



Handelshøyskolen BI

GRA 19204 Masteroppgave i regnskap og revisjon

Thesis Master of Science 100% - W

Predefinert informasjon

Startdato:	10-01-2022 09:00 CET	Termin:	202210
Sluttdato:	01-09-2022 12:00 CEST	Vurderingsform:	Norsk 6-trinns skala (A-F)
Eksamensform:	T		
Flowkode:	202210 10933 IN17 W T		
Intern sensor:	(Anonymisert)		

Navn:

Mathilde Rolsted Schrøder, Jorunn Alseth

Informasjon fra deltaker

Tittel *:	Hvordan påvirker Covid-19 skattlegging av enkeltpersoner og aksjeselskaper? - Er det behov for å gjøre endringer i norsk skattelougiuning og Norges skatteautaler med andre land som en følge av Covid-19 og endringene det har medført?
Navn på veileder *:	Eivind Furusest

Inneholder besvarelsen Nei **Kan besvarelsen** Ja
konfidensielt **offentliggjøres?:**

materiale?:

Gruppe

Gruppenavn: (Anonymisert)
Gruppenummer: 4
Andre medlemmer i gruppen:

Forord

Som en avsluttende del av masterstudiet i regnskap og revisjon ved Handelshøyskolen BI i Oslo har vi gjennomført denne masteroppgaven våren 2022. Vi ferdigstilte oppgaven i juni, men innhentet ikke informasjon etter mai. Oppgaven er en obligatorisk del av masterprogrammet i regnskap og revisjon og utgjør 30 studiepoeng, tilsvarende ett semesters arbeid. I denne oppgaven benytter vi juridisk metode for å svare på vår problemstilling. For oss var det viktig å skrive om et dagsaktuelt tema når vi skulle velge fagområde og utarbeide en problemstilling. Gjennom studieløpet vårt har vi begge fattet interesse for skatt og vi ønsket å knytte oppgaven opp mot Covid-19. Spesielt fant vi det interessant hvordan arbeid på hjemmekontor påvirker skattlegging av personer og selskaper. Det ble derfor naturlig å utarbeide en problemstilling tilknyttet dette. Underveis i oppgaveskrivingen har det blitt publisert medieartikler som belyser problemstillingen og som viser at temaet er svært dagsaktuelt. Vi utarbeidet problemstillingen til å omhandle hvordan Covid-19 påvirker skattlegging av personer og aksjeselskaper. Arbeidet med oppgaven har gitt stort faglig utbytte og i ettertid ser vi tilbake på et lærerikt og interessant semester. Vi ønsker å takke vår veileder Eivind Furuseth for svært god veiledning gjennom diskusjoner, interesse for oppgaven og tilbakemeldinger gjennom semesteret. Til slutt ønsker vi også å takke Handelshøyskolen BI i Oslo, forelesere, studenter og andre som har bidratt til at studietiden har vært fin.

Sammendrag

Denne avhandlingen tar for seg norsk og internasjonal skatterett med et fokus på hvordan lovverket er i dag og om det er behov for eventuelle endringer for å imøtekomme dagens Covid-19-situasjon. Formålet med oppgaven er å belyse hvordan Covid-19 påvirker skattlegging av enkeltpersoner og aksjeselskaper.

Det har vist seg å være utfordrende for arbeidstakere på hjemmekontor i utlandet å planlegge skattleggingen, og det er viktig å ha avklart på forhånd hvilken stat man blir skattepliktig til. På denne måten kan arbeidstakeren unngå dobbeltbeskatning og langvarige prosesser tilknyttet kreditfradrag. Regelen på 183 dager i skatteloven § 2-1 (2) bokstav a er konkret og rigid slik den er i dag, men vi ser behovet for å åpne opp for skjønn og vurdering av hvert enkelt tilfelle grunnet Covid-19-pandemien. Unntaksbestemmelsen i sktl. § 2-3 (5) gjelder for selskaper og personer som under ordinære omstendigheter ikke ville oppholdt seg i Norge. I likhet med sktl. § 2-1 (2) bokstav a, anser vi det som relevant å utvide bestemmelsene til å også gjelde andre krisesituasjoner og være av en mer permanent karakter. De fleste selskaper ønsker ikke fast driftssted flere steder enn nødvendig og under Covid-19-pandemien har det oppstått bekymringer knyttet til om hjemmekontor utløser nytt fast driftssted. OECD har dermed fastslått at hjemmekontor ikke utløser fast driftssted dersom hjemmekontoret er midlertidig. Reglene for kostnader og fradrag tilknyttet arbeid på hjemmekontor er ganske konkrete, men i forbindelse med Covid-19 har det oppstått utfordringer knyttet til tolkning av reglene. Støtteordningene som har blitt innført i forbindelse med Covid-19 har bidratt til å stimulere til fremtidige investeringer og skape vekst i norsk økonomi under og etter Covid-19-pandemien. Likevel ser vi en risiko ved at selskaper og personer som hadde betalingsproblemer før Covid-19 utsetter problemene sine, og at det vil kunne oppstå en konkursbølge i kjølvannet av pandemien.

Vi mener at det norske skattesystemet vi har i dag ikke er godt nok rustet for å håndtere fremtidige krisesituasjoner. Det er behov for endringer i det norske lovverket og Norges skatteavtaler med andre land tilknyttet Covid-19-pandemien.

Innholdsfortegnelse

Forord

Sammendrag

Innholdsfortegnelse

1.0 Innledning	1
1.1 Problemstilling	1
1.2 Bakgrunn og motivasjon	1
1.3 Metode og struktur av oppgaven	3
2.0 Hoveddel	4
2.1 Skattemessige konsekvenser for personer	4
2.1.1 Problematikk ved etablering av hjemmekontor i utlandet	4
2.1.2 Unngåelse av dobbeltbeskatning	7
2.1.3 Ettårsregelen	10
2.1.4 Skatteloven § 2-1 (2) bokstav a	11
2.1.5 Styresignal fra Skatteforvaltningen i Danmark	15
2.1.6 Betydning av Norges skatteavtaler med andre stater	17
2.1.7 Vurdering av skatteloven § 2-1 (2) bokstav a	21
2.2 Skattemessige konsekvenser for selskaper	23
2.2.1 Skattemessig hjemmehørende	23
2.2.2 Fast driftssted	26
2.2.2.1 <i>Påvirkningen Covid-19 har på fast driftssted</i>	29
2.3 Skatteloven § 2-3	31
2.3.1 Skatteloven § 2-3 (1) bokstav b	31
2.3.2 Skatteloven § 2-3 (5)	34
2.3.3 Betydning av skatteloven § 2-3 (5) for selskaper	38
2.4 Kostnader tilknyttet hjemmekontor	38
2.4.1 Fradrag i skatt for personer på hjemmekontor	39

2.4.2 Utstyr til hjemmekontor	40
2.4.3 Andre kostnader tilknyttet hjemmekontor	42
2.5 Statsstøtte	43
2.5.1 Avskrivningssats	44
2.5.2 Forskuddsskatt	45
2.5.3 Rentefrie utsettelse av skatt	46
2.5.4 Tilbakeføring av underskudd for selskaper	48
3.0 Avslutning	49
4.0 Kildeliste	52

1.0 Innledning

1.1 Problemstilling

Problemstillingen som analyseres i denne masteroppgaven er følgende:

Hvordan påvirker Covid-19 skattlegging av enkeltpersoner og aksjeselskaper?

- *Er det behov for å gjøre endringer i norsk skattelovgivning og Norges skatteavtaler med andre land som en følge av Covid-19 og endringene det har medført?*

1.2 Bakgrunn og motivasjon

Covid-19 og dagens situasjon har ført til endringer i folks arbeidsvaner og måten selskaper opererer på. Pandemien har ført til at flere arbeidsplasser har måttet innføre smitteforebyggende tiltak på arbeidsplassene sine. For mange inkluderer dette hjemmekontor og/eller fleksible arbeidstider og i tillegg har bruken av digitale møter blitt mer vanlig. Det har for mange arbeidsgivere blitt en utfordring å kartlegge hvor deres ansatte faktisk har arbeidet (Blakkisrud, 2021). Spørsmålet er derfor hvorvidt eksisterende skattelovgivning treffer dagens situasjon eller om vi må anvende reglene på en annen måte. Hvordan var reglene før Covid-19, hvordan er de nå og er det behov for eventuelle endringer for at skattelovgivningen skal kunne tilpasse seg nye situasjoner?

Som følge av Covid-19 har det kommet en ny bestemmelse i skatteloven.

Bestemmelsen er sktl. § 2-3 (5) og omhandler personer og selskaper som på grunn av Covid-19 arbeider i Norge og som under ordinære omstendigheter ikke ville utøvd dette arbeidet her. I 2020 og 2021 ville ikke slike utenlandske selskaper fått internrettslig skatteplikt for midlertidig aktivitet når virksomheten under ordinære omstendigheter ikke ville blitt utøvd i Norge. Det bør bemerkes at man ikke kan lene seg på denne bestemmelsen dersom selskapet normalt også har ansatte i Norge i større eller mindre grad (Blakkisrud, 2021).

Beskatning av globale og digitale selskaper og arbeidsplasser har vært omtalt både nasjonalt og internasjonalt. Dagens skattelovgivning ble påbegynt utarbeidet tidlig på 1900-tallet og kan i dag by på utfordringer i tilknytning til slike selskaper. Blant annet PwC og Deloitte har uttrykt at det kan være behov for en endring av skattelovgivningen. Utviklingen i globale og digitale selskaper og arbeidsplasser har gjort det mulig å arbeide fra omtrent hvor som helst. Den har også bidratt til å gjøre det mulig for arbeidstakere å arbeide på hjemmekontor under Covid-19-pandemien og samtidig gjort det enklere å håndtere dagens situasjon.

Spørsmål som har dukket opp i forbindelse med dagens situasjon angående beskatning av personer er blant annet:

- Blir nordmenn som reiser hjem skattepliktige i Norge for arbeidsinntekten som ellers skulle vært beskattet i utlandet?
- Hvordan avhjelpes dobbeltbeskatning når vilkår for planlagt metode ikke lenger er oppfylt?
- Skal dager i karantene eller dager man ufrivillig oppholder seg i Norge som følge av folkehelseiltak medregnes som oppholdsdager i Norge fra skattemessig ståsted?

Og for beskatning av selskaper:

- Får norske selskaper skatte- og arbeidsgiverforpliktelser i utlandet når deres ansatte har hatt hjemmekontor der?
- Får ansattes skattemessige ståsted konsekvens for skattlegging av selskapet? (Blakkisrud, 2021)

Bakgrunnen for valget av denne problemstillingen er i hovedsak ønsket om å skrive om et dagsaktuelt tema. Med tanke på den spesielle tiden vi lever i falt valget på en problemstilling tilknyttet Covid-19, da dette er en pandemi som påvirker dagens samfunn i stor grad. Covid-19 har lært oss at det utenkelige er tenkelig. Underveis i oppgaveskrivingen brøt det også ut krig i Ukraina. Dette er en form for krisesituasjon som til en viss grad kan sammenlignes med Covid-19-situasjonen. Vi velger derfor å trekke inn krigen i Ukraina under noen av punktene i oppgaven. Hovedsakelig finner vi det interessant å se på de skattemessige konsekvensene av pandemien for næringslivet. Bruken av

hjemmekontor har økt og en undersøkelse gjort av PwC viser at over 80% av bedriftene svarte at de trodde at arbeid fra hjemmekontor kom til å bli normalt også etter Covid-19 (PwC, 2020). Pandemien har endret måten personer og selskaper opererer på, og det kan derfor være uklarerheter knyttet til skattleggingen av disse. Endringer i skattelovgivningen har allerede tredd i kraft, men vi ønsker å se på om det er behov for flere.

1.3 Metode og struktur av oppgaven

I vår oppgave tar vi utgangspunkt i norsk skattelovgivning, forskrifter, forarbeider, rettspraksis og teori. Vi benytter derfor juridisk metode for å svare på vår problemstilling.

Fokuset i oppgaven er rettet mot skattlegging av enkeltpersoner og selskaper under Covid-19-pandemien. Vi ser på dette hovedsakelig gjennom gjeldende norsk skatterett, men også skatteavtalenes rolle. I tillegg sammenligner vi den norske skattelovgivningen med dansk og indisk skattelovgivning. Vi har valgt å sammenligne med Danmark fordi vi antar at deres lovgivning er relativt lik den norske lovgivningen. På den annen side tenkte vi det kunne være relevant å sammenligne med et land som har mer ulik skattelovgivning enn Norge og valgte derfor å sammenligne med India. I tillegg har vi valgt å inkludere ulike former for statsstøtte som har blitt gitt gjennom Covid-19-pandemien da disse kan påvirke skattleggingen av enkeltpersoner og selskaper.

En utfordring vi sto overfor da vi skulle belyse vår problemstilling var at det underveis i oppgaveskrivingen dukket opp ny informasjon og nye utfordringer tilknyttet skattlegging av enkeltpersoner og selskaper under Covid-19-pandemien. Dette har også vært til god hjelp, da vi har fått mer informasjon som enten har bekreftet eller avkreftet våre argumenter og synspunkter. Det at vi skriver oppgaven mens Covid-19-situasjonen fremdeles pågår gjør det mer utfordrende og krevende, men også interessant.

Oppgaven baserer seg på innsamling av allerede kjent informasjon, samtidig som vi vurderer om dagens lovverk er hensiktsmessig med tanke på dagens Covid-19-situasjon og fremtidige lignende situasjoner. For å innhente

informasjon om Danmark og Indias skattelovgivning har vi brukt International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD). IBFD er en unik samling av ekspertise som tilbyr informasjon og forskning på området “internasjonal skatt” av høy kvalitet. Underveis i oppgaveskrivingen har vi også hatt dialog med en skatterådgiver fra en av de fire store revisjonsadvokatfirmaene og en saksbehandler i Skatteetaten. Begge disse har bidratt med synspunkter og diskusjon rundt vår problemstilling. I tillegg bidrar disse kildene til å styrke argumentasjonen i oppgaven.

2.0 Hoveddel

2.1 Skattemessige konsekvenser for personer

For at personer skal anses som skattemessig hjemmehørende i Norge må personen “i en eller flere perioder oppholde seg mer enn 183 dager i riket i løpet av enhver tolv månedersperiode, eller i en eller flere perioder oppholde seg mer enn 270 dager i riket i løpet av enhver trettiseks månedersperiode”, jf. sktl. § 2-1 (2). Er du skattemessig bosatt i Norge etter intern rett, er du i utgangspunktet skattepliktig til Norge for all formue og inntekt, uansett om den befinner seg i eller er opptjent i Norge eller i utlandet. Norges beskatningsrett kan være begrenset av bestemmelsene i en skatteavtale med et annet land (Skatteetaten, u.å.-g).

2.1.1 Problematikk ved etablering av hjemmekontor i utlandet

Dersom en arbeidstaker normalt har arbeidet i Norge, men gjennom koronapandemien arbeider fra hjemmekontor i et annet land, er det stor sannsynlighet for at inntekten den har mottatt for arbeid utført fra hjemmekontoret skal oppgis i skattemelding og beskattes i det landet hjemmekontoret befinner seg. I løpet av 2020 og 2021 har denne situasjonen oppstått for flere nordmenn.

I februar 2022 gikk skatterådgiver Oddgeir Wik i Deloitte advokatfirma ut i media og uttalte at de har mottatt flere oppdrag som gjelder skattlegging av personer på hjemmekontor i utlandet. Dersom en arbeidstaker ikke har søkt til norske myndigheter om å jobbe i et annet land risikerer man å betale skatt til to land. Dette gjelder tilfeller hvor arbeidstaker er skattemessig hjemmehørende i begge landene. Det er derfor viktig å søke til norske myndigheter i god tid før man skal etablere hjemmekontor i et annet land, da det vil ta lang tid å få justert skatten i ettertid dersom dette ikke blir gjort (Remen, 2022).

Som utgangspunkt har norsk arbeidsgiver trekkplikt på lønnsutbetalinger, uavhengig av hvor den ansatte er bosatt og hvor lønnsinntekten er opptjent. For en person som arbeider på hjemmekontor i utlandet betyr dette at det trekkes og innbetales forskuddstrekk som før. Dersom den ansatte så blir vurdert som skattepliktig bosatt i arbeidsstaten, vil også lønn fra norsk arbeidsgiver være skattepliktig dit. Likviditetsproblemene oppstår dersom man ikke oppdager at man er skattepliktig til arbeidsstaten før i år to. I et slikt tilfelle vil en ved deklarerings av lønnsinntekten få en skatteregning fra arbeidslandets skattemyndigheter for hele forrige år og arbeidstakeren må da kreve unngåelse av dobbeltbeskatning på den norske skattemeldingen. For å kunne kreve kreditfradrag må personen anses som bosatt i begge landene etter skatteavtalen og skatteplikten til kildestaten må dokumenteres. I tillegg må det dokumenteres at skatten er endelig fastsatt, jf. sktl. § 16-20 (1) bokstav b.

Kreditfradrag kan være utfordrende å håndtere fordi skatteloven krever at skatten skal være “endelig fastsatt” og dokumentert betalt. Det er også et krav at Norge anerkjenner at arbeidsstaten har beskatningsrett til inntekten. Skatteetaten legger til grunn at arbeidstaker skal framlegge skatteoppgjør fra arbeidsstatens skattemyndigheter for det aktuelle inntektsåret for at skatten skal være “endelig fastsatt”. Det er ikke alle land som utsteder skatteoppgjør, men hvis det utstedes skjer det normalt i siste kvartal av det påfølgende året. Det vil si at skatteoppgjøret fra arbeidsstaten kommer etter at den norske skattemeldingen er

levert og arbeidstakeren må derfor kreve kreditfradrag som en ny egenfastsetting. Slike nye egenfastsettinger med krav om unngåelse av dobbeltbeskatning faller automatisk ut til kontroll og saksbehandlingstiden kan dermed bli svært lang. Det er derfor avgjørende å undersøke og finne ut om arbeidstakeren blir skattepliktig til arbeidsstaten på forhånd, slik at arbeidstakeren kan søke om endret skattekort. Arbeidstakeren kan dermed få lavere trekk der det tas hensyn til at hun på skatteoppgjøret enten vil få kreditfradrag etter skatteavtale eller skattenedsettelse etter ettårsregelen i sktl. § 2-1 (10). På denne måten vil arbeidstakeren kunne unngå dobbeltbeskatning og likviditetsbelastningen dette medfører fram til hun har fått riktig skatteoppgjør i Norge, sett at arbeidstakeren oppfyller vilkårene.

Dersom ansatte, gjennom arbeidsavtale, har mulighet til å utføre arbeid fra hjemmekontor i utlandet, må lønnen innrapporteres som lønn opptjent i arbeidsstaten. Som hovedregel skal den norske arbeidsgiveren trekke skatt, innbetale arbeidsgiveravgift og innrapportere dette via A-meldingen. Arbeid på hjemmekontor i utlandet kan få konsekvenser for innbetaling av arbeidsgiveravgift og trygdemessige forhold. Vi har valgt å avgrense oppgaven til å omfatte skattemessige forhold og vil derfor ikke gå nærmere inn på dette.

I Norge vil skatteplikten bestå på vanlig måte. Globalinntektsprinsippet gjelder, som vil si at arbeidstakeren er skattepliktig til Norge for all lønn opptjent i Norge og i utlandet, jf. sktl. § 2-1 (9). Arbeidstakeren vil også kunne bli skattepliktig i arbeidsstaten etter intern rett i det landet. Når det kommer til registrering av arbeidsforhold og rapportering av ytelser må arbeidsgiveren derfor ha kunnskap om hvilke forpliktelser selskapet har i arbeidsstaten hvor arbeidstaker utfører arbeid. Dersom den ansatte er skattepliktig i arbeidsstaten etter intern rett, kan beskatningsretten bli avskåret gjennom skatteavtale mellom arbeidsstaten og hjemstaten. Dette gjøres ved kreditfradrag eller alternativ unntaksmetode eller alternativ fordelingsmetode av skattegrunnlaget. Som oftest vil dette gjelde arbeidsforhold i utlandet med kortere varighet enn 183 dager i

løpet av en tolv månedersperiode, et inntektsår eller kalenderår. Dette avhenger av ordlyden i hver enkelt skatteavtale (Brovold, 2021).

2.1.2 Unngåelse av dobbeltbeskatning

Kreditfradrag innebærer at personer som anses som skattemessig bosatt i Norge etter norsk intern rett, og eventuell skatteavtale, kan kreve fradrag i norsk skatt for den skatt som er betalt i utlandet. Unntaksmetoden eller fordelingsmetoden går ut på at inntekt som skattlegges i kildestaten unntas fra norsk beskatning. Det vil si at inntekten som skattlegges i utlandet ikke vil være med i grunnlaget for beregning av norsk skatt (KPMG, 2022). Alternativ unntaksmetode eller alternativ fordelingsmetode innebærer at den staten hvor skattyter er bosatt skattlegger skattyters samlede inntekt. Dette inkluderer også utenlandsinntekten som kildestaten har beskatningsrett til. Deretter gir hjemstaten fradrag i beregnet skatt for hjemstatens skatt på utenlandsinntekten. For Norge innebærer dette at Norge skattlegger den samlede inntekten til skattyteren i første omgang, og deretter gis det fradrag i beregnet skatt for norsk skatt på utenlandsinntekten (Melø, 2019). Fradraget i norsk skatt kan reduseres dersom Norge og kildestaten tolker skatteavtalen ulikt.

Dersom en nordmann arbeider både i Norge og i utlandet må det avgjøres hvilken del av inntekten som hører til norsk virksomhet og utenlandsk virksomhet. Et eksempel kan være at den samlede inntekten til en person er på 1 million kroner. Kildestaten tolker det slik at 300.000 kr av denne inntekten tilhører virksomhet i utlandet, mens Norge tolker det dit hen at bare 200.000 kr av denne inntekten tilhører virksomhet i utlandet. Sktl. § 16-27 sier at det ikke gis fradrag for et større beløp enn det Norge i henhold til overenskomsten er forpliktet til å gi fradrag for. I dette tilfellet antar vi at skattesatsen er 40% i Norge og 30% i kildestaten. Personen vil derfor måtte betale 400.000 kr (1 mill. x 40%) i skatt til Norge, men få fradrag på 60.000 kr (200.000kr x 30%). Skatten som personen betaler i kildestaten, blir 90.000 kr (300.000 kr x 30%). Den totale skatten for personen blir dermed 340.000 kr + 90.000 kr og ikke

310.000 kr + 90.000 kr som den ville blitt dersom landene hadde tolket skatteavtalen på samme måte. I alle disse tilfellene fraskriver Norge seg skatteinntekter, men på samme måte får Norge skatteinntekter fra utenlandske skattytere som arbeider i Norge. Dersom Norge mener at inntekten ikke kan allokere til utlandet, vil skattyter ikke kunne kreve kreditfradrag etter skatteavtale og reglene i sktl. § 16-27. For å kunne få fradrag i norsk skatt for skatt betalt i utlandet må skattyter velge å ikke påberope seg skatteavtale slik at sktl. § 16-20 kommer til anvendelse. Etter denne bestemmelsen vil skattyter kunne kreve fradrag i norsk skatt for endelig fastsatt inntektsskatt betalt i kildestaten. Dersom det ikke foreligger skatteavtale mellom landene, kan ikke reglene i sktl. § 16-27 benyttes, og reglene i sktl. § 16-20 kommer til anvendelse på samme måte som dersom det foreligger skatteavtale, men der skattyter velger å ikke påberope seg skatteavtalen.

I tilfeller hvor Norge og kildestaten er uenig om hvilket land som har rett til å skattlegge inntekten, kan det sendes inn en søknad hvor det bes om at skattemyndighetene i de to landene skal bli enige om hvor inntekten skal skattlegges (Skatteetaten, u.å.-d). En slik prosess kalles MAP (Mutual Agreement Procedure) og er en rettslig ordning for å sikre at statene bruker skatteavtalene riktig. En forutsetning for en slik løsning er at det foreligger en skatteavtale mellom landene og at skatteavtalen inneholder en MAP-bestemmelse. "Kompetente myndigheter" er gitt myndighet til å løse skatteavtaletvister og -spørsmål om tolkning og anvendelse av skatteavtalen. Det finnes tre hovedtyper av MAP-avtaler. Disse er konkrete enkeltsaker som er initiert av skattyter, tolkningsspørsmål tilknyttet OECDs mønsteravtale art. 25 (3) første punktum og dobbeltbeskatningsspørsmål som skatteavtale ikke regulerer. Fordelen med en slik prosess er at det garanterer riktig anvendelse og tolkning av skatteavtalene, og sikrer at skattyterne får de fordelene de har rett på. Det er sjeldent at en sak under MAP ikke blir løst, og dersom en MAP-løsning er akseptert slipper man langvarige prosesser angående tilsvarende rettstvister i fremtiden. På den annen side kan en slik prosess ta lang tid, være

kostbar og det kan være utfordrende å finne “kompetente myndigheter” som kan løse skattetvisten eller -spørsmålet. I en MAP-sak har ikke de kompetente myndighetene plikt til å bli enige om en løsning. De har kun plikt til at de skal forsøke å komme til enighet (Regjeringen, 2019).

Dersom et spørsmål blir stående uløst, kan skattyter kreve at spørsmålet avgjøres ved voldgift. Dette gjelder for enkelte skatteavtaler hvor MAP-bestemmelsen åpner opp for dette. De fleste av Norges skatteavtaler inneholder ikke en slik voldgiftsklausul. Voldgift er aktuelt dersom de kompetente myndigheter ikke blir enige innen en angitt frist. Det er også en forutsetning at partene har inngått en avtale om bruk av en slik løsning. Voldgift er en privat rettergang hvor partene selv utpeker en dommer som skal løse tvisten dem imellom, istedenfor alminnelige domstoler. Behandlingen i en voldgift foregår stort sett på samme måte som en rettsak (Regjeringen, 2019).

Fordelen med voldgift er at saken ofte blir avgjort raskt og effektivt fordi dommen ikke kan ankes (Norges domstoler, u.å.). Dette kan også være en ulempe da dette hindrer at dommen vurderes på nytt av en annen rett dersom en part er uenig i løsningen. Voldgiften er konfidensiell og unntatt offentlighet. En fordel ved at partene selv utpeker dommere er at de kan velge dommere med rett ekspertise og bransjekunnskap. Ved bruk av voldgift utelukkes muligheten for vanlig domstolsbehandling av samme spørsmål (Lund, u.å.). En av de største ulempene ved voldgift er at det i enkelte sammenhenger kan foreligge relativt høye kostnader. Siden voldgift er en privat ordning, må partene selv dekke kostnadene knyttet til saksbehandlingen. Kostnadene for en slik ordning varierer ut fra hvilken type voldgift partene velger å benytte seg av. Kostnadene avhenger også av sakens art og omfang, men sammenlignet med en ordinær domstolsbehandling er voldgift vesentlig dyrere. På den annen side vil kostnadene ved en ordinær domstolsbehandling, dersom en regner med ankerunder, sannsynligvis kunne likestilles med kostnadene for voldgift (*Voldgiftsavtalens subjektive grenser*, 2020).

2.1.3 Ettårsregelen

For en arbeidstaker som på grunn av Covid-19 arbeider på hjemmekontor i land som Norge ikke har skatteavtale med, kan ettårsregelen være en praktisk regel. Denne regelen går i hovedsak ut på at arbeidstaker kan kreve skattenedsettelse på sin arbeidsinntekt og er basert på alternativ fordelingsmetode/unntaksmetode (Skatteetaten, 2020a). Vilkårene som må være oppfylt for å kunne benytte seg av denne regelen følger av sktl. § 2-1 (10) og FSFIN § 2-1-1 til § 2-1-9:

- Personen må ha arbeidsopphold utenfor riket som i utgangspunktet varer i minst tolv måneder sammenhengende,
- Du kan kun oppholde deg i Norge et visst antall dager (72) i 12-måneders perioden,
- Norge kan ikke ha eksklusiv beskatningsrett til lønnsinntekten gjennom skatteavtaler eller annen folkerettslig overenskomst, og
- Arbeidet må ikke hovedsakelig finne sted utenfor andre staters territorium og kontinentalsokler.

Arbeidsoppholdet defineres som et opphold hvor «hovedformålet er å utføre personlige tjenester av økonomisk karakter i eller utenfor et tjenesteforhold, men ikke som ledd i virksomhet», jf. FSFIN § 2-1-3. Dersom arbeidstaker må oppholde seg i Norge på grunn av «upåregnelige forhold», slik som Covid-19, kan arbeidstakeren oppholde seg i Norge i tre dager ekstra for hver måned hun har arbeidet i utlandet. «Upåregnelige forhold» defineres som «hendelser, inngrep eller hindringer som ikke med rimelighet kunne tas i betraktning da arbeidsoppholdet ble påbegynt». Eksempler på slike forhold kan være krig, uro, stengte grenser, naturkatastrofer eller alvorlig sykdom (Codex Advokat, 2021). Upåregnelige forhold og ekstraordinære hendelser innebærer i stor grad samme type hendelser. Vi omtaler ekstraordinære hendelser under punkt 2.3.2 og velger å drøfte disse begrepene under det punktet.

Utenriksdepartementet har på grunn av Covid-19 oppfordret norske arbeidstakere i utlandet til å komme tilbake til Norge, og det kan derfor være

usikkert når arbeidsoppholdet vil gjenopptas i utlandet. Det må derfor vurderes om de tre ekstra dagene er nok slik situasjonen er i dag. Oppholdet i utlandet blir i utgangspunktet avbrutt dersom oppholdet i Norge benyttes til å utføre arbeid her. Dette fører til at arbeidstakers lønnsinntekt ikke inngår i skattemessighetsgrunnlaget og dermed blir skattlagt i Norge. Som følge av Covid-19 vil ikke arbeid fra hjemmekontor i den perioden hvor oppholdet i Norge skyldes «upåregnelige forhold» medføre at arbeidstakers utenlandsopphold avbrytes, men lønnsinntekten blir likevel skattlagt i Norge. Dette gjelder kun dersom de øvrige vilkårene for å benytte ettårsregelen er oppfylt (Skatteetaten, 2020a).

Arbeidstakere som ikke oppfyller vilkårene til å benytte seg av ettårsregelen, vil kunne kreve kreditfradrag i den norske skatten for skatt betalt i utlandet. Dette kan medføre at arbeidstaker får en høyere skattebelastning, men dette avhenger av skattenivået i det landet hvor arbeidstaker utfører arbeid. For arbeidstakere som utfører arbeid i land hvor skatteavtalen bruker unntaksmetode eller alternativ fordeling for å unngå dobbeltbeskatning, vil dette gi samme utfall som om arbeidstaker hadde benyttet seg av ettårsregelen (Brækhus, 2020).

2.1.4 Skatteloven § 2-1 (2) bokstav a

Etter reglene i sktl. § 2-1 (2) bokstav a vil en person regnes som skattemessig hjemmehørende i Norge dersom man «i en eller flere perioder oppholder seg mer enn 183 dager i riket i løpet av enhver tolv månedersperiode». Det er i utgangspunktet ganske enkelt å avgjøre om vilkårene for å bli ansett som skattemessig bosatt i Norge er oppfylt eller ikke. Det skal telles antall dager vedkommende har oppholdt seg i riket. Det er ikke avgjørende at vedkommende oppholder seg i riket i 183 dager sammenhengende, men dersom vedkommende oppholder seg i riket i mer enn 183 dager i løpet av en tolv månedersperiode anses vilkåret som oppfylt. Ved telling av antall dager er det ikke nødvendig at vedkommende oppholder seg en hel dag eller et helt døgn i Norge. Dersom vedkommende kun har vært innom Norge vil dette også inngå i tellingen av

antall dager. Covid-19 har ført til at flere utenlandske arbeidstakere har måttet oppholde seg i Norge i lengre perioder enn planlagt på grunn av reiserestriksjoner og folkehelseiltak. Dagens situasjon har ført til at grensen på 183 dager har blitt mer aktuell og den omfatter en større andel av befolkningen enn tidligere.

På bakgrunn av dette vil det være relevant å diskutere om dagens bestemmelse burde stå som den er. I noen tilfeller vil bare noen dager ekstra opphold i Norge føre til at vedkommende blir skattemessig hjemmehørende i Norge. Vil dette være riktig dersom vedkommende ikke oppholder seg i Norge av fri vilje? En grunn til at personer ikke får forflyttet seg ut av Norge kan være reiserestriksjoner og folkehelseiltak. Dette har vi opplevd i forbindelse med Covid-19. I fremtiden kan vi også se for oss at verden kommer opp i lignende situasjoner igjen. Andre grunner kan være krig og flyforbud som oppstår som en konsekvens av dette. I situasjonen med krigen i Ukraina er det innført flyforbud over deler av Europa for russiske fly, og tilsvarende hendelser kan være tenkelige i fremtiden også. En annen følge av krig kan være drivstoffmangel som kan føre til at personer ikke får forflyttet seg ut av Norge. utfordringer knyttet til klima kan også være en grunn til at personer må bli værende i Norge. Mye vind, tåke, store nedbørmengder og ekstremvær kan skape problemer for transportering av personer. FNs klimarapport fra 2021 viser at klimaendringene fører til mer ekstremvær over hele kloden og endringer i klimasystemene. Noen av funnene i rapporten viser at det oppstår kraftigere og hyppigere nedbør, økt tørke og issmelting. Klimaendringene går raskere, blir mer intense og noen av trendene er nå irreversible (Leigland, 2021).

På bakgrunn av dette kan et alternativ være at vilkåret på 183 dager står som en hovedregel, men at det vil være mulig å avgjøre om vedkommende blir skattemessig hjemmehørende ut fra hver enkelt situasjon. For eksempel dersom vedkommende oppholder seg og arbeider i Norge på eget initiativ skal disse dagene være med i tellingen, men dersom vedkommende oppholder seg og

arbeider fra Norge fordi den ikke har noe annet valg skal disse dagene ikke tas med i tellingen. Dersom landegrensene er stengt på grunn av reiserestriksjoner, folkehelseiltak, krig osv. kan dette være ekstraordinære omstendigheter som gjør at dagene ikke blir tatt med i beregningen. Central Board of Direct Taxes i India uttalte at for personer som kom til India på besøk før 22. mars 2020 og ikke kunnet forlate landet på eller før 31. mars 2020 grunnet Covid-19, skulle oppholdsperioden i India mellom 22. mars 2020 og 31. mars 2020 ikke være med i vurderingen av skattemessig hjemmehørende (IBFD, 2022b). I dette tilfellet ser vi at India har åpnet opp for endringer i lovverket grunnet Covid-19. Dette kan være et argument for at også Norge kan endre på vilkåret på 183 dager, at det ikke trenger å være absolutt, og at det kan åpnes opp for å vurdere hvert enkelt tilfelle for seg.

Utfordringen med å innføre større grad av vurdering kan være at det blir lettere å utnytte lovverket. Desto mer det åpnes for egen tolkning, jo mer utsatt for utnyttelse vil lovverket være. Det vil også være vanskelig å regulere nøyaktig hvilke hendelser som skal omfattes når verden er i stadig forandring. Med tiden vil det bli enklere å avgrense hvilke hendelser som skal omfattes, da det vil komme rettspraksis på området som vil sette grenser etter hvert som hendelser oppstår. Som en følge av at det innføres større grad av vurdering vil belastningen på skattemyndighetene øke fordi de må vurdere hver enkelt sak. Dette vil kreve mer ressurser, spesielt i innføringsfasen, fordi det er lite eller ingen rettspraksis på området. Det vil også kunne være en utfordring at sakene blir behandlet av ulike saksbehandlere som kan medføre at sakene ikke blir behandlet på en likeverdig måte. I tillegg er det risiko for at behandlingstiden for slike saker kan bli lang.

Ved en vurdering av om vilkåret på 183 dager bør stå som den er eller endres er det relevant å sammenligne med andre land. Vi har derfor valgt å sammenligne Norge med Danmark og India. Danmarks definisjon av skattemessig bosatt skiller seg noe fra den norske definisjonen. En person er skattemessig bosatt i

Danmark hvis hun har opphold i Danmark. I vurderingen av opphold legges fakta og omstendigheter til grunn og et viktig kriterium er tilgjengelig innkvartering.

- 1) Personen må være fysisk til stede i Danmark i en periode på 6 måneder. Dette inkluderer også korte opphold utenlands.
- 2) Dersom en turist eller student er skattemessig hjemmehørende i sitt eget land etter det landets lover og ikke driver virksomhet i Danmark, blir denne personen skattemessig hjemmehørende i Danmark kun dersom oppholdet overstiger 365 dager i løpet av en toårsperiode.
- 3) En dansk statsborger er skattemessig hjemmehørende i Danmark ved utøvelse av arbeid om bord på et danskregistrert fartøy dersom hun ikke kan bevise at hun har opphold i utlandet. Det samme gjelder for en utlending som var bosatt i Danmark før sin ansettelse på et danskregistrert fartøy under 1) eller 2).
- 4) Dersom personen er utplassert for den danske regjeringen, regioner, kommuner eller andre offentlige institusjoner utenfor Danmark og ikke er omfattet av 1) eller 2) er personen skattemessig hjemmehørende i Danmark. Dersom personens samboende ektefelle og/eller barn under 18 år ikke er skattepliktig i utplasseringslandet vil de også anses som skattemessig hjemmehørende i Danmark (IBFD, 2021a).

I India er en person bosatt (og ordinært bosatt) i et tidligere år hvis hun:

- er i India i en samlet periode på 182 dager eller mer i løpet av det foregående året; eller
- i løpet av de 4 årene forut for året før, oppholdt seg i India i en samlet periode på 365 dager eller mer og er i India i det foregående året i 60 dager eller mer (IBFD, 2021a).

Punkt 1) i Danmarks definisjon skiller seg fra norsk skattelovgivning ved at Norge teller dager i løpet av en tolv månedersperiode, mens Danmark definerer det som en sammenhengende periode på seks måneder. Dersom skattyter har kortvarige opphold utenfor Danmark, avbryter ikke dette den sammenhengende oppholdet på seks måneder (Finansdepartementet, 2003). Punkt 2) skiller seg også fra norsk skattelovgivning ved at det skal mindre antall dager til for at man

blir ansett som skattemessig hjemmehørende i Norge. Norge teller 270 dager i riket i løpet av enhver trettiseksmånedersperiode, mens Danmark teller 365 dager i løpet av en toårsperiode. Både Norges og Danmarks definisjon skiller seg fra India sin, da India ser på foregående år. Antall dager derimot er nesten likt som Norge, da Norge har 183 dager og India har 182 dager. Mens Norge teller dager i løpet av en trettiseksmånedersperiode og Danmark i løpet av en toårsperiode, teller India dager i løpet av hele fire år forut for året før. I tillegg til dette teller India også 60 dager i det foregående året. Vi ser at reglene i Norge, Danmark og India skiller seg noe fra hverandre, men er relativt like. Systemene fungerer på samme måte, men med litt ulik måte å telle antall dager på. På bakgrunn av dette kan det argumenteres for at vilkåret på 183 dager bør bli stående slik den er. Dersom flere land har løst en problemstilling på samme måte, er det grunn til å tro at lovverket fungerer godt som det er.

2.1.5 Styresignal fra Skatteforvaltningen i Danmark

I juli 2020 kom Skatteforvaltningen i Danmark med et styresignal som avklarer hvordan det globale utbruddet av Covid-19 påvirker Danmarks tolkning av dobbeltbeskatningsavtaler. Styresignalet inneholder hvordan dobbeltbeskatningsavtalene skal tolkes med tanke på vurdering av fast driftssted, hvor ledelsen finner sted, fysiske personers skattemessige hjemsted og lønnsinntekt for fysiske personer som arbeider i flere land (Skatteforvaltningen, 2020).

Styresignalet uttaler at fysiske personer som ekstraordinært og midlertidig oppholder seg i et land på grunn av Covid-19, mest sannsynlig ikke vil bli skattemessig hjemmehørende i det landet. Dette skyldes at det kreves at personen både har etablert seg i det landet etter OECD artikkel 4 (1) og har den nærmeste tilknytningen til det landet i samsvar med en regel i trinn-for-trinnrekkefølgen etter OECD artikkel 4 (2). Hvor en fysisk person er skattemessig hjemmehørende avhenger av en konkret vurdering av forholdene i hver enkelt situasjon. Først og fremst avhenger det av hvor personen har sine viktigste personlige og økonomiske relasjoner. Dersom man ikke klarer å fastsette hvor personen er skattemessig hjemmehørende etter denne vurderingen, avhenger det av hvor personen vanligvis er bosatt. Oppholdet skal vurderes innen en gitt

periode som er lang nok til å vurdere oppholdets hyppighet, varighet og regelmessighet. Lengden på perioden er ikke spesifisert, men skal kunne være lang nok til å vurdere om oppholdet er forbigående. Dersom Covid-19 gjør at en person unntaksvis og midlertidig oppholder seg i et land, skal oppholdet ikke regnes som et normalt opphold etter Skatteforvaltningens vurdering (Skatteforvaltningen, 2020).

Det kan oppstå situasjoner hvor personer som vanligvis jobber i flere land må utføre arbeidet i et annet land enn vanlig eller planlagt på grunn av Covid-19. Selv om dette kan oppstå er det ikke sikkert at vederlaget for arbeidet kan skattlegges av arbeidslandet. Tre betingelser må være oppfylt for at arbeidslandet ikke skal kunne skattlegge vederlaget for utført arbeid. De tre betingelsene er “mottakeren av vederlaget oppholder seg i arbeidslandet i en eller flere perioder som ikke overstiger 183 dager totalt i en periode på 12 måneder som begynner eller slutter i det aktuelle inntektsåret, vederlaget betales av eller for en arbeidsgiver som ikke er bosatt i arbeidslandet, og vederlaget bæres ikke av et fast driftssted som arbeidsgiveren har i arbeidslandet”. I slike tilfeller vil det kun være bostedslandet som har rett til å skattlegge vederlaget. Beskatningen av vederlaget avhenger av at de endrede forutsetningene for utførelse av arbeidet skyldes Covid-19 (Skatteforvaltningen, 2020).

Vi ser at Norge og Danmark har løst utfordringen tilknyttet Covid-19 på relativt lik måte. Danmark har innført disse tre betingelsene, mens Norge har innført sktl. § 2-3 (5). De tre betingelsene som Danmark har innført skiller seg fra den norske bestemmelsen ved at de er mer konkrete og gir mindre rom for tolkning. Norges bestemmelse inneholder kun at arbeid utøvd i riket som følge av Covid-19-pandemien og som under ordinære omstendigheter ikke ville blitt utøvd her er unntatt beskatning. Det kan vurderes om Norges bestemmelse skulle vært mer konkret slik som den danske. På denne måten ville Norge unngått å måtte vurdere hvilke omstendigheter som omfattes av bestemmelsen og det ville vært mer forutsigbart for både skattyter og skattemyndighetene.

Styresignalet inneholder også en uttalelse om personer som kan bli permittert som en følge av Covid-19, men hvor arbeidsgiver får støtte fra staten til å

beholde de ansatte i stedet for oppsigelse. Vederlaget som den ansatte mottar under en slik permittering kan sammenlignes med inntekt i en oppsigelsesperiode. Ifølge OECD artikkel 15 skal en slik inntekt fordeles mellom flere land basert på gjeldende arbeidsforhold og gjeldende stillingsfunksjon ved permitteringen. Skatteforvaltningen avklarer at regelverket som nevnt ovenfor ikke gjelder vederlag som utdeles i de tilfeller hvor arbeidstaker utfører arbeid i permitteringsperioden og hvor arbeidsgiver ikke mottar støtte til å beholde ansatte. Hver enkelt situasjon må vurderes ut fra skatteavtaler mellom Danmark og andre land ettersom noen avtaler kan ha et annet innhold enn OECDs mønsteravtale artikkel 15 (Skatteforvaltningen, 2020).

2.1.6 Betydning av Norges skatteavtaler med andre stater

Skatteavtalene Norge har med ulike stater vil kunne begrense skatteplikten til utlandet for utenlandsk arbeidstaker i Norge. Som nevnt tidligere kan beskatningsretten avskjæres ved kreditfradrag eller alternativ unntaksmetode eller fordelingsmetode. For en utenlandsk arbeidstaker i Norge som er skattepliktig til Norge, vil ikke bruken av skatteavtale påvirke innbetalingen av norsk skatt. Hele vederlaget for arbeidet vil komme til beskatning i Norge uansett, men den utenlandske arbeidstakeren kan få fradrag/unntak for beskatning i sitt hjemland for skatt betalt til Norge. Som nevnt tidligere vil arbeidstakeren ikke ha rett på fradrag/unntak dersom det ikke foreligger skatteavtale mellom Norge og hjemlandet.

Når det skal avgjøres hvor en person er bosatt etter skatteavtale er utgangspunktet hvor vedkommende har fast bolig tilgjengelig. Har vedkommende fast bolig tilgjengelig i Norge og en annen stat, må det vurderes hvor hun har sine personlige og økonomiske forbindelser. I OECDs mønsteravtale kalles dette også senter for vitale interesser. Dersom vedkommende først har fast bolig i en stat og deretter tilegner seg fast bolig i den andre staten, mens hun beholder den første, vil det at hun beholder den første boligen hvor hun alltid har bodd, arbeidet og har familie og eiendeler osv.

avgjøre at hun har sine vitale interesser i den første staten (OECD, 2010a). Dersom det ikke kan fastslås i hvilken stat skattyter har sitt senter for vitale interesser eller vedkommende ikke har fast bolig tilgjengelig i noen av statene, skal hennes bosted anses å være i staten hvor hun har vanlig oppholdssted. Har hun vanlig oppholdssted i begge eller ingen av statene, vil hun anses bosatt i den stat hun er statsborger i. I de tilfeller hun har statsborgerskap i begge eller ingen av statene, skal kompetente myndigheter i begge statene avgjøre hvor hun er bosatt ved gjensidig avtale (OECD, 2010b). OECD uttaler at dersom en person endrer bosted på grunn av folkehelseiltak som gjør at personen ikke kan reise, skal dette ikke påvirke personens bostedsstatus etter skatteavtaler.

To omstendigheter blir dekket av OECD når det kommer til endring av bosted. Den første innebærer en person som midlertidig er borte fra hjemmet og må bli i et annet land på grunn av ferie eller arbeid i det landet. Dette vil utløse bosted etter det landets interne rett, mens personen fortsatt beholder sitt bosted i hjemlandet. OECDs uttalelse inneholder ingen definisjon av begrepet “midlertidig” og hva som ligger i begrepet kan dermed tolkes på ulike måter. På en side kan “midlertidig” defineres som en gitt periode, for eksempel et par uker, en måned, flere måneder eller til og med et år. På den annen side kan det tenkes at et opphold er midlertidig dersom tanken er at personen skal reise tilbake så fort dette lar seg gjøre, uavhengig av lengden på oppholdet. Dersom personen ikke får reist på grunn av folkehelseiltak vil personen vurderes bosatt der hun i utgangspunktet er bosatt. Vurderingen består av at personen har et permanent hjem i hjemlandet, eller hvor personen har sterkest personlig tilknytning. Dersom folkehelseiltaket innebærer et reiseforbud, vil OECDs tolkning av nytt bosted åpenbart kunne benyttes. utfordringen oppstår dersom folkehelseiltaket er utformet som en anbefaling. Blir utfallet av denne omstendigheten den samme dersom en person ikke får reist hjem på grunn av anbefalinger om å ikke reise? Dersom en anbefaling ikke er nok til å kunne benytte OECDs tolkning av bostedsstatus, og anbefalingen er å ikke reise, vil det kunne være en ulempe for de som velger å følge anbefalingen fra

myndighetene. Denne første omstendigheten vil være til fordel for skattyter dersom den kan benyttes. Ordningen skaper forutsigbarhet for skattyter ved at skattleggingen forblir på samme måte som før. Skattyter slipper å hensynta skatt i utlandet og forholde seg til to skatteoppgjør. En slik ordning vil gjøre det enklere for skattyter da det ikke vil være behov for å benytte fradragsreglene for skatt betalt i utlandet.

Den andre omstendigheten som blir dekket er en person som har fått bostedsstatus i et annet land grunnet arbeid der, men som på grunn av Covid-19 kommer midlertidig tilbake til hjemlandet. Dette kan være vanskeligere å løse da personen ikke nødvendigvis har mistet sin bostedsstatus i sitt tidligere hjemland. OECD kommenterer likevel at oppholdsdager som skyldes reiserestriksjoner ikke bør føre til endring av vurderingen av hvor personens vanlige oppholdssted skal være (Blakkisrud, 2021). Under denne omstendigheten vil også spørsmålet om hva som omfattes av begrepet “midlertidig” bli aktuelt. Tolkingsproblematikken vil bli den samme som under den første omstendigheten og samme vurdering må derfor gjøres. Denne ordningen vil også være en fordel for skattyter, på samme måte som den første ordningen. På den annen side vil det være en ulempe at det alltid vil være noen som vil forsøke å utnytte systemet. Det vil være vanskelig å kontrollere om skattyter midlertidig reiser tilbake til hjemlandet på grunn av Covid-19 eller andre forhold.

Videre vil vi vurdere to tilfeller hvor en utenlandsk arbeidstaker sitter på hjemmekontor i Norge. I det første tilfellet kommer en utenlandsk arbeidstaker til Norge for å sitte på hjemmekontor her i 7 måneder. Vedkommende har med seg ektefelle og barn og leier en leilighet. Etter norsk intern rett blir vedkommende skattemessig hjemmehørende i Norge, jf. sktl. § 2-1 (2) bokstav a. Vi legger til grunn at personen også er skattemessig hjemmehørende i sitt hjemland etter det landets interne rett. For at vedkommende skal unngå dobbeltbeskatning, må hun benytte seg av skatteavtalen. Hun kan unngå

dobbeltbeskatning dersom hun oppfyller vilkårene for “bosatt” i OECDs mønsteravtale artikkel 4.

I avgjørelsen av hvor vedkommende er bosatt må man først vurdere hvor vedkommende har fast bolig tilgjengelig. I kommentarene til artikkel 4 fremkommer det at “enhver form for bolig kan tas i betraktning”, og det vil derfor være naturlig å tolke leilighet som bolig. Videre fremkommer det at boligen skal være fast. I vurderingen av om boligen er fast må det ses hen til oppholdets lengde og grad av permanens. Det er vanskelig å avgjøre en konkret grense for om boligen er fast og det må gjøres en vurdering i hvert enkelt tilfelle. I Rt-2008 Sølvik-dommen var 2,5 år absolutt innenfor kravet for fast bolig. I denne dommen trekkes det også frem en sak fra Danmark hvor 8 måneder var lenge nok til å etablere en fast bolig. Således kan vi tolke det dit hen at 7 måneder også er lenge nok til å etablere en fast bolig. Det siste som vurderes er om boligen er tilgjengelig for den utenlandske arbeidstakeren. I dette tilfellet leier vedkommende en leilighet og i kommentarene fremkommer det at ikke spiller noen rolle om boligen eies eller leies, så lenge vedkommende disponerer boligen. Vilåret for å disponere bolig ifølge skatteavtalen vil hovedsakelig omfatte det samme som i sktl. § 2-1 (5). Vi kommer dermed frem til at leiligheten i dette tilfellet er tilgjengelig for den utenlandske arbeidstakeren. Alle vilkårene er oppfylt og vedkommende har fast bolig tilgjengelig i både Norge og hjemlandet.

Neste steg blir dermed å vurdere hvor vedkommende har sitt senter for personlige og økonomiske forbindelser. Ved vurderingen av slike forbindelser skal det tas hensyn til vedkommende sine familiære og sosiale forhold, politiske, kulturelle eller andre aktiviteter, hennes forretningssted, hvor hun forvalter sin eiendom osv. Dette må vurderes som en helhet, men likevel må den enkeltes personlige handlinger legges spesielt vekt på. I dette tilfellet vil det kun være familiære forhold som knytter vedkommende til Norge og det vil derfor ikke være nok til at vedkommende anses som bosatt i Norge. Som en konsekvens av dette blir den utenlandske arbeidstakeren skattepliktig til både Norge og hjemlandet, men vil kunne få fradrag eller unntak i utenlandsk skatt for skatt betalt i Norge (*Bostedsbegrepet i skatteloven og skatteavtalene*, 2013).

I det andre tilfellet kommer en utenlandsk arbeidstaker til Norge på én ukes ferie. På grunn av folkehelseiltak og reiserestriksjoner får ikke vedkommende og hans ektefelle og barn reist ut av Norge når ferieoppholdet egentlig er ferdig. De blir værende i Norge i to måneder ekstra. I løpet av disse to månedene arbeider den utenlandske arbeidstakeren på hjemmekontor i Norge. Etter norsk intern rett blir vedkommende skattepliktig til Norge etter § 2-3 (1) bokstav b, men på grunn av den nye bestemmelsen i sktl. § 2-3 (5) vil han likevel ikke bli skattepliktig hit. Situasjonen ville blitt annerledes dersom en person ferierte jevnlig i Norge og jobbet på hjemmekontor i Norge for sin utenlandske arbeidsgiver. I utgangspunktet er denne personen ikke skattemessig hjemmehørende i Norge og er klar over grensen på 183 dager. En problemstilling som kan oppstå er at denne personen må bli værende i Norge på grunn av Covid-19 og reiserestriksjoner, og dermed overstiger grensen på 183 dager. I så fall vil denne personen bli skattemessig hjemmehørende i Norge, og skattepliktig til Norge, og kan ikke benytte seg av unntaksregelen i sktl. § 2-3 (5). Selv om personen ikke kan benytte seg av unntaksregelen i sktl. § 2-3 (5) vil vedkommende kunne få fradrag eller unntak i utenlandsk skatt for skatt betalt i Norge. Under punkt 2.3.2 i oppgaven kommer vi tilbake til diskusjonen om hvordan disse 183 dagene skal telles og om vilkåret trenger å være absolutt. I dette konkrete tilfellet kunne det vært relevant å utelate disse ekstra antall dagene personen oppholder seg i Norge, fordi oppholdet skyldes ekstraordinære omstendigheter.

2.1.7 Vurdering av skatteloven § 2-1 (2) bokstav a

Det vil være aktuelt å vurdere om grensen på 183 dager vil få konsekvenser for selskapet personen jobber for. Dersom en person blir skattemessig hjemmehørende i Norge som en følge av grensen på 183 dager, kan en stille spørsmålstegn ved om det utenlandske selskapet som denne personen jobber for også blir skattemessig hjemmehørende i Norge. Etter dagens regelverk har grensen på 183 dager for personer ingen konsekvens for skatteplikten til det utenlandske selskapet. Det kan likevel være aktuelt å diskutere om dette burde vært annerledes. I de siste årene har den digitale utviklingen gjort det mulig å jobbe hjemmefra i større grad. På grunn av Covid-19 har også muligheten for bruk av hjemmekontor blitt mer tilgjengelig og nødvendig. Det kan derfor være

naturlig å se på om det bør skje en endring i lovverket. Videre i drøftingen legger vi til grunn at selskapet ikke oppfyller dagens vilkår for å være skattemessig hjemmehørende i Norge.

Dersom den ansattes skattemessige bosted skal påvirke skattleggingen av selskapet, kan det være aktuelt å se på hvilken rolle personen har i selskapet. Å argumentere for at en enkeltperson skal kunne utløse skattemessige konsekvenser for selskapet kan være vanskelig. Dersom administrerende direktør sitter på hjemmekontor i et annet land enn resten av virksomheten vil det være lettere å argumentere for at dette påvirker skattleggingen av selskapet. Vi mener likevel at personens rolle må ses i sammenheng med størrelsen på selskapet. Er det snakk om et stort eller mellomstort selskap med mange ansatte vil en enkeltperson mest sannsynlig ha mindre betydning for selskapet totalt sett enn dersom selskapet er lite. Det vil dermed være enklere å argumentere for at en enkeltpersons skattemessige bosted skal ha mer å si for skatteleggingen av et lite selskap enn av et stort eller mellomstort selskap. Er det på den annen side snakk om en hel avdeling eller en gruppe ansatte som sitter på hjemmekontor i et annet land enn resten av virksomheten, kan det være mer aktuelt å se for seg at det kan få en konsekvens for skatteleggingen av selskapet.

Det er også relevant å se på hva slags roller og arbeidsoppgaver de ansatte har. Er det ansatte som er direkte knyttet til drift og verdiskaping vil det være lettere å allokere inntekter til disse ansatte og dermed også det landet de arbeider fra. I disse tilfellene mener vi derfor det er naturlig at selskapets skattlegging blir påvirket av hvor de ansatte sitter på hjemmekontor. Arbeider de ansatte med for eksempel HR eller økonomi vil det være vanskelig å knytte inntekter direkte opp mot disse. De bidrar til verdiskaping i selskapet, men indirekte. Allokeringen av inntekter vil derfor bli mer utfordrende. I disse tilfellene kan man se for seg at hvor de ansatte sitter på hjemmekontor ikke påvirker skattleggingen av selskapet. Det er også en mulighet å skattlegge en prosentandel av selskapets totale inntekter basert på hvor stor del av selskapets ansatte som sitter på hjemmekontor. For eksempel dersom økonomiavdelingen som sitter på hjemmekontor i Norge utgjør 5 % av selskapets ansatte, vil selskapet bli skattepliktig til Norge for 5 % av de totale inntektene.

2.2 Skattemessige konsekvenser for selskaper

2.2.1 Skattemessig hjemmehørende

For selskaper er hovedregelen at et selskap anses som skattemessig hjemmehørende i Norge dersom det “a. er stiftet i henhold til norsk selskapsrett, eller b. har reell ledelse i Norge”, jf. sktl. § 2-2 (7). Selskaper stiftet i henhold til norsk selskapsrett vil alltid være hjemmehørende i Norge etter stiftelsesregelen i sktl. § 2-2 (7) bokstav a, uavhengig av hvor den reelle ledelsen finner sted. Bestemmelsen i sktl. § 2-2 (7) bokstav b er kun relevant for selskaper stiftet iht. utenlandsk selskapsrett. I vurderingen av hvor den reelle ledelsen finner sted, skal det vurderes hvor ledelse på styrenivå og daglig ledelse utøves. I tillegg til dette må også øvrige omstendigheter ved selskapets organisering og virksomhet tas i betraktning.

Ifølge forarbeidene er det tre omstendigheter som må vurderes med tanke på ledelsesregelen, med andre ord hvor selskapets reelle ledelse finner sted. Den første omstendigheten som må vurderes er hvor ledelse på styrenivå utøves. Ledelse på styrenivå er ifølge forarbeidene den «kompetansen som materielt sett hører inn under styret, etter norsk selskapsrett og vanlig forretningsmessig praksis». Et utgangspunkt for å avgjøre hvor ledelse på styrenivå utøves er hvor styremøtene avholdes. I dagens situasjon med Covid-19 kan dette være utfordrende fordi styrets medlemmer kan oppholde seg i ulike land og styremøter kan avholdes digitalt. På grunn av kommunikasjonsteknologi og større fleksibilitet vil stedet for styremøtene ikke alltid være et godt bilde på hvor ledelse på styrenivå faktisk finner sted. For å vurdere hvor selskapets ledelse på styrenivå utøves må det vurderes hvor de faktiske beslutningene som hører inn under styrets kompetanse finner sted. Finansdepartementet uttaler at det også ses hen til hvor styremedlemmene vanligvis utfører sine verv og oppholder seg (Storm & Kristiansen, 2018).

Den andre omstendigheten som må vurderes er hvor daglig ledelse av selskapet utøves. Forarbeidene uttrykker at hvem som inngår i den daglige ledelsen må vurderes konkret med utgangspunktet i at dette normalt vil være den gruppen personer som er nærmest underordnet styret. Dette er typisk daglig leder og de

som har ansvar for økonomi, personal og andre sentrale virksomhetsområder. Vanligvis er det ikke vanskelig å avgjøre hvor den daglige ledelsen utøves fordi det som hovedregel er stedet hvor den daglige ledelsen arbeider og oppholder seg (Storm & Kristiansen, 2018). Covid-19 kan gjøre det mer utfordrende å avgjøre stedet for daglig ledelse fordi disse personene, på samme måte som styremedlemmene, kan oppholde seg på ulike steder og i ulike land.

Dersom det er usikkert hvor selskapets ledelse på styrenivå og daglig ledelse finner sted, må øvrige omstendigheter ved selskapets organisering og virksomhet vurderes. For at øvrige omstendigheter skal være relevante, må de kunne belyse hvor selskapets reelle ledelse finner sted. Det er særlig tre omstendigheter man ser på når man vurderer om de øvrige omstendighetene er relevante. Disse tre omstendighetene er hvor generalforsamlingen avholdes, hvor selskapets kontorer befinner seg og hvor selskapets virksomhet eventuelt kan sies å drives (Bullen & Brødholt, 2019).

På grunn av Covid-19 har det blitt mer aktuelt å gjennomføre generalforsamlingene digitalt og det kan derfor være vanskelig å avgjøre hvor generalforsamlingen faktisk finner sted. Bruken av hjemmekontor har blitt mer utbredt i løpet av Covid-19 og selskaper som har måttet ha sine ansatte på hjemmekontor på grunn av restriksjoner har gjerne hatt kontorlokaler som har stått tomme. En konsekvens av dette er at man ser at denne ordningen fungerer godt og flere selskaper ønsker kanskje å benytte seg av denne muligheten også i fremtiden. Selskapene ser at det ikke vil være hensiktsmessig å beholde kontorlokalene sine, men heller spare kostnader på å ha de ansatte på hjemmekontor. Å avgjøre hvor selskapets kontorer befinner seg vil da kunne være en utfordring. Det legges lite vekt på hvor selskapet sies å drives, og forarbeidene sier lite om grensen mellom daglig ledelse og virksomhetsutøvelse, og skillet mellom daglig ledelse og ledelse på underordnet nivå. Dersom et utenlandsk selskap utøver virksomhet i Norge på grunn av Covid-19, vil ikke dette alene gjøre at selskapet oppfyller vilkåret om reell ledelse i Norge. OECDs retningslinjer uttaler at dersom et selskap midlertidig flytter ledelsen til et annet land på grunn av Covid-19, bør ikke selskapets skattemessige bosted endres. Ettersom situasjonen er midlertidig ville det skapt unødvendig arbeid og vært

ugunstig for selskaper dersom de måtte ha endret skattemessig bosted for en begrenset periode ved flytting av virksomhet i korte opphold. Dersom selskapet er skattemessig hjemmehørende i to land, anses selskapet som skattemessig bosatt i det landet hvor den “faktiske ledelsen” finner sted i følge OECDs mønsteravtale artikkel 4 (Chen, 2020, s. 19) (OECD, 2010b).

Sammenlignet med Danmark er definisjonen av skattemessig hjemmehørende relativt lik. I Danmark er alle typer selskapsenheter som er registrert hos “Erhvervsstyrelsen” å anse som hjemmehørende i Danmark. Dette gjelder også dersom selskapets virksomhet totalt sett drives eller ledes fra utlandet. Dersom ledelsen finner sted i Danmark, men selskapsenheten er registrert i utlandet, anses selskapet som hjemmehørende i Danmark. Ved vurderingen av hvor ledelsen finner sted, er det avgjørende hvor den daglige ledelsen utføres. Enheten er dermed hjemmehørende i Danmark dersom styret eller hovedkontoret befinner seg i Danmark. Hvor aksjeeierne bor eller hvor generalforsamlingen avholdes, har vanligvis ingen betydning (IBFD, 2021b). Som nevnt tidligere kom Skatteforvaltningen i Danmark ut med styresignal i juli 2020. Styresignalet inneholder også avklaringer knyttet til begrepet “reell ledelse”. Dersom den reelle ledelsen midlertidig må fatte sine beslutninger i et annet land enn de vanligvis ville gjort, på grunn av reiserestriksjoner tilknyttet Covid-19, vil ikke dette føre til at ledelsesstedet flyttes (Skatteforvaltningen, 2020). Her tolker Norge og Danmark lovverkene på samme måte og har kommet fram til den samme løsningen knyttet til Covid-19-situasjonen. Det at Norge og Danmark har valgt den samme løsningen kan tyde på at det er den mest hensiktsmessige og fornuftige løsningen.

Vi har også valgt å sammenligne den norske definisjonen av skattemessig hjemmehørende med Indias definisjon. Dersom et selskap er indisk eller stedet for effektiv ledelse, i det året, er i India, regnes selskapet som skattemessig hjemmehørende i India i et tidligere år. Med effektiv ledelse, også kalt POEM, menes det stedet hvor nøkkelledelse og viktige beslutninger knyttet til å drive virksomheten til et selskap som helhet tas. Central Board of Direct Taxes (CBDT) har utarbeidet retningslinjer som inneholder nøkkelprinsipper for å avgjøre den effektive ledelsen til et selskap.

Det første prinsippet er: Dersom flertallet av selskapets styremøter avholdes utenfor India, antas den effektive ledelsen å være utenfor India dersom selskapet driver aktiv virksomhet utenfor India. Likevel anses den effektive ledelsen å være i India dersom direktørene står til side. Med dette menes at direktørene ikke utøver sine ledelsesfullmakter og tilsvarende fullmakter utøves av holdingselskaper eller andre personer bosatt i India. Det andre prinsippet går ut på å benytte en to-trinns prosess for å avgjøre effektiv ledelse for andre selskaper som ikke driver aktiv virksomhet utenfor India. Det første trinnet innebærer å identifisere hvilke personer som faktisk inngår i nøkkelledelsen og tar viktige beslutninger knyttet til å drive virksomheten til et selskap som helhet. Stedet hvor disse avgjørelsene blir tatt inngår i det andre trinnet. Dette trinnet vil være mer avgjørende enn hvor disse beslutningene gjennomføres (IBFD, 2022a).

Sammenlignet med både Norge og Danmark er definisjonen på skattemessig hjemmehørende noe annerledes i India. Utgangspunktet er det samme, men kriteriene i India for reell ledelse skiller seg fra kriteriene i Norge og Danmark. India har også inkludert begrepet POEM i sitt lovverk som omhandler den effektive ledelsen, mens Norge og Danmark vurderer kun den reelle ledelsen. Definisjonen av skattemessig hjemmehørende er relativt lik for alle de tre landene og konklusjonen er derfor at vurderingene det legges vekt på er fordelaktige.

2.2.2 Fast driftssted

Norsk skattelovgivning definerer ikke begrepet “fast driftssted”. Det er imidlertid omfattende rettspraksis på spørsmålet om hvorvidt det oppstår skatteplikt til Norge av inntekt fra å drive eller delta i virksomhet som drives eller ledes i Norge. Rettspraksis tilsier at selskapet eller den næringsdrivende må ha et fast forretningssted som de helt eller delvis driver virksomheten gjennom for at det skal defineres som et fast driftssted. Virksomheten må også ha pågått i en tilstrekkelig periode, ofte 30 dager i løpet av en tolv månedersperiode (Skatteetaten, u.å.-b) (IBFD, 2022d). Norge anvender OECDs definisjon av “fast driftssted” i sine skatteavtaler. OECDs mønsteravtale definerer “fast driftssted” i artikkel 5: “For the purposes of this Convention, the term

“permanent establishment” means a fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on.” (OECD, 2010b).

I utgangspunktet vil selskaper som driver virksomhet i utlandet bli skattepliktig etter deres internrett. Likevel kan en skatteavtale begrense beskatningsretten ved at det kun er selskapsinntekt som opptjenes gjennom fast driftssted som blir skattepliktig inntekt i utlandet. Det vil si at selskapet ikke blir skattepliktig dersom det ikke foreligger fast driftssted i utlandet. Selskaper kan få skatteplikt til Norge dersom fast driftssted oppstår. I disse tilfellene blir selskapene skattepliktig av inntekt fra å drive eller delta i virksomhet som drives eller ledes i Norge. Dersom et selskap driver eller deltar i virksomhet i flere land kan selskapet få fast driftssted flere steder og dermed bli skattepliktig til flere land (Brovold, 2021).

Hvor et selskap sies å drives eller deltar i virksomhet kommer an på hvor ansatte fysisk utfører arbeidet sitt. Hvorvidt arbeidsgiver anses å ha fast driftssted i et land der ansatte arbeider fra hjemmekontor, vil bl.a. bero på hvor mye det arbeides fra hjemmekontor, hvor mange som gjør det, de ansattes rolle og funksjon, hva slags arbeidsoppgaver som utføres og om arbeidet skjer etter arbeidstakers eller den ansattes ønske. Dette må baseres på en helhetsvurdering (Brovold, 2021). Også det at ansatte jobber fra feriesteder i utlandet kan få skattemessige konsekvenser for arbeidsgiveren. For at hjemmekontor skal utløse fast driftssted og plikt til å levere skattemelding skal det en del til. Arbeid fra hjemmekontor i utlandet har i liten grad utløst fast driftssted historisk sett. Det gjelder iallfall i de tilfeller hvor ansatte selv ønsker å arbeide fra hjemmekontor og dette ikke er et pålegg fra arbeidsgiver. Uansett må det gjøres en vurdering i de tilfeller hvor ansatte arbeider fra utlandet (Lørstad, 2021). Det er i alle fall rimelig å anta at sannsynligheten for skatteforpliktelser i utlandet øker for selskaper dersom bruken av hjemmekontor øker (Groth, u.å.).

Danmarks definisjon av “fast driftssted” er relativt lik den norske definisjonen. Etter dansk lovgivning og definisjonen av “fast driftssted”, er et ikke-hjemmehørende selskap skattepliktig til Danmark dersom det:

- a) driver virksomhet gjennom et fast sted i Danmark;

- b) deltar i virksomhet med fast plass i Danmark, f.eks. gjennom et partnerskap;
- c) mottar regelmessige utbetalinger fra en virksomhet med fast plass i Danmark eller fra salg av slik virksomhet i Danmark, forutsatt at slike utbetalinger ikke er utbytte, tilbakebetaling av lånekapital, renter eller royalties;
- d) leier ut en virksomhet med fast driftssted i Danmark; og
- e) selger eiendeler som kan henføres til et fast driftssted. Denne saken omfatter gevinst og tap som er skattepliktig etter de alminnelige regler om skattemessig behandling av gevinst og tap (IBFD, 2021c).

Som et tilsvarende begrep til “fast driftssted” benytter indisk skatterett begrepet forretningsforbindelse. Begrepet “forretningsforbindelse” er ikke helt tilsvarende da det omfatter mer enn “fast driftssted”. Forretningsforbindelse skiller seg fra virksomhet ved at inntekt fra en næringstilknytning kan være skattepliktig under andre omstendigheter enn inntekt fra næringsvirksomhet. Fra omfanget av forretningsforbindelser kan det ikke garanteres at “profesjonell tilknytning” utelukkes. For å identifisere en forretningsforbindelse må tre aspekter vurderes. Virksomheten må være i India, det må foreligge en “ekte og intim” forbindelse mellom virksomhetens handelsaktiviteter og aktivitetene til en ikke-bosatt person eller selskap og opptjent inntekt av en ikke-bosatt person eller selskap gjennom slik tilknytning. Normalt anses ikke en bortkommen eller isolert transaksjon som en forretningsforbindelse. Dersom en inntekt påløper eller oppstår direkte eller indirekte gjennom eller fra en forretningsforbindelse i India, anses inntekten å påløpe eller oppstå i India. I § 29A til ITA § 2 defineres begrepet “skattepliktig” slik: “skattepliktig i forhold til en person og med henvisning til et land, betyr at det foreligger en skattepliktig inntekt for en slik person i henhold til lovene i det landet som for tiden er i kraft og skal omfatte en person som senere har blitt fritatt fra slikt ansvar i henhold til lovgivningen i det landet” (IBFD, 2022c).

Tidligere har det vært diskutert om det er behov for endring av begrepet “fast driftssted” på grunn av digitalisering. Denne diskusjonen vil fremdeles være relevant, også tilknyttet Covid-19. Forslaget fra OECD var å bytte ut “fast driftssted” med begrepet “signifikant økonomisk nærvær”. Dagens definisjon av

“fast driftssted” innebærer at det skal foreligge et forretningssted som skattyter råder over. Dette kan for eksempel være kontorer, lokaler eller utstyr. Det må også foreligge et fast forretningssted, hvor lokaliseringen er fast og som er permanent til en viss grad. I tillegg må virksomheten utøves gjennom dette forretningsstedet, som normalt betyr at virksomheten har personell i landet hvor forretningsstedet ligger (Berg-Rolness, 2016). Det viktigste synspunktet for å bytte “fast driftssted” med “signifikant økonomisk nærvær” er at overskuddet fra internasjonale selskaper skal komme til beskatning der hvor verdiene skapes. Dette vil være der hvor selskapet utøver sine verdiskapende økonomiske aktiviteter. De viktigste spørsmålene tilknyttet endringen er hvor tilknytningen finner sted når verdiskapningen ikke er fysisk lokalisert, hvor verdiskapningen skjer ved grenseoverskridende databruk og hvordan betalinger klassifiseres for nye databaserte produkter og tjenester (Majid, 2020).

Norges definisjon av fast driftssted ligner mest på Danmarks definisjon. Danmark er et land vi i stor grad kan sammenligne oss med da infrastruktur, politikk og kultur er relativt likt. På bakgrunn av dette kan det argumenteres for at Norge bør beholde dagens definisjon av fast driftssted. Forslaget til ny definisjon, signifikant økonomisk nærvær, ligner mer på Indias definisjon da den i større grad innebærer forretningsforbindelser og vektlegger hvor verdiene skapes. Det er vanskelig å avgjøre hvilken definisjon som er mest hensiktsmessig da vi ser at landene har løst det på ulike måter.

2.2.2.1 Påvirkningen Covid-19 har på fast driftssted

De fleste selskaper vil ikke ha fast driftssted flere steder enn nødvendig. For at et selskap kun skal ha fast driftssted hvor virksomheten faktisk drives, er det viktig å vite hva som utløser nytt fast driftssted. Med tanke på Covid-19 har det oppstått bekymringer knyttet til fast driftssted og hva som er avgjørende for at nytt fast driftssted skal utløses. Bekymringene omhandler i stor grad spørsmålet om hjemmekontor vil utløse nytt fast driftssted for selskaper etter skatteavtalene. Det blir først aktuelt å vurdere dette dersom arbeid fra hjemmekontor blir en permanent løsning som ikke lenger er knyttet til Covid-19 (Blakkisrud, 2021).

Ifølge OECD-veiledningen paragraf 18 til artikkel 5 i OECDs mønsteravtale er den generelle regelen at midlertidige endringer på grunn av Covid-19 ikke bør utløse nytt fast driftssted. Paragraf 18 sier at tidvis utøvelse av forretningsvirksomhet i hjemmet ikke gjør at bedriften har disposisjon over boligen. Steder for forretningsvirksomhet må også brukes på kontinuerlig basis for at virksomheten skal anses å drives her og dermed utgjøre et fast driftssted. I tillegg må bruken av hjemmekontor ha en viss grad av varighet, samt kriterier for å stå til disposisjon, for at fast driftssted skal utløses. Det vil si at aktiviteten ikke trenger å være konstant, med andre ord, den må utføres uten avbrudd i driften, men virksomheten må være regelmessig (OECD, 2010a).

Skattestyrelsen i Danmark har uttalt at ansatte som utfører sitt arbeid fra et annet land enn de vanligvis gjør, ikke automatisk fører til at det opprettes et fast driftssted i det landet arbeidet utføres. Dette gjelder kun dersom dette er en midlertidig situasjon som har oppstått som en konsekvens av krav eller anbefalinger fra myndighetene, og som dermed er utenfor virksomhetens kontroll. Den endrede situasjonen kan ikke skyldes arbeidsgivers næringsvirksomhet og den nye arbeidsplassen kan ikke forbli arbeidsgiverens arbeidsstasjon permanent (Skatteforvaltningen, 2020). Her ser vi at Norge og Danmark nok en gang har vurdert lovverket på samme måte knyttet til Covid-19-situasjonen. Ettersom Danmark har gjort den samme vurderingen som Norge, kan dette tyde på at denne vurderingen er den mest hensiktsmessige. På grunn av Covid-19 hadde selskaper risikert å få flere faste driftssteder dersom man ikke hadde tolket OECDs mønsteravtale slik, noe som hadde vært svært ugunstig for disse selskapene. Denne tolkningen av OECDs mønsteravtale er derfor hensiktsmessig knyttet til dagens situasjon.

Ifølge den oppdaterte rapporten fra januar 2021 uttaler OECD at dersom arbeidstakeren fortsetter å jobbe på hjemmekontor over lengre tid, kan arbeidet på hjemmekontoret anses å ha en viss grad av varighet. Endringen alene er ikke nok for å avgjøre om det foreligger fast virksomhet eller ikke og hvert enkelt tilfelle må derfor vurderes ut fra fakta og omstendigheter. Det er ikke kun varigheten på bruken av hjemmekontor som må vurderes, men også om boligen er til disposisjon for arbeidsgiveren. Det vil også være avgjørende hvem som

ønsket å innføre ordningen med hjemmekontor. Dersom arbeidsgiver ikke krever at de ansatte utfører arbeid på hjemmekontor, vil ikke hjemmekontoret være til disposisjon for arbeidsgiveren, og det vil dermed ikke bli utløst nytt fast driftssted (Enache & Puscas, 2021). Et slikt tilfelle kan for eksempel være at myndighetene har innført folkehelseiltak og reiserestriksjoner, som en følge av Covid-19, som gjør at arbeidstaker må arbeide på hjemmekontor. I disse tilfellene vil selskapet fremdeles ha kontorer tilgjengelig for arbeidstakeren og det vil være dette som utgjør virksomhetens faste driftssted. Utfordringen oppstår dersom arbeidstakeren velger å fortsette å jobbe på hjemmekontor etter at folkehelseiltakene og reiserestriksjonene har opphørt. Det vil da være relevant å vurdere graden av varighet og hvorvidt hjemmekontoret er til disposisjon for arbeidsgiveren. I de tilfeller hvor det er klart at hjemmekontoret brukes kontinuerlig for å drive forretningsvirksomheten til et selskap, og det kommer klart fram at selskapet krever at arbeidet utføres her, kan det konkluderes med at hjemmekontoret står til disposisjon for virksomheten (Kleinová, 2021).

2.3 Skatteloven § 2-3

2.3.1 Skatteloven § 2-3 (1) bokstav b

Person, selskap eller innretning, som ikke har skatteplikt etter sktl. §§ 2-1 eller 2-2, plikter å svare skatt av formue i og inntekt av virksomhet som vedkommende utøver eller deltar i og som drives eller bestyres herfra, jf. sktl. § 2-3 (1) bokstav b. Hverken skatteloven eller forarbeidene gir noe svar på hva som ligger i begrepene “utøver eller deltar i” og “drives eller bestyres herfra”. Det er også begrenset rettspraksis som kan gi svar på dette.

For at en utlending skal bli skattepliktig til Norge er det en forutsetning at personen kan knyttes til virksomheten som skjer her. Personen må enten utøve virksomhet selv eller delta i virksomhet sammen med andre. Med dette menes det at personen må ha en tilknytning til selve aktiviteten, enten direkte eller indirekte. Hva som skal til for at personen skal kunne anses som tilknyttet til den skattepliktige virksomheten i Norge følger av tilknytningskravet i skatteloven av

1911 § 15. Her er formuleringen «oppebæres av de kilder som er nevnt i § 15 første ledd bokstav c og d». De kildene det er snakk om i bestemmelsen er «næringsdrift eller virksomhet» og «besidder formue i fast eiendom eller løsøre eller av sådan eiendom eller løsøre oppebærer inntekt, ...». På bakgrunn av dette vil tilknytning til næringsvirksomhet og eiendom oppfylle tilknytningskravet.

Virksomheten må også ha et krav om nærvær til Norge, enten ved ansatte eller stedlig nærvær. For at tilknytningskravet skal være til stede må tilknytningen være sterkere enn det å gjøre forretninger med en norsk kunde fra utlandet. En form for tilknytning til Norge kan være at personen driver en fast eiendom her eller at det finnes et kontor her. En annen form for tilknytning kan være at personen selger varer til norske kunder via en agent her. Det vil da være avgjørende om agenten er en avhengig agent, som en ansatt, eller en uavhengig agent. Tilknytningskravet kan også være oppfylt dersom personen opptrer gjennom en representant her (*Omfanget av skatteplikten etter skatteloven §2-3.1.b*, 2017).

I Rt 2001 s 523 Safe-dommen ble et svensk selskap begrenset skattepliktig til Norge ved å utøve virksomhet gjennom en representant. Tilknytningen ble begrunnet med at avtalen mellom det svenske selskapet og representanten i Norge inneholdt forpliktelser om ansvar og resultat. I en annen dom, Rt 1918 s 474 Germania-dommen, ble det fastslått at det ikke er tilstrekkelig at utlendingen kun kontraherer med innlendingen eller agenten her i Norge. Germania var et forsikringsselskap som tidligere hadde ordinær forsikringsvirksomhet, men avvirket sin portefølje ved å kreve inn og betale ut forsikringssummer. Resultatet av rettsaken ble at det ikke forelå skatteplikt for den norske virksomheten fordi det ikke var noen representanter her. Dersom dette ikke hadde blitt utfallet ville det betydd at ethvert utenlandsk forsikringsselskap som tegnet eller hevet løpende forsikringer ville blitt skattepliktig hit. Dette ville i så fall vært en utvidende tolkning av lovens ordlyd. Resultatet i Germania-dommen ble det motsatte av resultatet i Safe-dommen. I

Safe-dommen ble resultatet at tilknytningskravet mellom det utenlandske selskapet og det norske selskapet ble ansett som oppfylt på grunn av ansvarsforholdet mellom utlendingen og riggen som mottok ytelsene. Når utlendingen ikke direkte utøver virksomheten her vil momenter som at personen tar del i ledelsen, mottar utbytte, mottar andel av overskudd eller er ansvarlig for underskudd være aktuelle å vurdere (*Omfanget av skatteplikten etter skatteloven §2-3.1.b, 2017*).

Ved vurderingen av om et selskap “drives her eller bestyres herfra” kan det ut fra Odfjell Rig-dommen (Rt. 2015 s. 1360) tolkes dit hen at det ikke er tilstrekkelig at en virksomhet foregår i Norge, men at inntekten eller verdiskapningen må genereres i Norge. Grunnleggende vilkår for at virksomheten skal “drives her” er hovedsakelig at aktiviteten er en del av den sentrale karakteristikken av den utenlandske virksomheten. Aktiviteten må også ha et omfang som omfatter mer enn minstekravet for at virksomhet foreligger etter skatteloven. Det må i tillegg foreligge en tilstrekkelig sammenheng mellom inntekt eller verdiskapning og virksomheten som er utøvd i Norge. Det vil si at skattegrunnlaget i all hovedsak må være opptjent gjennom aktiviteten i Norge. I de tilfeller hvor virksomheten ikke “drives her” tar man utgangspunkt i en selvstendig betydning av begrepet “bestyres herfra”. Dette må ses i sammenheng med vilkårene for å bli skattemessig hjemmehørende i Norge etter sktl. § 2-2. Virksomheten som “bestyres herfra” må ikke være så omfattende at den anses som skattemessig hjemmehørende i Norge etter sktl. § 2-2 (7) bokstav b. Om bestyrelse foreligger må ses i sammenheng med de funksjoner som er tillagt den eller de norske interessenter. Det vil være sentralt å vurdere hvor stor del av forvaltningsfunksjonene som må foreligge i Norge. Hvorvidt bestyrelsen finner sted i Norge avhenger dermed av hvor mange funksjoner og viktigheten av de ulike funksjonene (Furuseth, 2021).

2.3.2 Skatteloven § 2-3 (5)

På grunn av Covid-19 har norske skattemyndigheter innført et nytt ledd i sktl. § 2-3. Dette leddet omfatter personer og selskaper som på grunn av Covid-19 arbeider i Norge og som under ordinære omstendigheter ikke ville utøvd dette arbeidet her. I proposisjon til Stortinget for budsjettåret 2021 foreslo Finansdepartementet denne endringen i sktl. § 2-3. Bakgrunnen for endringen var at norske arbeidstakere som vanligvis arbeider i utlandet, nå utfører arbeid fra hjemmekontor i Norge for en utenlandsk arbeidsgiver på grunn av Covid-19. Før unntaket trådte i kraft ville arbeid utført over en viss tid fra hjemmekontor i Norge for et utenlandsk foretak ha utløst begrenset skatteplikt til Norge for det utenlandske foretaket etter sktl. § 2-3 (1) bokstav b.

Finansdepartementets vurdering innebærer at utenlandske foretak ikke bør få begrenset skatteplikt til Norge kun grunnet ansatte på hjemmekontor i Norge på grunn av Covid-19. Den ekstraordinære situasjonen som Covid-19 har skapt innebærer stor usikkerhet, og hjemmekontor er en konsekvens av en situasjon som er midlertidig og som ligger utenfor arbeidsgivers kontroll. I tillegg mener departementet at rapporteringsforpliktelsene som oppstår på bakgrunn av sktl. § 2-3 (1) bokstav b vil oppleves som en stor byrde for de utenlandske foretakene. På bakgrunn av det ovennevnte ville Finansdepartementet derfor innføre et tidsavgrenset unntak fra reglene om begrenset skatteplikt for disse tilfellene. Unntaket kom inn i sktl. § 2-3 (5) som en midlertidig lovbestemmelse som gjaldt for inntektsåret 2020.

Med lovbestemmelsen fulgte en forskriftshjemmel som ga mulighet for å forlenge unntaket for inntektsåret 2021 ved behov. Denne forskriftshjemmelen ble benyttet for inntektsåret 2021. Videre foreslo departementet at lovbestemmelsen skulle avgrenses slik at unntaket kun ville omfatte virksomhet som utøves mv. i Norge som en følge av Covid-19 og som vanligvis ikke ville blitt utøvd i Norge. Unntaket omfattet både opphold i Norge som var selvvalgt og opphold som skyldtes myndigheters reiserestriksjoner, karantene- og

isolasjonsregler osv. på grunn av en slik avgrensning. Departementet tydeliggjorde hva som mentes med virksomhet som under “ordinære omstendigheter” ikke ville blitt utøvd i Norge. Denne begrensningen innebar at unntaket kun fikk anvendelse dersom virksomheten ikke ville blitt utøvd i Norge, uavhengig av Covid-19. Begrensningen i sktl. § 2-3 (1) bokstav b omfatter ikke kortvarig bruk av hjemmekontor i Norge før Covid-19. Finansdepartementet mente at forslaget de la frem for Stortinget ikke ville ha betydelige administrative og økonomiske konsekvenser (Finansdepartementet, 2020b).

Implementeringen av sktl. § 2-3 (5) grunnet Covid-19 gjør at staten gir fra seg skattemessige inntektsmuligheter fra virksomhet som faktisk drives i Norge, som staten helst ønsker å bevare. Hovedformålet med skatteloven er å skaffe inntekter til den norske stat. Sett fra Skatteetatens ståsted vil det derfor ikke være hensiktsmessig å implementere dette leddet som en permanent del av skatteloven, men heller forlenge den så lenge dette er nødvendig. På en annen side kan det argumenteres for at en slik bestemmelse i skatteloven vil være hensiktsmessig. På bakgrunn av forarbeidene ble det ansett som nødvendig å innføre en slik midlertidig bestemmelse. Hvor lenge koronapandemien vil vare er det ingen som vet og en kan heller ikke forutse om det vil oppstå andre pandemier i fremtiden. Den aktuelle bestemmelsen i sktl. § 2-3 (5) er relatert konkret til de inngripende restriksjonene som ble satt i verk da Covid-19 rammet verden. Bestemmelsen har klart hatt en viktig funksjon under pandemien, men nå som restriksjonene de fleste steder i verden blir fjernet, vil også behovet for denne konkrete bestemmelsen falle bort. Når det ikke lengre er Covid-relaterte årsaker til at en person arbeider fra hjemmekontor i Norge, vil de alminnelige reglene i skatteloven gjelde. På bakgrunn av dette kan det dermed konkluderes med at det ikke er nødvendig at bestemmelsen gjøres permanent.

I tillegg til pandemier kan det også oppstå andre upåregnelige forhold og ekstraordinære omstendigheter som gjør det nødvendig med en slik

bestemmelse. Som nevnt tidligere i oppgaven kan dette for eksempel være reiserestriksjoner, folkehelseiltak, klimaendringer og krig. Vi har tidligere hatt hendelser hvor personer har blitt askefast på grunn av vulkanutbrudd hvor det kunne vært hensiktsmessig å benytte seg av en slik bestemmelse. Verden er i stadig endring og når kriser oppstår er det gjerne behov for å ta raske beslutninger. Det er derfor hensiktsmessig at slike bestemmelser er ferdig utformet da de kan ta lang tid å utforme. Covid-19 har lært oss at det helt utenkelige er tenkelig. Dersom man ser hen til departementets begrunnelse for innføringen av den midlertidige regelen i sktl. § 2-3 (5), vil disse momentene også kunne gjøre seg gjeldende i andre ekstraordinære situasjoner.

Finansdepartementet taler om «en ekstraordinær situasjon med stor usikkerhet», som vil være «midlertidig» og som er «en konsekvens av forhold som ligger utenfor arbeidsgivernes kontroll». Det kan lett tenkes at disse momentene gjør seg gjeldende også i andre situasjoner. Det er heller ikke usannsynlig at det vil oppstå situasjoner i fremtiden der de samme momentene vil gjøre seg gjeldende. Hva som menes med «midlertidig» og «en konsekvens av forhold som ligger utenfor arbeidsgivernes kontroll» må imidlertid vurderes i hver enkelt situasjon. På bakgrunn av dette kan det tenkes at det ville vært hensiktsmessig å ha en slik permanent bestemmelse, for å unngå at slike ekstraordinære situasjoner får urimelige utslag for den enkelte arbeidsgiver.

Ved permanent innføring av en slik generell bestemmelse vil det kunne oppstå en rekke tolknings spørsmål. I og med at en eventuell permanent bestemmelse ville ta sikte på uventede og ekstraordinære omstendigheter, kunne det blitt utfordrende å gi klare retningslinjer på hva som skal til for at bestemmelsen skal komme til anvendelse. Det kan være vanskelig å avgjøre hvor mye som skal til for at omstendighetene blir ansett som ekstraordinære. Ved innføring av sktl. § 2-3 (5) som en permanent bestemmelse vil det med tiden bli omfattende rettspraksis på hva som defineres som ekstraordinære omstendigheter. En faktor som kan være med på å avgjøre om det foreligger slike omstendigheter kan være hvor mange som blir berørt av hendelsen. Er det nok at hendelsen påvirker en by

eller et land, eller må det påvirke flere land? Det vil være enkelt å argumentere for at et influensautbrudd, en flom eller en hendelse som kun påvirker en by ikke vil kunne anses som ekstraordinært. En pandemi som vi har stått i nå er åpenbart en ekstraordinær hendelse, men hva med omstendigheter som kun rammer et land eller en liten gruppe land? Hva som er en ekstraordinær hendelse burde ikke kunne avgjøres av den enkelte, men en løsning kan være at forbud eller restriksjoner er regulert i lov eller forskrift. Det kan derfor tenkes at det vil være mer hensiktsmessig å innføre en midlertidig bestemmelse når det har oppstått en konkret ekstraordinær situasjon. Da kan bestemmelsen utformes til den konkrete situasjon, og på den måte søke å unngå tolkningsspørsmål.

Krigen i Ukraina i 2022 er et tilfelle som kan være å anse som en ekstraordinær omstendighet. Dersom innbyggerne i Ukraina flykter til Norge, mens krigen pågår i Ukraina, vil de kunne bli nødt til å arbeide i Norge på ubestemt tid. Er det rimelig at ukrainske flyktninger som kommer til Norge midlertidig og får seg jobb skal skattlegges i Norge? Det er åpenbart at disse personene ikke ville kommet til Norge og arbeidet her dersom det ikke var krig. Et aspekt ved dette er at vi også ser på de etiske og moralske momentene ved skattleggingen og ikke kun det økonomiske. En kan tenke seg at det ville vært mer gunstig å la disse skatteinntektene gå til gjenoppbygging av et land som har vært i krig. På grunn av krigen som pågår vil det kanskje være vanskelig å kreve inn skatt til Ukraina for en person som arbeider i Norge. Dette vil være en utfordring knyttet til å også se på de etiske og moralske momentene ved skattleggingen. En eventuell avregning av skatten til Ukraina ved tilbakereise etter krigen kan være en mulig løsning, men en slik løsning kan også være vanskelig å etterleve. Det tar tid å bygge opp igjen et land som har vært i krig og en slik løsning vil kunne kreve mye ressurser.

En permanent innføring av en slik bestemmelse vil være med på å skape et mer stabilt og forutsigbart skattesystem. Arbeidsgiver behøver ikke vurdere risiko for eksponering og kostnader til registrering av selskapet i Norge, og kostnader

til utarbeidelse av ligningspapirer. Innføringen har vært positiv og nyttig for utenlandske arbeidsgivere. Vi opplever også at de fleste land vi kan sammenligne oss med har innført tilsvarende bestemmelser. Sverige og Danmark har innført samme bestemmelse som Norge, men Danmark har innført en kortere tidsavgrensning på bestemmelsen. I Sverige og Norge gjelder bestemmelsen for et inntektsår av gangen, men for Danmark gjelder bestemmelsen kun tidsrommet 9. mars til og med 30. juni 2020 (Skat, u.å.). Det foreligger med andre ord momenter som taler både for og mot en permanent bestemmelse, og det er vanskelig å avgjøre hva som vil være den beste løsningen.

2.3.3 Betydning av skatteloven § 2-3 (5) for selskaper

Sktl. § 2-3 (5) gjelder for både personer og selskaper. Selskaper som ikke har skatteplikt etter sktl. § 2-2 får likevel begrenset skatteplikt etter sktl. § 2-3 (1). Femte ledd er et unntak fra den begrensede skatteplikten. Dette unntaket gjelder dersom virksomhet utøves her som følge av Covid-19-pandemien og som under ordinære omstendigheter ikke ville blitt utøvd her. Det er vanskelig å se for seg at et selskap flytter all sin virksomhet til Norge som en konsekvens av Covid-19, og bestemmelsen er dermed mer relevant for personer. Flytting av hele virksomheten vil bli mer aktuelt ved andre ekstraordinære omstendigheter som for eksempel krig. Dette blir i så fall aktuelt dersom bestemmelsen blir permanent og kommer til anvendelse for andre ekstraordinære omstendigheter enn kun Covid-19. Et eksempel kan være dersom et helt selskap flytter ut av Ukraina som en konsekvens av krigen og driver virksomheten midlertidig fra Norge. I et slikt tilfelle vil det være tydelig at selskapet både drives her og bestyres herfra. Selskapet ville dermed fått unntak fra den begrensede skatteplikten og ikke blitt skattepliktig til Norge.

2.4 Kostnader tilknyttet hjemmekontor

Hjemmekontor ble mer vanlig under Covid-19 og flere selskaper ønsker også å fortsette med dette etter pandemien. Når ansatte arbeider på hjemmekontor må det i noen tilfeller kjøpes inn utstyr til dette som den ansatte kan kreve fradrag for. Disse fradragene vil som regel være mindre enn minstefradraget og det vil

derfor i de fleste tilfeller ikke være lønnsomt å kreve fradrag for utstyret. Minstefradraget er på 46 % av brutto lønnsinntekt, maksimalt 109.950 kr og minimalt 31.800 kr, for inntektsåret 2022 (Skatteetaten, u.å.-f).

2.4.1 Fradrag i skatt for personer på hjemmekontor

Definisjonen på hjemmekontor knyttet til fradragsreglene er at arbeidstaker har eget/egne rom i hjemmet som utelukkende benyttes i inntektserverv. Kombinert bruk av et rom i boligen til arbeidsrom og for eksempel stue eller soverom, regnes ikke som hjemmekontor (Skatteetaten, u.å.-e). I forbindelse med Covid-19 ble mange ansatte tvunget til å sitte på hjemmekontor gjennom nasjonale og lokale restriksjoner. Dette var en omstilling som måtte skje raskt for mange. På grunn av dette hadde de fleste ikke muligheten til å etablere hjemmekontor i et eget rom i boligen. Hjemmene til disse ansatte var i utgangspunktet ikke tilrettelagt for hjemmekontor og for de fleste ble løsningen å sitte enten i spisestue, stue eller på soverom. Kravet om at hjemmekontoret må være i et eget rom i boligen for å kunne benytte seg av fradragsreglene kan derfor virke urimelige. I situasjoner som gjør at ansatte blir tvunget til å sitte midlertidig på hjemmekontor, kan en tenke seg at det bør sees bort fra kravet om eget rom. Hovedproblemet med kravet om eget rom er at det er vanskelig å følge opp, både for arbeidsgiver og for revisor. Hverken arbeidsgiver eller revisor kan utføre kontroller hos alle ansatte som sitter på hjemmekontor. For små selskaper med få ansatte vil det kunne være en mulighet, men for større selskaper med mange ansatte vil ikke dette kunne gjennomføres i praksis. På grunn av dette vil det være vanskelig å kontrollere om fradragsreglene blir riktig anvendt. I slike situasjoner hvor det er vanskelig å følge opp reglene vil det også være et problem at reglene blir misbrukt.

Dersom arbeidstaker har et eget rom som utelukkende benyttes til hjemmekontor kan hun kreve en hjemmekontorgodtgjørelse på 1.850 kr i året. Alternativt kan hun få dekket de faktiske kostnadene som knytter seg til hjemmekontoret, slik som strøm, forsikring, husleie og kommunale avgifter. Det kan være vanskelig å avgjøre hvor stor andel av slike kostnader som knytter seg til bruken av hjemmekontor, og det må derfor gjøres en skjønnsmessig vurdering. Overstiger hjemmekontorgodtgjørelsen disse kostnadene, må den

behandles som ordinær lønnsinntekt (Skatteetaten, 2020b). En måte å få hjemmekontorgodtgjørelsen skattefri på er gave fra arbeidsgiver. I 2021 økte regjeringen den årlige beløpsgrensen for skattefrie gaver fra 2.000 kr til 5.000 kr. Vilkåret om at slike gaver må gis som en generell ordning i bedriften ble også opphevet. På denne måten kan gaveregelen brukes til utstyr til hjemmekontoret. Gaven kan ikke gis som penger, men for eksempel som et gavekort i en møbelbutikk (Pengeverkstedet, 2022).

2.4.2 Utstyr til hjemmekontor

Nødvendig utstyr og arbeidsplass må være tilgjengelig for å ha et funksjonelt hjemmekontor. Den ansatte kan få tilgang på slikt utstyr ved at arbeidsgiver låner eller gir dette til den ansatte, den ansatte kjøper det selv og får kostnadene refundert av arbeidsgiver eller ved at arbeidsgiver utbetaler utstyrgodtgjørelse til den ansatte. Hvilken metode som benyttes avgjør de skattemessige konsekvensene. Kostnader til erverv eller leie av inventar og utstyr til bruk i inntektsgivende arbeid eller virksomhet i hjemmet er fradragsberettiget hvis kostnadene er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt, jf. sktl. § 6-1.

Dersom arbeidsgiver låner utstyr til den ansatte kan dette gjøres skattefritt. Dette forutsetter at utstyret hovedsakelig er til bruk i arbeidssammenheng. Eksempler på slikt utstyr kan være skrivebord, kontorstol, skrivebordslampe, headset til telefon og lignende. Utstyr slik som stol eller skjerm som er spesielt egnet til gaming eller underholdning vil tyde på at dette er til bruk i privat sammenheng. Kjøp av utstyr som normalt finnes i hjemmet vil ikke være skattefritt. I de tilfeller hvor arbeidsgiver gir utstyr til den ansatte kan dette skje skattefritt, i samme utstrekning som arbeidstaker kan kreve fradrag. Det må altså vurderes om arbeidstakeren ville fått fradrag dersom hun hadde kjøpt utstyret selv. Hovedformålet med utstyret må også i dette tilfellet være at det benyttes i arbeidssammenheng. Det er også avgjørende at kostnadene er nødvendige for å generere skattepliktig inntekt. Dersom arbeidstaker for det meste benytter seg av hjemmekontor, slik som under Covid-19, skal det mindre til for at hovedformålet oppfylles. På samme måte vil det oppfylles dersom arbeidstaker jevnlig benytter seg av hjemmekontor. Det vil derimot vurderes dit hen at

arbeidet ikke anses som hovedformålet dersom hjemmekontoret benyttes mer sporadisk. Er det snakk om mer kostbart utstyr slik som datautstyr og teknisk utstyr, er det mer vanlig at arbeidstaker låner dette fra arbeidsgiver. Ved vurderingen av om utstyret benyttes hovedsakelig i arbeidssammenheng skal det legges vekt på prisen på utstyret.

En annen mulighet er at den ansatte kjøper utstyr til hjemmekontoret selv og får kostnadene refundert av arbeidsgiver etter bilag. Det er hovedformålet med anskaffelsen og hvilken type utstyr det er som avgjør om det utløses skatteplikt eller ikke. De samme vilkårene gjelder her som for de andre metodene. Utgifter til kontorrekvisita, slik som toner til printere, printerpapir, skriveblokker og pinner, som utelukkende brukes i arbeidssammenheng, kan refunderes uten skatteplikt.

Den siste metoden som kan benyttes er at arbeidsgiver utbetaler utgiftsgodtgjørelse til den ansatte for bruk av hjemmekontor. Får arbeidstakeren en godtgjørelse som hun selv disponerer til kjøp av utstyr, vil denne godtgjørelsen være skattepliktig slik som ordinær lønn. Utgiftsgodtgjørelse for hjemmekontor skal overskuddsberegnes etter nettometoden, jf. sktl. § 5-11 (2) bokstav a. Dersom arbeidstakeren kan dokumentere at pengene er brukt til hjemmekontorutstyr, vil kun det eventuelle overskuddet være skattepliktig som lønn. Også her er det en forutsetning at utstyret hovedsakelig benyttes i arbeidssammenheng. I tilfeller hvor arbeidstaker ikke kan dokumentere at pengene er brukt på utstyr til hjemmekontoret, vil hele utstyrsgodtgjørelsen bli skattepliktig som ordinær lønn. Dersom arbeidstakeren på et senere tidspunkt kan dokumentere at pengene er brukt på utstyr til hjemmekontor kan dette gi grunnlag for fradrag (Skatteetaten, 2020b). Dersom hjemmekontorordningen er midlertidig og det på et senere tidspunkt er meningen at utstyret skal brukes privat, vil det peke i retning av at utstyret hovedsakelig er anskaffet til privat bruk. Dette gjelder spesielt i de tilfeller hvor utstyret er kostbart (Skatteetaten, u.å.-a, s. 2).

En utfordring ved alle metodene som kan benyttes for å få utstyr til hjemmekontoret er at det er vanskelig å avgjøre om utstyret hovedsakelig

benyttes i arbeidssammenheng. Dette er ikke noe arbeidsgiver, eller eventuelt revisor, kan kontrollere og det blir derfor en vurdering som i stor grad baseres på tillit. Her vil det også være et problem at det er lett for ansatte å misbruke reglene.

2.4.3 Andre kostnader tilknyttet hjemmekontor

Kostnader knyttet til lunsj eller overtidsmat når man jobber på hjemmekontor kan ikke dekkes skattefritt. Dette er fordi slike utgifter ville oppstått privat uansett. Felles kantineordning på arbeidsplassen er unntatt skatteplikt, men dette gjelder ikke mat på hjemmekontor. Noen arbeidsplasser har en ordning slik at de ansatte betaler en månedlig egenandel som gjør at de får tilgang på “gratis” kantine. Så lenge arbeidstaker dekker selvkost er en slik ordning skattefri. Gratis frukt, kaffe, te, juice eller lignende er uansett skattefritt. Skatteetaten slår fast at en slik ordning ikke kan fungere motsatt vei. Arbeidsgiver kan ikke dekke melk, frukt, juice, samt selvkost på lunsjen til den ansatte på hjemmekontor. Dette gjelder også for overtidsmat på hjemmekontor (Pengeverkstedet, 2022). Spørsmålet vi kan stille oss er hvorfor de har valgt å ha reglene slik. Skal det være en ulempe for de ansatte å jobbe på hjemmekontor fremfor å være på kontoret, eller bør man legge mer til rette for at de ansatte skal kunne jobbe på hjemmekontor? Slik som reglene er i dag, vil det være arbeidsgiver som kommer best ut av situasjonen da de slipper kostnader til mat og drikke til de ansatte når de sitter på hjemmekontor. For de ansatte vil dette være en klar ulempe ved arbeid fra hjemmekontor da de nå må betale for dette selv. En mulig løsning kan være å utbetale et månedlig beløp til de ansatte som skal brukes på lunsj, frukt, kaffe, te og lignende. De ansatte vil da kunne ha den samme fordelene som de har ved arbeid fra kontoret. Ulempen med dette er at man ikke kan være sikker på at pengene blir brukt til det gitte formålet, eller om de blir brukt til privat bruk.

Dersom matservering skjer tilknyttet et velferdstiltak kan serveringen være fritatt for skatt. Slike velferdstiltak er skattefrie dersom ytelsen er egnet til å øke trivsel og samhørighet i selskapet. I tillegg må tiltaket omfatte alle eller en betydelig gruppe ansatte. Muligheten for skattefrie velferdstiltak bidrar til at arbeidsgiver kan arrangere for eksempel julebord eller sommeravslutning

digitalt. I slike tilfeller vil vilkåret om økt trivsel og samhørighet være oppfylt. For arbeidstakere som i forbindelse med Covid-19 tilbringer mesteparten av arbeidstiden sin på hjemmekontor, men som har fast arbeidssted utenfor hjemmet under ordinære omstendigheter, er hjemmekontoret det faste arbeidsstedet i skattemessig sammenheng. På grunn av dette vil reise mellom hjemmekontoret og det faste arbeidsstedet anses som en yrkesreise. Slike reiser, og reiser mellom hjemmekontoret og annet ikke-fast arbeidssted, kan i sin helhet dekkes skattefritt. Fradrag for reisekostnader på yrkesreise inngår i minstefradraget (Skatteetaten, 2020b).

2.5 Statsstøtte

For å hindre at lokale eller nasjonale myndigheter gir enkelte foretak eller næringer fordeler fremfor andre på en måte som påvirker samhandelen negativt, har EØS innført et felles regelverk om offentlig støtte. Regelverket skal også bidra til forutsigbare og like konkurranse- og rammevilkår i hele EØS-området for alle markedsaktørene. I EØS-avtalen artikkel 61 defineres offentlig støtte slik: *«Med de unntak som er fastsatt i denne avtale, skal støtte gitt av EFs medlemsstater eller EFTA-statene eller støtte gitt av statsmidler i enhver form, som vrir eller truer med å vri konkurransen ved å begunstige enkelte foretak eller produksjon av enkelte varer, være uforenlig med denne avtales funksjon i den utstrekning støtten påvirker samhandelen mellom avtalepartene.»* (Nærings- og fiskeridepartementet, 2019). Seks kumulative vilkår må være oppfylt for at et tiltak skal defineres som offentlig støtte. Det første vilkåret er at mottakeren av støtten må være et foretak som utøver en økonomisk aktivitet. Videre må støtten være gitt av staten eller av statsmidler i enhver form og innebære en økonomisk fordel for mottakeren. I tillegg skal støtten begunstige enkelte foretak eller produksjon av enkelte varer eller tjenester. Støtten kan også virke konkurransevridende. Det siste vilkåret er at støtten kan påvirke samhandelen mellom EØS-landene. Tiltaket utgjør offentlig støtte dersom alle vilkårene er oppfylt samtidig. Tiltaket eller tilskuddet er ikke å regne som offentlig støtte dersom et av vilkårene ikke er oppfylt (Nærings- og fiskeridepartementet, 2019).

2.5.1 Avskrivningssats

I forbindelse med Covid-19-pandemien innførte staten en rekke insentivordninger knyttet til skatt for personer og selskaper. Dette ble gjort for å stimulere til fremtidige investeringer og skape vekst i norsk økonomi i kjølvannet av Covid-19. I 2020 ble det blant annet innført midlertidige forhøyede avskrivningssatser for nyanskaffede maskiner og andre driftsmidler, samt påkostninger på eldre driftsmidler, i saldogruppe d med 10 pst. For denne saldogruppen ville man fått en forhøyet avskrivningssats på 30 % i 2020.

Tiltaket ble godkjent av det Europeiske frihandelsforbundets overvåkningsorgan (ESA) 20. juli, og gjaldt for driftsmidler som ble anskaffet fra 20. juli og ut året 2020. For å hindre uønskede tilpasninger ville driftsmidler i saldogruppe d som ble anskaffet av en nærstående part ikke kunne benytte seg av den forhøyede avskrivningssatsen. Forutsetningen for godkjenningen av tiltaket var at det var i tråd med Europakommisjonens midlertidige retningslinjer for statsstøtte tilknyttet Covid-19 (Finansdepartementet, 2020b). Tiltaket ble inntatt i skatteloven § 14-43 (5) og FSFIN § 14-43-2 (Midling-Hansen, 2020).

For selskaper som investerte i maskiner, inventar, personbiler og traktorer ville de forhøyede startavskrivningene gi selskapene utsatt skatt. For akkurat disse investeringene så ikke departementet noen grunn til å forlenge et slik støttetiltak. Dette var fordi et slikt tiltak ville vært lite treffsikkert, da det først og fremst var en fordel for selskaper i skatteposisjon. Det ville derfor være en stor del av målgruppen som var utenfor skatteposisjon og som ikke ville fått umiddelbar nytte av tiltaket. Tiltaket ble ikke forlenget til 2021 da Europakommisjonens midlertidige retningslinjer for statsstøtte i forbindelse med koronasituasjonen kun gjaldt frem til 31. desember 2020. Dersom en forlengelse skulle vært aktuelt måtte tiltaket notifiseres på nytt etter de ordinære statsstøttereglene (Finansdepartementet, 2020b).

På samme måte som Norge innførte regjeringen i Sverige også en midlertidig lov for å stimulere til fremtidige investeringer og vekst under Covid-19.

Riksdagen vedtok en midlertidig lov om skattereduksjon for kjøp av utstyr i 2021. Denne loven innebar at både fysiske og juridiske personer med inntekt fra næringsvirksomhet kunne få reduksjon i skatten ved innkjøp av materielt utstyr. Denne reduksjonen var på 3,9 % av anskaffelsesverdi av utstyr som ble anskaffet mellom 1. januar og 31. desember 2021. Det var ingen grense på hvor stort grunnlaget for reduksjonen i skatt kunne være. For at fysiske og juridiske personer skulle kunne benytte seg av skattereduksjonen var det et krav om at det var skatt som skulle trekkes fra reduksjonen. Ordningen skulle ikke være et næringstilskudd (Skatteverket, u.å.). Ved bruk av Sveriges metode ville selskaper fått direkte reduksjon i skatt, mens den norske metoden ga økte kostnader og dermed reduksjon i skattegrunnlaget. Begge metodene ga omtrent det samme utfallet for selskapene.

2.5.2 Forskuddsskatt

Et annet tiltak som ble innført for å håndtere de økonomiske konsekvensene av Covid-19-pandemien var utsettelse av forskuddsskatt. Bestemmelsen åpnet opp for at personer og selskaper med betalingsproblemer som følge av Covid-19 fikk innvilget kortvarige betalingsutsettelse (Skatteetaten, 2021). Betalingen av forskuddsskatt for 1. termin 2020 med betaling 15. mars ble utsatt til 4. mai 2020. 2. termin fikk også utsettelse fra 15. mai til 15. juli 2020. Søknad om utsatt frist var ikke nødvendig da faktura ble utsendt med ca. 3 ukers forfall. Det var likevel mulighet for å betale forskuddsskatten tidligere enn forfall eller eventuelt få tilbakebetalt forskuddsskatt som allerede var innbetalt. For selskaper ble innbetaling av forskuddsskatt for 2. termin med betalingsfrist 15. april utsatt til 1. september 2020. Også i dette tilfellet kunne det søkes om tilbakebetaling av forskuddsskatt som allerede var innbetalt. For både inntektsåret 2021 og 2022 gjaldt ordinære frister for betaling av forskuddsskatt (Skatteetaten, 2022b).

Utsettelse av forskuddsskatt kan være en fordel for selskaper ved at de blir mer likvide og får mulighet til å investere i nye måter å generere inntekt på. Covid-19 har gjort at mange selskaper har vært nødt til å tenke nytt for å kunne opprettholde inntekt og denne betalingsutsettelsen har medført at selskapene har

fått både tid og penger til å omstille seg. Ulempen bak et slik tiltak er at det foreligger en risiko for at personer og selskaper som hadde betalingsproblemer før Covid-19 bare får en utsettelse av disse problemene. Det har på bakgrunn av dette oppstått en bekymring for at det vil oppstå en konkursbølge av selskaper som har overlevd pandemien ved hjelp av tiltakene. Tilbakebetaling av utsatte skatte- og avgiftskrav kommer i tillegg til de ordinære kravene og en del selskaper kan dermed få utfordringer med å betjene både utsatte og ordinære krav. Skatteetaten hadde en forventning om å se en utvikling i konkurser rundt årsskiftet 2021/2022, men etter at betalingsfristen 31. mars også ble utsatt vil nok konkursøkningen skje først til våren og nærmere sommeren. Skatteetaten kan ikke si med sikkerhet hvor mange selskaper som vil bli rammet av konkurs som en følge av brudd på avdragsordningen (Skatteetaten, 2022a) (Kastrati, 2022).

En annen konsekvens av at selskaper benytter seg av betalingsutsettelse kan være at underleverandørene til disse selskapene også går konkurs. Betalingsutsettelsene har vært gitt automatisk til alle selskaper, uavhengig av om de har hatt bruk for det eller ikke. Det har heller ikke oppstått noen betalingsanmerkninger på de selskapene som har valgt å benytte seg av betalingsutsettelsene. Dette har medført at underleverandørene til disse selskapene ikke har vært klar over at selskapene de leverer til kan ha hatt likviditetsutfordringer. Underleverandørene har dermed fortsatt å levere til disse selskapene, i god tro om at selskapene kommer til å betale. Ved å benytte seg av betalingsutsettelsene oppstår det gjeld til det offentlige. Denne type gjeld kommer først i betalingsrekkefølgen og har prioritet foran andre kreditorer. Underleverandørene risikerer dermed at selskapene ikke innfrir sine krav fordi det ikke er nok likvider igjen etter konkurs.

2.5.3 Rentefrie utsettelse av skatt

På grunn av Covid-19 ble det vedtatt bestemmelser som åpnet for en mer fleksibel ordning for utsettelse av betaling av skatt. Disse bestemmelsene åpnet for at det kunne innvilges en betalingsutsettelse for personer og selskaper som hadde betalingsproblemer og som midlertidig var ute av stand til å innfri sine krav på grunn av Covid-19. Ordningen ble innført 12. juni 2020 og skulle i

utgangspunktet vare frem til 31. desember 2020, men ble forlenget flere ganger. Den ble til slutt utsatt frem til 30. juni 2021 med en betingelse om at kravene som i utgangspunktet ble utsatt til denne datoen kunne bli betalt ned innen 30. desember 2022. I januar 2022 innførte regjeringen en ny ordning hvor krav med forfall i perioden mellom 1. januar og 31. mars 2022 også kunne få utsatt frist til 30. desember 2022. Land som Danmark, Finland, Tyskland og Frankrike valgte også i perioder under Covid-19 å utsette sine frister for skatteinnbetalinger (NHO, 2020). Det at flere land har valgt å innføre slike betalingsutsettelse kan være en indikasjon på at løsningen har vært nødvendig.

En forutsetning for at selskaper i Norge skulle få betalingsutsettelse på skatten etter denne ordningen var at utbruddet av Covid-19 førte til at selskapet hadde mistet inntekt og/eller økte kostnader slik at selskapet fikk problemer med å innfri kravene sine. Ved søknad om betalingsutsettelse var det ikke krav på dokumentasjon av mistet inntekt eller økte kostnader, men dette måtte kunne legges fram ved forespørsel. For personer som ønsket betalingsutsettelse var det en forutsetning at personen var midlertidig ute av stand til å innfri sine krav på grunn av Covid-19. Dette innebar at personlige skyldnere må ha hatt en betydelig reduksjon i sin inntekt eller i sin egen og sin ektefelle/samboers totale inntekt. En betydelig reduksjon betyr i dette tilfellet en reduksjon på 20 prosent sammenlignet med inntekten personen hadde før 29. februar 2020. Det er ikke kun arbeidsinntekt som er relevant. Redusert inntekt fra for eksempel enkeltpersonforetak eller leieinntekter vil også være relevant dersom det har en klar sammenheng med Covid-19 (Skatteetaten, 2021).

Dersom du betaler skatter og avgifter for sent ilegges du i tillegg en forsinkelsesrente. Denne renten fastsettes av Finansdepartementet hvert halvår, med virkning fra 1. januar og 1. juli (Skatteetaten, u.å.-c). I utgangspunktet var forsinkelsesrenten på 9,5 % fra 1. januar 2020, men ble på grunn av Covid-19 redusert til 6 % i perioden 10. juni til 31. desember 2020 for de fleste skatte- og avgiftskrav. Det forelå unntak for blant annet krav på forskuddstrekk, skattetrekk og erstatningskrav, hvor forsinkelsesrenten ikke ble redusert. I 2021 forelå det ingen reduksjon i forsinkelsesrenten, men den ble igjen redusert ned til 6 % i perioden 15. januar til 31. mars 2022, hvor de samme unntakene var

gjeldende (Skatteetaten, 2022b). En slik ordning var til hjelp for selskaper som i utgangspunktet hadde betalingsproblemer og forbedret deres likviditet. Ordningen bidro også til at situasjonen for noen av disse selskapene ikke ble forverret.

2.5.4 Tilbakeføring av underskudd for selskaper

Et annet tiltak som ble innført av regjeringen i forbindelse med Covid-19-pandemien var tilbakeføring av underskudd for selskaper. Tiltaket som ble innført innebar at selskaper fikk en midlertidig mulighet til å tilbakeføre inntil 30 millioner kroner av selskapsunderskudd i 2020 mot beskattet overskudd de to foregående årene. Underskuddet kunne tilbakeføres mot positiv inntekt i 2019 og 2018. Selskapene fikk utbetalt skatteverdien av underskudd i 2020 ved skatteoppgjøret i 2021. En slik refusjon av skatteverdien av et underskudd ga positive likviditetsvirkninger fordi bankene ble mer villige til å yte kortsiktige lån til selskaper som var utsatt for midlertidig svekkelse. Gjennomføringen av betalingen og utbetalingen var automatisk og dersom selskaper ikke ønsket å benytte seg av ordningen måtte de be om det i forbindelse med innleveringen av skattemeldingen for 2020 (Skatteetaten, 2022b). Tiltaket gjaldt for alle næringer, men kom de mest utsatte selskapene til gode. Selskapene tiltaket gjaldt for var etterskuddspliktige selskaper og innretninger definert i sktl. § 2-2.

Tilbakeføring av underskudd gjaldt kun selskaper som gikk fra overskudd i 2018 eller 2019 til underskudd i 2020. Ved å ha en slik avgrensning sørget regjeringen for at det kun var de selskapene som var egnet til å gå med overskudd som fikk nytte av ordningen. Slik unngikk de også at selskaper som ikke var egnet til å gå med overskudd, eller som i utgangspunktet ikke drev næring, fikk nytte av tiltaket. En annen fordel ved tiltaket var at omfanget av utbetalingene til selskapene var direkte avhengig av hvor alvorlig situasjonen var. Tiltaket bidro til at skattesystemet hadde en stabiliserende rolle og ga mulighet til å dempe nedgangen. Grunnen til at beløpsgrensen ble satt til 30 mill. var at da ville de fleste lønnsomme små og mellomstore bedriftene med underskudd i 2020 kunne få full nytte av ordningen. Beløpsgrensen sørget også for å ha en viss kontroll på provenytapet som ordningen medførte. Reglene for tiltaket om tilbakeføring av underskudd i 2020 ble innført i sktl. §§ 16-60 til 16-

63, og erstattet de tilsvarende midlertidige reglene som ble innført i 2009 (Finansdepartementet, 2020a).

3.0 Avslutning

I denne delen av oppgaven vil vi oppsummere de funnene vi har gjort gjennom utarbeidelsen av oppgaven, samt besvare oppgavens problemstilling:

Hvordan påvirker Covid-19 skattlegging av enkeltpersoner og aksjeselskaper?

- *Er det behov for å gjøre endringer i norsk skattelovgivning og Norges skatteavtaler med andre land som en følge av Covid-19 og endringene det har medført?*

Formålet med oppgaven har vært å analysere hvordan Covid-19 har påvirket skattlegging av enkeltpersoner og aksjeselskaper, og hvorvidt det kan være behov for endringer i norsk skattelovgivning og Norges skatteavtaler med andre land. Analysen vår består av hvordan reglene var før Covid-19, hvordan de er nå og om det er behov for eventuelle endringer for at skattelovgivningen skal kunne tilpasse seg nye situasjoner.

Gjennom oppgaven har vi presentert ulike momenter som er med på å besvare vår problemstilling. Det første momentet omhandler problematikk ved etablering av hjemmekontor i utlandet, samt hvor og hvordan enkeltpersoner skal beskattes i disse tilfellene. Det har vist seg å være utfordrende for arbeidstakere på hjemmekontor i utlandet å planlegge skattleggingen, og det er viktig å ha avklart på forhånd hvilken stat man blir skattepliktig til. På denne måten kan arbeidstakeren unngå dobbeltbeskatning og langvarige prosesser tilknyttet kreditfradrag. Neste moment knytter seg til begrepet skattemessig hjemmehørende og regelen på 183 dager i sktl. § 2-1 (2) bokstav a. Regelen slik den er i dag er konkret og rigid, men vi ser behovet for å åpne opp for skjønn og vurdering av hvert enkelt tilfelle grunnet Covid-19-pandemien. Det har blitt gjort endringer i forbindelse med Covid-19 og vi anser det som relevant å benytte disse endringene også i fremtiden tilknyttet andre krisesituasjoner. Det

tredje momentet dreier seg om etablering av nytt fast driftssted for selskaper. De fleste selskaper ønsker ikke fast driftssted flere steder enn nødvendig og under Covid-19-pandemien har det oppstått bekymringer knyttet til om hjemmekontor utløser nytt fast driftssted. OECD har dermed fastslått at hjemmekontor ikke utløser fast driftssted dersom hjemmekontoret er midlertidig.

Neste moment omfatter sktl. § 2-3 (5), og selskaper og personer som under ordinære omstendigheter ikke ville oppholdt seg i Norge. I likhet med sktl. § 2-1 (2) bokstav a, anser vi det også her som relevant å utvide bestemmelse til å også gjelde andre krisesituasjoner og være av en mer permanent karakter. Det femte momentet vi har tatt for oss i oppgaven omhandler kostnader tilknyttet hjemmekontor, både for arbeidstaker og arbeidsgiver. Reglene for kostnader og fradrag tilknyttet arbeid på hjemmekontor er ganske konkrete, men i forbindelse med Covid-19 har det oppstått utfordringer knyttet til tolkning av reglene. Oppfølging av reglene er tidkrevende og nærmest umulig da kontroll av reglene ikke enkelt lar seg gjennomføre. Det siste momentet knytter seg til statsstøtteordningene for både personer og selskaper i forbindelse med Covid-19. Alle ordningene har bidratt til å stimulere til fremtidige investeringer og skape vekst i norsk økonomi under og etter Covid-19-pandemien. Likevel ser vi en risiko ved at selskaper og personer som hadde betalingsproblemer før Covid-19 utsetter problemene sine, og at det vil kunne oppstå en konkursbølge i kjølvannet av pandemien.

Denne oppgaven kan konkluderes med at Covid-19 har påvirket skattleggingen av enkeltpersoner og aksjeselskaper på ulike måter. Vi ser at det er behov for endringer i det norske lovverket og Norges skatteavtaler med andre land tilknyttet pandemien. Noen av disse var allerede innført før vi gjorde vår analyse, men vi ser behovet for flere tilpasninger ved eventuelle fremtidige hendelser. Underveis i oppgaven har vi sammenlignet norsk skattelovgivning med dansk og indisk lovgivning. Innledningsvis trodde vi at Danmark ville være det landet som hadde den lovgivningen som var mest lik den norske. Dette viste seg å ikke være helt riktig, da vi også fant flere likheter mellom den indiske og den norske skattelovgivningen. Vi mener at det norske skattesystemet vi har i dag ikke er godt nok rustet for å håndtere fremtidige krisesituasjoner og at det er

behov for å gjøre endringer. Raske beslutninger kan føre til at endringer i lovverk ikke vil fungere hensiktsmessig og byråkratiet i Norge bidrar til at slike prosesser kan være tid- og ressurskrevende.

4.0 Kildeliste

- Berg-Rolness, G. (2016, oktober 1). *Fast driftssted – en fiksjon?* Tax Justice Network – Norge. <https://taxjustice.no/artikkel/fast-driftssted-en-fiksjon>
- Blakkisrud, O. R. (2021, mars 25). *COVID19—Skatteutfordringer for ansatte og deres arbeidsgivere. Nye retningslinjer fra OECD.* blogg.pwc. <https://blogg.pwc.no/skattebloggen/covid19-skatteutfordringer-for-ansatte-og-deres-arbeidsgivere.-nye-retningslinjer-fra-oecd>
- Bostedsbegrepet i skatteloven og skatteavtalene.* (2013, april 25). duo.uio. <https://www.duo.uio.no/bitstream/handle/10852/36361/178662.pdf?sequence=4>
- Brovold, T. (2021, november 8). *Hjemmekontor i utlandet.* Sticos. <https://www.sticos.no/fagstoff/selskapsrett/kategori/arbeidsforhold/hjemmekontor-i-utlandet>
- Brækhus. (2020, mars 19). *Konsekvenser for beskatningen av norske arbeidstakere med midlertidige arbeidsopphold i utlandet.* Brækhus. <https://braekhus.no/coronaviruset-konsekvenser-for-beskatningen-av-norske-arbeidstakere-med-midlertidige-arbeidsopphold-i-utlandet/>
- Bullen, A., & Brødholt, H. (2019). *Nytt hemmehørende-begrep for selskaper.* 7.
- Chen, M. (2020, mai). *COVID-19—OECD Guideline on Determination of Permanent...* Rödl & Partner. <https://www.roedl.com/insights/newsletter-china/2020-05/covid-19-oecd-guideline-determination-permanent-establishment-tax-resident-status>
- Codex Advokat. (2021, desember 16). *Skattenedsettelse etter ettårsregelen.* transaksjonsadvokater. <https://www.transaksjonsadvokater.no/skatt-person/ettarsregelen-skatt/>
- Enache, R., & Puscas, A. (2021, juli 6). *Remote work in the new reality.* KPMG. <https://home.kpmg/xx/en/home/insights/2021/04/remote-work-in-the-new-reality.html>
- Finansdepartementet. (2003, februar 28). *Ot.prp. Nr. 42 (2002-2003)* [Proposisjon]. regjeringen; regjeringen.no. <https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/otprp-nr-42-2002-2003-/id126261/>
- Finansdepartementet. (2020a, mars 13). *Prop. 53 LS (2019–2020)* [Proposisjon].

- Regjeringen.no; regjeringen.no.
<https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/prop.-53-ls-20192020/id2693424/>
- Finansdepartementet. (2020b, oktober). *Prop. 1 LS Skatter, avgifter og toll 2021*. regjeringen.
<https://www.regjeringen.no/contentassets/d2e227f7a0e842e2946a8f8f95cb65db/no/pdfs/prp2020202100011s0dddpdfs.pdf>
- Furuseth, E. (2021, oktober 6). *Lovdata*. lovdata.
<https://lovdata.no/pro/auth/login#document/NL/lov/1999-03-26-14/%C2%A72-3>
- Groth, P. R. (u.å.). *Skatt og trygd ved arbeid fra hjemmekontor utenfor Norge*. Deloitte Norway. Hentet 2. mai 2022, fra
<https://www2.deloitte.com/no/no/pages/tax/articles/skatt-og-trygd-ved-arbeid-fra-hjemmekontor-utenfor-Norge.html>
- IBFD. (2021a, august 24). *Individual income tax*. research-ibfd-org.
https://research-ibfd-org.ezproxy.library.bi.no/#/doc?url=/linkresolver/static/ita_dk_s_1.&refresh=1651487925357%23ita_dk_s_1
- IBFD. (2021b, september 9). *Corporate income tax*. research-ibfd-org.
https://research-ibfd-org.ezproxy.library.bi.no/#/doc?url=/linkresolver/static/cta_dk_s_1.1.5.%23cta_dk_s_1.1.5
- IBFD. (2021c, september 9). *International aspects*. research-ibfd-org.
https://research-ibfd-org.ezproxy.library.bi.no/#/doc?url=/linkresolver/static/cta_dk_s_7.1.2.%23cta_dk_s_7.1.2
- IBFD. (2022a, januar 1). *Corporate income tax*. research-ibfd-org.
https://research-ibfd-org.ezproxy.library.bi.no/#/doc?url=/linkresolver/static/cta_in_s_1.&refresh=1651488413908%23cta_in_s_1
- IBFD. (2022b, januar 1). *Individual income tax*. research-ibfd-org.
https://research-ibfd-org.ezproxy.library.bi.no/#/doc?url=/linkresolver/static/ita_in_s_1.%23ita_in_s_1
- IBFD. (2022c, januar 1). *International aspects*. research-ibfd-org.
https://research-ibfd-org.ezproxy.library.bi.no/#/doc?url=/linkresolver/static/cta_in_s_7.1.2.%23cta_in_s_7.1.2
- IBFD. (2022d, mars 3). *International Aspects*. research-ibfd-org.
<https://research-ibfd-org.ezproxy.library.bi.no/#/doc?url=/>

- linkresolver/static/cta_no_s_7.&refresh=1652428801928%23cta_no_s_7
- Kastrati, V. (2022, februar 9). Forventer en økning i konkurser i takt med at utsatte avgifter skal tilbakebetales. *Fair*. <https://www.fair.no/blogg-bedrift/forventer-en-okning-i-konkurser-i-takt-med-at-utsatte-avgifter-skal-tilbakebetales/>
- Kleinová, A. (2021, juni 22). *Home office and permanent establishment during the (not only) coronavirus times*. Crowe. [https://www.crowe.com/cz/news/home-office-and-permanent-establishment-during-the-\(not-only\)-coronavirus-times](https://www.crowe.com/cz/news/home-office-and-permanent-establishment-during-the-(not-only)-coronavirus-times)
- KPMG. (2022, februar 1). *Utenlandsbeskatning—Skatteavtaler*. [verdtavite.kpmg. https://verdtavite.kpmg.no/utenlandsbeskatning-skatteavtaler/?s](https://verdtavite.kpmg.no/utenlandsbeskatning-skatteavtaler/?s)
- Leigland, L. E. (2021, august 9). *FNs klimarapport: En alarm for menneskeheten*. FN. <https://www.fn.no/nyheter/fns-klimarapport-en-alarm-for-menneskeheten>
- Lund, A. M. (u.å.). *Voldgift*. chamber. Hentet 2. mai 2022, fra <https://chamber.no/tjenester/tvistelosning-og-voldgift/voldgift/>
- Lørstad, H. C. (2021, oktober 20). *Skatt og trygd ved arbeid fra hjemmekontor i utlandet*. BDO. <https://www.bdo.no/nb-no/bloggen/skatt-og-trygd-ved-hjemmekontor-i-utlandet>
- Majid, F. (2020). *Konkurransen i det norske strømmemarkedet*. oda.oslomet. https://oda.oslomet.no/oda-xmlui/bitstream/handle/11250/2824579/Majid_Fezan.pdf?sequence=1&isAllowed=y
- Melø, A. (2019, mars 20). Slik unngår du dobbeltbeskatning mellom ulike land. *melo*. <https://melo.no/juridisk-innsikt/skatt/slik-unngar-du-dobbeltbeskatning/>
- Midling-Hansen, E. (2020, november 16). *Økt startavskrivning på driftsmidler i saldogruppe d*. bondelaget. <https://www.bondelaget.no/tema/koronaviruset/okt-startavskrivning-pa-driftsmidler-i-saldogruppe-d>
- NHO. (2020, april 19). *Oversikt over Korona-tiltak i andre land*. nho. <https://www.nho.no/tema/eos-og-internasjonalt-handel/artikler/oversikt-over-korona-tiltak-i-andre-land/>
- Norges domstoler. (u.å.). *Voldgift*. domstol. Hentet 2. mai 2022, fra

- <https://www.domstol.no/no/juridisk-ordliste/v/Voldgift/>
- Nærings- og fiskeridepartementet. (2019, april 3). *Oversikt over regelverket—Regjeringen.no*. Regjeringen.no.
- <https://www.regjeringen.no/no/tema/naringsliv/konkurransopolitikk/regler-om-offentlig-stotte-listeside/offentlig-stotte-generell-innforing-i-re/id430130/>
- OECD. (2010a). *Commentaries on the articles of the model tax convention* ([8. ed.], condensed version 2010). IBFD.
- <https://www.oecd.org/berlin/publikationen/43324465.pdf>
- OECD. (2010b, juli 22). *Articles of the OECD model tax convention on income and capital*. oecd. <https://www.oecd.org/tax/treaties/47213736.pdf>
- Omfanget av skatteplikten etter skatteloven §2-3.1.b.* (2017, november 25). duo.uio.
- <https://www.duo.uio.no/bitstream/handle/10852/60487/1/657.pdf>
- Pengeverkstedet. (2022, april 4). *Kan du trekke fra hjemmekontoret?*
- Pengeverkstedet. <https://pengeverkstedet.no/skatt/hva-kan-du-fa-dekket-pa-hjemmekontoret/>
- PwC. (2020, september 8). *The future of remote work: Global PwC survey outputs*. pwc. https://www.pwc.com/gx/en/services/people-organisation/publications/assets/pwc-the-future-of-remote-work-global-pwc-survey-outputs.pdf?_ga=2.22778105.399733310.1643119366-881135656.1631781707
- Regjeringen. (2019, februar 20). *Veileder for gjensidig avtaleprosedyre under skatteavtale (MAP)*. regjeringen.
- https://www.regjeringen.no/contentassets/a91a5dd41bde46c88ed4dfc2bf724252/veileder_for_gjensidig_avtaleprosedyre.pdf
- Remen, A. C. (2022, februar 7). *Skattesmell på hjemmekontor i utlandet*. NRK.
- <https://www.nrk.no/norge/skattesmell-pa-hjemmekontor-i-utlandet-1.15840616>
- Skat. (u.å.). *Du bor i Danmark og arbejder i udlandet*. skat. Hentet 2. mai 2022, fra <https://skat.dk/data.aspx?oid=2237729>
- Skatteetaten. (u.å.-a). 3.2 *Fradrag*. Skatteetaten. Hentet 2. mai 2022, fra <https://www.skatteetaten.no/rettskilder/type/handboker/skatte-abc/gjeldende/bolig--hjemmekontor-mv/B-14.011/B-14.013/>

- Skatteetaten. (u.å.-b). *Fast driftssted—Utenlandsk aksjeselskap*. Skatteetaten. Hentet 2. mai 2022, fra <https://www.skatteetaten.no/bedrift-og-organisasjon/utenlandsk/utenlandsk-aksjeselskap/skattemelding-og-skatteoppgjor/fast-driftssted/>
- Skatteetaten. (u.å.-c). *Forsinkelsesrenter*. Skatteetaten. Hentet 2. mai 2022, fra <https://www.skatteetaten.no/satser/forsinkelsesrenter/>
- Skatteetaten. (u.å.-d). *Gjensidig avtaleprosedyre MAP*. Skatteetaten. Hentet 2. mai 2022, fra <https://www.skatteetaten.no/person/skatt/hjelp-til-riktig-skatt/utland/gjensidig-avtaleprosedyre-map/>
- Skatteetaten. (u.å.-e). *Hjemmekontor*. Skatteetaten. Hentet 2. mai 2022, fra <https://www.skatteetaten.no/bedrift-og-organisasjon/skatt/skattemelding-naringsdrivende/fradrag/fradragsveiviser-for-enk/fradrag-for-kontor/hjemmekontor/>
- Skatteetaten. (u.å.-f). *Minstefradrag*. Skatteetaten. Hentet 2. mai 2022, fra <https://www.skatteetaten.no/satser/minstefradrag/>
- Skatteetaten. (u.å.-g). *Skatteplikt i Norge*. skatteetaten. Hentet 2. mai 2022, fra <https://www.skatteetaten.no/person/skatt/hjelp-til-riktig-skatt/utland/flyttet-til-eller-fra-Norge/>
- Skatteetaten. (2020a, april 1). *Tillatt opphold i Norge under ettårsregelen som følge av koronasituasjonen*. Skatteetaten. <https://www.skatteetaten.no/rettskilder/type/uttalelser/prinsipputtalelser/tillatt-opphold-i-norge-under-ettarsregelen-som-folge-av-koronasituasjonen/>
- Skatteetaten. (2020b, november 18). *Hjemmekontor og skatt*. Skatteetaten. <https://www.skatteetaten.no/rettskilder/type/uttalelser/prinsipputtalelser/hjemmekontor-og-skatt/>
- Skatteetaten. (2021, juli 2). *Retningslinje for betalingsutsettelse ved betalingsproblemer som følge av Covid-19-utbruddet*. Skatteetaten. <https://www.skatteetaten.no/rettskilder/type/rundskriv-retningslinjer-og-andre-rettskilder/rundskriv/retningslinje-for-betalingsutsettelse-ved-betalingsproblemer-som-folge-av-covid-19-utbruddet/>
- Skatteetaten. (2022a, februar 16). *Skylder 2,4 milliarder i skatt og avgift*. Skatteetaten. <https://www.skatteetaten.no/presse/nyhetsrommet/skylder-24-milliarder-i-skatt-og-avgift/>

- Skatteetaten. (2022b, april 28). *Tiltakspakker i forbindelse med korona-situasjonen*. Skatteetaten. <https://www.skatteetaten.no/tiltakspakker/>
- Skatteforvaltningen. (2020, juli 3). *Styresignal—COVID-19—Præcisering af praksis vedr. Fast driftssted, ledelsens sæde, fysiske personers skattemæssige hjemsted og beskatning af lønindkomst for fysiske personer, der arbejder i flere lande*. skat. <https://skat.dk/data.aspx?oid=2296858>
- Skatteverket. (u.å.). *Skattereduktion för inventarieinköp under 2021* [Text]. skatteverket. Hentet 2. mai 2022, fra <https://www.skatteverket.se/foretag/skatterochavdrag/coronainformation/foretagforeningarochoffentligaaktorer/skattereduktionforinventarieinkopunder2021.4.96cca41179bad4b1aab536.html>
- Storm, F. M., & Kristiansen, E. W. (2018). *Hjemmehørende-begrepet*. 4. *Voldgiftsavtalens subjektive grenser*. (2020, juni 8). bora.uib. https://bora.uib.no/bora-xmlui/bitstream/handle/1956/23958/132_JUS399_V20.pdf?sequence=1