



BI Norwegian Business School - campus Oslo

GRA 19502

Master Thesis

Component of continuous assessment: Thesis Master of Science

Final master thesis – Counts 80% of total grade

Skattemessig hjemmehørende - Nåværende regler, foreslåtte endringer og potensielle konsekvenser

Navn: Adrian Gullager Hansen

Start: 02.03.2018 09.00

Finish: 03.09.2018 12.00

Masteroppgave ved Handelshøyskolen BI

Student:

Adrian Gullager Hansen

Veileder:

Eivind Furuseth

Innleveringsdato:

16.08.2018

Studieprogram:

Master of Science in Business – Major in Business Law, Tax and Accounting

This thesis is a part of the MSc programme at BI Norwegian Business School.
The school takes no responsibility for the methods used, results found and
conclusions drawn.

Innholdsfortegnelse

Forord**Sammendrag**

1. Introduksjon	1
1.1. Aktualisering	1
1.3. Oppgavens relevans	2
1.4. Begrepsavklaring	2
1.5. Metode og rettskilder	3
1.5.3. Internasjonale rettskilder	4
1.6. Videre fremstilling	5
2. Dagens rettsbilde	5
2.1. Internretten	5
2.1.1. Selskaper stiftet i utlandet	6
2.1.1.1. Lovforarbeider	6
2.1.1.2. Rettspraksis	6
2.1.1.3. Skattemyndighetene	7
2.1.1.4. Reell ledelse	7
2.1.1.5. Konklusjon	7
2.1.2. Selskaper stiftet i Norge	8
2.1.2.1. Lovforarbeider	8
2.1.2.2. Administrative uttalelser og skattemyndighetenes praksis	8
2.1.2.3. Konklusjon	9
2.2. Skatteavtaleretten	10
3. Bakgrunnen for Finansdepartementets lovendringsforslag i skatteloven § 2-2	13
3.1. NOU 2014:13 - Kapitalbeskatning i en internasjonal økonomi	14
3.2. BEPS-prosjektet	15
3.2.1. Tiltakspunkt 6	16
3.2.2. Modellavtalens artikkel 25 (5) - Voldgift	17
3.2.3. Forholdet til art. 4 (3)	19
3.2.4 Tiltakspunkt 2	22
3.3 Multilateralt instrument (MLI)	24
4. Lovendringsforslaget	25

5. Endringene	27
5.1. Endring 1	27
5.1.1. Selskaper stiftet i Norge	27
5.1.2. Arcade Drilling AS og Transocean	30
5.1.2.1. Selskapets virksomhet	31
5.1.2.2. Stedet for virksomhetens beslutninger	31
5.1.3. Stiftelse, registrering eller annen selskapsrettslig tilknytning?	32
5.2. Endring 2	33
5.2.1. Selskaper stiftet i utlandet	33
5.3. Endring 3	38
5.3.1. Unntak for selskap bosatt i annet land etter skatteavtale	38
6. Virkninger	40
6.1. Selskaper stiftet i Norge	40
6.1.2. Selskaper stiftet i utlandet	43
6.1.3. Unntak for selskap etter skatteavtale med annen stat	48
6.1.3.1 Skattefrihet	49
6.1.3.2 Fritak for kildeskatt på utbytte	50
7. Oppsummering og konklusjon	52
7.1. Selskaper stiftet i Norge	52
7.2. Selskaper stiftet i utlandet	53
7.3. Unntak for selskap hjemmehørende i annen stat etter skatteavtale	54
7.4. Alternativt lovendringsforslag	55
8. Litteraturliste	56
9. Vedlegg	
9.1. Preliminary Master Thesis	

Forord

Jeg ønsker først og fremst å takke min veileder Eivind Furuseth for all hjelp gjennom prosessen. Hans kunnskaper om skatterett og tilbakemeldinger underveis har vært helt avgjørende.

Denne masteroppgaven representerer avslutningen på mine fem år som student på Handelshøyskolen BI i Oslo. Arbeidet med oppgaven startet våren 2017 og den ble ferdigstilt i august 2018. Prosessen har vært tidkrevende og utfordrende, men samtidig svært lærerik og givende. Jeg har tilegnet meg verdifull kunnskap om et dagsaktuelt tema og ville ikke vært foruten erfaringen.

Avslutningsvis ønsker jeg å takke min samboer og familie for tålmodighet, støtte og forståelse underveis.

Sammendrag

Temaet for denne oppgaven dreier seg om skattemessig hjemmehørighet for selskaper etter skatteloven § 2-2. Hvor et selskap er skattemessig hjemmehørende av stor betydning for skattyter og for Norges skatteproveny. Finansdepartementet presenterte et lovendringsforslag for reglene som hjemler skattemessig bosted for selskaper i Norge, i et høringsnotat av 16.03.2017. I sammenheng med dette har jeg formulert følgende problemstilling: «Skattemessig hjemmehørende - Nåværende regler, foreslåtte endringer og potensielle konsekvenser».

I denne oppgaven benytter jeg juridisk metode for å belyse problemstillingen. Det er foretatt en gjennomgang av nåværende internrett og hvordan reglene for å fastslå skattemessig bosted for selskaper har vært til nå. Bakgrunnen for lovendringsforslaget, innholdet i endringene og forslaget potensielle konsekvenser utgjør hoveddelen av oppgaven.

Analysene jeg har gjort viser at Finansdepartementets lovendringsforslag kan være problematisk. Enkelte deler av forslaget innebærer en oppklaring av et uklart rettsbilde og er i all hovedsak en positiv utvikling. Andre deler av forslaget vil i noen tilfeller medføre konsekvenser som kan resultere i økte tilfeller av juridisk dobbeltbeskatning og uønskede skattemotiverte tilpasningsmuligheter.

1. Introduksjon

1.1. Aktualisering

Skatt er en av Norges aller viktigste inntektskilder. I statsbudsjettet for 2018 er Norges skatteinntekt fra formue og inntekt beregnet til 247 milliarder kroner (Finansdepartementet, 2017a), som gjør det til landets tredje største inntektspost etter arbeidsgiver- og trygdeavgift, og merverdiavgift. Selv om lønn utgjør det viktigste skattegrunnlaget i denne inntektsposten (Bjørnestad, 2017) er det ingen tvil om at selskapsskatten utgjør et betraktelig bidrag til statens samlede inntekter. Som en følge av dette er det av stor betydning for norsk skatteproveny at selskaper svarer skatt til den norske stat.

For at dette skal bli en realitet, må den norske stat ha en beskatningsmyndighet overfor selskapet. For at denne beskatningsmyndigheten skal kunne gjøres gjeldende må skattesubjektet (selskapet) ha en sterk nok tilknytning til Norge. Det heter at selskapet må være «hjemmehørende» i Norge for å kunne skattelegges for alle sine inntekter. Samtidig kreves det at myndigheten ikke er innskrenket av skatteavtale.

Av skatteloven § 2-3 (1) bokstav b fremgår det at det kan inntreffe skatteplikt for virksomhet som drives i Norge, men eies fra utlandet. Slik begrenset skatteplikt vil ikke bli omtalt i oppgaven. Utgangspunktet etter § 2-2 (6) er at all inntekt og formue blir skattepliktig, dersom selskapet faller inn under hjemmehørendebegrepet. Det er denne globalskatteplikten, eller alminnelig skatteplikt, som er av interesse for problemstillingen.

Som følge av en rekke forhold knyttet til utviklingen av verdenssamfunnet er kriteriene for å fastslå skattemessig bosted betydelig vanskeliggjort. På bakgrunn av dette ser viktige organisasjoner i internasjonal økonomi et behov for en tilpasning av dagens regler for å fastslå skattemessig bosted for selskaper. Temaet har også gjort seg gjeldende i Norge, og nylig kom Finansdepartementet med et lovendringsforslag for hvordan man skal avgjøre skattemessig bosted for selskaper etter norsk rett.

1.2. Problemstilling

På bakgrunn av den ovennevnte utviklingen og problematikken knyttet til å stadfeste skattemessig hjemmehørighet for selskaper, sammenholdt med Finansdepartementets lovendringsforslag, har jeg formulert følgende problemstilling:

Skattemessig hjemmehørende - Nåværende regler, foreslåtte endringer og potensielle konsekvenser.

1.3. Oppgavens relevans

Det er først og fremst den økende grenseoverskridende virksomheten i det globale næringslivet som gjør det vanskelig å fastslå skattemessig bosted for internasjonale selskaper. Disse vanskelighetene er særlig relevante for nasjoner som benytter et tilknytningsorientert hjemmehørendebegrep, der materielle kriterier er tungtveiende. I så måte er det en naturlig utvikling at reglene for å fastslå hjemmehørighet foreslås justert. Samtidig er lovendringsforslaget, som det vil fremgå senere, også et resultat av både et nasjonalt og internasjonalt forsøk på å avverge mulighetene for aggressiv skatteplanlegging. I denne forbindelse kan det som eksempel vises til at Norge som stat, som benytter et tilknytningsvilkår i sin hjemmehørende vurdering, har gått glipp av betydelige verdier som følge av at riggselskaper som opererer på norsk sokkel fører overskuddet ut av landet, og unndrar således norsk beskatning (Statistisk sentralbyrå, 2017). I lys av disse forholdene, det faktum at lovendringsforslaget enda ikke er trådt i kraft, og mangel på andre oppgaver som tar for seg samme problemstilling, anses oppgaven som høyaktuell.

1.4. Begrepsavklaring

I oppgaven vil skattemessig hjemmehørighet, skattemessig bosted, hjemmehørighet og bosted brukes om hverandre for å unngå stagnasjon av begrepsbruk. Det er viktig å understreke at jeg ved bruk av de forskjellige

begrepene henviser til «hjemmehørende» slik det skal vurderes etter skatteloven, om ikke annet påpekes spesifikt.

Som utgangspunkt gjelder den alminnelige, norske rettskildelære også på skatterettens område (Naas et al., 2017, s. 75). Et spesielt moment ved norsk internasjonal skatterett er at Norge har inngått et stort antall skatteavtaler med andre stater. For å skille mellom det som reguleres av norske lovtekster og det som følger av skatteavtaler, vil det i den videre fremstillingen henvises til «internretten» når det gjelder norske bestemmelser, mens «skatteavtaleretten» knytter seg til innhold som reguleres av skatteavtalene.

Det store antall skatteavtaler som Norge har inngått bygger i stor grad på OECD Model convention with respect to taxes on income and capital (heretter OECDs modellavtale). Som en følge av dette er det gjennomgående modellavtalen det refereres til i oppgaven når skatteavtaler omtales, dersom noe annet ikke påpekes eller følger naturlig av sammenhengen.

1.5. Metode og rettskilder

Problemstillingen vil undersøkes ved hjelp av alminnelig juridisk metode. Dette innebærer at disponible og relevante rettskildefaktorer vil bli benyttet og drøftet for å kaste lys over problemstillingen. Rettskildefaktorene er helt avgjørende for å kunne få innsikt rundt tematikken, og for å løse oppgaven på en god måte.

Ettersom problemstillingen knytter seg til et lovendringsforslag er det naturlig at lovforarbeider spiller en avgjørende rolle. Forarbeidene som benyttes i oppgaven vil hovedsakelig være Finansdepartementets høringsnotat om lovendringsforslaget, forskjellige instansers og organisasjoners høringssvar og anbefalinger fra ekspertutvalg (Norsk offentlig utredninger eller NOUer). Alle disse typene dokumenter hører til den delen av et lovforarbeid som kommer til før en eventuell proposisjon til Stortinget.

Det spesielle med oppgaven og problemstillingen er at det i foreliggende tilfelle dreier seg rundt et lovendringsforslag, og ikke en vedtatt lov eller

lovbestemmelse. Spørsmålet blir således hvilken vekt forarbeider til en ikke vedtatt lov kan tillegges.

Forarbeider til en ikke vedtatt eller ikke ikrafttrådt lover kan ha relevans, jf. Rt. 2009 s.1412. I denne saken ble forarbeider til ny, ikke vedtatt straffelov brukt som begrunnelse for strengere straff av Høyesterett. Derimot er det ikke alltid slik at disse forarbeidene vil tillegges vekt. Allikevel er forarbeidene helt avgjørende for å kunne belyse problemstillingen i denne oppgaven som har sitt opphav i et lovendringsforslag, og vil således tillegges betydelig vekt og relevans.

1.5.3. Internasjonale rettskilder

Som det påpekes innledningsvis har lovendringsforslaget i intern rett tilknytning til utviklingen i internasjonal skatterett og økonomi. Samtidig vil det fremgå senere at lovendringsforslaget også står i sterk forbindelse med skatteavtaleretten. Denne tilknytningen medfører at det er helt essensielt å benytte internasjonale rettskilder for å kunne redegjøre for problemstillingen. I særstilling i oppgaven står OECDs modellavtale og Base Erosion and Profit Shifting project (heretter BEPS), som begge har nær tilknytning til problemstillingen. I tillegg vil kommentarene til enkelte av modellavtalens anbefalinger benyttes i oppgaven.

Skatteavtaler er folkerettslige traktater, noe som har konsekvenser for rettskildebruken ved tolkningen av disse (Naas et al., 2017, s. 87). Det skal ikke benyttes alminnelig norsk rettskildelære, men folkerettens regler om traktattolkning må anvendes. Disse reglene er hjemlet i Wienkonvesjonen, der artikkel 31 er den generelle tolkningsregelen. Regelen lyder som følger: "A treaty shall be interpreted in good faith in accordance with the ordinary meaning to be given to the terms of the treaty in their context and in the light of its object and purpose» (United Nations, 1969, s. 340). Ved tolkningen av skatteavtaler skal følgelig den naturlige forståelse av avtalens begreper legges til grunn, der ordlyden er avgjørende og utgjør utgangspunktet for vurderingen.

Når det gjelder modellavtalens kommentarer, er det omdiskutert hvorvidt disse utgjør en del av selve skatteavtalen, en del av forarbeidene, eller kun en mindre del som vil spille inn når meningsinnholdet i ordlydsfortolkningen må oppklares.

Allikevel har det vist seg at kommentarene er viktige i en norsk målestokk, og det fremgår av høyesterettspraksis at de har en helt sentrale rolle ved tolkningen av Norges skatteavtaler (Naas et al., 2017, s. 98).

1.6. Videre fremstilling

For å kunne analysere lovendringsforslaget og potensielle virkninger av lovendringsforslaget best mulig, anses det som nødvendig med en gjennomgang av dagens rettsbilde. I tillegg til en oppsummering av dagens internrettslige regel og dets innhold, vil jeg på bakgrunn av det ovennevnte, gjennomgå begrepets betydning i skatteavtaler. Videre vil jeg gjennomgå lovendringsforslagets bakgrunn, før selve forslaget presenteres. Deretter vil jeg foreta en analyse endringenes innhold og av utvalgte potensielle virkninger.

2. Dagens rettsbilde

2.1. Internretten

Etter den gjeldende norske internretten er det et krav om at selskapet er ”hjemmehørende i riket”, for å måtte svare skatt for alle sine inntekter. Samtidig kreves det at selskapet må være et selvstendig skattesubjekt. Skatteloven (heretter referert til som ”sktl.”) § 2-2 (1) hjemler tematikken, og lyder:

”Plikt til å svare skatt har følgende selskaper m.v. såfremt de er hjemmehørende i riket”.

Dersom et selskap anses som hjemmehørende i riket omfatter skatteplikten i utgangspunktet all formue og inntekt uavhengig av hvor formuen eller inntekten har sin kilde jf. sktl. §2-2 (6), det såkalte globalinntektsprinsippet. Selskaper som ikke er skattemessig hjemmehørende kan allikevel måtte svare skatt etter sktl. §2-3, såkalt begrenset skatteplikt. Hvor et selskap er bosatt skattemessig er med andre ord også av stor betydning for skattyter, i tillegg til betydningen det har for norsk skatteproveny.

Begrepet ”hjemmehørende” er ikke videre definert i skatteloven (Dragvold, 2012, s.98). Hva som ligger i kriteriet må derfor utledes av øvrige rettskilder. Stiftelse

eller registrering er ikke avgjørende for vurderingen, da både selskap stiftet etter norsk rett og selskap stiftet etter utenlandsk rett kan være hjemmehørende i Norge (Naas et al., 2017 s. 179). Motsatt kan også norskstiftede selskaper anses for ikke å være hjemmehørende i Norge. Et eksempel på dette følger av en dom om Arcade Drilling AS, som vil berøres senere i oppgaven.

I tilknytning til stiftelsesvurderingen er det i lovendringsforslaget fra Finansdepartementet foreslått at alle norsksstiftede selskaper skal anses som hjemmehørende i Norge.

2.1.1. Selskaper stiftet i utlandet

2.1.1.1. Lovforarbeider

Når det gjelder selskaper stiftet i utlandet har det avgjørende momentet i vurderingen tradisjonelt vært selskapets «reelle tilknytningsforhold til Norge» (Finansdepartementet, 2017, s.7), eller mer konkret hvor selskapets styre utøver sine funksjoner (Naas et al., 2017 s. 183). I forarbeidene til den gjeldende skatteloven av 1999 uttalte Finansdepartementet at det i grensetilfellene legges ”avgjørende vekt på om selskapets virkelige ledelse, det vil si ledelse på styrenivå, finner sted i Norge” (Finans- og tolldepartementet, 1998, s.33). Med unntak av grensetilfellene legges det her opp til en helhetsvurdering av det reelle tilknytningsforhold, slik at det ikke kan utelukkes at selskaper stiftet i utlandet kan bli hjemmehørende i Norge selv om ledelse på styrenivå utøves utenfor Norge.

Henvisningen til selskapets reelle tilknytningsforhold åpner for en bredere vurdering enn det som følger av tidligere lovforarbeider. I Ot.prp. nr. 16 s. 93 skal virksomhetens anses ledet fra Norge dersom beslutninger av en viss betydning treffes her, beslutninger som «naturlig tilligger styret å treffe».

Da den nye loven ikke er ment å endre praksis og tidligere rettstilstand (Aanstad, 2014, s. 5) er det usikkert hvilket betydning den mer omfattende helhetsvurderingen som følger av lovforarbeidene til gjeldende lov skal tillegges.

2.1.1.2. Rettspraksis

Hjemmehørende vurderingen for utenlandske selskaper etter norsk internrett ble behandlet av Høyesterett i Rt. 2002 s. 1144 (Greaker, 2011, s. 129). Selskapene var stiftet henholdsvis på Kypros og i Panama og retten måtte ta stilling til om selskapene var skattepliktige til Norge (Andersen, 2011, s. 22). Retten kom til at selskapene var hjemmehørende i Norge, og viste til lagmannsrettens vurdering der det ble anslått at selskapene reelt sett ble ledet fra Norge. Lagmannsretten vurdering inneholdt også en spesifisering om ledelse på styrenivå etter mønster fra Finansdepartementets uttalelse i Utv. 1995 s. 481.

2.1.1.3. Skattemyndighetene

Det fremgår også av skattemyndighetens praksis at et utenlandsk selskap skal anses som hjemmehørende i Norge dersom faktisk ledelse på styrenivå finner sted i Norge. I Lignings-ABC'ens vurdering utdypes det videre at «Styrets ledelse av selskapet må således reelt finne sted i Norge». jf. Lignings-ABC 2016 s. 1464. Det vises også her til Utv. 1995 s. 481, og det påpekes spesifikt at daglig drift og operativ ledelse i Norge ikke er tilstrekkelig.

2.1.1.4. Reell ledelse

Det må i vurderingen også avgjøres hva som ligger i vilkåret om «reell ledelse» på styrenivå. Det er klart at det ikke er formelle kriterier som for eksempel hvor styret i seg selv er plassert som er elementært, men heller hvor styrefunksjoner som etter norsk selskapslovgivning naturlig tilhører styret blir utført.

Det er derfor viktig å avgjøre hvilke funksjoner som tillegges styret i den enkelte selskap (Naas et al., 2017, s. 183). Etter aksjeloven § 6-12 (1) hører forvaltningen av et selskap under styret. Dette betyr at selskapets styre er den kompetente myndighet til å avgjøre alle saker som etter lov eller avtale ikke hører under et annet selskapsorgan. Hvor omfattende forvaltningsmyndighet et styret har må blant annet ses i sammenheng med virksomhetens omfang.

2.1.1.5. Konklusjon

Det synes klart at plasseringen av ledelsen på styrenivå er det som er avgjørende for å fastslå skattemessig bosted i Norge for selskaper stiftet i utlandet. Enkelte uttalelser har muligens åpnet for en mer helhetlig vurdering basert på selskapets

reelle tilknytningsforhold til Norge, men konsekvent praksis av skattemyndighetene over mange år (Naas et al., 2017, s. 183), sammenholdt med Rt. 2002 s. 1144 og Høyesteretts henvisning til lagmannsrettens uttalelser, må veie tungt som rettskildefaktorer.

2.1.2. Selskaper stiftet i Norge

Selv om hverken lovens ordlyd eller forarbeider åpner for en annerledes tolkning for norskregistrerte selskaper (Hodne, 2010, s. 38), fremgår det av dagens rettskildemateriale at det er tilfellet.

2.1.2.1. Lovforarbeider

Akkurat som vurderingstemaet for utenlandske selskaper er kommentert i Ot.prp. nr. 16, er vurderingen for norskstiftede selskap også kommentert i samme forarbeid. I forbindelse med utflytting av norske selskaper og opphør av globalskatteplikt, er det uttalt at dette kan skje dersom faktisk ledelse flyttes ut av Norge. Det påpekes for øvrig at det her gjelder aksjeselskaper og lignende selskaper, jf. Ot.prp. nr. 16 (1991-1992) s. 63.

For at faktisk ledelse skal anses utflyttet fra norsk beskatningsområde, må «både avgjørelser om den daglige drift av selskapet og styrebeslutninger» (Finans- og tolldepartementet, 1992, s. 63) flyttes. For norske selskaper er det etter dette ikke kun relevant å se hen til styrefunksjoner, men også daglig ledelse inngår i vurderingen.

2.1.2.2. Administrative uttalelser og skattemyndighetenes praksis

Hjemmehørende vilkåret for norskstiftede selskaper skal avgjøres på bakgrunn av en helhetsvurdering, en vurdering som har sitt utspring fra Finansdepartementets uttalelse i Utv. 1998 s. 848. Uttalelsen omhandler også her hjemmehørendevurderingen av norske selskap i en utflyttingssituasjon, og departementet uttaler at det bør tas hensyn til alle konkrete tilknytningsforhold selskapet har til Norge.

I den mer helhetlige vurderingen er plasseringen av styrets ledelse kun et av flere kriterier. Styrets plassering er antakelig det viktigste moment, men ikke

nødvendigvis et tilstrekkelig moment for at selskapet skal anses utflyttet (Naas et al., 2017 s. 188). Blant annet viser departementet til at registreringen vil være av betydning. Det samme vil lokaliseringen av hovedadministrasjonen og daglig ledelse være, det samme med stedet der generalforsamlingen avholdes (Andersen, 2011, s. 29).

Det skal således mer til i enkelte tilfeller for å anse et norskregistrert selskap som utflyttet kontra et utenlandsregistrert selskap som innflyttet.

Departementets synspunkter gjenspeiles i ligningspraksis gjennom lignings-ABC (Finansdepartementet, 2017b, s.8), og det er grunn til å anta at skattemyndighetenes praksis er i tråd med dette (Naas et al., 2017, s. 188).

Uttalelsen har dog mottatt kritikk med hovedvekt på argumenter som at uttalelsen ikke hadde rettskildemessig støtte på tidspunktet og at uttalelsen ikke henger sammen med departementets egen uttalelse i Utv. 1995 s. 482 (Furre, 2013, s.36).

Avokat Geir Petter Hole uttaler i sin artikkel «Skattemessig emigrasjon av aksjeselskaper» publisert i Skatterett 2000 s. 18, at rettspraksis, ligningspraksis, juridisk teori og forarbeider kun legger opp til ett vilkår i vurderingen - plasseringen av selskapets styreledelse (Kliukaite, 2011, s. 41). Dette bør gjelde uavhengig om selskapet er registrert i Norge eller i utlandet. Han påpeker at andre momenter kan hensyntas for å underbygge stedet for selskapets ledelse.

Uttalelsen har også blitt kritisert fordi departementet selv henviser til sin egen uttalelse i Utv. 1995 s. 482, der de uttrykkelig viste til at faktisk ledelse på styrenivå er det avgjørende vilkåret for at selskapet er å anse som hjemmehørende i Norge.

2.1.2.3. Konklusjon

Selv om Finansdepartementets henvisning til en bredere helhetsvurdering har blitt kritisert, har departementets syn vært en del av Skatte-ABC fra samme år (Naas et al., 2017, s. 188), slik at helhetsvurderingen sannsynligvis har vært skattemyndighetens praksis siden. I Finansdepartementets lovendringsforslag er det som nevnt foreslått en endring for norskstiftede selskap. Det er også foreslått en bredere vurdering for utenlandske selskaper, slik at selskapets reelle tilknytningsforhold etter dette vil bero på andre kriterier enn (kun) selskapets

ledelse på styrenivå, og således likne mer på den helhetsvurderingen Finansdepartementet i Utv. 1998 s. 848 åpnet opp for i tilknytning til norske selskaper.

2.2. Skatteavtaleretten

Skatteavtaleretten er aktuell for problemstillingen av flere årsaker. Det sentrale formålet med skatteavtaler er å avklare beskatningsmyndigheten mellom avtalestatene slik at dobbeltbeskatning unngås. Som det vil fremgå senere kan Finansdepartementets lovendringsforslag åpne for flere tilfeller av dobbelt bosted slik at risikoen for økt dobbeltbeskatning øker. I tillegg er det i OECDs modellavtale inntatt en ny konfliktløsningsbestemmelse som kan vanskeliggjøre prosessen med å avklare beskatningsretten dersom en situasjon med dobbelt bosted oppstår. Denne konfliktløsningsregelen er også en del av flere norske skatteavtaler. Etter departementets lovendringsforslag, som jeg diskuterer senere i oppgaven, ønsker Norge å skaffe seg myndighet etter den nye konfliktløsningsbestemmelsen også i internretten i tilknytning til hjemmehørende vurderingen for utenlandske selskaper.

Relevansen mellom problemstillingen og skatteavtaleretten gjør seg særlig gjeldende i situasjoner hvor selskaper anses bosatt i to eller flere stater etter statenes respektive internrett som kan bygge på forskjellige prinsipper. Lovendringsforslaget, som presenteres senere i oppgaven, inneholder blant annet et helt nytt vilkår for norske selskaper og en grunnlagsutvidelse for utenlandske selskaper. Disse endringene vil antakeligvis føre til flere situasjoner med dobbelt bosted og således en større sannsynlighet for juridisk dobbeltbeskatning enn etter nåværende internrett. Her må statene, om det foreligger en skatteavtale, se hen til denne for å avgjøre beskatningsmyndigheten. Avtalen avgjør følgelig om selskapene det gjelder vil være globalskattepliktig til Norge for alle sine inntekter, eller kun begrenset skattepliktig etter sktl. § 2-3.

Selv om oppgaven knytter seg til et internt lovendringsforslag i norsk skatterett gjør skatteavtaleretten seg gjeldende for min problemstilling, slik jeg ser det, hovedsakelig grunnet konsekvensene endringene kan medføre for dobbelt bosted, slik at man må anvende skatteavtalen i de tilfeller Norge og den respektive staten har inngått slik avtale.

Skatteavtaler er som tidligere påpekt folkerettslige traktater, og er forpliktende for de stater som har inngått avtalen (Naas et al., 2017, s. 150). Det som er spesielt med skatteavtalene, er at det i motsetning til andre folkerettslige traktater ikke avhenger av et etterfølgende lovvedtak av Stortinget for å inngå i norsk internrett. Norske skatteavtaler blir inkorporert i norsk rett med samme trinnhøyde som norsk formell lov etter dobbeltbeskatningsavtaleloven (Rørmoen, 2014, s.4). Som nevnt innledningsvis er de fleste skatteavtalene Norge har inngått bygget i stor grad på OECDs modellavtale, med noen justeringer i enkelte avtaler. Derfor vil det, som poengtert tidligere, hovedsakelig siktes til OECDs modellavtale når skatteavtaler omtales.

Et grunnleggende utgangspunkt er at skatteavtaler som Norge har inngått aldri kan gi en selvstendig hjemmel for norsk beskatningsrett. I henhold til internretten kan skatteavtaler aldri utvide norsk beskatning, men kun begrense den.

Skatteavtalene har som hovedformål å unngå dobbeltbeskatning eller dobbelt-ikkebeskatning. Det følger av introduksjonen til modellavtalen at det å forhindre juridisk dobbeltbeskatning er en av «the main purposes of the OECD Model Tax Convention on Income and on Capital», som også oppstiller «means of settling on a uniform basis the most common problems that arise in the field of international juridical double taxation», jf. OECD MC 2017 intr. para. 1. I kommentarene til artikkel 1 står det i paragraf 54 at hensikten med dobbeltbeskatningskonvensjoner er å forfremme utveksling av varer og tjenester, og bevegelse av kapital og personer ved å eliminere internasjonal dobbeltbeskatning, se OECD MC 2017 komm. art. 1 para. 54.

Prinsippene for å avgjøre hvor et selskap er skattemessig hjemmehørende, og således hvor det skal beskattes, varierer fra land til land. I enkelte land er det stiftelse og registrering som er avgjørende, mens det i andre land legges hovedvekt på hvor selskapets ledelse holder til. At stater opererer med ulike prinsipper for hvordan skattemessig bosted skal avgjøres kan, i enkelte tilfeller, føre til dobbeltbeskatning på grunn av dobbelt bosted.

Juridisk dobbeltbeskatning foreligger når én og samme skattyter ilegges sammenlignbare skatter på samme inntekt eller formue i to (eller flere) land for samme inntektsperiode (Skattedirektoratet, 2017a, s.1341). Denne definisjonen er

tilnærmet identisk med OECDs definisjon av juridisk dobbelt beskatning, jf. OECD MC 2010 I-1 para. 1. Det skilles mellom juridisk og økonomisk dobbeltbeskatning, og det påpekes her at det i definisjonen og i oppgaven forøvrig dreier seg om juridisk dobbeltbeskatning. Denne situasjonen kan for eksempel oppstå dersom et selskap etter norsk internrett anses hjemmehørende her selv om det er stiftet i utlandet, og den andre staten opererer med stiftelse som prinsipp for å avgjøre skattemessig bosted etter sin internrett, som for eksempel USA. Dobbeltbeskatningen er økonomisk når mer enn én skattyter blir skattlagt for samme forhold, men slik beskatning faller utenfor oppgaven.

Den ovennevnte situasjonen der et selskap stiftet i USA også anses hjemmehørende i Norge bør løses slik at beskatningsmyndigheten klargjøres og dobbeltbeskatning unngås. Modellavtalens artikkel 4 (3) regulerer hvordan hjemstaten skal fastsettes dersom selskapet anses hjemmehørende etter begge staters internrett (Naas et al., 2017, s. 193). Denne artikkelen inneholder en konfliktløsningsbestemmelse, en så kalt «tiebreaker»-bestemmelse.

Frem til 2017-versjonen av OECDs modellavtale har slike situasjoner blitt løst etter vurderingstemaet «place of effective management». Selskapet skal etter dette anses bosatt der virkelig ledelse har sitt sete (Deloitte Advokatfirma AS, 2017, s. 3). Virkelig ledelse er et skjønnsmessig begrep som ikke videre ble definert i modellavtalen. Vilåret om virkelig ledelse ble dog omtalt i kommentarene til tidligere artikkel 4, der det fremgikk at «The place of effective management is the place where key management and commercial decisions that are necessary for the conduct of the entity's business as a whole are in substance made», se OECD MC 2010 komm. art. 4 para. 24. «Place of effective management» er følgelig, litt forenklet, stedet hvor den sentrale ledelsen og forretningsmessige avgjørelsene av foretakets virksomhet i hovedsak treffes. På en annen side er det i kommentarene til modellavtalens foregående artikkel 4 også gitt uttrykk for at det må foretas en helhetsvurdering av hvor selskapets virkelige ledelse utøves (Greaker, 2011, s.54).

Som det vil fremgå senere ble det som et resultat av BEPS-prosjektet foreslått endringer for hvordan man etter modellavtalen skal avgjøre hjemmehørendevurderingen dersom et selskap anses som bosatt i flere stater etter de respektive statenes internrett. De foreslåtte endringene ble vedtatt 21 november

2017, og inntatt i 2017-versjonen av modellavtalen. Etter denne versjonens artikkel 4 (3) skal situasjoner med dobbelt hjemmehørighet forsøkes løst gjennom en gjensidig avtale mellom avtalestatenes kompetente myndigheter. Denne «tiebreaker»-regelen bygger på mange forskjellige faktorer og innebærer en bredere vurdering enn den foregående konfliktløsningsbestemmelsen og dens hovedfokus på virkelig ledelse.

BEPS-prosjektets foreslåtte endringer i tilknytning til bestemmelsen diskuteres i punkt 3.2.1, mens innholdet i regelen og konsekvensene av den diskuteres nærmere senere i oppgaven.

3. Bakgrunnen for Finansdepartementets lovendringsforslag i skatteloven § 2-2

Når innholdet i hjemmelen for globalskatteplikt i sktl. § 2-2 etter dagens internrett er gjennomgått, anser jeg det som en fornuftig overgang å presentere hva bakgrunnen for departementets forslag er, før selve endringsforslaget presenteres. Formålet med å gjennomgå bakgrunnen for forslaget er å få en dypere forståelse for hvorfor en endring er ønsket og hvor tankene bak disse endringene kommer fra. Ettersom en del av problemstillingen går på selve endringsforslaget og hvilke endringer Finansdepartementet har til hensikt å innføre dersom lovendringsforslaget vedtas, synes det fornuftig å undersøke hvor forslaget har sitt «opphav».

Finansdepartementets lovendringsforslag for skatteloven § 2-2 kommer som en forlengelse av Skatteutvalgets uttalelser i NOU 2014:13 om skattemessig bosted for selskaper. Endringsforslaget har også en relasjon til skatteavtaleretten og OECDs mønsteravtale. Innholdet i endringsforslaget vil bli diskutert senere i oppgaven, men departementet ønsker at vurderingen for utenlandske selskaper skal samsvare bedre med artikkel 4 (3) i OECDs mønsteravtale. I tillegg er enkelte av tiltakspunktene i BEPS-prosjektet av relevans for endringsforslaget og problemstillingen. En del av forslaget har tilknytning til tiltakspunkt 2, samtidig som et spesielt unntak foreslått som en del av regelen, har tilknytning til tiltakspunkt 6.

3.1. NOU 2014:13 - Kapitalbeskatning i en internasjonal økonomi

NOU 2014:13 ble utarbeidet av et oppnevnt utvalg som ga sin vurdering av selskapsbeskatningen i lys av den internasjonale utviklingen. Innledningsvis påpeker utvalget momenter de mener utgjør hovedutfordringene i selskapsskatten, hvor de blant annet identifiserer at handlingsrommet for skattetilpasninger over landegrensene har økt, og at økt mobilitet både for selskaper og personer er en utfordring for beskatningen - der vanskeligheter med å fastslå skattemessig bosted for selskaper kan statueres som et eksempel.

I NOU 2014:13 viser utvalget til en bekymring for omgåelse av reglene for skattemessig bosted for selskaper slik de lyder i dag (NOU 2014:13, 2014, s. 198 flg). I tillegg påpekes det at ulikheter i lands regler når det gjelder vilkår for å fastslå skattemessig bosted, som de nevnt tidligere, også kan gjøre selskaper bostedsløse og på den måten unndra beskatning i sin helhet. Det påpekes også at det i dag kan oppstå problematikk knyttet til skattemessige verdier i en innflyttingssituasjon, men denne problemstillingen faller utenfor oppgaven.

På bakgrunn av dette har Finansdepartementet kommet med et forslag om endringer av dagens bestemmelse i skatteloven §2-2, bestemmelsen som regulerer hvilke selskaper som skal svare skatt til Norge, og hvilke vilkår som må oppfylles for at beskatningsretten kan gjøres gjeldende. Endringsforslaget ble presentert i et høringsnotat av 16/3-17, og endringene ble foreslått å tre i kraft fra og med inntektsåret 2018 (Finansdepartementet, 2017b, s.3).

Finansdepartementets lovendringsforslag er en oppfølging av NOU 2014:13 og Skatteutvalgets nevnte bekymringer. Samtidig har det en sammenheng med finanskomiteens ønske om en rask gjennomføring av tiltakene i det såkalte BEPS-prosjektet (Finansdepartementet, 2017b, s.5). Dette omhandler i hovedsak tiltak mot overskuddsflytting, og i oktober 2015 ble det lagt frem en handlingsplan med 15 tiltakspunkter. Etter mitt syn er det særlig tiltakspunkt 2 og tiltakspunkt 6 som gjenspeiles i Finansdepartementets lovendringsforslag, og således gjør seg gjeldende for problemstillingen. Tiltakspunkt 2 omhandler internrettslig regulering av dobbelt bosted for selskaper, hvor det foreslås at en løsning kan være ”..å innføre en regel om at et selskap ikke skal anses internrettslig hjemmehørende dersom det følger av skatteavtale at selskapet er bosatt i et annet

land” (Finansdepartementet, 2017b, s.13). Handlingsplanens tiltakspunkt 6 gjør seg også gjeldende i oppgaven, som omhandler identifisering av misbruk av skatteavtaler.

3.2. BEPS-prosjektet

Økt globalisering og teknologisk utvikling fører til at flytting av viktige funksjoner for å fastslå skattemessig bosted stadig blir enklere (Finansdepartementet, 2017b, s.4). Selskaper fremstår mer mobile og grenseoverskridende aktiviteter øker i takt med multinasjonale selskaper. Én konsekvens er som nevnt, at dette gjør det mer problematisk enn tidligere å fastslå hvor selskaper skal anses hjemmehørende, og således hvilken stat som har beskatningsretten.

BEPS-prosjektet munnet ut i en handlingsplan som er utarbeidet av OECDs skattekomité, Committee on Fiscal Affairs (CFA). Igangsettelsen av arbeidet skyldtes en internasjonal erkjennelse av at de industrialiserte landene lider betydelige provenytnap på grunn av internasjonal skatteplanlegging som utnytter hull i skattelovgivningen for å minske beskatning av konserners totale globale overskudd (Naas et al., 2017, s. 1353). En overordnet målsetting i BEPS-arbeidet er å beskytte statenes skattegrunnlag ved å sørge for at overskudd i større grad blir skattlagt der den inntektsskapende aktiviteten skjer. Dette ønsker man å gjøre ved å vedta endringer i det internasjonale regelverket for beskatning (skatteavtaler og retningslinjer) og gjennom anbefalte endringer i nasjonale regler, se innst. 273 S 2015-2016 s. 30.

Som et eksempel på aggressiv skatteplanlegging og provenytnap kan det vises til selskaper som Apple og Google, som flytter overskuddene sine fra land med høy selskapskatt til lavskatteland, for eksempel fra Norge til Irland. Det er anslått at Google i 2016 solgte annonser i Norge for 2,5 milliarder kroner, mens Googles norske selskap rapporterte en omsetning på 122 millioner kroner. Slike arrangementer kan føre til at rundt 20 prosent av selskapskatten i en stat går tapt. Dette tilsvarer rundt 15 milliarder kroner i tapte skatteinntekter for Norge (Stavrum, 2018).

I tillegg understreker OECD at et annet viktig hensyn er å forebygge ulikhet i konkurransevilkår mellom de som kan og de som ikke kan utnytte skatteplanleggingsmuligheter (Zimmer, 2014, s. 91). Som nevnt i punkt 3 anser jeg hovedsakelig tiltakspunkt 2 og tiltakspunkt 6 som relevante for oppgaven, og i det følgende vil jeg gjennomgå begge punkter.

3.2.1. Tiltakspunkt 6

Tiltakspunkt 6 har som hovedmål å forhindre bruk av skatteavtalebeskyttelse i upassende tilfeller, og særlig såkalt «treaty shopping» (OECD, 2015a, s. 9). Treaty shopping er en form for internasjonal skatteplanlegging, der en gjør bruk av uberettigede fordeler i skatteavtaler (Larsen, 2010, s. 7). Det er allikevel en mindre del av tiltakspunkt 6 jeg anser som særlig relevant for oppgaven. En del av tiltakspunkt 6 omhandler hvordan man skal avgjøre tilfeller av dobbel hjemmehørighet etter modellavtalen.

Som nevnt i punkt 2.2. har det viktigste kriteriet for å avgjøre beskatningsretten ved dobbel hjemmehørighet i modellavtalen vært «place of effective management» (heretter kalt PoEM-regelen). Da regelen ble til i 1963 anså OECD det som svært usannsynlig for selskaper «to be subject to tax as a resident in more than one State» (OECD, 2015a, s. 72). Det er allerede slått fast at situasjonen er en annen i dag, da det i enkelte tilfeller kan være svært vanskelig å avgjøre skattemessig bosted. Det påpekes at dagens konfliktløsningsbestemmelse åpner opp for skatteunndragelse i enkelte land (OECD, 2015b, s. 137), og at en bedre løsning kan være at statene inngår en avtale i hvert enkelt tilfelle. I oppdateringen til 2008-versjonen av modellavtalen understrekes det at en «case-by-case approach» også kan være gunstig på grunn av at dagens kommunikasjonsteknologi vanskeliggjør vurderingstemaet «place of effective management».

I BEPS-prosjektets tiltakspunkt 6 anbefales det at dagens regel i modellavtalens artikkel 4 (3) byttes ut med en alternativ konfliktløsningbestemmelse som først ble introdusert i oppdateringen til 2008-versjonen av modellavtalen. Prosedyren omtales som mutual agreement procedure (heretter kalt MAP-regelen). Den alternative konfliktløsningsbestemmelsen lyder:

«Where by reason of the provisions of paragraph 1 a person other than an individual is a resident of both Contracting States, the competent authorities of the Contracting States shall endeavor to determine by mutual agreement the Contracting State of which such person shall be deemed to be a resident for the purpose of the Convention, having regard to its place of effective management, the place where it is incorporated or otherwise constituted and any other relevant factors. In the absence of such agreement, such person shall not be entitled to any relief or exemption from tax provided by this Convention except to the extent and in such manner as may be agreed upon by the competent authorities of the Contracting States» (OECD, 2015a, s. 72).

MAP-regelen åpner for at de kompetente myndighetene i de respektive statene skal ta hensyn til et vidt spekter av momenter (Finansdepartementet, 2017b, s.13), der virkelig ledelse kun er et av mange vurderingskriterier når de skal avgjøre hvor skattemessig bosted er etter skatteavtalen, i tilfeller hvor et selskap anses hjemmehørende i begge stater etter statenes internrett. Videre fremgår det av regelen at selskapet vil stå uten skatteavtalebeskyttelse inntil en avtale er inngått, med mindre statene blir enige om at selskapet kan påberope seg beskyttelse. Her kan det umiddelbart påpekes at en slik situasjon fort kan medføre hyppigere tilfeller av juridisk dobbeltbeskatning enn hva PoEM-regelen åpner for.

3.2.2. Modellavtalens artikkel 25 (5) - Voldgift

Det er imidlertid kommet inn regler om voldgift i modellavtalen. Reglene om voldgift er hjemlet i modellavtalens artikkel 25 (5), regler som også har tilknytning til BEPS-prosjektet. Mer presist er det tiltakspunkt 14 i BEPS som har til formål å gjøre tvisteløsningsmekanismer under skatteavtaler mer effektive (NOU 2014:13, 2014, s. 183). Dette følger også av handlingsplanen fra BEPS-prosjektet, der det påpekes at en konsekvens av de mange tiltakene i planen er at det kan gi større rom for utilsiktet dobbeltbeskatning, slik at tvisteløsningsmekanismene for å håndtere dobbeltbeskatningssituasjoner bør effektiviseres (Naas et al., 2017, s. 1296).

Samtidig understrekes viktigheten av å fjerne hindringer som er et resultat av dobbeltbeskatning, for utviklingen av økonomisk samarbeid mellom jurisdiksjoner (OECD, 2016a, s. 8). Dersom det oppstår vanskeligheter ved tolkningen eller anvendelsen av skatteavtalen, eller dersom skattebetalere er involvert i tvister med skattemyndighetene grunnet skatteavtalens behandling av vedkommendes aktiviteter, skaffer artikkel 25 i OECDs modellavtale til veie en mekanisme - the mutual agreement procedure (MAP) - som åpner for en løsning på slike vanskeligheter eller tvister gjennom inngåelse av gjensidige avtaler (OECD, 2016a, s. 8). Denne typen prosess må ikke forveksles med den ovennevnte MAP-regelen i artikkel 4 (3), som spesifikt gjelder løsningen av dobbelt bosted. Spørsmålet om dobbelt bosted skal etter ny 4 (3) avgjøres ved gjensidig overenskomst mellom de kompetente myndigheter i medhold av modellavtalen art. 25 (Naas et al., 2017, s. 205), men som det vil fremgå senere kan ikke art. 25 (5) om voldgift løse situasjoner med dobbelt bosted.

Artikkel 25 i modellavtalen skiller mellom tre hovedtyper gjensidige avtaler: Avtaler om enkeltsaker, tolkningsavtaler og tilleggsavtaler (Naas et al., 2017, s. 1297). Enkeltsakene reguleres av art. 25 (1) og (2), som er den delen av bestemmelsen som er relevant for voldgiftsordningen i (5).

Etter artikkel 25 (1) kan en person (dette gjelder også selskaper, jf. modellavtalens definisjon av begrepet i artikkel 3 (1) bokstav a) som anser at behandlingen fra en eller begge avtalestatene vil, eller kan resultere i beskatning i uoverensstemmelse med skatteavtalen presentere saken sin til de kompetente myndighetene i den ene eller den andre staten, se OECD MC 2017 art. 25 para. 1. At skattyter kan velge hvilken stat henvendelsen skal sendes til er nytt av 2017-versjonen av modellavtalen. Reglene om voldgift ble først introdusert i 2008-versjonen, og frem til 2017 kunne skattyter kun henvende seg til «.. the competent authority of the Contracting State of which he is a resident..», jf. OECD MC 2008 art. 25 para. 1. Saken må bli fremlagt innen tre år etter første bekjentgjørelse med behandlingen som medfører at beskatningen ikke er i tråd med skatteavtalen, jf. art. 25 para. 1 siste pkt.

Grunnlaget for skattyters påstand om at beskatningen er i uoverensstemmelse med skatteavtalen skyldes normalt at vedkommende er utsatt for dobbeltbeskatning (Naas et al., 2017, s. 1297).

Et interessant moment i tilknytning til problemstillingen er forholdet til artikkel 4 (3), da en typisk situasjon som kan fremme uenigheter er hvor skattyter skal anses hjemmehørende etter skatteavtalen. Forholdet mellom artikkel 4 (3) og artikkel 25 (5) kommenteres nærmere i punkt 3.2.3.

Det er altså kun staters uenighet om enkeltsaker tilknyttet konkrete skattytere som skal kunne løses ved voldgift (Naas et al., 2017, s. 1312). Det følger nemlig av bestemmelsens femte paragraf bokstav a og b at det kun er saker etter første og andre paragraf som, dersom situasjonen ikke er løst, «.. shall be submitted to arbitration if the person so requests in writing», jf OECD MC 2017 art. 25 para. 5.

Artikkel 25 (2) sier at den kompetente myndigheten skal forsøke, dersom de ikke selv klarer å komme frem til en tilfredsstillende løsning, å avklare situasjonen med de kompetente myndighetene i den andre avtalestaten. Felles for både (1) og (2) er at det må ha oppstått, eller kan oppstå, beskatning for skattyter som ikke er i samsvar med skatteavtalen. Kravet for voldgiftsordningen i artikkel 25 (5) er således at det har oppstått eller kan oppstå beskatning for skattyter uten medhold i skatteavtalen, og at det ikke er kommet frem til en løsning. Et eksempel som kan nevnes i denne sammenheng er skattyters adgang til voldgift etter artikkel 25 (5), dersom skattyter opplever at handlingene til en eller begge kontraktstatene i tilknytning til beskatning av fortjeneste fra fast driftssted etter artikkel 7 kan, eller vil resultere i beskatning som ikke er i overensstemmelse med skatteavtalen. Dette gjelder særlig i de tilfellene kontraktstatene ikke blir enige om justeringen av fortjenesten som kan tilskrives det faste driftsstedet, jf. OECD MC 2017 komm. art. 7 para. 56.

3.2.3. Forholdet til art. 4 (3)

I artikkel 4 (3) er det ingen spesifikk referanse til artikkel 25 (5). Som nevnt overfor inneholder artikkel 4 (3) en MAP-regel som er utgangspunktet for vurderingen av dobbelt hjemmehørighet etter skatteavtalen. At det ikke henvises

til voldgiftsordningen i konfliktløsningsbestemmelsen fremstår for meg som litt merkelig, da prosedyren for gjensidige avtaler er spesifisert i denne bestemmelsen og i tilhørende kommentarer. Den eneste henvisningen det gjøres følger av kommentarene til artikkel 4 (3), der det henvises til artikkel 25 (1) og understrekes at en anmodning om en løsning fra avtalestatene må etterspørres av respektive skattyter innen tre år etter første bekjentgjørelse, se OECD MC 2017 komm. art. 4 para 24.2.

Den nye konfliktløsningsbestemmelsen i artikkel 4 (3) medfører at avtalestatene ikke er forpliktet til å inngå en gjensidig avtale. Spørsmålet blir derfor om voldgiftsordningen i artikkel 25 (5) kan anvendes når de to avtalestatene ikke klarer å avgjøre spørsmålet om dobbelt hjemmehørighet etter artikkel 4 (3) og ikke inngår en gjensidig avtale etter konfliktløsningsbestemmelsen. Denne problemstillingen er ikke berørt i modellavtalen eller tilhørende kommentarer, men det fremgår av en forklarende kunngjøring om MLI (se punkt 3.3. for MLI) at artikkel 25 (5) og voldgiftsordningen ikke kan benyttes i dette tilfellet.

At den ikke kan benyttes begrunnes med at fraværet av en løsning etter artikkel 4 (3) ikke innebærer at en eventuell dobbeltbeskatning er i strid med skatteavtalen (Chen, 2017), som er et av kriteriene for å kunne anvende artikkel 25 (5). Mer presist kan ikke voldgiftsordningen benyttes fordi det i artikkel 4 (3) eksplisitt understrekes at skattyter står uten skatteavtalebeskyttelse om avtalestatene ikke skal kunne komme til enighet. Dersom avtalestatene ikke kommer til enighet etter artikkel 4 (3) heter det som nevnt at «.. such person shall not be entitled to any relief or exemption from tax provided by this Convention..», jf. artikkel 4 (3). Dobbeltbeskatning som en følge av manglende løsning etter artikkel 4 (3) er således ingen beskatning som er i uoverensstemmelse med skatteavtalen. Fra den forklarende kunngjøringen om MLI kan man i tilknytning til en manglende løsning etter artikkel 4 (3) lese følgende:

«It should be noted that because paragraph 1 explicitly denies the benefits of the Covered Tax Agreement in the absence of an agreement between the competent authorities of the Contracting Jurisdictions, the failure to grant such benefits cannot be viewed as taxation that is not in accordance with the provisions of the Covered Tax Agreement. This would mean, for example, that cases in which

benefits are denied due to a failure of the competent authorities of the Contracting Jurisdictions to reach agreement would not be eligible for arbitration under a Covered Tax Agreement that provides for arbitration of cases of taxation that is not in accordance with the provisions of the Covered Tax Agreement» (OECD, 2016b, s. 15-16).

Etter dette er det klart at dobbel hjemmehørighet og eventuell dobbeltbeskatning som ikke lar seg løse av artikkel 4 (3) heller ikke kan løses etter en gjensidig avtale med utgangspunkt i artikkel 25 (5) og voldgiftsordningen. Det fremstår på en annen side som nærliggende at voldgiftsordningen kan benyttes dersom skatteavtalen ikke inneholder en konfliktløsningsbestemmelse - da vil ikke lenger argumentet med at fraværet av en løsning etter artikkel 4 (3) ikke er i strid med skatteavtalen kunne benyttes.

Formålet med MAP-reglene i artikkel 4 (3) er å redusere muligheten for å manipulere hvor et selskap skal anses bosatt når et selskap er bosatt etter internretten i begge statene (Finansdepartementet, 2017b, s. 13). Departementet uttaler på siden 12 i høringsnotatet at regelen har vært en del av Norges skatteavtalepolicy de seneste årene, og er blant annet inkludert i skatteavtalen med Storbritannia, Canada og Russland.

Utkastet til 2017-revisjonen av modellavtalen inneholdt et forslag om at artikkel 4 (3) bør endres til den ovennevnte, og som tidligere nevnt ble regelen inntatt i 2017-versjonen av modellavtalen og utdypet i kommentarene fra samme år. Regelen er også inkludert i Multilateralt Instrument (MLI), se punkt 3.3.

MAP-reglene er av betydning for oppgaven da det innebærer at vurderingen ved dobbel hjemmehørighet baseres på et bredere grunnlag, all den tid regelen er tatt inn i de respektive skatteavtalene. Enda viktigere er det at reglene også er av betydning, slik jeg leser Finansdepartementets høringsnotat, for vurderingen av om utenlandske selskap skal anses hjemmehørende i Norge etter internretten, slik at vurderingen etter lovendringsforslaget vil innebære en bredere vurdering enn tidligere. Det fremgår av høringsnotatet at det anses hensiktsmessig å vurdere utenlandske selskaper på et bredere grunnlag, da i samsvar med modellavtalens art. 4 (3). Det innebærer at vurderingen vil ta utgangspunkt i «stedet for virkelig ledelse» og ikke stedet for faktisk ledelse på styrenivå. Av høringsnotatet heter det

at «endringen medfører at den internrettslige vurderingen av når et selskap stiftet i utlandet skal anses hjemmehørende i Norge minst vil være like bred som den som følger av OECDs mønsteravtale art. 4 (3), dvs. både etter den gjeldende og den alternativ/ny art. 4 (3)» (Finansdepartementet 2017b, s. 14). Slik jeg leser dette vil det innebære at vurderingen har store likheter med vurderingskriteriene som følger av MAP-regelen, der virkelig ledelse kun er et av mange momenter som er av betydning.

Det fremgår på en annen side at dersom enkelte stater fortsatt anser PoEM-regelen som mest hensiktsmessig for å løse dobbelt bosted likevel står fritt til å anvende denne i skatteavtalepolicyen (OECD, 2015a, s. 75). Det samme fremgår av MLI (se punkt 3.3), der artikkel 4 (3) (a) sier at land kan velge å ikke bruke MAP-reglene og forutsetningsvis fortsette å anvende PoEM-regelen (Ernst & Young Advokatfirma AS, 2017, s. 1).

3.2.4 Tiltakspunkt 2

Tiltakspunkt 2 har som hovedmål å nøytralisere uheldige virkninger av hybride arrangementer. Dette gjelder både hybride enheter og hybride instrumenter. Hybride enheter er enheter som i en eller flere stater ikke anses som egne skattesubjekter, mens hybride instrumenter er instrumenter som ligger i grenseland mellom gjeldsinstrumenter og egenkapitalinstrumenter (Naas et al., 2017, s. 1354). Hybride arrangementer er en utnyttelse av forskjeller i skattebehandlingen i ulike jurisdiksjoner av en slik enhet eller instrument, slik at man blant annet kan oppnå dobbel skattefrihet (OECD, 2015b, s. 11). Men av større interesse for oppgaven er oppmerksomheten for samspillet mellom endringer i nasjonal lovgivning og bestemmelsene i modellavtalen (OECD, 2015b, s. 135).

Som det følger av side 137 i rapporten til tiltakspunkt 2, løser ikke arbeidet med tiltakspunkt 6 alle bekymringer i sammenheng med dobbelt bosted. Som et eksempel nevnes det et omgåelsesarrangement hvor et selskap er internrettslig hjemmehørende i to land, men bosatt i den ene staten for skatteavtaleformål, slik at selskapet kan dra nytte av fordelene av å være hjemmehørende etter internretten uten å ha tilsvarende forpliktelser. Videre påpekes det at denne situasjonen skapes

av ulikheter mellom bostedsreglene i statenes internrett og modellavtalen, og at den må løses med tilpasninger i internretten da reglene i modellavtalen ikke kan tilpasses uten å unngå tilfeller der selskapet blir hjemmehørende i begge stater for skatteavtaleformål.

Det heter videre at for stater hvor den ovennevnte situasjonen kan være et potensielt problem, kan det tenkes at de bør sette inn en regel «.. already found in the domestic law of some States, according to which an entity that is considered to be a resident of another State under a tax treaty will be deemed not to be a resident under domestic law» (OECD, 2015b, s. 137).

Det anbefales således at man i internretten bør inkludere en bestemmelse som gjør et unntak som innebærer at et selskap som er hjemmehørende etter internretten men også hjemmehørende i en annen stat etter skatteavtale, ikke lenger skal anses hjemmehørende etter internretten. I Finansdepartementets høringsnotat fremgår det at Advokatforeningen i et høringsinnspill til NOU 2014:13 foreslår nettopp et slikt unntak, etter mønster fra Storbritannia (Den norske advokatforening, 2015, s. 6). Mønsteret de refererer til fremgår av Corporation Tax Act 2009 section 18, og lyder: «.. a company which is resident in the United Kingdom, but treated under a double taxation convention as resident in a territory outside the United Kingdom, is resident outside the United Kingdom for corporation tax purposes».

Unntaket i tiltakspunkt 2 er hensyntatt i Finansdepartementets lovendringsforslag, se nærmere i punkt 4.0. Det er viktig å påpeke at unntaket i norsk rett kun gjelder når selskapet er hjemmehørende etter norsk internrett, samt bosatt i en annen stat etter dens internrett, og bosatt i den annen stat etter den respektive skatteavtalens konfliktløsningsbestemmelse (Finansdepartementet, 2017b, s. 21). Dette gjelder uavhengig av om skatteavtalen benytter de nevnte PoEM-reglene eller MAP-reglene. Slik jeg leser mønsteret fra Storbritannia, vil det norske lovendringsforslaget i all hovedsak være i overensstemmelse med dette. Det er nemlig et krav i Storbritannia at selskapet må være «dual resident», som i likhet med norske regler innebærer at selskapet er internrettslig hjemmehørende i to stater. Selskapet skal således anses bosatt i den annen stat, så lenge det etter tie-breaker bestemmelsene i en Double Taxation Agreement anses

hjemmehørende i den annen stat, her også etter PoEM- eller MAP-reglene (HMRC, 2016).

Unntaket i lovendringsforslaget for selskaper skattemessig hjemmehørende i en annen stat etter skatteavtale med annen stat, er av større praktisk betydning for oppgaven utover det man direkte kan lese av ordlyden. Som det vil fremgå senere kan unntaket åpne for unndratt kildebeskatning i enkelte tilfeller, som er en av de potensielle konsekvensene av lovedringsforslaget.

3.3 Multilateralt instrument (MLI)

Formålet med et nytt multilateralt instrument (heretter omtalt som MLI) er å effektivt implementere de skatteavtalerrelaterte tiltakene i handlingsplanen fra BEPS-prosjektet (Kleist, 2016, s. 823). MLI fungerer ikke som en enkeltstående multilateral skatteavtale som vil erstatte eksisterende skatteavtaler, men i stedet som et instrument som kan brukes sammen med skatteavtalene. Mer spesifikt fungerer det som en traktat som innebærer at landende, istedenfor å reforhandle alle skatteavtaler, ved signering endrer skatteavtalene sine. Ved signering vil alle skatteavtaler hvor også motparten har signert MLI bli endret (Furuseth & Aziz, 2017).

Som nevnt i punkt 3.2.1 foreslås det i noen av tiltakene i handlingsplanen fra BEPS-prosjektet at endringer bør gjøres i nasjonal lovgivning, forutsatt at det ikke allerede er i overensstemmelse med OECDs anbefalinger. I mange tilfeller er tilpasningen av en stats nasjonale lovgivning på grunnlag av OECD-anbefalingene rettet mot å øke statens skattemessige rettigheter for å eliminere skattefordeler som ellers kunne oppstå ved skatteplanlegging (Kleist, 2016, s. 824). Ettersom skatteavtaler begrenser de kontraherende stater skattemessige rettigheter og generelt har prioritet over internretten, kan endringer i nasjonal lovgivning som øker statenes skattemessige rettigheter bli ineffektive der det foreligger en skatteavtale. Konsekvensen av dette er at alle skatteavtaler inngått av stater som er involvert i BEPS-prosjektet må endres i samsvar med anbefalingene for nasjonal lovgivning for at endringene fullt ut skal bli effektive. I tillegg anbefales det endringer i skatteavtaler, og for at disse skal få effekt må endringene tas inn i hver enkelt skatteavtale. Reforhandlingen av et så stort antall skatteavtaler er mildt sagt

en kompleks og krevende prosess. På dette grunnlag har det vært nødvendig med en mekanisme som muliggjør en raskere gjennomføring av endringene i skatteavtalene. Tiltakspunkt 15 i BEPS-prosjektet adresserte nettopp dette, og introduserte med det MLI.

76 land og jurisdiksjoner signerte, eller uttrykte en intensjon om å signere det multilaterale instrument 7. juni 2017 (OECD, 2017a). Per 2. februar 2018 har 78 land signert avtalen (Taxlinked, 2018) for å raskt kunne implementere en rekke skattemessige tiltak for å kunne motvirke skatteunndragelse av multinasjonale konserner. Norge er et av landene som har signert avtalen.

MLI inneholder fire minimumsstandarder som signeringsstatene forplikter seg til å implementere (OECD, 2017c). Det er her MLI gjør seg gjeldende for problemstillingen. Blant minimumsstandardene i MLI er tiltakspunkt 6 fra BEPS-prosjektet om tiltak mot misbruk av skatteavtaler inntatt. I dette ligger det også at signeringsstatene i utgangspunktet forplikter seg til å anvende MAP-regelen i sine skatteavtaler, men som jeg har vært inne på tidligere fremgår det av kommentarene til ny artikkel 4 (3) og artikkel 4 (3) i MLI at PoEM-regelen fortsatt kan anvendes om denne anses som mest hensiktsmessig. Det fremgår også at statene som deltok i BEPS-prosjektet ikke kom til enighet om å etablere MAP-regelen som en minimumsstandard (Ernst & Young Advokatfirma AS, 2017, s. 1).

MLI artikkel 16 stammer fra BEPS-prosjektets tiltakspunkt 14 om gjensidige avtaler. Den minimumsstandard som signeringsstatene forplikter seg til å implementere går ut på å forsøke å hindre konflikter, være tilgjengelig for MAP, løse MAP saker og implementere MAP-prosedyrer. Norge har sammen med en rekke andre sentrale land også blitt enige om en voldgiftsbestemmelse i skatteavtalen for endelig avgjørelse av tvistesaker (RSM, 2018).

4. Lovendringsforslaget

Som nevnt tidligere følger det av dagens sktl. §2-2(1) at ”Plikt til å svare skatt har følgende selskaper m.v. såfremt de er hjemmehørende i riket”.

Lovendringsforslaget fra Finansdepartementet er formulert på følgende vis, og sktl. §2-2(1) skal lyde:

”Plikt til å svare skatt har selskap mv. som nevnt i dette ledd såfremt de er hjemmehørende i riket. Som hjemmehørende i riket anses selskap mv. stiftet i Norge og selskap mv. med reell ledelse som finner sted i eller fra Norge. Dette gjelder likevel ikke selskap mv. bosatt i en annen stat etter skatteavtale med fremmed stat. Skatteplikten omfatter..” (Finansdepartementet, 2017b, s.25).

Lovendringsforslaget innebærer hovedsakelig to endringer fra dagens regler (Handelshøyskolen BI, 2017, s.1). Den første foreslåtte endringen relaterer seg til hvordan norske selskaper skal vurderes hjemmehørende i Norge. Det foreslås at et selskap stiftet i Norge alltid skal anses som skattemessig hjemmehørende i Norge. Her kommer det imidlertid inn et unntak som synes å være i tråd med den nevnte anbefalingen fra BEPS-prosjektet. Norske selskaper som er å anse som skattemessig hjemmehørende i en annen stat etter skatteavtale skal ikke anses som skattemessig hjemmehørende i Norge. En forenkling av hjemmehørendebegrepet for norske selskaper anses isolert sett som positivt, all den tid Finansdepartementets uttalelse i Utv. 1998 s. 848 har skapt diskusjoner.

Den andre foreslåtte endringen relaterer seg til hvordan utenlandske selskaper skal vurderes hjemmehørende i Norge. Som diskutert tidligere har det i tilknytning til dagens regler vært selskapets reelle tilknytningsforhold til Norge som har vært avgjørende, hvor ledelse på styrenivå har vært et dominerende kriterium. Ved første øyekast kan ordlyden i lovendringsforslaget tyde på at vurderingen skal følge noenlunde samme kriterium, da ”reell ledelse som finner sted i eller fra Norge” er utgangspunktet for hjemmehørendevurderingen for utenlandske selskaper. Allikevel er det foreslått at denne vurderingen skal baseres på en noe bredere vurdering enn hva som hittil har vært tilfellet (Handelshøyskolen BI, 2017, s.1). Det følger av høringsforslaget at det skal foretas en helhetsvurdering som skal baseres på dagens ”tie-breaker”-bestemmelse i OECD’s mønsteravtale artikkel 4 (3), samt den alternative bestemmelsen som utvider vurderingen med flere uklare aspekter.

5. Endringene

5.1. Endring 1

5.1.1. Selskaper stiftet i Norge

Som påpekt underveis opererer stater med forskjellige vilkår for å avgjøre skattemessig bosted. Hvor et selskap bor og således hvor det må svare skatt avgjøres ofte etter en av følgende «modeller»:



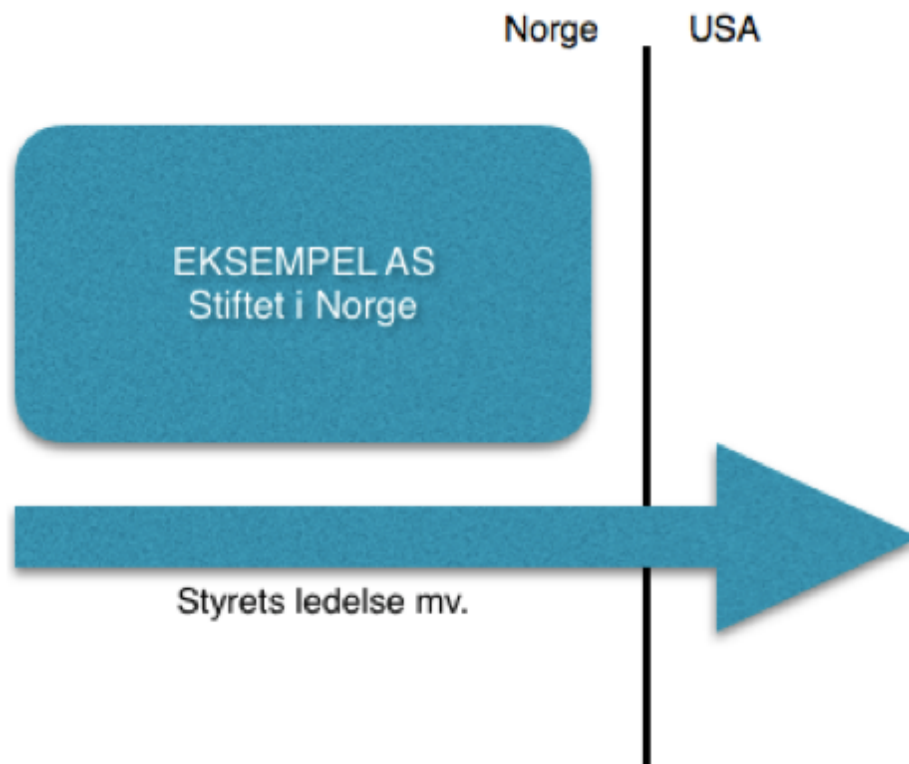
Skattemessig hjemmehørighet er av stor konsekvens for selskaper. Hvor et selskap skattemessig blir ansett bosatt har betydning utover hjemmehørighetsvurderingen etter sktl. § 2-2 og globalskatteplikt. Blant annet kan det nevnes at det i sktl. § 10-71 hjemles realisasjonsbeskatning på eiendeler ved utflytting av selskap hjemmehørende etter sktl. § 2-2. Videre gis selskap hjemmehørende etter sktl. § 2-2 fradrag for skatt betalt i fremmed stat etter sktl. § 16-20 (1). Disse temaene faller utenfor oppgavens problemstilling, men det er av praktisk betydning å nevne omstendighetene for å sette hjemmehørendebegrepet i en større sammenheng.

Etter gjeldende internrett er det ikke tilstrekkelig at et selskap er stiftet i Norge for å anse selskapet som hjemmehørende i Norge. Som diskutert i punkt 2.1.2. flg., må det i vurderingen av norskregistrerte selskap ses hen til en helhetsvurdering hvor styrets plassering kun er et av flere momenter. Helhetsvurderingen stammer

fra Finansdepartementets uttalelser i Utv. 1998 s. 848, en uttalelse som står i sterk kontrast til hva det samme departementet la til grunn i Utv. 1995 s. 482.

Det fremgår av lovendringsforslaget at «selskap mv. stiftet i Norge» alltid skal anses som hjemmehørende etter internretten (Finansdepartementet, 2017b, s. 25). Det eneste unntaket gjelder for «selskap mv. bosatt i en annen stat etter skatteavtale med fremmed stat».

En lovendring som innebærer at selskaper som er stiftet i Norge alltid skal anses hjemmehørende her, dersom ikke unntaket kommer til anvendelse, er hovedsakelig begrunnet med ønsket om å unngå bostedsløse selskaper, jf. NOU 2014:13, s. 23. I høringsnotatet fra Finansdepartementet fremgår det således at Skatteetaten har erfaring med at selskaper kan organisere seg på en måte som vanskeliggjør vurderingen av om de anses hjemmehørende her og/eller i et annet land. Eksempelvis kan et norskstiftet selskap flytte stedet for styrets ledelse, eller andre funksjoner som avgjør bostedsspørsmålet etter norsk rett, til et land som utelukkende bruker stiftelse som hjemmehørendekriterium. På denne måten vil selskapet ikke anses hjemmehørende i noen stat etter internretten. Slike bostedsløse selskaper kan unndra beskatning i sin helhet, eller benyttes som del av skatteplanleggingsstrategier for å unndra beskatning av for eksempel renter og royalties, mv.



I denne illustrasjonen kan Eksempel AS ende opp som bostedsløst, uten å anses som hjemmehørende etter noen av statenes internrett. USA benytter inkorporeringskriteriet, som vil si at selskapet må være stiftet der for å anses som hjemmehørende. Etter nåværende regler i Norge vil Eksempel AS heller ikke anses som hjemmehørende her, da det flytter funksjonene for å fastslå hjemmehørighet ut av landet.

Lovendringsforslaget lyder slik at det utslagsgivende er om selskapet er «stiftet» i Norge. Hva stiftelse innebærer utdypes av Finansdepartementet, hvor de i høringsnotatet sikter til «selskap opprettet i henhold til norsk selskapsrett» (Finansdepartementet, 2017b, s. 15). Stiftelse som vilkår for å anslå skattemessig bosted er som nevnt hovedsakelig begrunnet med ønsket om å unngå at norske selskaper skal bli bostedsløse. Samtidig innebærer det, isolert sett, en forenkling av regelverket som har vært noe omdiskutert etter motstridende praksis fra Finansdepartementet, hva gjelder kravene for å fastslå bosted for norskregistrerte selskaper.

Dagens internrettslige vurdering skal baseres på en rekke momenter som vanskeliggjør stadfestelsen av skattemessig bosted. Forslaget innebærer en forenkling som ikke vanskeliggjøres av noen vurdering overhodet, og fremmer

forutberegnelighet for selskapene og skattemyndighetene. Stiftelse som vilkår, i motsetning til en helhetsvurdering der styrets plassering antakeligvis er det viktigste moment, innebærer at norske selskaper kan sette sammen et styre og en ledelse av de mest egnede personene, uten hensyn til hvor disse er bosatt (Næringslivets Hovedorganisasjon, 2017, s. 2). Stiftelsesvilkåret gjør seg særlig gjeldende for styrearbeid i norskstiftede selskaper som er en del av utenlandske konsern, da styremøtene ikke lenger må avholdes i Norge (Deloitte Advokatfirma AS, 2017, s. 1). Dette innebærer at styremedlemmene og ledelsen enklere kan være spredt over landegrensene. På denne måten er lovendringsforslagets vilkår om stiftelse bedre tilpasset den økte mobiliteten og den grenseoverskridende aktiviteten som avspeiler det moderne næringsliv, enn hva som er realiteten etter nåværende internrett.

Dessuten er kravet om stiftelse i tråd med reguleringen i mange andre land, og er et internasjonalt anerkjent internrettslig tiltak for å unngå bostedsløse selskaper (Ernst & Young Advokatfirma AS, 2017, s. 1).

5.1.2. Arcade Drilling AS og Transocean

En hjemmehørende vurdering som kan avgjøres på bakgrunn av stiftelsesvilkåret vil forenkle reglene og fremme forutberegnelighet, da det rydder opp i en rettsstilstand som har vært omdiskutert de senere årene. Nåværende internrett og den kompliserte helhetsvurderingen kunne til fordel vært «byttet ut» med stiftelsesvilkåret i skattesaken mot Arcade Drilling AS.

Arcade-forholdet var både en skattesak og en del av straffesaken mot Transoceankonsernet og dets rådgivere for Oslo tingrett (Holen & Vedde-Fjærestad, 2015, s. 55). Transocean-saken omtales som norgeshistoriens største skattesak, og består av en rekke kompliserte momenter. For oppgaven og problematikken knyttet til hjemmehørende begrepet er Arcade-forholdet av særlig relevans, og i det følgende vil jeg kun forholde meg til den delen av saken. Arcade Drilling AS er eiet av Transocean, og en del av forholdet i både skatte- og straffesaken gjaldt spørsmålet om Arcade var skattemessig hjemmehørende i Norge eller ikke.

5.1.2.1. Selskapets virksomhet

Arcade er et selskap som driver med offshore boring og oljeservice for store selskaper under langtidskontrakter. Selskapet eide to rigger, hvor den ene var leid ut til et nærstående selskap i Aberdeen som driftet riggen for virksomhet på britisk sokkel. Den andre riggen ble leid ut til et annet konsernselskap til bruk utenfor østkysten av Canada. Riggen på britisk sokkel var nært tilknyttet Arcades virksomhet, mens selskapet kun mottok leie fra riggen utenfor Canada, slik at selskapets rolle her var av en mer passiv karakter.

5.1.2.2. Stedet for virksomhetens beslutninger

Selskapet hadde ingen ansatte, slik at det var daglig leder og styret som alene driftet og forvaltet selskapet. Selskapets styremøter ble avholdt i Aberdeen. Daglig leder hadde etter fullmakt fra styret inngått de fleste avtalene som utgjorde selskapets virksomhet. Samtidig var Transocean-konsernet organisert på en måte som innebar at større beslutninger i konsernet måtte gjennom konsernledelsen i Houston for å godkjennes, hvor også fler av konsernets viktigste funksjoner var plassert.

En interessant omstendighet fra Arcade-forholdet er at Oslo tingrett anvendte helt ulike prinsipper for hjemmehørendeavurderingen i skattesaken og straffesaken. Samtidig landet tingretten på ulike konklusjoner etter internretten, og saken fungerer følgelig som et praktisk eksempel på at vurderingskriteriene etter internretten med fordel kan forenkles.

I skattesaken la tingretten avgjørende vekt på at selskapet var registrert i Brønnøysund etter norsk aksjelovgivning, og konkluderte på bakgrunn av det at selskapet for skattemessige formål var å anse som hjemmehørende i Norge. I straffesaken ble konklusjonen en helt annen, da de la større vekt på at det skjedde lite ledelse på styrenivå og lite daglig ledelse i Norge i de aktuelle ligningsårene (Holen & Vedde-Fjærestad, 2015, s. 56). Den selskapsrettslige tilknytningen ble ikke ansett som av stor betydning her, etter mønster fra Rt. 2002 s. 1144.

5.1.3. Stiftelse, registrering eller annen selskapsrettslig tilknytning?

Av høringsnotatet fremgår det som tidligere nevnt at det er stiftelse i henhold til norsk selskapsrett som er utslagsgivende for å fastslå skattemessig bosted etter endringsforslaget. Finansdepartementet påpeker at skatteutvalget trekker frem registrering i NOU 2014:13 s. 23, men at dette forslaget fremstår som ubegrunnet (Finansdepartementet, 2017b, s. 15). Departementet poengterer at det i teorien kan oppstå selskaper uten registreringsplikt, slik at det er mer hensiktsmessig med stiftelse som vilkår. Slik jeg leser ordlyden i høringsnotatet er dette indirekte begrunnet med at lovendringsforslaget fanger opp selskaper som ikke har registreringsplikt, men også selskaper som simpelthen ikke blir registrert.

Av hørings svarene til lovendringsforslaget er det utelukkende positive tilbakemeldinger hva gjelder en lovfesting av vilkårene for når et selskap er (skattemessig) hjemmehørende i Norge etter sktl. § 2-2. Samtidig leser jeg svarene slik at de fleste slutter seg til en, på et overordnet plan, forenkling av rettstilstanden sammenlignet med dagens helhetsvurdering. Det synes allikevel å foreligge noe uenighet blant høringsinstansene når det kommer til hvilket vilkår som bør være bestemmende for den selskapsrettslige tilknytningen. Mer presist er det ulike oppfatninger av hva som er mest hensiktsmessig - stiftelse, registrering eller annen selskapsrettslig tilknytning.

Enkelte instanser argumenterer for at en annen selskapsrettslig tilknytning enn stiftelse bør benyttes. For eksempel peker Advokatforeningen på at det bør benyttes registrering fremover stiftelse, da de fleste selskaper som er stiftet etter norsk selskapsrett også vil være registrert her. Samtidig påpeker de at de opplever noe usikkerhet knyttet til stiftelsesvilkåret, da de «antar at det er stiftelse etter norsk selskapsrett eller annen sammenslutningsrett som er utslagsgivende» (Den norske advokatforening, 2017, s. 3). Her mener jeg Advokatforeningen har misforstått høringsnotatet da Finansdepartementet spesifikt understreker at de med «stiftet i Norge» henviser til et selskap opprettet i henhold til norsk selskapsrett. Dessuten argumenter Advokatforeningen for at registrering er et retts teknisk enkelt kriterium å praktisere. Slik jeg ser det eksisterer det ingen tungtveiende argumenter for at registrering heller bør benyttes, da jeg er av den oppfatning at stiftelse er et vel så lett retts teknisk kriterium å håndheve i tillegg til

at det fanger opp selskaper som ikke har registreringsplikt eller unnlater å registrere seg. Videre vil «stiftet» ikke fange opp utenlandske selskaper som blir registrert i Norge (Næringslivets Hovedorganisasjon, 2017, s. 2).

Deloitte Advokatfirma AS hevder at en hjemmel som benytter «regulert av norsk rett» kanskje bør anvendes, da dette fanger opp alle selskapsformer der Norge har jurisdiksjon og således beskatningsmyndighet, og motsatte tilfeller der et selskap har «endret selskapsrettslig domisil» (Deloitte Advokatfirma AS, 2017, s. 2) og ikke lenger er regulert av norsk rett. Denne problematikken er hovedsakelig knyttet til SE-selskaper, noe også Advokatforeningen mfl. påpeker.

Advokatforeningen foreslår at en løsning for denne typen selskaper bør være at det «uttrykkelig lovfestes at et SE-selskap skal anses skattemessig hjemmehørende i registreringsstaten med mindre selskapets ledelse finner sted i Norge» (Den norske advokatforening, 2017, s. 3). Videre fastslår foreningen at det for norskregistrerte selskaper bør være «primærregistreringen» som er avgjørende, og at dette bør fremgå av bestemmelsens ordlyd.

Det følger på side 15 av høringsnotatet at et norskstiftet selskap forblir stiftet inntil det er oppløst iht. norsk selskapsrett.

5.2. Endring 2

5.2.1. Selskaper stiftet i utlandet

Når det gjelder selskaper stiftet i Norge har dagens rettsbilde og rettstilstand vært gjenstand for uenigheter og diskusjon. Forholdet står seg annerledes når det gjelder selskaper stiftet i utlandet, der det i internretten har vært nokså bred enighet om hvilken tilknytning som trengs for at selskapet må svare skatt til Norge etter globalinntektsprinsippet. Samtidig er ikke endringsforslaget for selskaper stiftet i Norge hovedsakelig motivert av ønsket om å rette opp i og forenkle et omstridt vurderingstema, men som nevnt for å unngå bostedsløse selskaper. Vurderingen for selskaper stiftet i utlandet er følgelig heller ikke foreslått endret på bakgrunn av uenigheter, men hovedsakelig er endringsforslaget motivert ut fra Skatteutvalgets ønske om at internretten skal være mer robust mot skattemotiverte tilpasninger, se forutsetningsvis NOU 2014:13 s. 200.

Som nevnt helt innledningsvis i oppgaven er norsk beskatningsmyndighet blant annet avhengig av at selskaper har en sterkt nok tilknytning til Norge. De nåværende reglene hjemler ulike skatteplikt for ulike grader av tilknytning. Eksempelvis krever det en sterkere tilknytning for å beskatte selskaper med globalinntektsprinsippet etter sktl. § 2-2, enn det kreves for å kunne skattelegge etter sktl. § 2-3 og prinsippet om begrenset skatteplikt.

I følge nåværende internrett vil et selskap stiftet i utlandet anses som hjemmehørende i Norge dersom selskapets reelle tilknytningsforhold tilsier det. I denne vurderingen har det særlig blitt vektlagt om selskapets faktiske ledelse på styrenivå finner sted i Norge, jf. Utv. 1995 s. 481. En slik vurdering har vært konsekvent praksis fra skattemyndighetene over mange år (Naas et al., 2017, s. 183). Det avgjørende har altså vært om beslutninger treffes av styret i Norge, i motsetning til hvor ledelsen av virksomheten faktisk befinner seg.

Foruten ønsket om en mer robust og effektiv lovgivning, begrunnes endringsforslaget med at mange andre land og OECDs modellavtale bygger på en noe bredere vurdering. Departementet påpeker også at globalisering og teknologisk utvikling vanskeliggjør vurderingstemaet. Som eksempler peker de på at selskaper med relativt enkle grep kan organisere seg på en måte der beslutningsmyndigheten på styrenivå formelt sett treffes i utlandet, slik at ytterste konsekvens kan være at selskapet unngår å måtte svare skatt til Norge etter globalinntektsprinsippet. Moderne kommunikasjonsteknologi åpner for at styremøter kan holdes uten fysiske møter, samtidig som styremøter stadig flyttes og medlemmer byttes ut (Finansdepartementet, 2017b, s. 16). Departementet understreker at disse momentene kan gjøre det svært vanskelig å avgjøre hvor faktisk ledelse på styrenivå foregår.

Den delen av lovendringsforslaget som gjelder selskaper stiftet i utlandet oppstiller følgende vurderingstema: «Som hjemmehørende i riket anses.. selskap mv. med reell ledelse som finner sted i eller fra Norge» (Finansdepartementet, 2017b, s. 25).

Det sentrale for selskaper stiftet i andre land etter lovendringsforslaget er at selskapet har en «reell ledelse som finner sted i eller fra Norge» for at de skal anses som hjemmehørende etter norsk internrett. I utgangspunktet kan ordlyden tyde på at vurderingen i hovedsak vil følge de samme premissene som i gjeldende rett, men etter høringsnotatet er det klart at det ikke er tilfellet. Endringen medfører opprinnelig at den internrettslige vurderingen minst vil være like omfattende som den som følger av modellavtalens art. 4 (3), der både den tidligere konfliktløsningbestemmelsen og den alternative konfliktløsningsbestemmelsen skal benyttes.

Konfliktløsningsbestemmelsen som i høringsnotatet omtales som gjeldende art. 4 (3) er den nevnte PoEM-regelen, der stedet for virkelig ledelse har vært det utslagsgivende kriteriet. PoEM-reglen er som nevnt erstattet av en ny tiebreakerbestemmelse i 2017-versjonen av modellavtalen. Denne regelen legger opp til at dobbel hjemmehørighet forsøkes løst gjennom en gjensidige avtale mellom avtalestatenes kompetente myndigheter, der en rekke momenter skal inngå i vurderingen.

Et interessant spørsmål er om vurderingstemaet etter høringsnotatet står seg litt annerledes nå, da modellavtalens konfliktløsningbestemmelse er endret etter at lovendringsforslaget ble presentert. I høringsnotatet ønsker departementet at «den internrettslige regelen i det minste bør dekke de tilfeller hvor et selskap kan bli ansatt bosatt her etter en vurdering av bestemmelsen om dobbelt bosted for selskap i skatteavtale» (Finansdepartementet, 2017b, s. 17). Slik jeg leser det skal den internrettslige vurderingen først og fremst foretas på en vurdering som er like bred som PoEM-regelen, alternativt MAP-regelen. Det kan spørres om denne vurderingen etter endringen i modellavtalen gjøres i omvendt rekkefølge, da det først og fremst er MAP-prosedyren som skal benyttes for å avgjøre dobbelt hjemmehørighet etter modellavtalen. Det fremgår således av tiltakspunkt 6 i BEPS-prosjektet, og kommentarene til 2017-versjonen av modellavtalen, at PoEM-regelen nå er en alternativ regel til MAP, slik at forholdet er snudd. På denne bakgrunn kan det tenkes at MAP-prosedyren nå er utgangspunktet for vurderingen av hjemmehørighet i Norge for utenlandske selskaper. Selv om Finansdepartementets lovendringsforslag ble til før utkastet til 2017-versjonen av modellavtalen ble klart, sies det ganske tydelig i rapporten om tiltakspunkt 6 i

BEPS-prosjektet at endringer vil bli gjort i modellavtalens artikkel 4 (3) og at PoEM-reglen bør erstattes med MAP (OECD, 2015a, s. 72). Det bør legges til grunn at departementet var klar over dette. Problemstillingen blir ikke helt satt på spissen, da vurderingen som nevnt skal være minst like bred som PoEM og MAP.

Dersom man anser forholdet som snudd og MAP-prosedyren som utgangspunktet for vurderingen, bringer det noe klarhet i et spørsmål som ville gjort seg enda mer gjeldende dersom PoEM-reglen fortsatt fungerte som hovedregelen ved dobbel hjemmehørighet. Deloitte Advokatfirma AS påpeker blant annet i sitt høringsinnspill at det er uklart hvordan vektingen skal være mellom de to konfliktløsningsbestemmelsene, og «Når den alternative tie-breaker-regelen synes å konsumere dagens regel, forvirrer henvisningen til begge regler mer enn det oppklarer» (Deloitte Advokatfirma AS, 2017, s. 4). Dersom MAP-prosedyren kan sies å inneholde PoEM-regelen, oppstår ikke disse uklarhetene dersom MAP nå er utgangspunktet for vurderingen. I 2017-versjonen av OECDs modellavtale skal dobbel hjemmehørighet nå forsøkes løst ved en gjensidig avtale der det blant annet skal tas hensyn til «its place of effective management», jf. OECD MC 2017 art. 4 para 3. Slik ordlyden fremstår i nåværende artikkel 4 (3) i modellavtalen, kan det tyde på at den gamle konfliktløsningsbestemmelsen er en del av innholdet i den nye, slik at den usikkerheten som har oppstått ved henvisning til begge regler ikke nødvendigvis er like aktuell etter endringen i modellavtalen. Skatteutvalget har i NOU 2014:13 side 199 uttalt at stedet for virkelig ledelse etter den nye konfliktløsningsbestemmelsen kun er sidestilt med andre momenter. Dermed kan det spekuleres i om MAP-regelen konsumerer PoEM-regelen, slik at denne regelen i seg selv tas ut av vurderingen og blir en del av innholdet i MAP-regelen.

Endringsforslaget for utenlandske selskaper innebærer at de anses som hjemmehørende i Norge dersom den reelle ledelsen finner sted i eller fra Norge. Om et selskaps reelle ledelse skal anses praktisert i eller fra Norge må avgjøres konkret på grunnlag av omstendighetene i hvert enkelt tilfelle (Finansdepartementet, 2017b, s. 18).

Finansdepartementet har i høringsnotatet utdypet hva de anser som «ledelse» (Finansdepartementet, 2017b, s. 18 flg.). Det er klart at departementet ønsker seg

bort fra en vurdering som kun fokuserer på styrets funksjoner, da det med ledelse henvises til «daglig ledelse og ledelse på styrenivå». Å flytte noe fokus vekk fra styrebeslutninger er i tråd med utviklingen av modellavtalen, som allerede i 2008 tok ut den delen av kommentarene til artikkel 4 (3) som la vekt på styrebeslutningene (se OECD MC 2005 komm. art. 3. para 24 for kommentar). Det understrekes at det er realitetene man skal se hen til, og først og fremst til hvor reell ledelse på styrenivå og reell daglig ledelse finner sted. Samtidig må det avgjøres hvem som inngår i den daglige ledelse, og hvem som inngår i styret.

I denne forbindelse skal det i tilknytning til stedet for daglig ledelse tas hensyn til hvor de som inngår i den daglige ledelse vanligvis arbeider og oppholder seg (Finansdepartementet, 2017b, s. 18). Utgangspunktet for å avgjøre hvem som inngår i den daglige ledelse er gruppen som er underordnet styret, der til og med personaldirektør kan være relevant. Finansdepartementet antar at det i forbindelse med daglig ledelse vil være mest utfordrende å avgjøre hvilke personer som inngår.

I tilknytning til styret er det uttalt at dagens internrett gjør det ganske enkelt å manipulere seg unna kriteriet (Finansdepartementet, 2017b, s. 18), slik at det foreslås at reell ledelse på styrenivå bør knytte seg til andre momenter enn utelukkende hvor styrebeslutningene treffes. Det heter i høringsnotatet at reell ledelse på styrenivå «må anses å finne sted hvor den kompetansen som materielt sett tilhører styret iht. norsk selskapsrett og vanlig forretningsmessig praksis faktisk utøves» (Finansdepartementet, 2017b, s. 18). I denne forbindelse skal det fortsatt tas høyde for hvor styremøtene finner sted, men dette skal ikke automatisk avgjøre hvor ledelse på styrenivå finner sted. Det skal også særlig legges vekt på hvor styremedlemmene arbeider og bor.

Endringsforslaget innebærer en sammensatt vurdering av hvor den reelle ledelsen av styret og daglig ledelse finner sted. I tillegg til de ovennevnte momentene skal det etter høringsnotatet ses hen til ytterligere forhold rundt selskapets organisering og virksomhet. Her er stedet for generalforsamlingene og selskapets kontorer, sammenholdt med hvor selskapets virksomhet drives, særlig viktig.

Høringsinstansenes reaksjon på lovendringsforslaget for utenlandske selskaper er av en helt annen karakter enn forslaget for norske selskaper, og det oppstilles flere innvendinger mot endringene.

I NOU 2014:13 s. 200 uttaler Skatteutvalget at en endring av reglene for selskaper registrert i andre land antakelig er av mindre behov. Samtidig påpekes det at det ikke vil være av stor betydning for norsk skatteproveny, da «selskap registrert i utlandet med tilstrekkelig virksomhet i Norge uansett vil være skattepliktig hit for inntekt fra slik aktivitet (begrenset skatteplikt), selv om skattemessig bosted er i et annet land». Som nevnt fremgår det av Finansdepartementets høringsnotat at hovedformålet med endringsforslaget er å gjøre norske skatteregler mer robuste overfor tilpasning av mobile skattegrunnlag, etter ønske fra Skatteutvalget. Allikevel kan noe av ordlyden i høringsnotatet tyde på at Finansdepartementet ønsker å utvide norsk beskatningsmyndighet med formål om økt skatteproveny. Det fremgår av høringsnotatet at «den grunnleggende funksjonen ved regelen er å etablere globalskatteplikt når et selskap har tilstrekkelig tilknytning til Norge» (Finansdepartementet, 2017b, s. 16).

Det er imidlertid lagt til grunn i EU-domstolens praksis at hensynet til å forhindre reduksjon av skatteinntekter, er et rent økonomisk behov og utgjør derfor ikke et tvingende allment hensyn (Greaker, 2011, s. 34). På samme måte antar jeg at et ønsket om å sikre, eventuelt øke en stats skatteproveny, ikke utgjør et tvingende allment hensyn. Slik jeg ser det kan ikke lovendringsforslaget begrunnes på denne bakgrunn om det skal forholde seg lovlig etter EØS-retten. Samtidig leser jeg ikke høringsnotatet slik at endringsforslaget opprinnelig har noen tilknytning til økt skatteproveny, men heller slik at funksjonen bak regelen er noe uheldig beskrevet, og kanskje noe uheldig plassert i teksten.

5.3. Endring 3

5.3.1. Unntak for selskap bosatt i annet land etter skatteavtale

Som tidligere nevnt foreslo Advokatforeningen i et høringsinnspill til NOU 2014:13, en unntaksregel der selskap ikke skulle anses som hjemmehørende i Norge dersom de er skattemessig hjemmehørende i annen stat etter skatteavtale (Den norske advokatforening, 2015, s. 6). Dette gjaldt fortrinnsvis norskstiftede

selskaper (Finansdepartementet, 2017b, s. 20). Slik lovendringsforslaget fra departementet er utformet synes unntaket også å omfatte utenlandske selskaper som er internrettslig hjemmehørende i Norge. Unntaket i forslaget til ny § 2-2 i skatteloven lyder følgende: « Dette gjelder likevel ikke selskap mv. bosatt i en annen stat etter skatteavtale med fremmed stat» (Finansdepartementet, 2017b, s. 25). At unntaket også gjelder for utenlandske selskaper hjemmehørende i Norge, synes å være bedre i tråd med de britiske reglene som det vises til i Advokatforeningens høringsinnspill. Den britiske regelen omhandler såkalte «Treaty Non-Resident»-selskap (Finansdepartementet, 2017b, s. 20), og er som jeg har vært inne på tidligere regulert i Corporation Tax Act fra 2009. Av dette følger det at et unntak skal gjelde for et selskap som er internrettslig hjemmehørende i Storbritannia, uten et krav om at selskapet må være stiftet der.

At unntaket også gjelder for utenlandske selskaper kommer tydelig frem i høringsnotatet fra departementet, der det heter at regelen får anvendelse når et selskap er stiftet i Norge eller har reell ledelse som finner sted i eller fra Norge (Finansdepartementet, 2017b, s. 21). Det gjelder imidlertid et krav, som jeg har vært inne på tidligere, at selskapet også må være bosatt i en annen stat etter dens stats respektive internrett, og i den samme staten etter skatteavtalens konfliktløsningsbestemmelse. Det betyr at regelen ikke kan anvendes dersom skatteavtalen selskapet kan benytte ikke inneholder en konfliktløsningsbestemmelse.

For det første kan skatteavtalen anvende PoEM-regelen, slik at virkelig ledelse blir avgjørende for vurderingen. Det kan virke som om selskapene etter lovendringsforslaget må kreve seg bosatt i den andre staten, da det på side 21 i høringsnotatet heter at « Dersom selskapet påstår seg å være skatteavtalebosatt i den annen stat...». I tillegg må det fremlegges bekreftelse fra den andre staten (Finansdepartementet, 2017b, s. 21).

Dersom det benyttes MAP-regelen i skatteavtalen må selskapet selv kontakte skattemyndighetene for at de skal ta stilling til, gjennom en kompetent myndighetsavtale, hvor selskapet skal anses bosatt. I påvente av et resultat vil selskapet ikke oppfylle unntaket om å være bosatt i en annen stat etter skatteavtale. For det første er dette en tidkrevende prosess hvor mange ulike

momenter skal hensyntas, samtidig som avtalestatene ikke er forpliktet til å komme frem til en avtale, jf. OECD MC 2017 art 4. para 3.

6. Virkninger

6.1. Selskaper stiftet i Norge

De få innsigelsene mot lovendringsforslaget for norske selskaper knytter seg utelukkende til en diskusjon om hvilket selskapsrettslige tilknytningsvilkår som vil være mest praktisk å anvende. Allikevel reiser det seg en del praktiske spørsmål i tilknytning til endringen.

For det første kan det spørres om stiftelsesvilkåret kun gjør seg gjeldende for selskaper som opprettes i etterkant av en eventuell ikrafttredelse av lovendringsforslaget, eller om det vil få virkning for alle selskaper som er opprettet i henhold til norsk selskapsrett. Dersom det er slik at det vil gjelde for alle norskstiftede selskaper vil det bety at selskaper som er skattemessig utflyttet fra, i utgangspunktet, et hvilket som helst tidspunkt, omfattes av endringen. Det fremgår ikke eksplisitt av høringsnotatet om det vil gjelde for alle norskstiftede selskaper eller ikke. Reglene er som nevnt foreslått å tre i kraft straks fra og med inntektsåret 2018, slik at det ved første øyekast synes nærliggende å anta at det kun vil gjelde for selskaper stiftet etter den tid. Allikevel tolker jeg ordlyden « Som hjemmehørende i riket anses selskap mv. stiftet i Norge..» (Finansdepartementet, 2017b, s. 25) på en måte som gjør at endringsforslaget omfatter alle norskstiftede selskaper. At endringen gjelder for alle norskstiftede selskaper, uavhengig av stiftelsestidspunkt, fremgår indirekte flere steder i høringsnotatet. Departementet uttaler blant annet at «En regel om at selskap stiftet i Norge alltid skal anses hjemmehørende i riket iht. skatteloven § 2-2 første ledd..» og at «Et selskap vil være å anse som «stiftet i Norge» inntil selskapet er oppløst iht. norsk selskapsrett» (Finansdepartementet, 2017b, s. 15).

Flere av høringsinstansene synes å tolke ordlyden i høringsnotatet på samme måte. Advokatfirmaet PricewaterhouseCoopers AS uttaler på side 1 i sin høringsuttalelse om hjemmehørendebegrepet at selskaper som er skattemessig

utflyttet før reglene tre i kraft, med ett vil bli ansett som skattemessig hjemmehørende i Norge, og vil få alminnelig skatteplikt hit. Skattedirektoratet uttaler i sitt hørings svar at «Selskap som allerede er utflyttet etter internrett og skatteavtale, men stiftet i Norge, vil etter forslaget ordlyd igjen bli bosatt i Norge ved innføring av de nye reglene» (Skattedirektoratet, 2017b, s. 1).

Et sekundært spørsmål, eller en uklarhet som følger av lovendringsforslaget, er hvordan rettsbildet vil se ut for SE-selskaper. Denne selskapsformen omtales ikke i høringsnotatet, og flere høringsinstanser stiller seg undrende til hvordan endringene skal forstås for disse selskapene. Usikkerheten knytter seg først og fremst til om denne typen selskaper skal anses som norske eller utenlandske dersom de er stiftet i Norge men har flyttet registreringen til et annet land (Deloitte Advokatfirma AS, 2017, s. 1) (Den norske advokatforening, 2017, s. 3).

Som det er påpekt underveis er en forenkling av hjemmehørende vurderingen for norske selskaper isolert sett fordelaktig, da vilkårene etter nåværende internrett har skapt diskusjoner, samtidig som et stiftelsesvilkår er i tråd med den interne lovgivningen i mange andre land. Det synes heller ikke som om det er store prinsipielle innvendinger mot denne delen av lovendringsforslaget. Allikevel mener jeg det er nærliggende å anta at en slik endring kan medføre at flere norske selskaper enn tidligere vil kunne bli ansett skattemessig hjemmehørende i Norge og i en annen stat, slik at juridisk dobbeltbeskatning lettere kan oppstå. For eksempel kan problemstillingen aktualisere seg dersom et norskstiftet selskap med virksomhet i utlandet, også anses hjemmehørende i den annen stat som eksempelvis benytter et virksomhetskriteriet eller lignende i sin internrett.

I et hørings svar uttales det at flere av Norges skatteavtaler ikke inneholder en konfliktløsningsbestemmelse, slik at det øker behovet for MAP-avtaler for å avgjøre skattemessig bosted (Advokatfirmaet PricewaterhouseCoopers AS, 2017, s. 2). Dersom spørsmålet ikke kan avgjøres etter en konfliktløsningsbestemmelse inneholder mange av de norske skatteavtalene en bestemmelse som er lik modellavtalens artikkel 25, som hjemler fremgangsmåten ved inngåelse av gjensidige avtaler.

Jeg anser mangelen på en konfliktløsningsbestemmelse som mindre interessant, da de aller fleste avtalene inneholder en «tie-breaker». Det interessante er at flere og flere norske skatteavtaler antakeligvis vil inneholde MAP-regelen etter mønster fra OECDs modellavtale artikkel 4 (3), selv om regelen har blitt kritisert av flere høringsinstanser (Ernst & Young Advokatfirma AS, 2017, s. 2). I høringsnotatet fremgår det at en slik regel allerede er inntatt i skatteavtalene med Aserbajdsjan, Canada, Chile, Estland, Filippinene, Japan, Latvia, Litauen, Storbritannia, Serbia, Sør-Afrika, Thailand, Malawi, Russland og Zambia (Finansdepartementet, 2017b, s. 9). Dette innebærer at selv om skatteavtalene inneholder en tie-breaker vil det fortsatt bety, dersom avtalen benytter MAP-regelen slik den er utformet i modellavtalens artikkel 4 (3), at situasjonen med juridisk dobbeltbeskatning skal søkes løst ved gjensidig avtale.

Det er små forskjeller i skatteavtalene som inneholder en MAP-regel. Blant annet inneholder noen av skatteavtalene mer detaljerte bestemmelser i tilknytning til bostedsbestemmelsene og tilhørende MAP-regel. De nyere avtalene ser ut til å ha bostedsbestemmelser som er identiske til den nye artikkel 4 (3) i modellavtalen, se blant annet avtalen mellom Norge og Romania, og Norge og Zambia. I disse skatteavtalene fremgår det, i likhet med modellavtalens bestemmelser, at de kompetente myndighetene skal «...søke å avgjøre i hvilken avtalestat personen skal anses bosatt for denne overenskomstens formål» (Finansdepartementet, 2015, s. 11-12). Videre fremgår det i de samme avtalene at «I mangel av en slik avtale, skal personen ikke ha krav på noen nedsettelse av eller fritak fra skatt som følger av denne overenskomsten...». De kompetente myndighetene er altså ikke tvunget til å finne en løsning, de skal kun forsøke å løse spørsmålet om dobbelt skattemessig bosted. Denne prosessen kan ta lang tid, for som jeg kommer tilbake til under konsekvensene for selskaper stiftet i utlandet, skal de kompetente myndighetene se hen til en rekke momenter med uviss vektning ved avgjørelsen, slik at selskapene kan stå uten skatteavtalebeskyttelse i lang tid, med juridisk dobbeltbeskatning som resultat i mellomtiden.

Allikevel må det understrekes at stiftelsesvilkåret er i tråd med den interne lovgivningen i mange andre stater, samtidig som det innebærer en forenkling som medfører forutberegnelighet for skattyter. Etter mitt syn er denne delen av

Finansdepartementets lovendringsforslag en fornuftig utvikling, som også rydder opp i en rettsstilstand som har vært omdiskutert over lengre tid.

I 2014-versjonen av modellavtalen ble det i kommentarene til artikkel 4 uttrykkelig uttalt at det ikke anses som en tilfredsstillende løsning å avgjøre spørsmålet om hjemmehørighet etter formelle kriterier som registrering alene (Naas et al., 2017, s. 198). Dette knytter seg først og fremst til situasjoner der det har oppstått dobbel hjemmehørighet slik at OECDs standpunkt rundt dette i utgangspunktet ikke relaterer seg til en ren hjemmehørende vurdering etter internretten.

6.1.2. Selskaper stiftet i utlandet

Det følger av side 4 i høringsnotatet at Skatteutvalget i NOU 2014:13 så mindre behov for endring av reglene for utenlandske selskaper. Det påpekes imidlertid at et problem med bostedsløse selskaper kan oppstå på grunn av ulikheter i staters internrett for hvilke kriterier de benytter for å fastslå skattemessig bosted (Finansdepartementet, 2017b, s. 5). Finansdepartementet presenterte allikevel et endringsforslag for utenlandske selskaper, som også har som formål å forhindre overskuddsflytting og forvitring av norske skattefundamenter.

For selskaper stiftet i utlandet vil det etter lovendringsforslaget være avgjørende at «reell ledelse [...] finner sted i eller fra Norge» (Finansdepartementet, 2017b, s. 17). Dette i motsetning til nåværende internrett som hovedsakelig legger vekt på hvor selskapet ledelse på styrenivå foregår.

Som jeg allerede har vært inne på utdyper departementet i høringsnotatet at «ledelse» vil si daglig ledelse og ledelse på styrenivå. Det skal således foretas en samlet vurdering av hvor reell ledelse på styrenivå og reell daglig ledelse finner sted (Finansdepartementet, 2017b, s. 19). Videre fremgår det på side 17 i høringsnotatet at vurderingen for utenlandske selskaper skal gjennomføres på et enda bredere grunnlag, da «vurderingen av når et selskap stiftet i utlandet skal anses hjemmehørende i Norge minst vil være like bred som den som følger av OECDs mønsteravtale art. 4 (3), dvs. både etter både gjeldende og alternativ/ny art. 4 (3)». Dette begrunnes først og fremst med at Norge alltid skal kunne ha

beskatningsmyndighet i de tilfeller hvor selskapet ville blitt ansett hjemmehørende her etter tiebreaker-reglene (Deloitte Advokatfirma AS, 2017, s. 3).

Det betyr for det første at PoEM-regelen må benyttes i vurderingen, slik at stedet der virkelig ledelse har sitt sete, etter mønster fra tidligere artikkel 4 (3) i modellavtalen, skal ses hen til. Den alternative artikkel 4 (3) som nå er inntatt i OECDs modellavtale og flere av de norske skatteavtalene, skal også anvendes i vurderingen. Høringsnotatet kan leses på en måte som indikerer at departementet ønsker å skaffe Norge handlingsrom etter både MAP-regelen og PoEM-regelen (Ernst & Young Advokatfirma AS, 2017, s. 2). Her kan det dog understrekes at en vurdering som avhenger av konfliktløsningsbestemmelsene, ikke vil kunne forhindre bostedsløse selskaper i en skatteavtalesammenheng. For i det hele tatt å kunne ta tiebreaker-reglene i bruk, må det som hovedregel har oppstått uenighet om hvor selskapet skal anses hjemmehørende fordi to eller flere stater anser det som hjemmehørende etter sin internrett, slik at selskapet som et minimum må være hjemmehørende i to avtalestater for at konfliktløsningsbestemmelsene skal kunne komme til anvendelse.

Etter lovendringsforslaget skal det tas hensyn til en rekke momenter etter mønster fra OECD og konfliktløsningsbestemmelsene. Av kommentarene til nye artikkel 4 (3) heter det at «the competent authorities of the Contracting States shall endeavour to resolve by mutual agreement cases of dual residence of a person other than an individual», se OECD MC 2017 komm. art. 4 para. 24. Hensikten bak MAP-regelen er å motvirke skattetilpasninger (Ernst & Young Advokatfirma AS, 2017, s. 3), og i rapporten til BEPS-prosjektets tiltakspunkt 6 s. 78 nevnes «dual residence strategies» som et eksempel på skatteavtalemisbruk.

Avtalestatene er med andre ord ikke forpliktet til å komme frem til en løsning, det skal kun forsøkes å finne en løsning ved gjensidig avtale. Dette i motsetning til artikkel 4 (2) bokstav d, som omhandler et individ som er hjemmehørende i begge eller ingen av statene. Her er avtalestatene forpliktet til å løse saken ved gjensidig avtale, da det heter at «the competent authorities of the Contracting States shall settle the question by mutual agreement», jf. OECD MC 2017 art. 4 para. 2. For selskaper oppstilles det altså intet krav om at saken må løses etter artikkel 4 (3).

Kommentarene til artikkel 4 (3) utdyper også hvilke vilkår det forventes at avtalestatene tar hensyn til i vurderingen. Ordlyden i kommentarene til artikkelen antyder at momentene som er nevnt der, kun er eksempler på vilkår som kan benyttes. De kompetente myndighetene som benytter seg av artikkel 4 (3) «..would be **expected to** take account of various factors, **such as**..» (min utheving) (OCED MC 2017 komm. art. 4 para. 24.1).

I tillegg til at selve artikkel 4 (3) sier at de kompetente myndigheter skal ta hensyn til hvor selskapet har sin effektive ledelse, hvor det er etablert og forøvrig enhver annen relevant faktor (Naas et al., 2017, s. 204), henviser kommentarene blant annet til hvor styremøtene holdes, hvor øverste sjef og andre personer i høyere stillinger vanligvis bedriver aktivitet, hvor hovedkvarteret er lokalisert, hvor regnskapsmaterialet oppbevares m.m.

Slik MAP-regelen fremstår er det litt opp til statene selv å velge hvilke momenter de vil vektlegge. Det følger videre av kommentarene at stater som mener at de kompetente myndighetene ikke skal løse slike saker uten en indikasjon av hvilke faktorer de skal benytte i vurderingen, enten bør referere til momentene som nevnes i kommentarene til modellavtalens artikkel 4 (3) eller til andre faktorer de selv mener er relevante, jf. OECD MC 2017 komm. art. 4 para. 24.1.

Departementet antar at en noe bredere vurdering enn etter dagens regler vil kunne gjøre det noe enklere å fastslå om den reelle ledelsen utøves i Norge (Finansdepartementet, 2017b, s.16). Det synes ikke som om høringsinstansene er enige i den vurderingen, da det gjennomgående påpekes at endringen vil gjøre reglene uklare og uforutsigbare. Dette skyldes i hovedsak MAP-reglens kompleksitet. Rent teoretisk kan det være enklere å ha flere holdepunkter å se hen til, men når vektingen mellom disse er usikker og når statene selv kan velge andre, ikke bestemte faktorer de ønsker å vektlegge, synes ikke vurderingen enklere enn etter dagens internrett. Finansdepartementet uttale også på side 16 i høringsnotatet at det har en klar verdi å ha en tydelig regel om hva som anses som tilstrekkelig tilknytning for å etablere global skatteplikt til Norge. Denne uttalelsen alene støtter jeg uten tvil. Problemet, slik jeg ser det, er at departementet ikke har fått til dette i høringsnotatet.

Først og fremst er MAP-regelen, som påpekt av flere av høringsinstansene, men også etter mitt syn, uklar. Ordlyden i bestemmelsen er tvetydig, da det først legges

opp til at det forventes av de kontraherende statene å ta hensyn til momentene i bestemmelsen, men det henvises også til «such as» og «other relevant factors», samtidig som OECD benytter «etc» i kommentarene til bestemmelsen (Ernst & Young Advokatfirma AS, 2017, s. 3). Ettersom det ikke følger noen rangering av momentene kan statene vektlegge ulike faktorer i vurderingen, noe som kan medføre at forhandlingsperioden forlenges og vanskeliggjøres, slik at sannsynligheten for en gjensidig avtale reduseres. I første rekke innebærer dette stor ulempe for skattyter i form av uforutsigbarhet. Allikevel anser jeg det som mest problematisk at selskapene i denne prosessen kan ende opp som rettsløse. Som tidligere nevnt kan selskapene stå uten skatteavtalebeskyttelse i forhandlingsperioden, dersom ikke de kompetente myndigheter i avtalestatene blir enige om noe annet. I artikkel 4 (3) siste punktum står det nemlig at «In the absence of such agreement, such person shall not be entitled to any relief or exemption from tax provided by this Convention except to the extent and in such manner as may be agreed upon by the competent authorities of the Contracting States» (OECD MC 2017 art. 4 para. 3). Av kommentarene til bestemmelsen følger det enkelte unntak, og for selskaper vil de bli ansett som bosatt i begge stater for anvendelsen av artikkel 10, se OECD MC 2017 komm. art. 4 para. 24.4.

Hva departementet mener med «reell ledelse» er forsøkt beskrevet over flere sider i høringsnotatet, hvor det blant annet er vanskelig å oppstille klare kriterier i forkant (Næringslivets Hovedorganisasjon, 2017, s. 3). Slik jeg leser høringsnotatet fremstår beskrivelsen av endringsforslaget for utenlandske selskaper som helhet ganske uoversiktlig. Utenlandske selskaper skal altså anses som hjemmehørende i Norge dersom den reelle ledelsen finner sted i eller fra Norge. I denne sammenheng skal det ses hen til daglig ledelse og ledelse på styrenivå. I dette inngår det flere momenter, som for eksempel hvor medlemmene av den styret vanligvis arbeider og oppholder seg (Finansdepartementet, 2017b, s. 19)

I tillegg skal norsk internrett etter lovendringsforslaget minst tilsvare bredden som følger av modellavtalens artikkel 4 (3), da både etter PoEM-regelen og MAP-regelen, der sistnevnte som påpekt er uklar. For meg fremstår MAP-regelen etter dens ordlyd og tilhørende kommentarer som en ikke-utømmende fremstilling som de kompetente myndigheter enten kan velge å benytte, eller ta i bruk andre

faktorer de selv mener er relevante, i et forsøk på å avgjøre hvor selskapet skal anses skattemessig hjemmehørende.

Finansdepartementets lovendringsforslag legger også opp til at det skal ses hen til ytterligere momenter i vurderingen. Det skal som nevnt tidligere også tas hensyn til øvrige omstendigheter rundt selskapets organisering og virksomhet, hvor det vises til at blant annet stedet for generalforsamlingen og selskapets kontorer kan være relevante faktorer (Finansdepartementet, 2017b, s. 19).

Jeg er positiv til en vurdering for utenlandske selskaper som innebærer momenter som ikke utelukkende knytter seg til beslutninger på styrenivå. Allikevel er det for rotete presentert. Et grunnleggende prinsipp i EU/EØS-sammenheng er at rettsreglene skal være «klare, presise og forutsigbare..» (Ernst & Young Advokatfirma AS, 2017, s. 11). Det arbeides også kontinuerlig i EU og i OECD for å sikre økt forutsigbarhet for skattytere (Ernst & Young Advokatfirma AS, 2017, s. 12). Slik lovendringsforslaget er fremlagt av departementet, fremstår det for min del som ganske innviklet og vidtfnavnende, slik at det ville vært hensiktsmessig med en ryddigere fremleggelse og en presisering av hvilke vilkår som skal benyttes i vurderingen for å imøtekomme prinsippet om forutsigbarhet. En opprydning og presisering av vilkårene vil ikke kun øke forutberegneligheten for skattyterne, men også for skattemyndighetene.

Utvalget uttalte at det likevel ikke trodde at en noe bredere materiell vurdering ville bety at mange flere selskap enn i dag blir ansett skattepliktige til Norge (Finansdepartementet, 2017b, s. 5). Jeg synes på en annen side at den nye vurderingen fremstår som såpass vidtrekkende at det er nærliggende å i det minste anta at noen flere selskaper blir ansett som hjemmehørende i Norge. Sammenholdt med dette er det grunn til å tro at flere stater vil innføre en internrettslig hjemmel, lignende det som er foreslått i høringsnotatet, om at selskaper stiftet eller registrert i landet vil anses hjemmehørende der for skattemessige formål (Ernst & Young Advokatfirma AS, 2017, s. 12). Som en konsekvens av dette er det ikke usannsynlig at situasjonen med dobbel hjemmehørighet kan inntreffe oftere enn etter dagens internrett, slik at juridisk dobbeltbeskatning oftere kan forekomme. Andre land vil også skaffe seg handlingsrom etter MAP-regelen, slik at flere norske selskaper vil kunne bli hjemmehørende i utlandet. Denne situasjonen øker

følgelig også risikoen for dobbeltbeskatning som følge av dobbelt skattemessig bosted.

6.1.3. Unntak for selskap etter skatteavtale med annen stat

Det avgjørende for om et selskap er å anse som hjemmehørende i en stat etter modellavtalen artikkel 4 (1) («resident of a contracting state»), er at selskapet i henhold til statens internrett («the laws of that state») er skattepliktig dit («liable to tax») (OECD MC 2017 art. 4 para. 1). Av siste punktum følger det at det her siktes til alminnelig skatteplikt. Det følger også av samme bestemmelse at begrepet «resident of a Contracting State» kun har betydning for skatteavtalen, jf. «For the purposes of this Convention...» (OECD MC 2017 art. 4 para. 1). Som det har blitt påpekt tidligere er de fleste skatteavtalene Norge har inngått i stor grad tilsvarende modellavtalen. Det betyr at anvendelsen av artikkel 4 (3) i skatteavtalene Norge er en del av, kun er relevant for den respektive skatteavtalen. De aller fleste skatteavtalene er bilaterale, med unntak av den nordiske skatteavtalen som er multilateral (Naas et al., 2017, s. 59), slik at bostedsbestemmelsen til nå utelukkende har vært avgjørende for skatteavtalen mellom Norge og en annen stat isolert sett.

Lovendringsforslaget fra Finansdepartementet inneholder imidlertid en unntaksbestemmelse som sier at hovedregelen ikke skal gjelde for selskap hjemmehørende i en stat som Norge har skatteavtale med. Unntaket gjelder både for norske og utenlandske selskaper og unntaket er utformet etter mønster fra Storbritannia. Unntaket begrunnes primært i høringsnotatet med et ønske om å motvirke at selskaper som er bosatt i et annet land etter skatteavtale kan utnytte fordeler ved å være ansett som bosatt i Norge etter internretten (Næringslivets Hovedorganisasjon, 2017, s. 5). Som eksempel viser departementet til arrangementer som blant annet kan involvere konsernbidrag (Finansdepartementet, 2017b, s. 20). Et unntak som foreslått i høringsnotatet er også som jeg har vært inne på, i tråd med en internasjonal utvikling og er diskutert i BEPS-prosjektets tiltakspunkt 2.

Ordlyden for unntaket i forslaget lyder som følger: «Dette gjelder likevel ikke selskap mv. bosatt i en annen stat etter skatteavtale med fremmed stat». Dette betyr at et selskap som er hjemmehørende i en annen stat etter skatteavtale

mellom Norge og den andre staten ikke kun gjelder for anvendelsen av artikkel 4 (3) eller den enkelte skatteavtalen, men mer generelt for alle skattemessige formål.

At unntaket innebærer at selskap ikke lenger vil anses hjemmehørende i Norge kan i enkelte tilfeller medføre uønskede konsekvenser som ikke er omtalt i høringsnotatet.

6.1.3.1 Skattefrihet

For det første kan det ha fordelaktige virkninger for selskaper hjemmehørende etter skatteavtale i enkelte andre land. Dersom selskapets reelle ledelse flyttes til et skatteavtaleland skal selskapet ikke lenger anses som et norsk skattesubjekt (Tax Justice Network Norge, 2017). En uønsket konsekvens kan være skatteunndragelse og i ytterste konsekvens ingen skatteplikt til Norge. Denne situasjonen kan aktualisere seg dersom et selskap hjemmehørende i Norge flytter sin reelle ledelse til en stat som benytter seg av et annet skatteprinsipp enn vi gjør her til lands, og blir ansett som hjemmehørende i den staten. Enkelte stater opererer med kildeprinsippet, eller territorialinntektsprinsippet, i stedet for globalinntektsprinsippet. Dersom et selskap anses som bosatt i en slik stat kan selskapet unndra alle inntekter til beskatning dersom de driver virksomhet utenfor denne staten. Slik inntekt vil kun komme til beskatning dersom de tas inn i statens territorium.

De aller fleste land benytter seg av globalinntektsprinsippet (Berg-Rolness, 2017, s. 14). Allikevel er de få landene som benytter territorialprinsippet et problem for Finansdepartementets lovendringsforslag da en god del av disse er såkalte skatteparadiser. Norge har skatteavtaler med ulike skatteparadiser, som også har vært eller er på EUs svarteliste. Denne listen er blitt betraktelig slankere de siste årene (Reuters, 2018), men et eksempel på en stat som både er på listen og som Norge har skatteavtale med er Trinidad og Tobago. Malaysia er en stat som er på EUs gråliste, en liste som inneholder stater EU har vurdert som samarbeidende dersom de møter enkelte skatteforpliktelser. Norge har skatteavtale med Malaysia, en stat som anvender territorialinntektsprinsippet i sin skattepolitikk. Den vanlige selskapsskatten i Malaysia er 24 prosent (Deloitte, 2018, s. 1), så ved første øyekast byr ikke dette på noen problemer i form av skatteunndragelse. Men et selskap som i utgangspunktet er hjemmehørende i Norge kan flytte sin reelle

ledelse til Malaysia, og anses hjemmehørende der etter skatteavtalen mellom Norge og Malaysia som benytter «sete for virkelig ledelse» som kriterium, jf. St. prp. nr. 96 s. 14. Samtidig kan selskapet drive internasjonal virksomhet, slik at inntektene ikke kommer til beskatning i hverken Norge etter sktl. § 2-2, da det er utflyttet, eller Malaysia, som benytter territorialprinsippet i sin skattelegging. Skatteparadiset konstaterer at inntektene ikke er opptjent innenfor territoriet, og anser følgelig inntektene som skattefrie (Berg-Rolness, 2017, s. 15). På denne måten kan selskapet oppnå skattefrihet for alle sine inntekter.

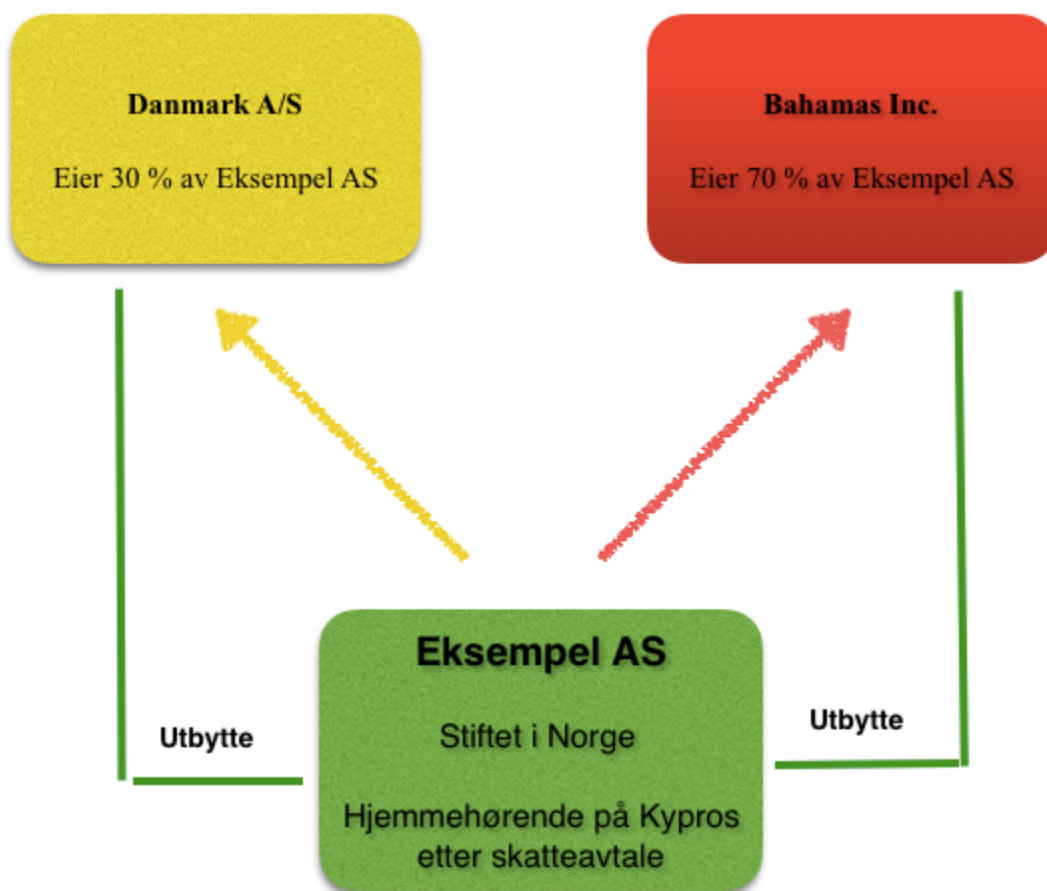
6.1.3.2 Fritak for kildeskatt på utbytte

For det andre kan det, på grunn av at endringsforslaget innebærer et mer omfattende unntak en kun for den enkelte skatteavtale, medføre at selskaper med ganske enkle grep kan organisere seg på en slik måte at et annet potensiale for økonomisk vinning kan gjennomføres. Lovendringsforslagets unntak for selskap hjemmehørende i en annen stat etter skatteavtale åpner for et omgåelsesarrangement som innebærer at selskaper stiftet i Norge kan unngå norsk kildeskatt på utbytte.

Hvordan selskapene kan organisere seg på denne måten er godt forklart i høringssvaret til Handelshøyskolen BI, utarbeidet av Institutt for rettsvitenskap og styring. De har i deres eksempel benyttet Malta som hjemstat for et norskstiftet selskap etter skatteavtalen mellom Norge og Malta og viser hvordan dette selskapet unngår kildeskatt på utbytte til andre selskap på Cayman Island og i Sverige. Denne tilpasningsmuligheten er således forholdvis iøynefallende, slik at man nokså enkelt kan beskrive den med et annet eksempel. Derfor er det etter mitt syn forunderlig at forholdet ikke er omtalt i departementets høringsnotat.

I norsk rett er det sktl. § 2-3 (1) bokstav c og sktl. § 10-13 som hjemler kildeskatt på utbytte. Av § 2-3 (1) bokstav c, jf. § 2-3 (1) følger det uttrykkelig at dersom et selskap hjemmehørende i Norge betaler utbytte plikter de som ikke har skatteplikt etter §§ 2-1 eller 2-2 å svare skatt av utbyttet. Naturlig nok er det altså helt nødvendig at det utdelende selskapet er hjemmehørende i Norge for at det skal svares kildeskatt på utbytte betalt herfra. Sktl. § 10-13, jf. SSV § 3-5 (3) regulerer hvor stor denne kildeskatten er, som avhenger av hvor mottaker av utbytte er hjemmehørende. Dersom mottaker er hjemmehørende i utlandet svares skatt til

Norge med 25 prosent eller i samsvar med sats som følger av en eventuell skatteavtale mellom Norge og den fremmede staten, jf. SSV § 3-5 (3). Det gjelder dog et unntak etter sktl. § 2-38 (5), som fritar mottaker for skatteplikt på det mottatte utbytte dersom vedkommende er reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet i et EØS-land. Etter lovendringsforslaget skal alle norskstiftede selskaper som utgangspunkt anses som hjemmehørende i Norge, med mindre de er hjemmehørende i en annen stat etter skatteavtale med den respektive staten.



La oss anta at Eksempel AS er stiftet i Norge og på denne måten i utgangspunktet hjemmehørende her etter lovendringsforslaget. Dersom man også antar at selskapet er “managed and controlled” på Kypros, slik at det etter kypriotisk internrett også er hjemmehørende der for skattemessige formål. Det oppstår da dobbelt bosted, en situasjon som må løses av skatteavtalen mellom Norge og Kypros. I artikkel 4 (3) i denne avtalen skal selskapet anses bosatt der virkelig ledelse er. I denne skatteavtalen er det MAP-regelen som gjelder, slik at de kompetente myndighetene skal søke å avgjøre hvor selskapet skal anses bosatt, jf Prop. 46 S (2013–2014) s. 11. Gitt at den virkelige ledelsen er på Kypros og at

avtalestatene kommer til enighet om dette, slik at Eksempel AS nå er skattemessig hjemmehørende på Kypros. Slik lovendringsforslaget er formulert, er nå Eksempel AS skattemessig hjemmehørende på Kypros for alle formål, og ikke kun for skatteavtalen mellom statene.

For det tilfelle at Eksempel AS nå deler ut utbytte til Bahamas Inc. og Danmark A/S har ikke Norge som stat lenger myndighet til å ilegge kildeskatt på disse størrelsene, ettersom Eksempel AS ikke lenger er hjemmehørende i Norge etter sktl. § 2-2. I dette eksempelet, som i eksempelet til Handelshøyskolen BI (Handelshøyskolen BI, 2017, s. 3), unngår det norskstiftede selskapet norsk kildeskatt på utbyttebetalingen til Bahamas og Danmark (det benyttes andre nasjoner i mitt eksempel). I tillegg, som også er tilfellet i Handelshøyskolen illustrasjon, er skattyter helt fritatt for kildeskatt på utbytte til Bahamas og Danmark fordi Kypros ikke anvender kildeskatt på utbytte i sin internrett.

7. Oppsummering og konklusjon

7.1. Selskaper stiftet i Norge

Endringsforslaget legger opp til at alle selskaper som er stiftet i Norge automatisk blir skattemessig hjemmehørende i Norge og globalskattepliktig etter sktl. § 2-2. Denne endringen er hovedsakelig begrunnet med et ønske om å motvirke bostedsløse selskaper.

I all hovedsak er jeg positiv til denne delen av lovendringsforslaget. Denne delen av lovendringsforslaget bringer klarhet i vurderingstemaet for norske selskaper som har vært diskutert over en årrekke. Dette innebærer økt forutsigbarhet for selskapene og skattemyndighetene, som ikke lenger vil måtte benytte en helhetsvurdering for å avgjøre om et norsk selskap er hjemmehørende her. I tillegg er det et internasjonalt anerkjent prinsipp som hjemmel i internretten. Stiftelsesvilkåret for norske selskaper innebærer slik jeg ser det kun én ulempe det er verdt å nevne. Som det har blitt diskutert tidligere kan endringen medføre at flere norskstiftede selskaper ender opp med dobbelt skattemessig bosted og således med økt risiko for juridisk dobbeltbeskatning. Jeg har også presisert at det oppstår noen uklarheter i tilknytning til SE-selskaper, men dette er et anliggende som ganske enkelt kan avklares med en klargjøring fra departementet.

7.2. Selskaper stiftet i utlandet

Endringene som er foreslått for utenlandske selskaper har i første rekke til hensikt å øke effektiviteten mot skattemotiverte tilpasninger, men også her har bostedsløse selskaper blitt omtalt som et mulig problem. Det har også en sammenheng med at OECDs modellavtale og andre stater benytter en bredere vurdering enn nåværende norsk internrett.

Helt avgrenset fra potensielle virkninger er jeg positiv til en lovfesting av vurderingen for utenlandske selskaper. Jeg mener også at det er fornuftig med en vurdering som ikke utelukkende avgjøres på bakgrunn av hvor styrets beslutninger blir foretatt. På en annen side forårsaker denne delen av endringsforslaget, slik det er presentert av departementet i høringsnotatet, noe hodebry.

Lovendringsforslaget for utenlandske selskaper er svært omfattende. Henvisningen til MAP-regelen innebærer for det første at selskaper, grunnet kontraktstatenes manglende forpliktelse til å inngå en avtale etter den nye konfliktløsningbestemmelsen og bestemmelsens kompleksitet, kan ende opp som rettsløse gjennom avtaleprosessen. Videre løser ikke bruken av MAP-regelen den delen av begrunnelsen bak endringene som dreier seg om bostedsløse selskaper da en tie-breaker kun kan benyttes dersom et selskap er hjemmehørende i begge stater etter statenes respektive internrett.

Den vidtrekkende vurderingen innebærer som tidligere påpekt at både MAP- og PoEM-regelen skal hensyntas. Det skal også selskapets ledelse, med hovedfokus på selskapets reelle ledelse på styrenivå og daglig ledelse. Ytterligere omstendigheter skal også være en del av vurderingen. Alle disse momentene er problematisk for den praktiske anvendelsen av regelen, slik at forutsigbarheten for skattyter og skattemyndighetene svekkes betraktelig. Denne problematikken forsterkes, etter min mening, av en rotete fremstilling i høringsnotatet.

Samtidig kan det tenkes at flere land vil innføre stiftelsesprinsippet på lik linje med Norge. Dersom også flere land vil skaffe seg forhandlingsrom etter MAP-regelen for utenlandske selskaper i sin internrett innebærer det en forsterket risiko for økte tilfeller av juridisk dobbeltbeskatning grunnet dobbelt skattemessig

bosted. Jeg mener det er noe forunderlig at Finansdepartementet ikke har sett denne sammenhengen.

Som et siste ankepunkt kan lovendringsforslaget for utenlandske selskaper innebære en grunnlagsutvidelse som kanskje ikke er godt nok begrunnet og på denne måten ikke er i overensstemmelse med juridiske prinsipper fra EU. Høringsnotatet kan, som jeg har vært inne på, leses på en måte slik at den omfattende vurderingen indirekte ønskes for å øke Norges skattemessige fortjeneste. Vurderingen for utenlandske selskaper bør også ses i sammenheng med begrenset skatteplikt etter sktl. § 2-3 som nettopp fanger opp de tilfellene der tilknytningen til Norge ikke er sterk nok til å etablere globalskatteplikt til Norge etter sktl. § 2-2.

En lovfesting av vurderingen for utenlandske selskaper er helt klart kjærkomment. Jeg anser det også som fordelaktig med en vurdering som hensyntar andre momenter enn kun stedet for styrets beslutninger. Det virker også fornuftig med en regel som ligner mer på modellavtalens konfliktløsningsbestemmelse. Når det er sagt er jeg av den oppfatning at vurderingen er for omfattende og for vidtrekkende.

Næringslivets Hovedorganisasjon kommer på side 5 i sitt høringssvar med et litt annet forslag som også kan være fornuftig. Det foreslås en regel som kun skal gjelde for utenlandske selskaper som ikke er hjemmehørende i noen annen stat. En slik regel vil samsvare ønsket om å unngå bostedsløse selskaper. Ettersom de fleste land benytter et stiftelses- eller registreringsprinsipp i sin internrett for selskaper stiftet eller registrert i landet, vil en slik regel også medføre mindre risiko for dobbelt skattemessig bosted og juridisk dobbeltbeskatning.

7.3. Unntak for selskap hjemmehørende i annen stat etter skatteavtale

Det forundrer meg også at unntaket for selskaper hjemmehørende i annen stat etter skatteavtale med den annen stat er tatt med i lovendringsforslaget. Her kan det tenktes at departementet har lest for mye «mellom linjene» i NOU 2014:13. Utvalget uttaler kun at det kan være hensiktsmessig med en formell regel slik at norskregistrerte selskaper er hjemmehørende i Norge, «med mindre en ev. skatteavtale med den andre staten fører til et annet resultat», se NOU 2014:13, s. 199-200. Jeg leser ikke denne uttalelsen slik at hensikten til utvalget var at den

formelle regelen skulle tillegges et unntak, men kun slik at de understreker at skatteavtaleretten innskrenker internretten og aldri utvider skattemyndigheten etter nasjonale regler. Det var Advokatforeningen som i et høringsinnspill til NOU 2014:13 foreslo selve unntaket.

Et slikt unntak benyttes ikke av mange andre stater, og meg bekjent finnes det kun tilsvarende regler i Storbritannia og Canada. Nødvendigheten av unntaket fremgår heller ikke som vesentlig i høringsnotatet. Advokatforeningen begrunner et slikt unntak med mindre kompliserte ligningsforhold (Finansdepartementet, 2017b, s. 20). En del av hensikten er også å ”motvirke uheldige utslag av at det ikke er samsvar mellom et selskaps status som hjemmehørende etter internretten og etter skatteavtale” (Finansdepartementet, 2017b, s. 20). Allikevel uttaler departementet at de ikke er bekjent med slik skatteplanlegging her til lands.

Isolert fra konsekvensene et slikt unntak medfører synes allikevel argumentene for regelen utilstrekkelig. Når unntaket kan resultere i de åpenbare tilpasningsmulighetene jeg har skissert tidligere mener jeg det mest nærliggende er å avstå fra unntaket som helhet i en eventuell lovendring.

7.4. Alternativt lovendringsforslag

Dersom man ser helt bort fra unntaket anser jeg ordlyden i lovendringsforslaget som fornuftig. At man benytter ”reell ledelse” i ordlyden er i utgangspunktet ikke problematisk. Dette krever imidlertid at departementet forenkler og rydder opp i vurderingen for utenlandske selskaper. På bakgrunn av analysene jeg har gjort av utvalgte virkninger av lovendringsforslaget mener jeg følgende ordlyd kunne vært et bedre utgangspunkt:

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

8. Litteraturliste

Aanstad, Marius. (2014). *Vilkår for at et selskap blir ansett skattemessig hjemmehørende i Norge*. (Upublisert masteroppgave). Universitetet i Oslo. Hentet fra <https://www.duo.uio.no/handle/10852/39481>

Advokatfirmaet PricewaterhouseCoopers AS. (2017). *Høringsuttalelse – hjemmehørende begrepet for selskaper*. Hentet fra <https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/horing---forslag-om-endring-av-skatteloven--2-2-forste-ledd/id2543809/?uid=240595d8-de4f-431f-8124-54b89eb65a4c&lastvisited=3a346d15-900a-4967-94cd-f8a37b4d99b0&factbox=horings svar>

Andersen, T., E. (2011). *Skattemessig bosted for selskaper : En vurdering av hjemmehørende vilkåret*. (Upublisert masteroppgave). Universitetet i Oslo. Hentet fra <https://www.duo.uio.no/handle/10852/19362>

Berg-Rolness, G. (2017). *Enhetlig skattlegging av multinasjonale foretak – strategi for skattlegging av statsløs inntekt*. Hentet fra <http://www.taxjustice.no/uploads/documents/enhetlig-skattlegging-av-multinasjonale-foretak---strategi-for-skattlegging-av-statslos-inntekt-2017.pdf>

Bjørnstad, S. (2017, 12. oktober). Dette er statens inntekter og utgifter i 2018. *Aftenposten*. Hentet fra <https://www.aftenposten.no/norge/politikk/i/VKM91/Dette-er-statens-inntekter-og-utgifter-i-2018>

Chen, S. (2017). The MAP tie-breaker rule for dual residence in Art. 4(3) of the 2017 OECD MC. Hentet fra <https://www.world.tax/articles/the-map-tie-breaker-rule-for-dual-residence-in-art-4.3-of-the-2017-oecd-mc.php>

Deloitte Advokatfirma AS. (2017). *Høringsinnspill – Endring i skatteloven § 2-2 første ledd (hjemmehørende begrepet for selskap mv.)*. Hentet fra <https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/horing---forslag-om-endring-av-skatteloven--2-2-forste-ledd/id2543809/?uid=ebd7d5c0-8190-497f-bf21->

[7b6e3187dba3&factbox=horings svar&lastvisited=906692b0-aaf6-41e1-8d9a-4867c25ff1f7](https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-malaysiahighlights-2018.pdf)

Deloitte. (2018). *International Tax Malaysia Highlights 2018*. Hentet fra <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-malaysiahighlights-2018.pdf>

Den norske advokatforening. (2015). *Høring - NOU 2014: 13 Kapitalbeskatning i en internasjonal økonomi*. Hentet fra https://www.regjeringen.no/contentassets/95fce9b4e5ac4e4dba0c4be03c6a8c6f/11_dna.pdf

Den norske advokatforening. (2017). *Høring - Forslag om endring av skatteloven § 2-2 første ledd*. Hentet fra [https://www.regjeringen.no/contentassets/5268312417e44848ab00f91dea651c46/35_advokatforeningen.pdf?uid=Den norske advokatforening](https://www.regjeringen.no/contentassets/5268312417e44848ab00f91dea651c46/35_advokatforeningen.pdf?uid=Den+norske+advokatforening)

Dragvold, P. (2012). Hjemmehørende-begrepet i skatteloven §2-2. *Skatterett*, 31(2), 97-119.

Ernst & Young Advokatfirma AS. (2017). *Høringssvar - forslag om endring av skatteloven § 2-2 første ledd*. Hentet fra <https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/horing---forslag-om-endring-av-skatteloven--2-2-forste-ledd/id2543809/?uid=1ffca620-a371-412a-b385-f288d6179345>

Finansdepartementet. (2015). *Samtykke til å sette i kraft en skatteavtale mellom Norge og Romania, undertegnet i Oslo 27. april 2015*. (Prop. 124 S 2014-2015). Hentet fra <https://www.regjeringen.no/contentassets/c67016ab85394419bbbf10a5a2d0a47b/no/pdfs/prp201420150124000dddpdfs.pdf>

Finansdepartementet. (2017a). *Statens inntekter og utgifter*. Hentet fra <https://www.statsbudsjettet.no/Statsbudsjettet-2018/Satsinger/?pid=83811>

Finansdepartementet. (2017)b. *Høringsnotat - Endring i skatteloven § 2-2 første ledd (hjemmehørende begrepet for selskap mv.)*. Hentet fra

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

Finans- og tolldepartementet. (1992). *OPPFØLGING AV SKATTEREFORMEN 1992*. Hentet fra https://www.stortinget.no/no/Saker-og-publikasjoner/Stortingsforhandlinger/Lesevisning/?p=1991-92&paid=4&wid=a&psid=DIVL473&pgid=a_0251&s=True

Furre, D., J. (2013). *Skattemessig bosted for selskaper – En vurdering av hjemmehørende kriteriet i norsk rett*. (Upublisert masteroppgave). Universitetet i Bergen. Hentet fra <http://bora.uib.no/bitstream/handle/1956/7178/109008089.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

Furuset, E., Aziz, K. (2017, 22. juni). Mer hemmelighold enn Sveits. *Dagens Næringsliv*, s. 46.

Greaker, L., T. (2011). *Skattemessig hjemsted for selskaper*. (Upublisert masteroppgave). Universitetet i Oslo. Hentet fra <https://www.duo.uio.no/handle/10852/19270>

Handelshøyskolen BI. (2017). *Høring – forslag om endring av skatteloven §2-2 første ledd*. Hentet fra <https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/horing---forslag-om-endring-av-skatteloven--2-2-forste-ledd/id2543809/?uid=6dd41001-247b-480c-ac7c-f05964b449fc>

HMRC. (2016). UK residents with foreign income or gains: certificates of residence: Dual resident companies. Hentet fra <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/international-manual/intm162050>

Hodne, K. (2010). ”Hjemmehørende” Når er et selskap skattemessig hjemmehørende i Norge? (Upublisert masteroppgave). Universitetet i Bergen. Hentet fra <http://bora.uib.no/bitstream/handle/1956/4248/71943474.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

Holen, H.S., & Vedde-Fjærestad, S. (2015). Transocean/Arcade Drilling og opphør av skatteplikt til Norge: – Hvor hører et selskap hjemme?. *Revisjon og regnskap*, 84(2), 55-57.

Kleist, D. (2016). A Multilateral Instrument for Implementing Changes to Double Tax Treaties: Problems and Prospects. *INTERTAX*, 44(11), 823-830.

Kliukaite, L. (2011). *Det skatterettslige begrepet «hjemmehørende»*. (Upublisert masteroppgave). Universitetet i Oslo. Hentet fra <https://www.duo.uio.no/handle/10852/19357>

Larsen, A.L. (2010). *Treaty shopping : En redegjørelse av treaty shopping og de viktigste virkemidlene mot det; herunder limitation of benefit-klausuler og vilkår om beneficial owner i skatteavtaler*. (Upublisert masteroppgave). Hentet fra <https://www.duo.uio.no/bitstream/handle/10852/19029/108419.pdf?sequence=3>

Naas, H., Kristiansen, S.R., Backer-Grøndahl, F., Holen, H.S., Rynning, M.H. (2017). *Norsk internasjonal skatterett*. Oslo: Universitetsforlaget.

Statistisk sentralbyrå. (2017). *Borekostnadene på sokkelen: Knask eller knep?*. Hentet fra <https://www.ssb.no/energi-og-industri/artikler-og-publikasjoner/borekostnadene-pa-sokkelen-knask-eller-knep>

NOU 2014:13. (2014). *Kapitalbeskatning i en internasjonal økonomi*. Oslo.

Hentet fra <https://www.regjeringen.no/contentassets/bbd29ff81485402681c6e6ea46655fae/nou/pdfs/nou201420140013000dddpdfs.pdf>

Næringslivets Hovedorganisasjon. (2017). *Høring - Endring i skatteloven § 2-2 første ledd (hjemmehørendebegrepet for selskap m.v.)*. Hentet fra

<https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/horing---forslag-om-endring-av-skatteloven--2-2-forste-ledd/id2543809/?uid=c4f4d33d-043e-4c94-9bf7-e01116e27630&factbox=horingssvar&lastvisited=b9af62a4-b306-4ca9-a8b3-bd738fb416eb>

OECD. (2005). Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2005. Hentet fra https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2005_mtc_cond-2005-en#page82

OECD. (2008). Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2008. Hentet fra https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2008_mtc_cond-2008-en#page38

OECD. (2010). Model Tax Convention on Income and on Capital. Hentet fra https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2010_9789264175181-en#page1

OECD. (2015a). *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, OECD Publishing, Paris. Hentet fra https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/preventing-the-granting-of-treaty-benefits-in-inappropriate-circumstances-action-6-2015-final-report_9789264241695-en#page3

OECD. (2015b). *Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 - 2015 Final Report, ECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, OECD Publishing, Paris. Hentet fra https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/neutralising-the-effects-of-hybrid-mismatch-arrangements-action-2-2015-final-report_9789264241138-en#page139

OECD. (2016a). *BEPS Action 14 on More Effective Dispute Resolution Mechanisms - Peer Review Documents*. OECD Publishing, Paris. Hentet fra <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-action-14-on-more-effective-dispute-resolution-peer-review-documents.pdf>

OECD. (2016b). *EXPLANATORY STATEMENT TO THE MULTILATERAL CONVENTION TO IMPLEMENT TAX TREATY RELATED MEASURES TO PREVENT BASE EROSION AND PROFIT SHIFTING*. Hentet fra

<https://www.oecd.org/tax/treaties/explanatory-statement-multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf>

OECD. (2017a). Ground-breaking multilateral BEPS convention signed at OECD will close loopholes in thousands of tax treaties worldwide. Hentet fra: <http://www.oecd.org/tax/ground-breaking-multilateral-beps-convention-will-close-tax-treaty-loopholes.html>

OECD. (2017b). Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017. Hentet fra https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en#page32

OECD (2017c). Tax: Tax Treaties. Hentet fra <http://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implementtax-treaty-related-measures-to-prevent-beps.htm>

Reuters. (2018). *EU tax haven blacklist set to shrink further, causing outcry*. Hentet fra <https://www.reuters.com/article/us-eu-tax-blacklist/eu-tax-haven-blacklist-set-to-shrink-further-causing-outcry-idUSKCN1GI1F4>

RSM. (2018). *Internasjonal skatt og BEPS*. Hentet fra <https://www.rsm.global/norway/nb/news/internasjonal-skatt-og-beps#8>

Rørmoen, Ø., R. (2014). Royaltybegrepet i internasjonale skatteavtaler. (Upublisert masteroppgave). Universitetet i Oslo. Hentet fra <https://www.duo.uio.no/handle/10852/42691>

Skattedirektoratet. (2017a). Skatte-ABC 2016/2017. Hentet fra <https://www.skatteetaten.no/contentassets/dc2d77040b0746f8a3714d878c5c3f26/skatte-abc-2016-2017.pdf>

Skattedirektoratet. (2017b). *Høringssvar - endring i skatteloven § 2-2 første ledd (hjemmehørendebegrepet for selskap m.v.)*. Hentet fra <https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/horing---forslag-om-endring-av->

[skatteloven--2-2-forste-ledd/id2543809/?uid=ad8a0bb2-be91-4027-bc37-b052b9da7605&lastvisited=240595d8-de4f-431f-8124-54b89eb65a4c&factbox=horings svar](https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/horing---forslag-om-ending-av-skatteloven--2-2-forste-ledd/id2543809/?uid=ad8a0bb2-be91-4027-bc37-b052b9da7605&lastvisited=240595d8-de4f-431f-8124-54b89eb65a4c&factbox=horings svar)

Stavrum, G. (2018, 6. april). Vil sende milliardregning til Google, Apple og Facebook. Nettavisen. Hentet fra <https://www.nettavisen.no/na24/vil-sende-milliardregning-til-google-apple-og-facebook/3423433247.html>

Taxlinked. (2018). Update on BEPS and the OECD's Multilateral Instrument (MLI). Hentet fra <https://taxlinked.net/blog/february-2018/beps-oecd-mli-update>

Tax Justice Network Norge. (2017). *Finansdepartementets høring om forslag til endring i skatteloven § 2-2 første ledd (hjemmehørendebegrepet for selskap mv.)*. Hentet fra https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/horing---forslag-om-ending-av-skatteloven--2-2-forste-ledd/id2543809/?uid=f88daef5-9557-4e7d-8af4-3f6810dff6ab&lastvisited=Den_norske_advokatforening&factbox=horings svar

United Nations. (1969). *Vienna Convention in the Law of Treaties*. Hentet fra <https://treaties.un.org/doc/publication/unts/volume%201155/volume-1155-i-18232-english.pdf>

Zimmer, F. (2014). Internasjonal selskapsbeskatning under debatt. *Skatterett*, 33(2), 90-103.

9. Vedlegg

9.1. Preliminary Master Thesis

