er bostedsbestemmelsen i skatteavtalen. Det følger av denne artikkelen at et selskap anses hjemmehørende i den stat der selskapet har alminnelig skatteplikt i henhold til denne statens interne rett. Anses selskapet hjemmehørende i begge stater etter statenes interne rett er det OECDs MC art. 4 (3) som regulerer hvordan hjemstaten skal fastsettes. Dette avgjøres ved at medlemslandene skal gjennomføre en “Mutual

²¹ Naas, H. & Advokatfirmaet Thommessen, 2017. Norsk internasjonal skatterett 2. utg., Oslo: Universitetsforl, s. 81 flg.

agreement procedure” som fastslår at det skal søkes enighet mellom landene og det skal legges vekt på hvor selskapets faktiske ledelse finner sted, hvor det er stiftet og andre relevante faktorer.²² MAP-prosessen er regulert i OECDs MC art. 25.

Etter Art. 25 i OECDs MC kan selskapet be de kompetente myndighet i det landet de er hjemmehørende i om å avverge dobbeltbeskatningen ved å inngå en gjensidig avtale med skattemyndighetene i det andre landet. Ved gjennomføring av en MAP skal det etter OECDs MC kommentarene sees til relevante faktorer som hvor styremøtene finner sted, hvor styrelederen og andre medlemmer vanligvis arbeider, hvor den daglige ledelsen av selskapet finner sted, hvor hovedkontoret er og hvor regnskapet føres. Kommentarene sier ikke noe om hvordan disse ulike faktorene skal vektes.

OECDs MC la frem til 2017 avgjørende vekt på POEM, hvor selskapets faktiske ledelse fant sted. Dersom et selskap var stiftet i et land som la vekt på formelle kriterier, som for eksempel stiftelse, i sin interne lovgivning, mens selskapet samtidig hadde sin daglige ledelse og drift i et land som la vekt på reelle kriterier, som for eksempel effektiv ledelse og kontroll, ville selskapet ha dobbelt bosted. Hvor selskapet var skattemessig hjemmehørende skulle avgjøres etter hvor selskapet hadde sin faktiske ledelse. Dersom begge stater hadde ulik vurdering av anvendelsen av begrepet “faktisk ledelse”, var det begrepet “POEM” i OECDs MC art. 4 (3) som skulle anvendes.

Ved dobbeltbeskatning er hovedregelen at det er i det landet selskapet er skattemessig hjemmehørende dobbeltbeskatningen skal forebygges. Det er to hovedmetoder internasjonal dobbeltbeskatning kan forebygges på, unntaksmetoden og kreditmetoden.²³ Unntaksmetoden anvendes bare i skatteavtalene, jf. OECDs MC art. 23 A. Denne metoden innebærer at inntekten eller formuesposten bare kan beskattes i et av landene. Kreditmetoden anvendes både i skatteavtaler, jf. OECDs MC art. 23 B, og i norsk internrett, jf. Sktl. § 16-20. Ved bruk av kreditmetoden vil hjemstaten i første omgang gjennomføre skattlegging av skatteyters inntekt – også utenlandsinntekt – etter statens interne rett. Dobbeltbeskatning som oppstår ved at kildestaten beskatter den samme utenlandsinntekten, avverges ved at hjemstaten gir et fradrag i skatt for skatt som er svart av inntekten i kildestaten. For at et selskap

²² OECDs MC Art. 4 (3).

²³ Skatte-ABC 2018 - Utland - unngåelse av dobbeltbeskatning

skal kunne kreve fradrag etter reglene i sktl. § 16-20 må det foreligge juridisk dobbeltbeskatning og selskapet må være skattemessig hjemmehørende i Norge etter sktl. § 2-2.

Et selskap kan også være bostedsløst ved at selskapet ikke er skattemessig hjemmehørende i noe land. Dette kan skje ved at selskapet er stiftet i en stat som legger til grunn effektiv ledelse og kontroll-kriteriet og bestyres fra en stat som bruker stiftelseskriteriet. Når et selskap er bostedsløst har det ikke noe å si om det foreligger skatteavtale mellom de to statene eller ikke. For at skatteavtalen skal få anvendelse må selskapet være hjemmehørende i minst en av de aktuelle staters internrett, jf. OECDs MC art. 1. Dersom selskapet anses bostedsløst vil det ikke måtte svare annet enn en potensiell kildeskatt til de statene det har aktivitet i. Dette vil medføre at selskapet ikke kan påberope seg gunstige skatteordninger slik selskaper hjemmehørende i Norge kan. Totalt sett kan dette gi en høyere skattebelastning for selskapet sammenlignet med selskaper som beskattes etter globalskatteprinsippet i kombinasjon med fritaksmetoden i sktl. § 2-38 flg.

2.5 Oppsummering av dagens regler

Basert på gjennomgangen over ser vi at hjemmehørendekriteriet i sktl. § 2-2 avgjøres med bakgrunn i hvor et selskap har sin faktiske ledelse på styre- og daglig ledernivå. For selskaper som er stiftet i Norge ser vi at det er flere momenter som har betydning i vurderingen om det er hjemmehørende her, sammenlignet med selskaper stiftet i utlandet.

Gjennomgangen viser ganske klart at det kan være gunstig med en oppdatering av dagens regelverk. Det er ikke mange saker i domstolene hvor hjemmehørendebegrepet har vært tatt opp, men med dagens utvikling er dette en problemstilling som kan komme opp oftere i fremtiden.

3. Nærmere om bakgrunnen for forslaget

3.1 Innledning

Digitalisering og stadig mer flytende landegrenser medfører at land taper millioner av skatteinntekter. For å være konkurransedyktig i en globalisert verden er det ofte nødvendig å være tilstede i mer enn en stat. På denne måten øker risikoen for dobbeltbeskatning og dobbelt ikke-beskatning. I hvilket land skal selskapet anses hjemmehørende? Man ser særlig at teknologi og globalisering har gjort det enklere å flytte funksjonene, som etter rettspraksis er avgjørende for hjemmehørendebegrepet, ut av landet. Base Erosion and Profit Shifting, BEPS-prosjektet, er bygd på OECD international VAT/GST guidelines. Hovedformålet er å utarbeide regler og standarder som gjør at skatt betales i forbrukernes hjemland. Det er særlig to av tiltakspunktene som inneholder forslag vedrørende bosted for selskap. Før vi går nærmere inn på disse tiltakene så ser vi litt på bakgrunnen og utformingen av BEPS-prosjektet.

3.2 Base Erosion and Profit Shifting BEPS

Finanskrisen og tilfeller av at flere store multinasjonale konsern betaler langt mindre skatt enn små selskaper, satte i gang prosessen som vi i dag kjenner som Base Erosion and Profit Shifting, heretter kalt BEPS-prosjektet.²⁴ Multinasjonale konsern har over lengre tid utnyttet muligheter for aggressiv skatteplanlegging, metoder som uthuler skattefundamentet, i høyskattelandene de er involvert i. BEPS-prosessen har sitt utgangspunkt i en erklæring fra et G20-møte i 2012 og ble brakt videre av OECD med en rapport i 2013. I oktober 2015 ble det fremlagt en handlingsplan med 15 action punkter som skal sikre at inntekter skattlegges der verdiskapningen skjer. Tiltakene skal hjelpe å oppnå enighet og forutberegnelighet statene imellom. Over 100 land og jurisdiksjoner samarbeider om å implementere og håndtere de foreslåtte BEPS-tiltakene.

²⁴ <http://www.oecd.org/tax/beps/>, 16.06.18

Med «Profit Shifting» menes situasjoner der man bevisst flytter overskudd fra landet der verdiskapningen skjer, som regel et høyskatteland, til et lavskatteland med gunstige skatteregler for å redusere den totale skatten.

BEPS-prosjektet og endringer dette medfører kan føre til betydelige endringer i nasjonale og internasjonale skatteregler. Arbeidet med prosjektet er utført av representanter fra myndigheter i de 44 deltakerlandene som totalt representerer over 90 % av verdensøkonomien. BEPS-prosjektet foreslår flere endringer, noen endringer antas at kan bli innført umiddelbart, mens andre krever endring i nasjonale lover og skatteavtaler. En viktig bakgrunn for prosjektet er at faktiske handlinger skal gå foran formelle strukturer, inntekter skal skattlegges der de opptjent, ikke der den formelle ledelsen og kontrollen finner sted. De problemstillingene BEPS tar opp er ikke bare relatert til skatteavtaler, men i stor grad til ulikheter mellom statenes interne regler. Verden har de siste tiårene endret seg mye, men skattereglene har endret seg lite.

Særlig to av punktene inneholder forslag om bosted, hjemmehørendebegrepet, for selskap, action 2 og action 6.

Action 2²⁵: Neutralizing the effects of hybrid mismatch arrangements: Regler omhandlet i Action 2 er ment for å motvirke dobbelt inntektsfradrag og dobbelt ikke-beskatning som man kan oppnå ved å benytte seg av strukturer som omtales som hybride finansielle instrumenter eller hybride enheter.

Action 6²⁶: Preventing the granting of treaty benefits in inappropriate circumstances: Tiltakspunktet gjelder misbruk av skatteavtaler og inneholder blant annet minimumsstandarder for hvordan landene skal forebygge dette.

²⁵OECD. (2015), Neutralizing the effects of hybrid mismatch arrangements, Action 2-2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. DOI: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/neutralising-the-effects-of-branch-mismatch-arrangements-action-2_9789264278790-en#page1, 16.06.18

²⁶OECD. (2015), Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6-2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. DOI: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/preventing-the-granting-of-treaty-benefits-in-inappropriate-circumstances-action-6-2015-final-report_9789264241695-en#page1, 16.06.18

3.2.1 Action 2

Action 6 er nærmere omtalt i avsnitt 3.2.2, og presenterer endringer i OECDs MC art 4 (3). Det fremgår av action 2²⁷, at dette ikke løser alle utfordringer knyttet til at et selskap er internrettslig hjemmehørende i flere land. Ved at man er internrettslig hjemmehørende i begge land, men anses bosatt i det ene landet etter skatteavtale, kan man nyte godt av fordelene uten å ha tilsvarende forpliktelser. Dette kan man oppnå ved å ha ulik skattemessig kvalifisering av finansielle instrumenter, selskaper og andre enheter i forskjellige land, kjent som hybrider. I følge rapporten bør slike arrangement håndteres med generelle internrettslige omgåelsesregler.

Hybrider muliggjør en struktur der en kostnad kan komme til fradrag i et land, mens den tilhørende inntekten ikke skattlegges i det andre land. Eller ved at en kostnad kommer til fradrag i begge landene, men tilhørende inntekt ikke beskattes i begge landene. Action 2 inneholder anbefalinger om hvordan land kan nøytralisere uheldige virkninger av slike arrangement.

For å hindre en slik utnyttelse av hybride instrumenter har OECD foreslått skisser til nasjonal regelendringer. Det er tre hovedformer for tilpasninger/utnyttelse av skattesystemet.²⁸

- a. “Deduction/no inclusion (D/NI) outcomes”. Kostnaden er fradragsberettiget i det ene landet, men ikke inkludert i skattbar inntekt i det andre landet.
- b. “Double deduction (DD) outcomes”. Den samme kostnaden er fradragsberettiget i begge landene.
- c. “Indirect deduction/no inclusion (indirect D/NI) outcomes”. En fradragsberettiget kostnad, fra et hybrid instrument, er brukt til å redusere inntektene hos den som «betaler kostnaden», mens betalingen/inntekten ikke er skattepliktig hos mottaker.

Anbefalingene betegnes som koblingsregler. De basere seg på den skattemessige behandlingen i den andre staten. Det innebærer at man ikke får fradrag i det ene landet hvis inntekten ikke er skattepliktig i det andre landet. Hvis landet hvor kostnaden oppstår ikke følger anbefalingen kan mottakerlandet, hvor inntekten

²⁷ Action 2 side 137 flg.

²⁸ Action 2 side 16

oppstår, skattlegge inntekten. Det samme vil gjelde tilfeller der hybrideffekten skyldes at land ser ulikt på en transaksjon.

Når et selskap anses hjemmehørende i to land, og i tilfellet ikke er beskyttet av en skatteavtale, skal begge landene kunne nekte fradrag for en kostnad i den grad kostnaden ikke avregnes mot samme inntekt i begge landene.

I de tilfellene betalingsmottaker ikke anses hjemmehørende i noen land, og inntekten av den grunn ikke beskattes noe sted, legges det opp til at landet hvor betaler er hjemmehørende ikke skal gi fradrag.

Skatteskip (p) AS betaler for vedlikehold av skip til selskap K. Selskap K er for øyeblikket ikke skattemessig hjemmehørende i noen land, så inntekten kommer ikke til beskatning. Da er det meningen at Skatteskip (p) AS ikke skal få fradrag for kostnaden sin i sitt hjemmehørendeland.

I Norge har vi allerede et eksempel på en nasjonal regelendring, en hybridregel som ble vedtatt i den norske internretten i Statsbudsjettet for 2016. Hvis det utdelende selskapet har fått fradrag ved utdeling så avskjærer regelen bruken av fritaksmetoden, jf. sktl. § 2-38 (3) bokstav h. Det vurderes om det er behov for flere slike regler i det norske skattesystemet.

3.2.2 Action 6

Formålet med tiltakspunkt 6 er å stramme inn kravet for å oppnå skatteavtalebeskyttelse. Tiltakspunkt 6 anbefaler at gjeldende tie-breaker bestemmelse, art. 4 (3) i OECDs MC, erstattes med alternativ bestemmelse.²⁹ OECDs MC art. 4 (3), stedet for virkelig ledelse, ble tatt inn i mønsteravtalen i 1963. OECD «Fiscal Committee» uttrykte at “it may be rare in practice for a company, etc. to be subject to tax as a resident in more than one state”, men fordi man så at det var mulig ble den tradisjonelle Tie-breaker reglen inntatt i mønsteravtalen.³⁰

“Where by reason of the provisions of paragraph 1 a person other than an individual is a resident of both Contracting States, then it shall be deemed

²⁹ Action 6 side 72 flg.

³⁰ Action 6 pkt. 46 side 72

to be a resident only of the State in which its place of effective management is situated”³¹

Regelen uttrykker at ved tilfeller der et selskap anses hjemmehørende i begge statene, så er “stedet for virkelig ledelse” avgjørende. I 2008 tok man i midlertidig en alternativ konfliktløsningsbestemmelse inn i kommentarene til OECDs MC art 4 (3), i dag kjent som MAP. Regelen går ut på at kompetente myndigheter i de to kontraktstatene avgjør, basert på en rekke relevante faktorer, hvilke stat selskapet anses hjemmehørende i etter den respektive skatteavtalen. På grunnlag av dette ble det foreslått at art. 4 (3) erstattes av den alternative Tie-breaker regelen i OECDs MC kommentarene.

“Where by reason of the provisions of paragraph 1 a person other than an individual is a resident of both Contracting States, the competent authorities of the Contracting States shall endeavor to determine by mutual agreement the Contracting State of which such person shall be deemed to be a resident of the purpose of the Convention, having regard to its place of effective management, the place where it is incorporated or otherwise constituted and any other relevant factors. In the absence of such agreement, such person should not be entitled to any relief or exemption from tax provided by this Convention except to the extent and in such manner as may be agreed upon by the competent authorities of the Contracting State”³².

En oppdatert utgave av OECDs MC ble gitt ut i 2017. Formålet med omformuleringen og endringen av artikkelen er å redusere muligheten for å manipulere hvor et selskap skal anses bosatt når et selskap er bosatt etter internretten i begge stater. Kommentaren til bestemmelsen er også endret, men følgende faktorer som legger grunnlag for vurdering videreføres: Hvor styret eller lignende vanligvis avholder møte, hvor daglig leder eller andre sentrale personer normalt arbeider, hvor den overordnede daglige driften er, hvor selskapets hovedkontor befinner seg, hvilket lands rett som regulerer selskapsforholdene, hvor regnskapsinformasjonen lagres og om valget medfører risiko for uheldig bruk av skatteavtalen etc.³³

³¹ OECDs MC art. 4 (3)

³² Action 6 pkt. 48 side 72

³³ OECD MC kommentarer art 4 pkt. 24.1

For å etablere foreslåtte endringer, som nevnt i Action 2 og 6, i allerede inngåtte skatteavtaler, har man implementert et multilateralt instrument, Multilateral Convention. Å endre en skatteavtale mellom to stater er en lang og komplisert forhandlingsprosess. I utgangspunktet krever dette reforhandlinger og endringer av hver enkelt skatteavtale, og det er snakk om over 3 000 av dem på verdensbasis. Formålet med multilateral convention er å effektivisere og forenkle denne prosessen. Ved fremtidige anvendelser av skatteavtaler må man derfor se på den enkelte skatteavtale, og hvordan multilateral convention påvirker den.

4. Nærmere om forslaget

4.1 Foreslått lovendring

Som et resultat av arbeidet med BEPS-prosjektet er det foreslått en endring i Norges skattelov § 2-2 (1).

Det er foreslått at § 2-2 første ledd skal lyde slik (kun et utdrag):

*(1) Plikt til å svare skatt til har selskap mv. som er nevnt i dette ledd såfremt de er hjemmehørende i riket. Som hjemmehørende i riket anses selskap mv. stiftet i Norge og selskap mv. med reell ledelse som finner sted i eller fra Norge. Dette gjelder likevel ikke selskap v. bosatt i en annen stat etter skatteavtale med fremmed stat. Skatteplikten omfatter:
a. aksjeselskap og allmennaksjeselskap”³⁴*

Videre i oppgavene vil vi ta for oss og drøfte foreslåtte endringer nærmere. Det skilles mellom selskap som er stiftet i Norge og selskap som er stiftet i utlandet.

4.2 Selskap stiftet i Norge

Det foreslås at selskaper som er stiftet i Norge i utgangspunktet alltid skal anses hjemmehørende i riket. Man ønsker dette med bakgrunn i å fange opp selskaper som omorganiserer seg, for eksempel ved å flytte ut den effektive ledelsen og kontrollen ut av Norge, for å oppnå skattefordeler. Hvis et selskap omorganiserer seg på den måten og flytter “effektiv ledelse og kontroll” til et land der stiftelsesprinsippet gjelder så kan de oppnå å bli statsløse, og på den måten ikke lenger ha alminnelig skatteplikt til Norge.

Stifter man et selskap i Norge så vil man etter all sannsynlighet ha noe tilknytning til riket. Finansdepartementet³⁵ mener derfor at reglene vil bli enklere å forholde seg til. Det fremkommer ikke av høringsnotatet hvorvidt dette vil gjelde alle selskaper som er stiftet i Norge, eller om det gjelder selskaper som er stiftet etter 1.

³⁴ Forslag til lovendring: Finansdepartementet, Saksnr. 15/2550, 16.03.2017

³⁵ Forslag til lovendring: Finansdepartementet, Saksnr. 15/2550, 16.03.2017

januar 2018, eventuelt fra når lovforslaget trer i kraft. Vi antar i den videre fremstillingen at det vil stiftelseskriteriet vil gjelde alle selskaper som er stiftet i Norge.

Selskaper som har flyttet ut av Norge, men er stiftet her, vil nå anses hjemmehørende i Norge igjen. Disse vil igjen få alminnelig skatteplikt til Norge. Det kan fort dukke opp utfordringer knyttet til denne problemstillingen fordi mange av disse selskapene ikke lenger har tilknytning til Norge. Advokatfirmaet PWC foreslår i den forbindelse at det bør innføres en overgangsregel i form av fritak for regelen når den trer i kraft, eller at man får lengre tid på seg til å tilpasse seg den nye regelen.³⁶

Flere selskaper vil etter en slik lovendring havne i den situasjonen der de anses hjemmehørende i to land, og på den måten være utsatt for dobbeltbeskatning. Dette skal etter nytt lovforslag løses ved en MAP forhandling mellom avtalestatene.

Det er samlet sett stor enighet blant instansene at stiftelsesprinsippet bør innføres i norsk rett. Det er enighet om at det vil være fordelaktig for å unngå statsløse selskaper, og at den nye reglen er lett å forholde seg til. For allerede utflyttede selskaper bør det som nevnt innføres en overgangsregel. Hvis man ikke innfører en slik regel, vil alternativet være å avvikle selskapet for så å stifte det i det landet hvor selskapet faktisk har sin virksomhet. En overgangsregel kan utformes på flere måter. Et alternativ er at man gir allerede utflyttede selskaper fritak for regelen når den trer i kraft. Et annet alternativ er at man gir selskapet lengre tid på å tilpasse seg. Formålet med sistnevnte må være å beskytte selskapene så de ikke havner i en situasjon uten skatteavtalebeskyttelse. Overgangsregelen kan for eksempel gi selskapet mulighet til å gjennomgå en MAP prosess uten å miste skatteavtalebeskyttelsen. Eller at man gir nok tid til å avvikle selskapet for så å stifte det i det andre landet hvor selskapet har sin virksomhet. Innfører man en overgangsregel for allerede utflyttede selskap så mener vi at det ikke foreligger store utfordringer knyttet til denne lovendringen.

Vi belyser denne delen av lovendringen med vårt fiktive selskap. Problemstillingen som dukker opp her er om Skatteskip (p) AS etter de nye reglene kan anses hjemmehørende i Norge igjen ettersom selskapet er stiftet i Norge.

³⁶ Høringssuttalelse, PWC v/Advokat Ståle Wange, Oslo, 16.06.17, punkt 1.

Finansdepartementets forslag er som nevnt at selskaper stiftet i Norge etter norsk intern rett i utgangspunktet alltid skal anses skattemessig hjemmehørende i Norge. Endringen innebærer videre at man etter § 2-2 (1) likevel ikke skal anses hjemmehørende i riket hvis man er bosatt i en annen stat etter skatteavtale, ref. den siste setningen i det nye lovforslaget. Skatteskipp (p) AS må dermed være bosatt i UK i medhold av tie-breaker bestemmelsen i skatteavtalen for å unngå risiko for å bli ansett som skattemessig hjemmehørende i Norge etter de nye reglene.

Skatteavtalen mellom Norge og UK har imidlertid ikke en tradisjonell tie-breaker bestemmelse. De benytter seg allerede av MAP. Det vil si at Skatteskipp (p) AS må be de kompetente myndigheter om å inngå en gjensidig avtale med Norge.

4.2.1 Stiftet vs. registrert

I lovforslaget er det foreslått at man skal bruke ordet «stiftet» til fordel for ordet «registrert». Ved at man bruker ordet «stiftet» i stedet for «registrert» vil man fange opp eventuelle selskaper som er stiftet i Norge, men ikke har registreringsplikt eller som rent faktisk ikke blir registrert. I tillegg vil «stiftet» ikke omfatte utenlandske selskaper som måtte bli registrert i Norge.

Jf. høringsnotatet³⁷ fremgår det at med «stiftet i Norge» menes selskap mv. som er opprettet i henhold til norsk selskapsrett. Med denne presiseringen har det ingen betydning hvor selve stiftelsen har funnet sted, som eksempel kan det tenkes at norske selskap blir stiftet i utlandet eller utenlandske selskap blir stiftet i Norge.

Selskapsrettslige regler for stiftelser av selskaper i Norge finner man i aksjeloven kapittel 2. Loven tar for seg selve stiftelsesdokumentet, minstekrav til vedtektene, minstekrav til stiftelsesdokumentet ellers, bestemmelser om særskilte rettigheter, stiftelsesutgifter som dekkes av selskapet, innskudd av aksjekapital. Det er særlig aksjeloven § 2-9 som legger til grunn når et selskap er stiftet i Norge.

“Asl. § 2-9 Stiftelse av selskap

Stifterne skal signere og datere stiftelsesdokumentet. Når alle stifterne har signert stiftelsesdokumentet, er aksjene tegnet og selskapet stiftet.”

³⁷ Forslag til lovendring: Finansdepartementet, Saksnr. 15/2550, 16.03.2017

Selskapet er stiftet når alle stifterne har signert. Utfyllere, stiftere og revisorer mottar stiftelsesmelding som inneholder stiftelsesdokument, vedtekter og eventuelt redegjørelser. Etter at selskapet er stiftet sender man i de aller fleste tilfeller inn en registreringsmelding til foretaksregisteret. Fristen for registrering er tre måneder etter at selskapet er stiftet. Først etter at selskapet er registrert mottar man organisasjonsnummer og firmaattest.

4.3 Selskap stiftet i utlandet

Dagens regler bygger på en tilknytningsbasert tilnærming når graden av skatteplikt fastsettes. Er forbindelsene til Norge svake, foreligger det ikke skatteplikt. Når tilknytningen blir sterkere kan inntekter bli skattepliktig jf. § 2-3. Med en sterk tilknytning til Norge oppstår det globalskatteplikt jf. § 2-2 (6). Dagens regler ivaretar hensynene som ligger til grunn for ulik skatteplikt for ulik grad av tilknytning i tilstrekkelig grad. Deloitte Advokatfirma AS mener at forslaget ønsker å rokke ved dagens utgangspunkt og erstatte en klar regel med en mer uklar helhetsvurdering.³⁸

Det foreslås at det skal foretas en noe bredere vurdering av relevante momenter for å avgjøre om et selskap som er stiftet i utlandet skal anses hjemmehørende i riket. I følge høringsnotatet er bakgrunnen for dette at gjeldende rett ikke er *“effektiv nok mot skattemotiverte tilpasninger.”*³⁹

I dagens regler er praksisen slik at man skal vurdere hvor selskapets faktiske ledelse finner sted, med vekt på styrefunksjonene. I praksis legges det også stor vekt på at et selskap er registrert i Norge, men avgjørende er det ikke. I en totalvurdering av hvor et selskap hører hjemme, vil det at selskapet er registrert i Norge underbygge at selskapet har en viss tilknytning hit, og kan derfor være med på å “vippe” helhetsvurderingen mot at selskapet er skattemessig hjemmehørende her.

Forslaget medfører at den internrettslige vurdering vil samsvare mer med den vurderingen som følger av OECDs MC art. 4 (3). Det skal ikke lenger i like stor

³⁸ Høringsuttalelse, Deloitte Advokatfirma AS v/Audun Frøland og Daniel M.H Herde, s. 3, Oslo, 12.06.17

³⁹ Finansdepartementet, Saksnr. 15/2550, 16.03.2017, punkt 6.3

grad være avgjørende hvor et selskaps ledelse på styrenivå faktisk finner sted. Når reell daglig ledelse av selskapet finner sted i eller fra Norge, skal selskapet anses hjemmehørende i riket. Dette vil tilsynelatende fremstå som en lovfestelse av reglene slik de forstås i dag. Departementet er ganske tydelige på at de med forslaget ønsker å dempe betydningen av styrets funksjoner til fordel for en vektlegging av daglig leders funksjoner. Det vil i følge departementet være naturlig å ta utgangspunkt i hvor reell ledelse på styrenivå og reell daglig ledelse finner sted. De innrømmer i den sammenheng at det vil være mer krevende å avgjøre hvem som inngår i den daglige ledelse enn hvem som inngår i styret.⁴⁰

Skatteavtalens tie-breaker bestemmelse og internrettslig hjemmel for hjemhørighet tjener to ulike formål, det er derfor usikkert om tie-breaker regelen passer som en internrettslig hjemmel.⁴¹ Formålet til den internrettslige hjemmelen er å avgjøre om et selskap har så stor tilknytning til Norge at de skal anses skattepliktig for sine globale inntekter. Tie-breaker regelen har på sin side som formål å avgjøre hvilket land et selskap skal anses globalskattepliktig til når to land begge mener at selskap har sterk tilknytning til sitt land. I slike situasjoner må det avgjøres i hvilken retning tilknytningen er sterkest. Tie-breaker regelen anses på den måten som en konfliktregel fordi den skal avgjøre tilfeller hvor to lands internrett kommer i konflikt, eller ser ulikt på samme faktum. Dette er grunnen til at tie-breaker regelen legger en mer helhetlig og bredere vurdering til grunn for å kunne bestemme i hvilken retning tilknytningen er sterkest, uavhengig av vurderingen de ulike landene har lagt til grunn. Deloitte Advokatfirma AS mener derfor at det ikke fremstår som en selvfølge at en internrettslig hjemmehørighetsregel, som undersøker et selskaps tilknytning til et land, skal ha samme vurderingstema som en regel som avgjør et selskaps tilknytning til flere land.⁴²

Forslaget tar hensyn til forslag til ny art 4 (3) i OECDs MC i rapporten til tiltak 6 i OECD/G20s BEPS-prosjekt. Her legges momenter, som for eksempel hvor selskapets organisering og virksomhet finner sted, hvor generalforsamlingen

⁴⁰ Finansdepartementet, Saksnr. 15/2550, 16.03.2017, punkt 6.3

⁴¹ Høringsuttalelse, Deloitte Advokatfirma AS v/Audun Frøland og Daniel M.H Herde, s. 3, Oslo, 12.06.17

⁴² Høringsuttalelse, Deloitte Advokatfirma AS v/Audun Frøland og Daniel M.H Herde, s. 3, Oslo, 12.06.17

avholdes, hvor selskapets kontorer finner sted, hvor selskapet driftes fra og hvor styremedlemmene oppholder seg, til grunn for vurderingen.

Flere av høringsinstansene stiller seg kritiske til denne delen av lovendringen. Advokatfirmaet PWC mener blant annet at “reell ledelse” er et vagt og potensielt vidtrekkende begrep.⁴³ De mener regelen bør være enkel og presis, og at gjeldende regler på dette punktet er tilfredsstillende. Dersom regelen likevel gjennomføres så bør begrepet presiseres. Det samme mener Deloitte Advokatfirma, og påpeker først og fremst at dagens regler er klare, mens alternativet er desto uklart.⁴⁴

For selskap som er stiftet i utlandet, med tilknytning til Norge, inntreffer ofte skatteplikt til Norge etter § 2-3. Dette er regelen for begrenset skatteplikt til Norge, og skal sikre at inntekter fra virksomhet som drives i Norge eller bestyres fra Norge skattlegges her. NOKUS-reglene §§ 10-60 flg. er et annet eksempel på begrenset skatteplikt til Norge. Kun ved sterk tilknytning til Norge inntreffer globalskatteplikten jf. § 2-2 (6), ved andre tilfeller gjelder § 2-3 og §§ 10-60 flg. En eventuell lovendring må derfor sees i sammenheng med disse reglene.

Trer forslaget om en bredere vurdering i kraft, kan man risikere at et selskap kan bli hjemmehørende i Norge til tross for at de ikke drives eller bestyres herfra jf. § 2-3 (2). Problemstillingen kan dukke opp i situasjoner hvor den reelle ledelsen på styrenivå befinner seg i Norge og den reelle daglige ledelsen ikke befinner seg her, eller omvendt. I tilfeller med delt ledelse skal det ifølge Finansdepartementet gjøres en vurdering basert på blant annet hvor generalforsamlingen avholdes.⁴⁵ Ved generalforsamlinger er det aksjonærene i selskapet som har møte og stemmerett. Vektlegger man hvor aksjonærene er ved generalforsamling, kan dette stride med prinsippet om at selskap er egne skattesubjekt og at aksjonærer ikke skal blandes med selskaper de har eierandeler i. Dette er også fastslått av høyesterett.⁴⁶

Høringsnotatet skriver at det fremgår av ordlyden til forslaget at man skal se hen til realitetene - ikke formalitetene - i vurderingen av om ledelsen finner sted i eller fra Norge, og på bakgrunn av dette vil det naturlige første steget være å se hvor den reelle ledelse på styrenivå og reell daglig ledelse og finne sted. De skriver videre at

⁴³ Høringssuttalelse, PWC v/Advokat Ståle Wange, Oslo, 16.06.17, punkt 2

⁴⁴ Høringssuttalelse, Deloitte Advokatfirma AS v/Audun Frøland og Daniel M.H Herde, Oslo 12.06.17

⁴⁵ Forslag til lovendring: Finansdepartementet, Saksnr. 15/2550, side 19, 16.03.2017

⁴⁶ SE HR-2017-627-A, avsnitt 30.

det er utfordrende å avgjøre hvor reell ledelse på styrenivå finner sted, på grunn av at dette er et kriterium som forholdsvis lett lar seg manipulere. Departementet påpeker derfor at det ses hen til hvor styremøtene avholdes og dette skal vurderes til stedet hvor den reelle ledelse foregår. De skriver videre at andre omstendigheter også må vektlegges, og at en særlig relevant omstendighet er hvor styremedlemmene vanligvis arbeider og oppholder seg.⁴⁷

Hvor styremedlemmene oppholder seg når beslutninger tas er utgangspunktet etter dagens regler. Ut fra høringsnotatet kan det virke som at det derimot kan tas utgangspunkt i hvor de har størsteparten av sitt arbeid eller hvor de bor. Å ta utgangspunkt i dette kan ikke sies å være i tråd med hvor den “reelle ledelsen” av selskapet finner sted. Eksempelvis kan vi ta utgangspunkt i Skatteskipp (p) AS, og det er skattemessig hjemmehørende i UK. Halvparten av styremedlemmene er nordmenn som jobber og bor i Norge. Styremøtene avholdes i UK, men inneholder ingenting annet enn “sandpåstrøing”.⁴⁸ Dette kan trekke i en retning av at Skatteskipp (p) AS er skattemessig hjemmehørende i Norge etter det nye lovforslaget. Dette vil være en mye bredere forståelse av “reell ledelse” enn det ordlyden i lovforslaget legger opp til.

Det kommer ikke klart frem i høringsnotatet hvordan regelendringen vil påvirke konsernstrukturer. Selskap har ulik oppbygning, og konsern har gjerne selskap i flere forskjellige land. Det er vanlig at beslutninger som blir tatt i styret senere blir gjennomført i datterselskap. Som et eksempel kan man ta utgangspunkt i at Skatteskipp (p) AS er et utenlandsk skipseiende selskap og inngår avtale om drift og daglig ledelse med sitt norske datterselskap. Beslutninger om kjøp, salg, innleie, utleie og pantsettelse av skip og slutning av fraktavtaler med mer enn ett års varighet er forbeholdt styret i Skatteskipp (p) AS. Skatteskipp (p) AS blir etter dagens regler ikke ansett bestyrt fra Norge og på den måten er de heller ikke skattepliktig hit, tilsvarende det som er beskrevet i Utv. 1993 s. 1589. Etter det nye forslaget kan det se ut som at Skatteskipp(p) AS vil ha delt ledelse og på det grunnlaget få alminnelig skatteplikt hit etter sktl. § 2-3 (1) a, som følge av aksjonærenes tilknytning til Norge.

Et annet eksempel er hvis Skatteskipp (p) AS inngår en langsiktig borekontrakt med et norsk selskap. I den forbindelse etablerer de en filial i Norge og inngår en

⁴⁷ Forslag til lovendring: Finansdepartementet, Saksnr. 15/2550, side 19, 16.03.2017

⁴⁸ Forslag til lovendring: Finansdepartementet, Saksnr. 15/2550, side 18, 16.03.2017

langsiktig bareboat-kontrakt med et riggeiende konsernselskap. Borekontrakten medfører et fast driftssted på sokkelen for Skatteskipp (p) AS. Aktiviteten medfører et kontor på land, så vilkårene for fast driftssted er også oppfylt på land. Skjer det få beslutninger på styrenivå vil momenter som «*hvor selskapers kontorer befinner seg og hvor selskapets virksomhet ev. kan sies å drives*»⁴⁹ tale for at Skatteskipp (p) AS er hjemmehørende i Norge. Endringen kan være uheldig for utenlandske konsern som ønsker å drive virksomhet i Norge.

Det er positivt at man legger vurderingen nærmere opp mot det som følger av OECDs MC. En bredere vurdering vil allikevel kunne være vanskelig å forholde seg til for selskaper dersom den ikke inneholder en form for rang mellom de nevnte momentene. En mangel på rang kan skape uforutsigbarhet og flere av instansene stiller seg kritiske til denne delen av lovendringen.

4.4 Treaty Non-Resident

Som tidligere nevnt vil “Mutual agreement procedure” ha en større betydning for hvor et selskap er skattemessig hjemmehørende, ved at endringen fra POEM til MAP er tatt inn i OECDs MC. I flere av høringssvarene kommenteres denne endringen.

EY Advokatfirma AS tar blant annet opp i sitt høringssvar at MAP regelen på mange måter er uklar. Det brukes uklare uttrykk i kommentarene, som “other relevant factors” og “etc.”.⁵⁰ Videre er ikke vurderingsmomentene rangert. Det vil si at ulike land kan tolke anbefalte momenter ulik, noe som igjen øker risikoen for at landene ikke blir enige om en gjensidig avtale. Kommentaren legger til grunn av landene skal forsøke, “shall endeavour”, å komme til enighet om hvor selskapet er hjemmehørende. Hvis myndighetene ikke blir enige så fremgår det av art. 4 (1) siste punkt at skatteyder ikke har skatteavtalebeskyttelse, med mindre de kompetente myndighetene er enige om å gi beskyttelse i forhandlingsperioden. I 2017 versjonen av OECDs MC art. 25 er det tatt inn en klausul om voldgift dersom partene ikke blir enige innen 2 år. Det vil være aktuelt i saker der de kompetente myndigheter

⁴⁹ Forslag til lovendring: Finansdepartementet, Saksnr. 15/2550, side 19, 16.03.2017

⁵⁰ Høringsuttalelse, EY Advokatfirma AS v/Øyvind Hovland, Oslo, 16.06.17

ikke blir enige innen en angitt frist. Det gis ingen ytterligere veiledning i kommentarene for hvordan myndighetene skal gå frem i slike situasjoner.

Videre følger et eksempel der Skatteskipp (p) AS velger å gi utbytte til sine aksjonærer. Etter de nye reglene vurderes det, som nevnt over, at Skatteskipp (p) AS har dobbelt skattemessig bosted. De kompetente myndigheter i Norge og UK må bli enige om hvilken av avtalelandene Skatteskipp (p) AS hører hjemme i. Under MAP prosessen kan Skatteskipp (p) AS miste sin skatteavtalebeskyttelse. Skatteskipp (p) AS risikerer på den måten å havne i en dobbeltbeskatnings situasjon hvis de for eksempel velger å utbetale et utbytte til en utenlandsk aksjonær i MAP perioden.

Det kommer ikke klart frem om en MAP-avtale har tilbakevirkende kraft. Hvis Skatteskipp (p) AS gir et utbytte i 2018, når selskap har dobbelt skattemessig bosted, og det i 2021 blir bestemt at UK er selskapets hjemstat, vil det ha tilbakevirkende kraft?⁵¹ OECDs MC setter i utgangspunktet ingen begrensninger til tid på en MAP-prosess og en komplisert sak kan ta opp til flere år, men som nevnt er det i OECDs MC art. 25 tatt inn forslag om tvungen voldgift dersom partene ikke blir enige innen 2 år. Kommer ikke de kompetente myndigheter frem til en løsning, har man ikke krav på lemping av dobbeltbeskatningen.

Det er landets myndigheter som avgjør om MAP-avtaler skal offentliggjøres eller ikke. I Norge har det i de senere år blitt publisert en del MAP-avtaler, også etter initiativ fra skattemyndighetene. Dette kan være til god hjelp for andre selskaper som er i samme situasjon. Per dags dato er det ikke offentliggjort noen gjensidige avtaler knyttet til bosted. MAP-avtalene gjelder som norsk lov og er bindende for domstolene.

Et moment som tas opp i flere av hørings svarene er at MAP kan være en tidkrevende prosess, og at de kompetente myndighetene i Norge ikke vil kunne klare å behandle disse sakene løpende.⁵² Forhandlingene kan normalt ta lang tid, og ofte oppnås det heller ikke noe resultat. På grunnlag av dette er det grunn til å advare

⁵¹ Høringsuttalelse, Den norske Advokatforening (Advokatforeningen) v/ Jens Johan Hjort og Merethe Smith, Oslo, 16.06.17

⁵² Eksempelvis høringsuttalelse fra Skattedirektoratet, Storbedriftenes Skatteforum, Norges Rederiforbund, EY Advokatfirma AS, Den Norske Advokatforeningen, m.fl.

ethvert selskap mot å komme i en slik situasjon.⁵³ Departementet uttaler i høringsnotatet at de har oppfattet at dette kan være et stort problem for dem det gjelder, men finner denne løsningen akseptabel med den begrunnelse at selskapet selv har mulighet til å påvirke omstendighetene som kan føre til at det anses hjemmehørende i to stater. Vi mener dette er en noe lettvint uttalelse. Departementet dytter med dette ansvaret over på selskapet. Det kan være mange grunner til at selskaper havner i slike situasjoner, og det er heller ikke alltid selskapet selv som bevisst har satt seg i en slik situasjon. Man kan på den måten risikere at selskaper blir tvunget til å strukturere seg på en annerledes måte enn det som organisasjonsmessig vil være naturlig for å ikke havne i en dobbeltbeskatningssituasjon. Innføres slike regler burde man lagt til rette for at de kompetente myndigheter var forpliktet til å komme til en avtale innen rimelig tid, aller helst som en bindende forhåndsuttalelse.⁵⁴

Det nevnes i Deloitte Advokatfirma AS sitt høringsinnspill at MAP-regelen i OECDs MC “..fremstår som en felle”.⁵⁵ De utdyper videre at et selskap som er underlagt MAP vil bli nektet fordelene ved en skatteavtale, samtidig som selskapet vil få alle ulempene. Deloitte Advokatfirma AS skriver videre at man ikke kan pådra seg skatteavtalebeskyttelse ved en “tie-breaker-rule” fordi selskapet må være skattemessig hjemmehørende i minst et land for at denne skal komme til anvendelse.

Det kan virke som at en endring i lovteksten vil medføre flere ulemper enn fordeler sett fra selskapenes side. Spesielt for de selskapene som allerede har tilpasset seg de gamle reglene.

⁵³ Naas, H. & Advokatfirmaet Thommessen, 2017. Norsk internasjonal skatterett 2. utg., Oslo: Universitetsforl, s. 191.

⁵⁴ Naas, H. & Advokatfirmaet Thommessen, 2017. Norsk internasjonal skatterett 2. utg., Oslo: Universitetsforl, s. 192.

⁵⁵ Høringsuttalelse, Deloitte Advokatfirma AS v/Audun Frøland og Daniel M.H Herde, s. 3, Oslo, 12.06.17

4.5 Unntak ved skatteavtaler

Det nye lovforslaget legger opp til en unntaksregel. Siste setning lyder

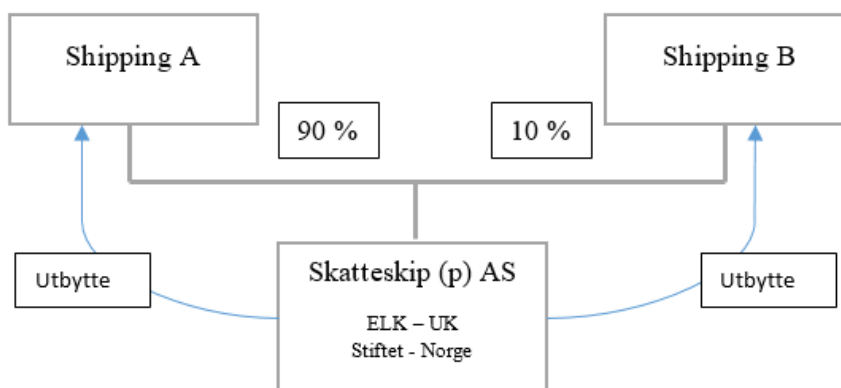
“Dette gjelder likevel ikke selskap mv. bosatt i en annen stat etter skatteavtale med fremmed stat”.

Unntaksregelen er en særregel i internasjonal rett og det er kun to andre land som har den med i sin internrett.⁵⁶ Unntaksregelen, og konsekvenser av denne, belyses videre gjennom det fiktive selskapet.

Etter de nye reglene vil Skatteskipp (p) AS ikke lenger være skattemessig hjemmehørende i Norge etter sktl. § 2-2 (1), da det vil anses å være skattemessig hjemmehørende i UK etter skatteavtale. Etter dagens regler vil utfallet av anvendelse av art. 4 (3) i skatteavtalen mellom Norge og UK kun være relevant for denne skatteavtalen. Foreslått unntaksregel kan medføre store konsekvenser for mulige tap av norsk skatteproveny. I videre fremstilling trekker vi frem tilfeller vedrørende kildeskatt på utbytte og inntekter fra fast driftssted.

4.5.1 Kildeskatt på utbytte

Skatteskipp (p) AS har samme struktur som forklart i innledningen;



Skatteskipp (p) AS ønsker å gi et utbytte til sine aksjonærer på Cayman Island og i Nederland. Spørsmålet vil være om Norge kan skattlegge utbytte og eventuelt hvor mye de kan skattlegge. Hovedregelen i internretten finner vi i sktl. § 2-3 (1) bokstav c, som sier at selskaper som ikke har skatteplikt etter sktl. § 2-2 plikter å svare skatt

⁵⁶ Britisk og kanadisk rett, jf. Høringsuttalelse, Tax Justice Network Norway v/Sigrud Klæboe Jacobsen, Peter Ringstad og Gregar Berg-Rolness, Oslo, 16.06.17

av utbytte etter reglene i sktl. § 10-13. Etter sktl. § 10-13 skal det ilegges kildeskatt på utbytte som utdeles til aksjonær i utlandet. For at det skal kunne ilegges kildeskatt er det et vilkår at det utdelende selskapet er skattemessig hjemmehørende i Norge. Dersom de nye reglene blir vedtatt, vil Skatteskip (p) AS ikke være skattemessig hjemmehørende i Norge, og kan heller ikke ilegge kildeskatt på utbytte til sine aksjonærer. Dersom selskapet er skattemessig bosatt i et land med gunstige internrettslige regler angående utbytte, som Cayman Island som ikke har internrettslig hjemmel til å ilegge kildeskatt på utbytte, vil skattyter være helt fritatt for kildeskatt på utbytte til sine aksjonærer.

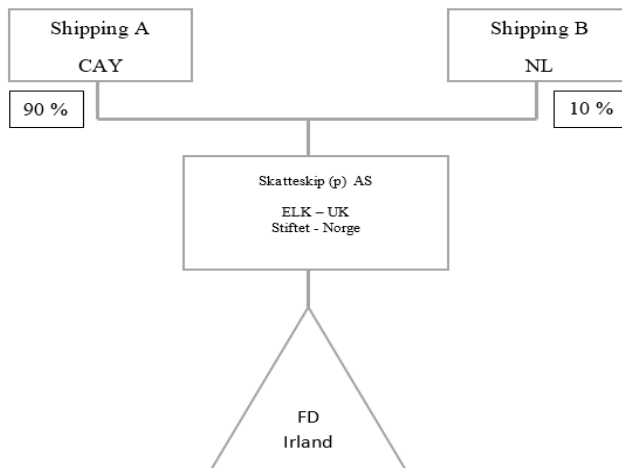
Etter dagens regler i sktl. § 2-2 (1) vil man ikke få dette “problemet”. Skatteskip (p) AS vil kun være skattemessig hjemmehørende i UK i skatteavtalen mellom Norge og UK, jf. art. 4 (1), “for the purpose of this convention”. Norge ville da ha hatt hjemmel til å ilegge kildeskatt på utbytte til aksjonærer i utlandet, med 25 %, jf. sktl. § 2-3 (1) bokstav c, § 10-13 og SSV § 3-5 (3). Selskap hjemmehørende i EØS vil bare være fritatt for kildeskatt på utbytte fra norske selskap når selskapet kan dokumentere at det er reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet i dette EØS-landet, jf. sktl. § 2-38 (5).

Dersom de nye reglene blir vedtatt vil Skatteskip (p) AS kunne unngå norsk kildeskatt på utbytte, og Norge vil på den måten kunne “miste” skatteproveny.

Det er interessant at denne problemstillingen ikke er problematisert ytterligere i høringsnotatet fra Finansdepartementet. Ved å endre loven ønsker man å fange opp at flere selskaper blir hjemmehørende i Norge, men en unntaksregel som dette kan føre til at selskaper i stedet for mister globalskatteplikten til Norge. Dersom selskapets reelle ledelse flyttes til et skatteavtaleland, og selskapet gjennom MAP anses hjemmehørende i det landet etter skatteavtale, skal selskapet ikke lenger anses som et norsk skattesubjekt, slik tilfellet nettopp var i saken mot Arcade Drilling. Dette etablerer et stort hull i regelverket.

4.5.2 Inntekt fra fast driftssted

Videre følger et eksempel vedrørende fast driftssted som viser følgene som kan dukke opp hvis den foreslåtte loven trer i kraft.



Skatteskipp (p) AS har fast driftsstedet i Irland. Etter den nye regelen § 2-2 (1) er ikke lenger Skatteskipp (p) AS globalskattepliktig til Norge, jf. § 2-2 (6), fordi det i skatteavtale med UK anses skattemessig hjemmehørende der. Dette innebærer at inntekter Skatteskipp (p) AS har fra sine faste driftssteder ikke lenger er skattepliktig til Norge.

Ser man på dagens regler anses Skatteskipp (p) AS skattemessig hjemmehørende i UK i skatteavtale, men det har kun betydning for denne skatteavtalen. For alle andre tilfeller så er Skatteskipp (p) AS skattepliktig til Norge. Det vil si at Skatteskipp (p) AS fortsatt er globalskattepliktig til Norge etter § 2-2 (6), og dermed skattepliktig for inntekten fra det faste driftsstedet i Irland. For å unngå dobbeltbeskatning kan Skatteskipp (p) AS søke kreditfradrag for skatten betalt i Irland, men siden skattebelastningen er lavere enn i Norge, vil Norge sitte igjen med noe skatteproveny. Det nye lovforslaget kan innebære at skatteproveny fra faste driftssteder kan gå tapt.

I høringssvaret fra Tax Justice Network Norway, heretter TJNN, skriver de at unntaksregelen “..undergraver bestrebelsene i BEPS-prosjektet”.⁵⁷ En del av BEPS-prosjektets målsetting er å lage tiltak som motvirker misbruk av skatteavtaler. Unntaksregelen vil i midlertidig kunne sørge for at slike omgåelsesregler i liten grad kommer til anvendelse. Akkurat dette kan man se i Arcade Drilling saken.⁵⁸ TJNN mener at denne unntaksregelen vil skape et “..stort hull i regelverket, og åpner opp for at aggressiv skatteplanlegging vil kunne gjennomføres med enkle grep..”.⁵⁹ På dette grunnlaget vil TJNN på det sterkeste fraråde at det innføres slik bestemmelse. I høringsforslaget til Finansdepartementet er det tatt opp at man mener at endringen i loven vil hindre slike muligheter, mens lovteksten som er utarbeidet åpner opp for at flere selskaper kan tilpasse seg til å bli bostedsløse.

Avslutningsvis kan det se ut som at det kan dukke opp flere uheldige problemstillinger hvis unntaksregelen slår i kraft. Man bør derfor tenke seg nøye om før man implementeres en slik regel.

⁵⁷ Høringsuttalelse, Tax Justice Network Norway v/Sigrid Klæboe Jacobsen, Peter Ringstad og Gregar Berg-Rolness, Oslo, 16.06.17

⁵⁸ Utv. 2013 s. 1050

⁵⁹ Høringsuttalelse, Tax Justice Network Norway v/Sigrid Klæboe Jacobsen, Peter Ringstad og Gregar Berg-Rolness, Oslo, 16.06.17

5. Avsluttende bemerkninger

Skatteloven § 2-2 har ikke vært endret i de tidligere skattereformene, noe som gjør denne regelen noe gammeldags og enkel å komme seg rundt. Vi er enige i at den er moden for en endring. På bakgrunn av globalisering, utvikling i teknologien og stadig mer flytende landegrenser er det på tide at skatteregelverket tilpasser seg dette.

En innføring av stiftelsesprinsippet virker som å være en god regel. Det foreligger lite usikkerhet knyttet til forslaget. Vi er enige i at det vil være en fordel å bruke ordet “stiftet” i stedet for “registrert”. Registrert er et vidt begrepet, mens stiftet er mer konkret, og man vil kunne “fange opp” flere selskaper. Vi ser ingen store utfordringer eller ulemper knyttet til dette. Når man stifter et selskap i Norge gjør man et bevisst valg om å følge norsk lovgivning. Det virker også å være stor enighet fra høringsinstansene om at denne delen av forslaget er tilfredsstillende. Ut fra lovforslaget er det noe uklart hva som vil skje med de selskapene som allerede har flyttet skattemessig ut av Norge. For eksempel de som er stiftet i Norge, men har valgt å flytte effektiv ledelse og kontroll til utlandet. Innfører man en overgangsregel for allerede utflyttede selskap så ser vi ingen store utfordringer knyttet til å ta inn stiftelsesprinsippet i norsk rett.

Det dukker opp flere spørsmål vedrørende vurderingen “reell ledelse” for utenlandsk stiftede selskap. Spørsmålene knytter seg ikke til ordlyden, men til hva som skal legges til grunn i vurderingen. Det reises tvil om en bredere vurdering, som sammenfaller mer med OECDs MC, er hensiktsmessig å bruke i internretten.

Vi stiller oss noe kritisk til den foreslåtte unntaksregelen. Vi mener at et selskap kan miste globalskatteplikten til Norge, jf. § 2-2 (6), og skatteplikt etter internrett ved for eksempel utbytte etter § 2-3 (1) bokstav c, når det blir hjemmehørende i et annet land etter skatteavtale. Unntaket vil kunne føre til overføringer av skattepliktig inntekt til skatteparadiser og nullskatteregimer. På denne måten mener vi det strider i mot tiltakene til BEPS-prosjektet. Vi synes det er noe underlig at det er så få av høringsinstansene som diskuterer dette i sine høringsuttalelser. Formålet med unntaket, og det man ser på som fordeler, er at man vil hindre at noen selskap nyter godt av fordelene ved å være hjemmehørende i et land etter internretten, men

bosatt i et annet etter skatteavtale. Spørsmålet blir selvfølgelig om fordelene veier opp for ulempene.

Det nye lovforslaget skulle vært gjeldende fra inntektsåret 2018, men er per i dag enda ikke vedtatt. Det har ikke kommet noen forklaring på hvorfor loven ikke er endret.

Basert på gjennomgang og analyse av hjemmehørendebegrepet mener vi at det nye lovforslaget er godt formulert, sett bort fra unntaksregelen. Et forslag til lovtekst kan være følgende

"Plikt til å svare skatt til har selskap mv. som er nevnt i dette ledd såfremt de er hjemmehørende i riket. Som hjemmehørende i riket anses selskap mv. stiftet i Norge og selskap mv. med reell ledelse som finner sted i eller fra Norge."

Som avslutning ønsker vi å sitere vår foreleser:

"Skatteregler er i stadig endring, og det eneste som er sikkert er at ikke noe er sikkert."

6. Litteraturliste

BØKER:

Aarbakke, Magnus, Skatt på inntekt, 4.utgave, Oslo, 1990.

Zimmer, Fredrik, Internasjonal inntektsskatterett, 4. utgave, 2009.

Aage, Arvid Skaar, m.fl, Norsk skatteavtalerett, 1. utgave, 2006

Gjems-Onstad, Ole, Ferdowsi, Sanaz Ormaz, Folkvord, Benn, Furuseth, Eivind, Norsk Bedriftsskatterett, 9. utgave, 2015

Brudvik, Arthur J, Skatterett for næringsdrivende, 40. utgave, 2017.

Berg-Rolness, Gregar, Skatteparadisene og den internasjonale selskapsrett, 1. utgave, 2016

ARTIKLER:

Utv 2001 s 928 Skattemessig hjemsted for aksjeselskap – utilstrekkelig lovgivning?

Dragvold, Petter, "Hjemmhørende-begrepet i skatteloven § 2-2", Skatterett 2012, s. 97-119.

Holen, Hanne Skaarberg, and Synnøve Vedde-Fjærestad. "Hvor Hører Et Selskap Hjemme? ; Transocean/Arcade Drilling Og Opphør Av Skatteplikt Til Norge." *Revisjon Og Regnskap* 85, no. 2 (2015): 55-57.

Eivind Furuseth, 2016. En sammenligning av gjennomskjæringsregelen og «principal purposes test» Skatterett, 34(04), pp.291–319.

Benn Folkvord & Eivind Furuseth, 2016. Lovfesting og usikkerhet. Skatterett, 34(02), pp.115–116.

FORARBEIDER:

NOU 1986:9

NOU 2003:9

NOU 2014:3

Ot.prp.nr.26 (1980-1981)

Ot.prp.nr.16 (1991-1992)

Ot.prp.nr.86 (1997-1998)

Prp. 111L (2012-2013)

https://lovdata-no.ezproxy.library.bi.no/pro/#document/PROP/forarbeid/otprp-86-199798/KAPITTEL_7-2

NOU14: 13

<https://lovdata-no.ezproxy.library.bi.no/pro/static/NOU/nou-2014-13.pdf>

10.01.2018

LOVER:

Lov 18 august 1911 nr 18 om skatt av formue og inntekt (Skatteloven av 1911)

Lov 28 juli 1949 nr 15 om adgang for Kongen til å inngå overenskomster med fremmede statet til forebyggelse av dobbeltbeskatning (dobbeltbeskatningsavtaleloven)

Lov 25 mars 1997 om skatt av formue og inntekt (Skatteloven)

Lov 13 juni 1997 om aksjeselskaper (aksjeloven)

HØRINGSNOTAT:

https://www.regjeringen.no/contentassets/67d5395474ae47ce898860d5339f1ce1/aei_horingsnotat---16-mars-2017.pdf

BEPS:

<http://www.oecd.org/tax/beps/beps-about.htm>, 13.06.18

<http://epub.wu.ac.at/4306/1/SSRN-id2500827.pdf>, 05.04.18

<https://www.pwc.no/no/nyheter/skatt/beps-anbefalingene-og-virkninger-i-norge.pdf>, 19.03.18

https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/no/Documents/tax/BEPS_klientinformasjon.pdf, 19.03.18

<https://www.regjeringen.no/no/aktuelt/svar-pa-sporsmal-nr.-976-fra-stortingsrepresentant-arild-grande/id2499390/>, 27.03.18

[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-the-principal-purpose-test-in-tax-treaties-under-BEPS-6/\\$File/EY-the-principal-purpose-test-in-tax-treaties-under-BEPS-6.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-the-principal-purpose-test-in-tax-treaties-under-BEPS-6/$File/EY-the-principal-purpose-test-in-tax-treaties-under-BEPS-6.pdf), 02.04.18

RETTSPRAKSIS:

Rt. 1937 s. 443

Rt. 1923 s. 146

Rt. 1926 s. 782

Rt. 2002 s. 1144

ADMINISTRATIVE UTTALELSER:

Utv. 1995 s.481 FIN

Utv. 1995 s.1589

Utv. 1998 s. 848 FIN

ANNET:

OECD Kommentarer:

<http://www.oecd.org/berlin/publikationen/43324465.pdf>, 16.04.18

Multilateral Convention:

<http://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf>, 14.06.18

<https://www.brreg.no/bedrift/aksjeselskap/stiftelse-av-aksjeselskap/>, 19.04.18

Masteroppgave:

<https://www.duo.uio.no/bitstream/handle/10852/50846/602.pdf?sequence=1>,

04.04.18

Skatte-ABC 2017/18