

# **SE-selskap i en skatterettslig kontekst**

Kandidatnummer: 512

Veileder: Erik Friis Fæhn

Leveringsfrist: 26. november 2007

Til sammen 17809 ord

08.07.2008

# Innholdsfortegnelse

<b><u>1</u></b>	<b><u>INNLEDNING</u></b>	<b><u>6</u></b>
1.1	Problemstilling	6
1.2	Videre fremstilling	8
1.3	Avgrensninger	10
1.4	Skatteplanlegging og rettspolitiske synspunkter	10
1.5	Metode	13
<b><u>2</u></b>	<b><u>EØS-AVTALEN OG SKATTERETT</u></b>	<b><u>13</u></b>
2.1	Kort om EØS-avtalen	14
2.2	Skatteregulering i EU og EØS	15
2.2.1	EØS-avtalens betydning for norske skatteyttere	16
2.3	De nye skattereglene i forhold til EØS-avtalen	17
<b><u>3</u></b>	<b><u>SKATTESUBJEKTIVITET</u></b>	<b><u>19</u></b>
<b><u>4</u></b>	<b><u>HJEMMEHØRENDE I</u></b>	<b><u>19</u></b>
4.1	Globalinntektsbeskatning	19
4.2	Allmennaksjeselskapets kjennetegn og forholdet til aksjeselskap	19
4.2.1	Utflyttingsregelen "hjemmehørende i " etter gjeldende rett	21
4.3	Betydningen av hvor ledelsen er og kort om organiseringen	23
4.3.1	Selskapets ledelse	24

<b><u>5</u></b>	<b><u>FILIAL</u></b>	<b><u>25</u></b>
<b>5.1</b>	<b>Kildebeskatning i intern norsk rett</b>	<b>25</b>
5.1.1	Kort om skatteavtalene og OECDs Mønsteravtalen	26
5.1.2	Resultatet av at fast driftssted konstateres	27
<b>5.2</b>	<b>Fast driftssted – en innføring</b>	<b>27</b>
<b>5.3</b>	<b>Nærmere om vilkårene for å anse noe for et fast driftsted</b>	<b>28</b>
5.3.1	Forretningssted	29
5.3.2	Fast – både et krav om stedlighet og varighet	29
<b>5.4</b>	<b>Hva er skillet mellom hovedkontor og forretningssted?</b>	<b>30</b>
<b><u>6</u></b>	<b><u>SKATTEOBJEKTIVITET</u></b>	<b><u>31</u></b>
<b><u>7</u></b>	<b><u>SKATTELEGGING VED UTFLYTTING AV AS OG ASA – LIKVIDASJON</u></b>	<b><u>31</u></b>
<b>7.1</b>	<b>Formålet bak reglene</b>	<b>32</b>
<b>7.2</b>	<b>Konsekvensen av en likvidasjon (introduksjon)</b>	<b>32</b>
7.2.1	Skattelegging av selskapet	33
7.2.2	Skattelegging på aksjonærens hånd	35
<b>7.3</b>	<b>De ulike grunnene til likvidasjon</b>	<b>36</b>
7.3.1	Tvungen likvidasjon	36
<b><u>8</u></b>	<b><u>SALDOAVSKRIVNING</u></b>	<b><u>38</u></b>
<b>8.1</b>	<b>Innledning</b>	<b>38</b>
<b>8.2</b>	<b>Formålet bak reglene</b>	<b>39</b>
<b>8.3</b>	<b>Vilkår for at saldoavskrivningsreglene skal komme til anvendelse</b>	<b>39</b>
8.3.1	Reglene i sktl. kapittel 6	39
8.3.2	Nærmere om begrepet ”betydelige driftsmidler”	40

<b>8.4</b>	<b>Nærmere om sktl. kapittel 14 og om hvordan saldoavskrivning gjøres – avskrivningsgrunnlag mv</b>	<b>40</b>
8.4.1	Kapittel 14	40
8.4.2	Hvordan avskrivninger foretas	41
<b>8.5</b>	<b>Hva skjer ved realisasjon?</b>	<b>41</b>
8.5.1	Gruppe a, c og d	41
8.5.2	Gruppe e til i, samt b	42
<b>8.6</b>	<b>Gevinst- og tapskonto</b>	<b>42</b>
<b>8.7</b>	<b>Skatteloven § 14-60 etter gjeldende rett</b>	<b>42</b>
8.7.1	Presisering av norsk beskatningsområde	42
8.7.2	Nærmere om bestemmelsens oppbygging	43
<b>8.8</b>	<b>Forholdet mellom § 14-60 og § 14-48</b>	<b>45</b>
<b>9</b>	<b><u>SE-SELSKAP – EN HYBRID?</u></b>	<b>45</b>
<b>9.1</b>	<b>Litt om SE-lovens bakgrunn</b>	<b>45</b>
<b>9.2</b>	<b>Formålet bak selskapsformen</b>	<b>46</b>
<b>9.3</b>	<b>Introduksjon av SE-selskapsformen</b>	<b>46</b>
9.3.1	Tilblivelsesmåtene	48
9.3.2	Organisering av selskapets ledelse	49
<b>9.4</b>	<b>Fordelene ved SE-selskap sett fra selskapets side</b>	<b>50</b>
<b>10</b>	<b><u>EN SKATTEMESSIG BEHANDLING AV SE-LOVEN OG SE-SELSKAP</u></b>	<b>52</b>
<b>10.1</b>	<b>Hvilke skattemessige konsekvenser som oppstår med den nye loven</b>	<b>52</b>
<b>10.2</b>	<b>Utviklingen av skatteregler som angår SE-selskap</b>	<b>53</b>
10.2.1	Innledningsvis om Utv. 1998 s 848	54
10.2.2	Avgitte BFU som angår SE-selskap	56
10.2.3	Endringer av gjeldende rett som følge av Ot. prp. nr. 1 (2007-2008)	58

<b>10.3</b>	<b>Nye lovbestemmelser i sktl. i forhold til likvidasjon</b>	<b>61</b>
10.3.1	§ 10-71	61
10.3.2	Forholdet mellom § 10-71 og § 14-48	62
10.3.3	§ 14-26	64
<b>10.4</b>	<b>Hva skjer om et ASA flytter ut av Norge i følge Ot. prp. nr 1 (2007-2008)</b>	<b>64</b>
<b><u>11</u></b>	<b><u>DOMSREGISTER</u></b>	<b><u>66</u></b>
<b><u>12</u></b>	<b><u>LITTERATURLISTE</u></b>	<b><u>66</u></b>

## Forkortelser

AS	Aksjeselskap
ASA	Allmennaksjeselskap
Asal.	Allmennaksjeloven, av 13. juni 1997 nr 44
Asl.	Aksjeloven, av 13. juni 1997 nr 45
BFU	Bindende forhåndsuttalelser
EU	Europeisk union
EØS	Europeisk økonomisk samarbeid
FIN	Finansdepartementet
Fregl.	Foretaksregisterloven, av 21. juni 1985 nr 78
Fsfin.	Forskrift til utfylling og gjennomføring av skatteloven
Lignl.	Ligningsloven, av 13. juni 1980 nr 24
NSA	Overenskomst mellom de nordiske land for å unngå dobbeltbeskatning
OECD s Mønsteravtale	Model Tax Convention on Income and on Capital
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
Ot. prp. nr	Odelstingsproposisjon nummer
RG	Rettens gang
Rskl.	Regnskapsloven, av 17. juli 1998
Rt.	Norsk Retstidende
SE – loven	Lov om europeiske selskaper ved gjennomføring av EØS-avtalen vedlegg XXII nr 10a av 1. april 2005 nr 14
SE – selskap	Europeiske selskap
Sktl.	Skatteloven, av 26. mars 1999 nr 14
Utv.	Dommer, uttalelser m.v. i skattesaker og skattespørsmål

# 1 Innledning

## 1.1 Problemstilling

I oppgaven vil jeg ta for meg de skatterettslige sidene av SE-selskap, og drøfte dem først og fremst i forhold til de interne norske skattereglene. Som hovedregel kan SE-selskap flytte innad i EØS- området uten å oppløses ved passering av landegrenser. Norske allmennaksjeselskap<sup>1</sup>, i det følgende forkortet til ASA, har ikke muligheten til å flytte ut, uten likvidasjon ved grensepassering. Dette er hovedforskjellen mellom SE-loven og den norske aksjelovgivning. Forøvrig er SE-selskap regulert av asal. Et SE-selskap kan bare stiftes med tilknytning til et allerede eksisterende allmennaksjeselskap.

Etter skatteloven av 26. mars 1999 nr 14, sktl., § 14-48, må et selskap likvideres når skatteplikten til Norge opphører etter reglene i sktl. § 2-1 til § 2-4, for eksempel ved utflytting av selskapets styre og faktiske ledelse. Både skatterettslig og selskapsrettslig skal selskapet anses for å opphøre, når det flytter ut. Sktl. § 14-48 (3) jfr. (1) fastsetter at bestemte skatteposisjoner skal gjøres opp ved likvidasjon. Dette innebærer således at det skal skje en *"inntektsføring eller fradragsføring av urealiserte gevinster og tap på selskapets eiendeler og forpliktelser"*.<sup>2</sup>

Ved innføringen av SE-loven ble forholdet til sktl. § 14-48 ikke behandlet, se kapittel 7.3. I uttalelser fra Justisdepartementets lovavdeling og fra Finansdepartementet i Utv. 1998 s 848 ble de selskapsrettslige og de skatterettslige kriterier for utflytting sammenkoblet – i all hovedsak av praktiske grunner – for norske ASA selskaper. Samtidig ble det lagt til grunn at for utenlandske selskap hjemmehørende i Norge etter sktl. § 2-2 (1) e var situasjonen med likvidasjonsbeskatning mer usikker. Det er likevel på det rene at sktl. § 14-60 kan komme til anvendelse når ledelsen av slike selskaper flyttes ut av Norge.<sup>3</sup>

---

<sup>1</sup> Allmennaksjeselskap reguleres av allmennaksjeloven av 13. juni 1997 nr 45

<sup>2</sup> Ot. prp. nr 1 kapittel 20.2

<sup>3</sup> Liland (2002) s 61

I Bindende Forhåndsuttalelse; BFU 37/06 la Skattedirektoratet til grunn at et norsk SE-selskap kan flytte sitt hovedkontor til et annet EØS-land i medhold av SE-loven, uten at dette skal anses som likvidasjon av selskapet. Dermed vil utflytting ikke bli hindret av en likvidasjonsbeskatning, men tvert i mot får man muligheten til å flytte til et gunstigere skatteregime. Dette er tross alt hovedformålet bak SE-loven, nemlig selskapsrettslig kontinuitet ved flytting til en annen medlemsstat, se SE-forordningens art 8.

Skattedirektoratet uttaler derfor at *”Som det fremgår anses ikke selskapet som opphørt/likvidert selskapsrettslig, og dette må også legges til grunn for den skatterettslige vurderingen.”*

Til tross for at hovedfokuset for oppgaven er det skattemessige aspektet, er det likevel nødvendig å trekke inn selskapsretten og EØS-retten i drøftelsene. Bakgrunnen for dette er at disse to rettsområdene er av stor og i noen tilfeller avgjørende betydning for hvordan SE-selskapene skal behandles i forhold til norske ASA. Det er på det rene at ASA er en norsk selskapsform, mens SE-selskap er en EØS-rettslig selskapsform. Allerede av disse grunner er det viktig å se på samspillet mellom norsk rett og EØS-rett.

Skattedirektoratets standpunkt i BFU 37/06 innebar således at sktl. § 14-48 om likvidasjonsbeskatning ble satt til side når det gjelder SE-selskap. Dersom det skatterettslige ikke var blitt koblet med det selskapsrettslige i Utv. 1998 s 848, kunne direktoratet ha opprettholdt en likvidasjonsbeskatning ved utflytting på et selvstendig skatterettslig grunnlag. Direktoratets standpunkt har det vist seg at Finansdepartementet ikke har kunnet leve med.

Finansdepartementet har i Ot. prp. nr 1 (2007-2008) Skatte- og avgiftsopplegget 2008 – lovendringer, i det følgende omtalt som Ot. prp. nr 1, lagt frem forslag om en særskilt bestemmelse i sktl. § 10-71 om likvidasjonsbeskatning av SE-selskap som flytter ut.

Fra og med vedtagelsen av forslaget i Ot. prp. nr 1 vil man ha to ulike sett for likvidasjonsregler for henholdsvis SE-selskap og norske ASA som flytter ut.



Det har i de senere år vist seg at et sentralt spørsmål i norsk intern skatterett er om den er i samsvar med EØS-avtalen og våre forpliktelser etter den. Dette gjelder til tross for at EØS-avtalen i utgangspunktet ikke kan regulere medlemsstatenes skattepolitikk, med mindre skattepolitikken kan anses for å være en hindring i strid med avtalens regler. Da vil avtalen gå foran. Sentrale temaer vil typisk kunne være forbudet mot forskjellsbehandling, retten til fri bevegelse av kapital og etableringsretten, jfr. Ot. prp. nr 1 kapittel 20.3.

I følge Finansdepartementet, er de nye forslagene i Ot. prp. nr 1 i overensstemmelse med EØS-avtalen, se kapittel 20.3. Grunnlaget for dette standpunktet er at det i EU, gjennom fusjonsdirektivet<sup>4</sup> er gitt særregler om den skattemessige behandlingen av flytting av SE-selskaper. Da Norge bare er medlem av EØS og ikke av EU, er dette fusjonsdirektivet ikke bindende for oss. Etter departementets oppfatning tilsvarende forslaget som fremmes i all hovedsak kravene i fusjonsdirektivet.

Hvis man ser på SE-lovens formål, om flytting over landgrenser med selskapsrettslig kontinuitet, kan man etter min mening stille spørsmål om departementet har rett i sin oppfatning. Dette fordi lovforslaget om ny sktl. § 10-71 gjør at det likevel ikke vil være en skattemessig kontinuitet når selskapet forlater det norske beskatningsområdet. Lovforslaget går ut på at selskapets eiendeler anses som realisert dagen før utflyttingstidspunktet.

Man kan derfor stille spørsmål om hva SE-loven oppnår ved at den bare sikrer selskapsrettslig kontinuitet og ikke skatterettslig.

## 1.2 Videre fremstilling

Oppgaven er delt opp i tre hoveddeler, som igjen er delt opp i underkapitler.

---

<sup>4</sup> EU direktiv 90/434 av 23. juli 1990 om fellesbeskatningsordning ved fusjon, fisjon, overføring av eiendeler og ombytting av aksjer vedrørende selskap i forskjellige medlemsland.

I kapittel 2 vil jeg gå inn på samspillet mellom EØS-avtalen og skatteretten. EØS-avtalen ligger hele tiden i bakgrunnen, og setter viktige grenser for hvor langt norske myndigheter kan gå, med tanke på lovgivning på blant annet skatterettens område.

Jeg vil deretter behandle temaet selskapenes skattesubjektivitet i kapitlene 4 og 5. Det er viktig å avklare skattesubjektiviteten, da dette er avgjørende for om et selskap kan anses som skattepliktig til Norge eller ikke.

I kapittel 4 vil jeg foreta en nærmere drøftelse av hva som skal til for å anse et selskap for å være hjemmehørende i Norge. Under dette kapitlet vil jeg også redegjøre for globaliseringsprinsippet, omtale ASA nærmere og se på betydningen av hvor selskapets ledelse befinner seg. Bakgrunnen for drøftelsen av begrepet *"hjemmehørende i"*, er at sktl. § 14-48 oppstiller dette som et krav for at Norge skal ha beskatningsretten helt eller delvis.

Kapittel 5 har filialer som hovedtema. Det vil under dette kapitlet for det første bli redegjort for kildebeskatningsprinsippet, før jeg deretter vil gå nærmere inn i en drøftelse om fast driftssted og skillet mellom hovedkontor og forretningssted. Dette fordi at dersom noe anses for å være en filial, vil Norge bare ha en begrenset beskatningsrett.

I den andre hoveddelen av oppgaven er det skatteobjektiviteten som står i fokus. I kapittel 7 vil jeg gå inn på likvidasjonsreglene, og se på ulike situasjoner som kan oppstå, spesielt på skillet mellom *"tvungen"* og *"frivillig"* likvidasjon. Saldoavskrivningsreglene vil bli nærmere behandlet i kapittel 8 i lys av at sktl. § 14-48 oppstiller krav om likvidasjonsbeskatning av disse skatteposisjonene. Under dette kapitlet vil jeg også se på sktl. § 14-60, om driftsmidler som tas ut og inn av riket uavhengig av hvor selskapets ledelse er eller flytter, både etter gjeldende rett, men jeg vil også gå inn på forholdet mellom sktl. § 14-60 og § 14-48.

Jeg har i oppgaven måttet begrense behandlingen av § 14-60 til kun å gjelde det som har vært av betydning for denne oppgaven, da dette er en svært omfattende bestemmelse som dekker mange ulike situasjoner.

Den skattemessig behandling av SE-selskap vil komme i den tredje, og siste hoveddelen. I kapittel 9 stiller jeg spørsmålet om SE-selskap kan sees som en hybrid. Her vil jeg også gå nærmere inn på SE-selskapsformen og se på forskjellene mellom et ASA og et SE-selskap. I kapittel 10 vil jeg foreta en drøftelse av de skattemessige sidene av SE-loven og SE-selskap. Herunder vil jeg drøfte forholdet mellom de ulike kravene om likvidasjon og foreta en behandling av de foreslåtte reglene.

### 1.3 Avgrensninger

Jeg vil gjennomgående i oppgaven kun behandle ASA som er opprettet etter reglene i asal. og ikke AS etter asl. Dette med begrunnelse i at det bare er ASA som kan omdannes til et SE-selskap. Ansvarlige selskap vil ikke bli behandlet i oppgaven, da disse faller utenfor når man skal se på SE-selskap.

I oppgaven vil det også avgrenses mot land Norge ikke har skatteavtaler med og land som er utenfor EØS området. Avgrensningen mot land utenfor EØS kommer av at SE-loven hovedsakelig omhandler selskap innad i området, med unntak av SE-loven § 4 som henviser til forordningens artikkel 2 nr 5, som omhandler de tilfellene hvor hovedkontoret ikke ligger innen EØS området. Det er mulig å delta i et SE-selskap, forutsatt at selskapet har forretningskontor i en EØS stat og har en *"reell og varig tilknytning til en medlemsstats [EØS-stats] økonomi"*. Land uten skatteavtale med Norge er unntatt behandling i oppgaven, fordi de er såpass få og/eller av liten betydning for Norges økonomi.

### 1.4 Skatteplanlegging og rettspolitiske synspunkter

Det er i stadig økende grad blitt vanlig med skatteplanlegging, både nasjonalt, men ikke minst internasjonalt. Mange anser dette som et problem, og dette er en grunn til at det regelmessig kommer nye internrettslige regler, med formål å redusere muligheten for skatteplanlegging. Foruten de internrettslige reglene er også skatteavtalene viktig i dette

arbeidet. Når de nye reglene utformes, er det viktig å ha i bakhodet at de ikke må føre til en dobbeltbeskatning. Til tross for at det er et mål i skattavtalene å hindre både dobbeltbeskatning og skatteplanlegging, kan avtalene ofte brukes på en slik måte at de gir tilpasningsmuligheter. Dette kan gjøres gjennom ”treaty shopping”.

Treaty shopping er en betegnelse for når nettverket av skatteavtaler gjør det mulig å kanalisere betalingsstrømmer gjennom selskap som har gunstige skattenettverk. Dette har resultert i at det blir tatt inn bestemmelser i skatteavtalene som skal sikre at det er en økonomisk realitet bak betalingsstrømmene.<sup>5</sup>

Når man skal se om det er realitet i det skattyter gjør, er det transaksjonsmønsteret som legges til grunn for vurderingen. Det er fullt mulig å forsøke å omgå reglene, men det går en grense for når det ikke lenger er akseptabel skatteplanlegging, men uakseptabel omgåelse. I Høyesterett er det utviklet en ulovfestet omgåelsesnorm, som går lenger en den lovfestede regelen i sktl. § 14-90.

I Rt..1999 s 946 (ABB dommen) viser Høyesterett til to viktige momenter i vurderingen, hvor nok egenverdien er den viktigste.

*”Avgjørelsen beror på en totalvurdering hvor de sentrale spørsmål er hvilken egenverdi disposisjonen har ut over skattebesparelsen, og om det skatterettslige resultatet ved å følge formen fremtrer som stridende mot skattereglenes formål.”*

En av reglene som avskjærer muligheten for skatteplanlegging, er reglene om tvungen likvidasjon i skatteloven. I sktl. § 14-48 sies det klart at dersom skatteplikten til Norge opphører, skal selskapet likvideres. Det skal med andre ord skje en inntektsføring og en fradragsføring av alle eiendelene og forpliktelsene selskapet har.

---

<sup>5</sup> Zimmer (2006) s 53

Forskjellige land har sine særskilte skatterettslige regler vedrørende skatteregnskapet, noe som kan gi muligheter for skatteplanlegging. Det kan derfor være ønskelig å flytte fra et land til et annet bare for å utnytte dette. Det at Norge for eksempel har andre regler for gevinstbeskatning kan i noen tilfeller føre til at Norge blir stilt dårligere enn land som ikke har slik beskatning, eller land som har lavere satser.

I dagens internasjonale samfunn er det et økende behov for å harmonisere reglene om flytting av eiendeler og virksomheter uten for store konsekvenser. Det er også et behov for å opprettholde en lik konkurranseevne innenfor de ulike EØS landene.

Ved innføringen av SE-loven kan noen av disse hensynene ivaretas, ved at loven har til formål å gjøre det lettere å flytte hele selskapet fra et medlemsland til et annet. Det er på det rene at det ved innføring av SE-loven blir åpnet for en skatteplanlegging som ikke var mulig før, ved at SE-selskapet kan flytte til det medlemslandet som til enhver tid har det laveste skattenivået og de gunstigste skattereglene.

Det som kan bli en interessant konsekvens av SE-loven, er at dersom det oppstår en forskjellsbehandling mellom SE-selskap og de ulike lands nasjonale selskap, kan SE-loven indirekte føre til en endring av et medlemslands interne skattelovgivning. Dette fordi EØS-avtalen har klare regler for å motvirke forskjellsbehandling, og det vil muligens på bakgrunn av SE-selskaperens flytting mellom medlemslandene, tvinge seg frem en harmonisering av de ulike medlemslands skatteregler.

Allerede i dag finnes det en skattekonkurranse blant landene i EØS-samarbeidet, spørsmålet blir derfor om SE-selskapene forsterker dette. SE-selskapene kan både påvirke det alminnelige skattenivået eller legge press mulighetene til å flytte skatteposisjoner. Resultatet blir da at myndighetene må endre reglene som omhandler opparbeidede skatteposisjoner eller reglene om likvidasjon ved utflytting. Det er på det rene at sktl. § 14-48 og § 14-60 blir endret i det nye statsbudsjettet nettopp på grunn av SE-selskaperens mulighet til å flytte.

## 1.5 Metode

Skatterett er en lovfestet del av den spesielle forvaltningsretten. Dette fører til at skatteretten er underlagt den normale juridiske metode, hvor lov og forarbeider står sterkt.

Normalt har en bindende forhåndsuttalelse liten rettskildemessig betydning. Det som er spesielt i min oppgave er at en BFU ligger til grunn for et lovforslag, og har således vært av stor betydning for den videre utviklingen fra lovgivers side.

## 2 EØS-avtalen og skatterett

Til tross for at skatteretten, som nevnt, ligger utenfor hva EØS-avtalen regulerer, har avtalen likevel betydelig innvirkning på skatteretten. Ved at EØS-avtalen har et forbud mot restriksjoner i den frie bevegelse, får dette stadig økende betydning for skatteleggingen av selskap. Det er på det rene at EØS-avtalen setter viktige grenser for hva man i norsk rett kan gi av lover og regler på de områdene hvor den kommer til anvendelse.

Det er klart at bestemmelsene i EØS-avtalen ikke bare forbyr forskjellsbehandling, men også restriksjoner. Disse restriksjonene blir det først tatt stilling til dersom saken det gjelder har et grenseoverskridende element, ved at tilsvarende nasjonale saker behandles mer gunstig.<sup>6</sup> Det er tillatt med restriksjoner dersom de begrunnes i tungtveiende allmenne hensyn. For at ikke alle restriksjoner skal kunne begrunnes med dette, er det oppstilt et krav fra EF-domstolen om at den aktuelle regelen må være egnet til å nå formålet og at regelen ikke går lenger enn nødvendig for å nå formålet. Dette omtales gjerne som proposjonalitetsprinsippet. Dersom begrunnelsen kun er å beskytte et nasjonalt skatteproveny, blir det ikke akseptert av domstolen.<sup>7</sup>

---

<sup>6</sup> Zimmer (2006) s 54

<sup>7</sup> Zimmer (2006) s 54

Jeg vil nedenfor kort gi en redegjørelse av EØS-avtalen, for deretter å se på avtalens betydning for skatteretten.

## 2.1 Kort om EØS-avtalen

Fordi EØS-avtalen er inkorporert i norsk rett som formell lov gjennom EØS-loven, lov av 27. november 1992 nr 109, kan de fire friheter påberopes av skatteyderne overfor ligningsmyndighetene og domstolene i Norge. EØS-avtalen er en folkerettslig avtale. Dette innebærer som et utgangspunkt at avtalens bestemmelser bare forplikter landene. Borgere og virksomheter får først rettigheter og forpliktelser etter at nasjonale myndigheter har gjennomført reglene i nasjonal rett.

I EØS-retten kan det ikke oppstilles et ulovfestet forrangsprinsipp som i EU. Grunnen til dette er at i det i EU er et prinsipp om direkte virkning, noe som ikke er mulig i EØS fordi det ikke er et overnasjonalt samarbeid som i EU. For at EØS-avtalen skulle ha gjennomslagskraft i nasjonal rett, ble protokoll 35 opprettet, hvor det heter at i *”tilfelle av mulig konflikt mellom gjennomførte EØS-regler og andre lovregler forplikter EFTA-statene seg til om nødvendig å innføre en lovregel om at EØS-reglene skal gå foran i disse tilfellene”*. I norsk rett er EØS-avtalens protokoll 35 gjennomført i EØS-loven § 2.<sup>8</sup>

Et sentralt prinsipp i EØS-retten er prinsippet om direktivkonform fortolkning, som har utviklet seg gjennom flere avgjørelser fra EF-domstolen, hvor den mest sentrale er plenumsavgjørelsen om Dori<sup>9</sup>. Rettsanvenderne, deriblant Høyesterett, vil regelmessig stå overfor en konflikt mellom en norsk lov og EØS-avtalens hoveddel, dette skjedde blant annet i Finanger-saken, Rt.. 2000 s 1811. Førstvoterende i saken viser særlig til Dori-saken, s 1828 punkt 4, hvor EF-domstolen uttalte at den nasjonale domstol *”ved anvendelsen av nasjonale rettsforskrifter, enten de er eldre eller yngre enn direktivet, er forpliktet til, i videst mulig omfang, å fortolke dem i lys av direktivets ordlyd og formål”*. Førstvoterende oppsummerer gjennomgangen av EF-domstolens avgjørelser, på side 1829, slik at

---

<sup>8</sup> Dajani (2003) s 38

<sup>9</sup> C-91/92

*”prinsippet om direktivkonform fortolkning ikke kan strekkes så langt at klar motstrid mellom nasjonal rett og EØS- retten kan tolkes bort”, og at det ”ikke er holdepunkter for at prinsippet (...) går lenger enn presumsjonsprinsippet i norsk rett.”<sup>10</sup>*

Norske borgere har gjennom EØS-avtalen adgang til det indre marked på de fleste områder, på lik linje med borgere i medlemsstatene i EU, og disse har også adgang til det norske markedet på samme vilkår. Dette inkluderer også det krav til likebehandling på skatterettens område som er utviklet gjennom EF domstolens anvendelse av de såkalte fire friheter; fri flyt av varer, tjenester, kapital, arbeidstagere og etableringsfriheten.

Det sentrale i reglene er at en medlemsstat ikke kan behandle sine egne borgere annerledes enn borgere fra andre medlemsstater i EØS, som gir en konkurransemessig fordel eller som er en hindring for deres utnyttelse av det indre marked.

## 2.2 Skatteregulering i EU og EØS

EØS-avtalen inneholder ikke regler om skatte- og avgiftsharmonisering. Avtalens generelle bestemmelser, og regler gitt i medhold av disse, har likevel betydning for innholdet i og praktiseringen av statenes interne skatterett.<sup>11</sup> Enkelte skatteregler som går i mot de fire friheter kan komme i strid med EØS-avtalen, selv om dette ikke var intensjonen da regelen ble gitt. I EFTA-domstolens sak E-6/98, om den differensierte arbeidsgiveravgiften, uttalte domstolen at selv om hovedregelen er at *”a tax system of an EEA/EFTA State is not covered by the EEA Agreement”* vil det likevel i noen situasjoner være slik at *”such a system may have consequences that would bring it within the scope of application of Article 61 (1) EEA”*.<sup>12</sup>

---

<sup>10</sup> Dajani (2003) s 42

<sup>11</sup> Dajani (2003) s 20

<sup>12</sup> Premiss 34



EF-domstolen har en rekke ganger, bl.a. i Wielockx-saken<sup>13</sup> vist til at selv om direkte beskatning hører under medlemsstatenes kompetanse, skal disse utøve denne under overholdelse av fellesskapsretten og således avstå fra enhver form for åpenlys og skjult forskjellsbehandling. Hensynet bak en virkningsorientert tilnærming er i første rekke at medlemsstatene ellers ville kunne omgå EØS-avtalen alene ved å vise til at bestemmelsen eller ordningen det står tvist om, er en skatteregel.<sup>14</sup>

### 2.2.1 EØS-avtalens betydning for norske skatteyttere<sup>15</sup>

EF domstolen har i de senere år i stadig økende grad pålagt medlemsstatene i EU å endre skatteregler som forskjellsbehandler innlendinger og utlendinger på grunn av bestemmelsene om de fire friheter. Denne praksisen gjelder også for EØS området. Det innebærer at norske bedrifter med virksomhet i EØS området og utenlandske foretak med virksomhet i Norge kan påberope seg de fire friheter overfor norske skattemyndigheter.

Reglene beskytter ikke bare mot direkte diskriminering på grunnlag av nasjonalitet, men også indirekte diskriminering. I skatteretten er dette en meget aktuell problemstilling, fordi det ofte kan finne sted forskjellsbehandling på grunnlag av skattemessig bosted. Det vil oftest være utlendinger og utenlandske selskap som ikke er skattemessige bosatt i Norge, og som derfor i noen tilfeller blir behandlet annerledes enn norske borgere og norske selskap. Det er også gitt regler som gjør at investeringer i utlandet ikke kan undergis en dårligere skattemessig behandling enn investeringer i Norge.

I de første årene etter at EØS-avtalen var trådt i kraft, ble det fra norsk side hevdet at den ikke påvirket norske skatteregler, fordi de reglene som gjelder beskatning i Romatraktaten ikke var tatt med. Etter at EFTA domstolen i E-6/98 slo fast at den differensierte arbeidsgiveravgiften var i strid med statsstøttereglene, kunne dette standpunktet ikke lenger opprettholdes. Siden denne dommen kom, har Finansdepartementet foretatt flere endringer

---

<sup>13</sup> Sak C-0/94, Wielockx mot Inspecteur der Directe Belastingen

<sup>14</sup> Dajani (2003) s 20 flg.

<sup>15</sup> Verdt å vite, KPMG, s 136

i lovverket som følge av påpekelse fra ESA, EFTAs overvåkningsorgan. I de senere år har staten også innrømmet at EØS-avtalen begrenser skatteloven.

Flere av endringene som har kommet som følge av ESAs innspill har ikke vært av stor betydning for det totale skatteprovenyet, mens andre endringer har vært betydelige. Av de betydningsfulle endringene, som har kommet på grunn av EØS-avtalen kan nevnes innføring av fritaksmetoden for aksjeselskap i 2004 reformen. Dette har ført til at det nå gjelder like regler for investeringer innenfor hele EØS området, og at aksjonærer som er hjemmehørende innenfor EØS er likestilt med norske aksjonærer ved investeringer i norske selskap.

Selv om det ikke er foretatt betydelige endringer i bedriftsbeskatningsreglene, betyr ikke det at de norske reglene er i samsvar med EØS-avtalen. Det er flere av reglene som bryter likebehandlingskravet. Deriblant reglene om konserninterne overføringer, det vil si skattenøytrale overføringer av eiendeler mellom selskap i samme konsern, inneholder begrensninger i fradragsretten for konsernbidrag for filialer av utenlandske selskap.

Videre er det slik at reglene om såkalte konserninterne overføringer inneholder begrensninger i forhold til filialer av utenlandske selskap. Dette er sannsynligvis i strid med EØS-avtalen. Slik EF domstolen har anvendt fellesskapsretten, må man kunne slå fast at EØS-avtalen krever at det skal skje en likebehandling av filialer av utenlandske selskap og norske aksjeselskap.

Norge har kun foretatt mindre lovendringer for å tilpasse skattelovgivningen til EØS-avtalen. Det betyr at skatteyttere er avhengig av å fremme sine saker for ligningsmyndighetene og for ESA og eventuelt EFTA domstolen, inntil presset blir stort nok til at lovendringer blir gjennomført.

### 2.3 De nye skattereglene i forhold til EØS-avtalen

Kan det være slik at likvidasjonsregelen som innføres i Ot. prp. nr 1 er en hindring i strid med EØS-avtalen, selv om skatt faller utenfor avtalens anvendelsesområde?

I Fokus Bank saken, inntatt i RG 2005 s 1542, måtte Frostating Lagmannsrett ta stilling til forholdet mellom norske skatteregler og EØS-avtalen. Saken gjaldt et krav fra Fokus Bank ASA mot Skattedirektoratet om tilbakebetaling av kildeskatt som var blitt utlignet på utenlandske aksjonærer.

Lagmannsretten sendte en forespørsel om en rådgivende uttalelse fra EFTA-domstolen. EFTA-domstolens konklusjon, i E-1/04, var at diskriminerende godtgjørelsesregler med hensyn til utbytte var i strid med EØS-avtalen art 40 om fri bevegelse av kapital. Norge kan derfor ikke ilegge kildeskatt på utbytte til utenlandske aksjonærer i EØS, samtidig som norske aksjonærer kunne få utbytte utbetalt så og si skattefritt. Denne dommen var EFTA-domstolens første avgjørelse angående direkte beskatning, den er av denne grunn prinsipielt viktig.

Lagmannsretten fulgte opp EFTA-domstolens uttalelse og resultatet ble derfor at EØS-avtalens regler må gå foran. De begrunnet resultatet med at EØS-avtalen for det første er inkorporert som norsk rett gjennom EØS-loven og for det andre at det følger av EØS-loven § 2 at dersom det oppstår en konflikt mellom gjennomførte EØS-regler og nasjonale regler, skal EØS-reglene gis forrang.

I følge Ot. prp. nr 1 (2007-2008) kapittel 20.3 er departementets oppfatning at forslaget om den nye bestemmelsen i sktl. § 10-71 er i overensstemmelse med EØS-retten, ved at forslaget i hovedtrekk tilsvarer fusjonsdirektivet i EU-retten.

Det følger imidlertid av EU-kommisjonens rapport av 19. desember 2006, om utflyttingsskatt, at dersom et SE-selskap flytter fra en medlemsstat til en annen og blir pålagt en umiddelbar beskatning av urealiserte gevinster på grunn av flyttingen, vil dette utgjøre en ulovlig restriksjon på den frie etableringsretten.

Dette resulterer i at Finansdepartementets forslag er i strid med rapporten, som igjen kan bety at departementet gir regler som er i strid med forpliktelsene Norge har etter EØS-avtalen.

### **3 SKATTESUBJEKTIVITET**

Et av vilkårene skatteloven oppstiller for å være skattepliktig, er at man er å anse som et skattesubjekt. Et skattesubjekt er en beregningsenhet som omfatter både fysiske og juridiske personer, se reglene i sktl. § 2-1 og § 2-2. I denne hoveddelen vil jeg derfor redegjøre for hva som kreves for at et selskap anses for å være skattepliktig etter reglene om henholdsvis "*hjemmehørende i*" riket og fast driftssted.

## **4 Hjemmehørende i**

### **4.1 Globalinntektsbeskatning**

Et kjernesporsmål i internasjonal skatterett er hva som skjer med skatteplikten dersom skatteyter er bosatt/hjemmehørende til en stat, mens inntekten er opptjent i en annen. Det avgjørende er om skatteyteren er hjemmehørende/bosatt i Norge. Dersom skatteyteren ikke er hjemmehørende i Norge, er det av stor betydning om Norge har skatteavtale med den staten som skatteyteren er bosatt/hjemmehørende i eller ikke. Dette vil bli behandlet under i kapittel 5, som omhandler kildebeskatning og filialer/fast driftssted.

### **4.2 Allmennaksjeselskapets kjennetegn og forholdet til aksjeselskap**

Selskapet er definert i asal. § 1-1. Et definitorisk kjennetegn er at ingen av aksjonærene i et allmennaksjeselskap har personlig ansvar for selskapets forpliktelser, asal. § 1-1 (2) nr 1. Det fremgår av § 1-1 (2) nr 2 og 3 at man må betegne selskapet som allmennaksjeselskap

og registrere det som dette i Foretaksregisteret, for at det skal anses som et allmennaksjeselskap og for at allmennaksjeloven skal gjelde.

Et ASA stiftes etter reglene i kapittel 2, og det følger av asal. § 3-1 (1) at aksjekapitalen i et ASA være på minst NOK 1 million. I skatteloven oppregnes det i § 2-2 (1) (2) hvordan de enkelte selskapstypene skal behandles. Praktisk viktigst er det at AS og ASA er blant de selskaper som er selvstendige skattesubjekter.<sup>16</sup>

Det oppstilles ikke ytterligere krav enn til aksjekapitalen, slik som for eksempel krav til selskapets størrelse, antall aksjer eller antall aksjonærer<sup>17</sup>. Normalt har et ASA flere aksjonærer enn et AS. På definisjonssiden er det derfor bare en rent formell forskjell mellom aksjeselskap og allmennaksjeselskap. EUs direktiver om selskapsrett bygger på den premiss at det i medlemsstatene eksisterer to former for aksjeselskap – de ”store” og de ”små” aksjeselskapene. Det er denne sontringen som har dannet grunnlag for skillet mellom aksjeselskap og allmennaksjeselskap i norsk rett.

Det er fritt opp til det enkelte selskap om det vil etablere seg som aksjeselskap eller allmennaksjeselskap. Selv om lovgivningen ikke gjør det til begrepskjennetegn for sontringen mellom AS og ASA, bør man ved valget ta i betraktning at asal. er skrevet for selskap med få aksjeeiere der aksjene typisk ikke er så lett omsettelige, mens asal. er skrevet for store selskaper med betydelig likviditet i aksjene, som har muligheter til å hente inn kapital ved tegningsinnbydelse rettet mot allmennheten.

Allmennaksjeselskapene må, i motsetning til aksjeselskap, oppfylle krav som følger av EØS-avtalen. Det reelle poenget ved selskapsformen allmennaksjeselskap er at slike selskap kan henvende seg til allmennheten for å skaffe seg aksjekapital og annen finansiering. De nærmere regler om allmennaksjeselskap er i all hovedsak parallelle til

---

<sup>16</sup> Zimmer (2005) s 99

<sup>17</sup> Notater i selskapsrett 10.okt 2005 holdt av Mads Henry Andenæs

reglene om aksjeselskap, men med strengere krav på en del punkter av særlig betydning for allmennheten.<sup>18</sup>

#### 4.2.1 Utflyttingsregelen ”hjemmehørende i ” etter gjeldende rett

##### 4.2.1.1 Globalinntektsprinsippet og prinsippets unntak

For skatteyttere som er bosatt/hjemmehørende i Norge gjelder som hovedregel globalinntektsprinsippet. Dette fører til at også inntekt som opptjenes i utlandet blir skattepliktig til Norge, jfr. sktl. § 2-1 (9) og § 2-2 (6). Dette forutsetter at det finnes en hjemmel for beskatning.

I sktl. § 2-2 (1) oppstiller loven en liste over hvilke selvstendige skattesubjekter som plikter å svare skatt til Norge, hvor det avgjørende vilkår for skatteplikt er ”*såfremt de er hjemmehørende i riket*”. I denne listen er det spesielt litra a som er av betydning for min oppgave. I litra a nevnes aksjeselskap og allmennaksjeselskap, hvor også utenlandsk registrerte aksjeselskap omfattes, såfremt de er opprettet i samsvar med norske selskapsrettslige regler.

I forhold til § 2-1 (9) oppstilles det viktig unntak i bestemmelsens tiende ledd, hvor blant annet et ”*arbeidsopphold utenfor riket av minst tolv måneders sammenhengende varighet*” fører til at inntekt fra dette ikke blir skattepliktig i Norge. I § 2-2(6) står det at ”*Skatteplikten gjelder all formue og inntekt her i riket og i utlandet*”, men det er i denne forbindelse viktig å se på bestemmelsen i § 2-38, da flere viktig unntak følger av denne bestemmelsen.

I sktl. § 3-2 omtales de såkalte upersonlige skatteytterne, dette er selskap som er å anse som selvstendige skattesubjekter. Ifølge Ot. prp. nr.86 (1997-1998) om ny skattelov skal ”*Slike skattesubjekter skattlegges som hovedregel til kontorkommunen, det vil si den kommune hvor selskapet har sin reelle ledelse.*”<sup>19</sup> For ASA vil det normal bety at vedtektenes

---

<sup>18</sup> Knoph s 527

<sup>19</sup> Punkt 7.3 kapittel 3 Skattested til § 3-2

bestemmelser om hvilken kommune forretningsstedet ligger i bli lagt til grunn, jfr. asal. § 2-2, men i følge Rt.. 1926 s 782 er det i prinsippet stedet for den faktiske ledelse som er avgjørende. Det følger videre av § 3-2 at det etter lignl. § 8-6, som har *”stedet for ligning”* som bestemmelsens overskrift, kan følge unntak og presiseringer.

Et viktig unntak fra utgangspunktet om full beskatning følger av skatteavtalene som Norge har med ulike land. Formålet med disse skatteavtalene er å forebygge internasjonal dobbeltbeskatning. Dette gjøres ved at de statene som er parter i avtalen, gjensidig gir avkall på beskatningsretten av visse typer inntekt som avtalen nærmere angir. Det blir i avtalene også gitt nærmere regler om hvordan dette avkallet skal gjennomføres. Jeg vil gå nærmere inn på skatteavtalene i kapittelet som omhandler fast driftssted, se kapittel 5.2.

#### 4.2.1.2 Nærmere om *”hjemmehørende i”*

Begrepet *”hjemmehørende i”* er ikke nærmere definert i lovteksten. Det må imidlertid anses som allment akseptert at loven bygger på et materielt kriterium og ikke formelle kriterier. I lovforarbeidene til skatteloven 1999, Ot. prp. nr. 86 (1997-98) side 33 er det uttalt følgende i kommentarene til § 2-2 og dette gjentas i Utv. 1998 s 848:

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

I Ot. prp. nr. 16 (1991-92) Oppfølging av skattereformen 1992 s 67 står det,

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

Tidligere § 15 (1) b tilsvarer dagens sktl. § 2-2 (1).

I Rt. 2002 s 1144 på s 1147 henviser Høyesterett til Ot. prp. nr 16 (1991-92) og sier seg enig i dette utsagnet. Høyesterett måtte i denne saken ta stilling til om to selskap som var stiftet henholdsvis på Kypros og i Panama, men ledet fra Norge, var skattepliktige til Norge. Med henvisning til denne Ot. prp. og juridisk teori av Magnus Aarbakke kom Høyesterett til at selskapene var hjemmehørende i Norge og dermed også var skattepliktige her.

#### 4.2.1.3 Betydningen av begrepet ”hjemmehørende i”

Etter sktl § 2-2 (1) skal et selskap mv som kan anses å være ”hjemmehørende i riket” svare skatt til Norge. En naturlig språklig forståelse av loven må føre til at bestemmelsen også omfatter aksjeselskaper eller likestilte selskaper, jfr. litra a og e, som er stiftet etter utenlandsk rett. Av administrative uttalelser er Finansdepartementets uttalelse inntatt i Utv. 1995 side 481 av stor betydning. Departementet uttaler at ”..et aksjeselskap må anses hjemmehørende i Norge dersom selskapets faktiske ledelse på styrenivå finner sted i Norge. Dette gjelder selv om selskapet er registrert i utlandet og formelt er opprettet i tråd med utenlandsk aksjelovgivning.”

#### 4.3 Betydningen av hvor ledelsen er og kort om organiseringen<sup>20</sup>

Under vurderingen av hvor et selskap skal anses som hjemmehørende kan det være av avgjørende betydning å se på hvor selskapets ledelse, utøves og holder til. I Utv. 1998 s 848 ble det konkludert med at det var selskapets faktiske ledelse som avgjorde hvor selskapet kunne anses som hjemmehørende. Denne uttalelsen vil bli nærmere behandlet i kapittel 10.2.1. Det er omfattende regler om dette i asal. kapittel 5, om generalforsamlingen, og i kapittel 6, om selskapets ledelse.

Det øverste organet i ASA er generalforsamlingen, etter loven er dette et obligatorisk organ. Den alminnelig forvaltningen av selskapet overlates til styret. Selskapets daglige

---

<sup>20</sup> Woxholth (2004) s 133 flg., 144 flg.



leder har ansvaret for den alminnelige forvaltningen som utgjør den daglige ledelsen av selskapet. Dersom et ASA har mer enn 200 ansatte kreves det at det også skal være en bedriftsforsamling i selskapet.

Jeg vil i det følgende komme inn på de ulike nivåene av ledelse. Det er blitt uttalt i Ot. prp nr 16 (1991-92) punkt 7.4.2 Virkelig ledelse s 93 at *”Det sentrale i begrepet virkelig ledelse gjelder beslutningsprosessen i vedkommende virksomhet.”* I Utv. 1998 s 848 kommer det tydelig frem at det er selskapets faktiske ledelse som er det avgjørende, dersom det ut fra en helhetsvurdering fortsatt skulle være uklart.

#### 4.3.1 Selskapets ledelse

I følge asal. § 5-1 (1) *”utøver aksjeeierne den øverste myndighet i selskapet”* gjennom generalforsamlingen.

Selv om generalforsamlingen er selskapets øverste organ, regnes det ikke med til selskapets ledelse. Dette skillet mellom eierskap og ledelse kan tolkes ut av lovens kapitler og inndelinger.

##### 4.3.1.1 Styret

Styret er et obligatorisk selskapsorgan, jfr. § 6-1. Allerede ved selskapets stiftelse skal det i følge § 2-3 (1) nr 5 angis hvem som er styrets medlemmer.

Det er på det rene at styret som helhet er selskapets forvaltningsorgan, jfr. § 6-12 (1) som sier at *”Forvaltningen av selskapet hører under styret. Styret skal sørge for forsvarlig organisering av virksomheten.”* Styrets kompetanse avgrenses oppad mot generalforsamlingen, og nedad mot daglig leder.

Foruten forvaltningen av selskapet skal styret også føre tilsyn *”med den daglige ledelse og selskapets virksomhet for øvrig”*, jfr. § 6-13. Dette tilsynet, som er styrets hovedoppgave

foruten forvaltningen, varierer i omfang ut fra hvor omfattende og kompleks virksomhet selskapet driver. Det følger av § 6-30 at det er styret som representerer selskapet utad.

Reglene om selskapets daglige leder er inntatt i § 6-2. I § 6-14 og § 6-15 fremgår det hvilke oppgaver daglig leder har, men også pliktene overfor styret. Blant annet kan daglig leders oppgave å stå for den daglige ledelsen av selskapet og plikten til å holde styret orientert om selskapets virksomhet og resultater nevnes.

## **5 Filial**

Den alminnelige hovedregel i intern norsk rett er at utenlandske virksomheter, selskaper eller fysiske personer ikke har skatteplikt til Norge før de er bosatt her, eller kan anses for å være hjemmehørende i riket, dette følger av sktl. § 2-1 og § 2-2. I § 2-3 oppstilles det unntak fra dette.

Bestemmelsens litra b gir hjemmel for en begrenset skatteplikt ved utøvelse av virksomhet i Norge, selv om personen eller selskapet ikke anses for hjemmehørende. Med begrenset skatteplikt menes, at skatteyteren bare er skattepliktig til Norge for visse typer inntekter som kan anses for å ha sin kilde i landet. Ofte omtales litra b som ”filialbestemmelsen”.

### **5.1 Kildebeskatning i intern norsk rett**

Kildebeskatning er motstykket til globalinntektsbeskatning som nevnt i forrige kapittel. Med kildebeskatning menes at inntekten beskattes der hvor den genereres, normalt gjennom et fast driftssted, og ikke i det landet hvor selskapet er registrert.

De kravene som skatteavtalene oppstiller om fast driftsted er stort sett strengere enn de kravene som oppstilles i intern norsk rett. Betydningen av grensen i intern rett har derfor først og fremst betydning i forhold til stater Norge ikke har en skatteavtale med.

### 5.1.1 Kort om skatteavtalene og OECDs Mønsteravtalen<sup>21</sup>

Man kan i dag uten tvil konstatere at skatterett ikke lenger bare er norsk rett, men i stadig økende grad internasjonal. Mye av grunnen til dette er de ca 100 skatteavtalene Norge har inngått. De forskjellige skatteavtalene har i stor grad blitt utformet etter OECDs Mønsteravtale fra 1977, som senere er blitt revidert, dette til tross for at mønsteravtalen ikke i utgangspunktet er en skatteavtale.

Disse skatteavtalene, både de bilaterale og de multilaterale (deriblant NSA som de nordiske landene har inngått), anses for å være folkerettslig bindende avtaler. Disse mønsteravtalene har stor gjennomslagskraft, noe som gjør at innholdet og utformingen blir viktig.

Til mønsteravtalen er det blitt utarbeidet kommentarer. Sammenholdt med disse kommentarene, tillegges mønsteravtalen stor vekt av de fleste land, og de er også viktige holdepunkter ved fortolkning av en bilateral eller multilateral skatteavtale. I blant annet Alphawell saken, Rt. 1994 s 752, legger Høyesterett avgjørende vekt på kommentarene.

Kommentarene som utarbeides har spesiell betydning for utviklingen av den internasjonale skatteretten. Dette fordi kommentarene baseres på den praksis som vokser frem i de enkelte statene.

Formålet bak skatteavtalene er å regulere de forskjellige statenes rett til å skattelegge de ulike formene for inntekt. I Norge er de skatteavtalene vi trer inn i folkerettslig bindende gjennom inkorporasjonen i lov 28. juli 1949 nr 15, som fører til at skatteavtalene får samme trinnhøyde som formelle lover. Dersom det oppstår en motstrid mellom internrettslige regler og en skatteavtale, er det skatteavtalen som går foran

Det er viktig å huske på at skatteavtalene ikke kan gi hjemmel for skatteplikt, dette følger av en tolking av skatteavtalen selv og av legalitetsprinsippet, som står sterkt i norsk rett.

---

<sup>21</sup> Masteroppgave kandidat nr 351 er brukt som utgangspunkt

Norske internrettslige skatteregler om fast driftssted begrenses av bestemmelsene i skatteavtalene. Av denne grunn kan man se på skatteavtalene som *lex specialis* i forhold til intern norsk skatterett.

### 5.1.2 Resultatet av at fast driftssted konstateres

Uansett hvilken skatteavtale det er tale om, er det av stor betydning å konstatere om noe er å anse som et fast driftssted eller ikke. Denne konstateringen får stor betydning for beskatningen.

Den mest betydningsfulle konsekvens er, at dersom inntektene til en virksomhet har økonomiske relasjoner til mer enn ett land, er det landet hvor virksomheten har fast driftssted, som får beskatningsretten for denne inntekten. Dette er gjort for å forhindre at forretningsaktiviteter ikke kan bli skattelagt av en stat, med mindre det er knyttet økonomiske bånd mellom virksomheten og den aktuelle stat.

For store foretak og konserner vil det være av stor betydning hvilket land de blir skattepliktig til, da ulike land kan ha ulike skattenivåer.

## 5.2 Fast driftssted – en innføring

Jeg vil i det følgende behandle reglene slik de er etter gjeldende rett. Som grunnlag for min behandling er den nordiske skatteavtalen og OECD kommentarer fra 2005 til Mønsteravtalen.

Hovedregelen i skatteavtalene er at bostedsstaten har beskatningsretten for virksomhetsinntekter, jfr. NSA art 7 (1). I andre ledd gjøres det unntak for foretak som utøver forretningsvirksomhet i en annen stat gjennom et fast driftssted der. Denne staten kalles normalt for kildestaten. Foretak hjemmehørende i en stat kan bare beskattes i en annen stat dersom virksomheten drives gjennom et fast driftssted i kildestaten. De fleste skatteavtaler har inntatt bestemmelsen om fast driftssted i art 5.

Begrepet fast driftssted har stor betydning for spørsmålet om fordelingen av beskatningsretten av virksomhetsinntekter mellom bostedsstat og kildestat. Grunnen til dette er at de fleste land, deriblant Norge, har internrettslige regler om begrenset skattplikt for inntekt som kan henføres fra et fast driftsted i kildestaten. Andre inntekter kan ifølge globaliseringsprinsippet bare skattelegges i bostedsstaten.

### 5.3 Nærmere om vilkårene for å anse noe for et fast driftsted

Som sagt tidligere er begrepet fast driftsted meget sentralt i de tilfelle hvor utenlandske selskaper er skattepliktige til Norge, men hjemmehørende i en annen stat som Norge har skatteavtale med. For at et utenlandsk selskap skal bli skattepliktig til Norge i disse tilfellene må selskapet som nevnt, ha etablert et fast driftssted i Norge, dette følger av OECD Mønsteravtale art 7.

Definisjonene av et fast driftssted kan variere mellom de ulike skatteavtalene, men i de avtalene Norge er part i, er i definisjonen i all hovedsak i overensstemmelse med definisjonen i OECD Mønsteravtale art 5.<sup>22</sup> I de aller fleste skatteavtalene er det art 5 som definerer fast driftsted. I OECDs Mønsteravtale er hovedregelen definert på følgende måte:

*”For the purposes of this Convention, the term “permanent establishment” means a fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on.”*

Skatteavtalenes begrep *”fast driftsted”* favner videre enn skattelovens definisjon.

I art 5 (1) oppstilles det tre kumulative krav. Det må foreligge et forretningssted (*”place of business”*) som er fast (*”fixed”*), hvilket innebærer et krav til så vel stedlig tilknytning som varighet i tid; og skatteyters virksomhet må drives helt eller delvis gjennom dette forretningsstedet (*”through which”*). Disse vilkårene vil bli behandlet i det følgende.

---

<sup>22</sup> Liland (2002) s 77 flg.

### 5.3.1 Forretningssted

For det første må det utenlandske selskapet disponere et forretningssted i Norge. Det følger av OECDs kommentarer til art 5 pkt 4 at begrepet skal oppfattes i en vid betydning, og at art 5 (2) ikke inneholder en uttømmende liste, bare en eksemplifisering. Det er tilstrekkelig med *"a certain amount of space"*. Om man eier eller leier forretningsstedet har ingen betydning. Det er videre et krav om at skatteyteren må ha forretningsstedet til disposisjon på en eller annen måte; dette ligger implisitt i kravet om at virksomheten må være *"carried on"* gjennom forretningsstedet. Det oppstilles heller ikke som et krav at forretningsstedet bare benyttes til forretningsvirksomhet. Dette følger av art 5 punkt 4.1 som sier at vilkåret vil være oppfylt også hvor *"an enterprise illegally occupied a certain location where it carried on its business"*.

### 5.3.2 Fast – både et krav om stedlighet og varighet

For det andre må forretningsstedet være *"fixed"*. I dette ligger det et objektivt krav om stedlig tilknytning og et subjektivt krav om varighet i tid.

I stedskravet ligger det et vilkår om at det må være en tilknytning mellom *"the place of business and a specific geographical point"*<sup>23</sup>. Det aktuelle forretningssted må med andre ord holde til på et bestemt geografisk sted. Dette har ført til at flere situasjoner hvor det har oppstått tvil om vilkåret har blitt oppfylt, spesielt i forbindelse med flyttbare innretninger.

Videre ligger det også et krav om varighet for at det skal kunne anses som et fast driftsted. Opprinnelig var tidskravet slik at forretningsstedet skulle disponeres på ubestemt tid, men kravet til varigheten har i de senere år blitt redusert. Kravet i dag er at skatteyterens bruk av forretningsstedet må være av en viss varighet.<sup>24</sup>

I OECD kommentarer art 5 punkt 6 uttrykkes det på følgende måte:

---

<sup>23</sup> OECD kommentar til art 5 pkt 5

<sup>24</sup> Kandidat nr 351 s 33

*”Since the place of business must be fixed, it also follows that a permanent establishment can be deemed to exist only if the place of business has a certain degree of Permanency, i.e. if it is not of a purely temporary nature.”*

Det er med andre ord et krav om at forretningsstedet har en viss permanent karakter. Om kravet oppfylles må baseres på en konkret helhets vurdering. I tilføyelsene som kom i 2003 er det gitt uttrykk for at det kan være tilstrekkelig med *”a very short period of time”* der hvor virksomhetens art tilsier det.

#### 5.3.2.1 Utøves gjennom forretningsstedet (virksomheten)

For det tredje kreves det at det utenlandske selskapets virksomhet må være drevet helt eller delvis gjennom dette forretningsstedet. Som regel er dette kravet oppfylt ved at personer som er ansatt hos skatteyteren, utøver sin aktivitet i tilknytning til forretningsstedet.

I følge OECD kommentarer art 5 punkt 11 oppstår det faste driftsstedet så snart forretningsvirksomheten igangsettes. Av dette punktet følger det også at det faste driftsstedet opphører når den forretningsvirksomheten som har vært utøvd gjennom forretningsstedet opphører, *”... with the cessation of any activity through it...”*. Det følger videre at en midlertidig avbrytelse av forretningsaktiviteten ikke skal regnes som opphør av virksomhet, *”A temporary interruption of operations, however, cannot be regarded as a closure.”*

Det er derfor nødvendig for å anse det faste driftsstedet for opphørt at forretningsvirksomheten opphører permanent. Resultatet av at det faste driftsstedet opphører, er at skatteplikten for det faste driftsstedet opphører for skatteyter.

#### 5.4 Hva er skillet mellom hovedkontor og forretningssted?

Det er normalt å anse forretningsstedet for det sted som selskapet utøver sin virksomhet, mens et hovedkontor ikke behøver å være noe mer enn en adresse hvor selskapet er registrert. Hovedkontoret er normalt det stedet hvor de fleste viktige organene i selskapet

har sitt sete. Det er i dag en glidende overgang mellom hva som er å anse som et fast driftssted og hva som er et forretningssted.

## **6 SKATTEOBJEKTIVITET**

Uansett hva slags selskap det er tale om, har skattelovgivningen spesielle regler som kommer til anvendelse når et selskap flytter ut av landet, dette begrunnet i at staten vil sikre sitt skatteproveny. Dette gjelder både med hensyn til likvidasjonsreglene og de eiendelene som selskapet saldoavskriver. Dette har ført til at lovgiver har gitt omfattende regler blant annet sktl. § 14-48 om likvidasjonsbeskatning ved død eller opphør og i sktl. § 14-60 om driftsmidler som går ut og inn av norsk beskatningsområde.

## **7 Skattelegging ved utflytting av AS og ASA – likvidasjon**

På et eller annet tidspunkt kan det for et selskap være aktuelt å flytte enten hele ledelsen, se kapittel 4.3, eller flytte noen eller alle driftsmidlene som selskapet har, over landegrensene. Dette kan gjøres av mange grunner; ønske om å tilpasse seg selskapsrettlige og skatterettslige regler i inn- og utland, effektivisering av selskapet, markedsmessige grunner eller som et ledd i et senere salg eller fusjon/fisjon.

Situasjonene som skal omtales under dette kapitlet er for det første når et selskap blir påtvunget likvidasjon etter sktl. § 14-48, fordi det flytter ut av landet, og for det andre når selskapets ledelse selv velger å likvidere etter reglene i asal. Jeg vil i den videre behandlingen først redegjøre kort for den frivillige likvidasjonen, for deretter gå mer i dybden med hensyn til den tvungne. Situasjonen som blir tillagt mest vekt er når et ASA med hovedkontor i Norge flytter ledelsen, som fører til at selskapet ikke lenger anses som hjemmehørende i Norge.



## 7.1 Formålet bak reglene

Et av hovedformålene bak likvidasjonsreglene, er at staten vil sikre at opptjente verdier i Norge kommer til beskatning i Norge før selskap flytter ut av landet, og dermed også ut av norsk beskatningsområde. Resultatet av dette formuleres i Ot. prp. nr 16 (1991-92) pkt 5.1 s 48 som at det ”vil forhindre endelig skattefrihet for opparbeidete skattekreditter”, ved at ”latent skattepliktig inntekt skal komme til beskatning på tidspunktet for uttreden fra norsk beskatningsområde”. Dette gjøres for å sikre likebehandling, som igjen hindrer omgåelse av skattereglene. Det er stor sannsynlighet for at dersom gevinster fremkommet på bakgrunn av likvidasjon hadde vært skattefrie, hadde ikke selskaper blitt solgt, men de hadde blitt likvidert i stedet.

Dersom selskapene ikke hadde blitt påtvunget likvidasjon ved utflytting, hadde selskapene fått et særlig motiv for å flytte ut og heller realisere sine verdier i et land med lavere skattesatser enn Norge. Reglene hindrer med andre ord skatteflukt.

I Ot. prp. nr 1 er det fremlagt forslag om en ny bestemmelse i skatteloven, § 10-71, som særlig kommer til anvendelse på SE-selskap. Denne bestemmelsen har som hovedformål å beskytte skattefundamentet, ved at den krever at selv om SE-selskap har mulighet til å flytte fritt over landegrensene, må de likvidere sine eiendeler som de tar med seg ut av Norge. Se en nærmere behandling av dette under kapittel 10.3.1.

## 7.2 Konsekvensen av en likvidasjon<sup>25</sup> (introduksjon)

Da det er ulike regler som gjelder henholdsvis for selskapet og for aksjonærene, og det er derfor mest hensiktsmessig å behandle disse hver for seg.

En frivillig likvidasjon, som vil si at selskapets ledelse selv har bestemt at de vil foreta en likvidasjon, bestemmes som regel som følge av et ønske om å få ut selskapets kapital, og

---

<sup>25</sup> Zimmer (2005) s 378-379, Woxholth, (2004) s 270 brukt som utgangspunkt, Knoph, s 526, Liland (2002) Internasjonal skattehåndbok s 172 pkt 12.7

omgjøre selskapets aktiva til penger. En konsekvens av dette blir at også all gjeld må betales.

Etter at en likvidasjon er foretatt, utbetales selskapets nettoformue, etter at alle kreditorene er dekket, til aksjonærene i form av et likvidasjonsutbytte. Prosessen selskapet må følge ved frivillig likvidasjon, følger av reglene i asal. kapittel 16.

Det er mulig både med en partiell likvidasjon, som innebærer en innløsning av enkeltaksjer, og fullstendig likvidasjon, som innebærer at alle aksjene innløses og at selskapet oppløses. Jeg vil i det følgende bare omtale fullstendig likvidasjon, da min oppgave omhandler opphør av skatteplikt til Norge og utflytting.

### 7.2.1 Skattelegging av selskapet

I sktl. er reglene angående likvidasjon noe mer spredt enn i asal. For det første må man avklare om selskapet er hjemmehørende i Norge etter § 2-2 (1) eller ikke, jfr. kapittel 4, deretter må man se på regelen i § 5-1 som angir hovedregelen om alminnelig inntekt som blir presisert i § 5-10 og på § 6-1 som er hovedregelen for fradrag, jfr. kapittel 8.3.1.

I følge asal. § 2-18 og foretaksregisterloven, (fregl). § 2-1 blir et ASA et skattesubjekt når det er registrert i Foretaksregisteret. Det er først da selskapet kan anses å være en juridisk person. I følge Ot. prp. nr. 16 (1991-92) punkt 5.4.2.1, om opphør av skatteplikt til Norge, vil selskapet ikke lenger være et skattesubjekt når det opphører ved likvidasjon eller oppløsning på annen måte. Ot. prp. sier videre at:

*”Aksjeselskapers skatteplikt til Norge kan også opphøre dersom den faktiske ledelse av selskapet flyttes utenfor norsk beskatningsområde. Det kan likevel i slike tilfeller være aktuelt å anse selskapet likvidert og gjennomføre beskatning etter de ulovfestede regler om gjennomskjæring.*

*Begrepet faktisk ledelse omfatter både avgjørelser om den daglige drift av selskapet og styrebeslutninger. Dersom ledelsesfunksjonene er delt, slik at utøvelsen skjer dels i og dels utenfor Norge, kan det være vanskelig å avgjøre hvor den faktiske ledelse finner sted.”*

For en nærmere behandling av ledelse, se kapittel 4.3.1.

Det følger av § 10-37 (3) at likvidasjon av selskapet skal anses som realisasjon av aksjene, og at de alminnelige regler om gevinster og tap på aksjer derfor skal anvendes så langt de passer.<sup>26</sup> Dette inkluderer reglene om blant annet skjermningsfradrag. Se en nærmere behandling av dette under kapittel 7.2.2 nedenfor.

Det er ingen tvil om at en likvidasjon kan strekke seg over en lang tidsperiode, som et resultat av dette vil de alminnelige skattereglene gjelde selv om selskapet er under likvidasjon. Dette forutsetter at selskapet drives videre i likvidasjonsperioden. Det at de alminnelige reglene gjelder, fører til at selskapets skatteplikt etter § 2-2 (1) a består. Noe som fører til at selskapet tilordnes alle inntekter som er innvunnet og tap som er pådratt helt frem til likvidasjonen er avsluttet. Dersom selskapet har eiendeler som skal saldoavskrives, vil selskapet få fradrag for avskrivninger til og med året før eiendelen selges. Det er antatt i praksis at dersom særskilte utgifter oppstår som følge av likvidasjonen, er disse fradragsberettiget.

En annen konsekvens for selskapet i forbindelse med en likvidasjon, er at fremførbart underskudd vil bortfalle, men det er da mulig å kreve at underskuddet tilbakeføres etter reglene i § 14-7, til de to foregående årene.

En tredje konsekvens er at ervervet goodwill vil bortfalle ved likvidasjon, da den anses for realisert. Det vil da foreligge en fradragsmulighet for selskapet ved hjelp av saldoreglene, se kapittel 8.

Når et AS likvideres, skal det leveres en selvangivelse, og det skal kreves forhåndsligning etter reglene i lignl. § 4-7 nr 10 og § 8-1. Etter reglene i regnskapsloven, (rskl.) § 1-7 må

---

<sup>26</sup> Zimmer (2005) s 379

selskapet utarbeide et særskilt årsoppgjør for oppløsningsåret, da det mest sannsynlig avsluttes midt i et kalenderår.

### 7.2.2 Skattelegging på aksjonærens hånd

I følge sktl. § 10-11 (2) 2. pkt kommer ikke skattereglene om utbytte til anvendelse på *”utbetaling ved likvidasjon av aksjeselskap eller allmennaksjeselskap”*. Bakgrunnen for dette er at § 5-1 anser likvidasjonsutbetalinger for å være en gevinst ved at bestemmelsesordlyd er *”gevinst ved realisasjon av formuesobjekt”*. Det er på det rene at aksjer anses for å være formuesobjekter. Etter sktl. § 9-2 (1) litra h omfatter realisasjonsbegrepet blant annet *”innløsning av aksje og oppgivelse av aksje ved likvidasjon etter § 10-37”* som følge av opphør av eiendomsrett.

Det følger av § 10-37 at det anses som realisasjon av aksjen når det foretas en *”registrering av utdeling av likvidasjonsoverskudd på aksjeeierens konto i Verdipapirsentralen eller tilsvarende oppgivelse av aksjen ved selskapets likvidasjon”*. Derfor skal utdeling etter asal. § 16-9 følge reglene om gevinstbeskatning av aksjer. Konsekvensen av dette er at aksjonæren skattelegges forskjellig ut i fra om sktl. § 2-38 om fritaksmodellen skal anvendes på aksjegevinster og tap, eller ikke.<sup>27</sup>

Ved at likvidasjonsutdelingene til aksjonær følger reglene for aksjegevinster og tap i sktl. § 10-31 flg. og ikke utbyttereglene, jfr. § 10-37, er det mulig å anse § 10-37 (1) som en forlengelse av § 14-48, som vil bli behandlet nedenfor. Ut fra ordlyden i § 10-37 (2), som henviser til partiell likvidasjon, vil denne bestemmelsen ikke komme til anvendelse ved utflytting.

Under likvidasjonsprosessen er det mulig for selskapet å dele ut utbytte, men det er en betydelig ulikhet mellom asal. § 16-9 om likvidasjonsutbytte og § 8-1 om aksjeutbytte. Denne ulikheten går ut på at § 16-9 ikke har de samme begrensningene som § 8-1 med hensyn til fri egenkapital.

---

<sup>27</sup> Zimmer (2006) s 412

Når et selskap oppløses, vil det normalt være uten betydning for aksjonæren om utdelingen skjer som utbytte eller som likvidasjonsutdeling, fordi det er mulig å benytte skjermingsfradraget i begge tilfellene. Dersom en norsk aksjonær har et ubenyttet skjermingsfradrag, vil det for denne være mest gunstig å få utbetalt utbytte, da skjermingsfradraget vil bortfalle ved likvidasjon. Om det er tale om en utenlandsk aksjonær, er det for ham mest gunstig at det utbetales som et likvidasjonsoverskudd, da dette som hovedregel faller utenfor reglene om kildeskatt til Norge.<sup>28</sup>

### 7.3 De ulike grunnene til likvidasjon

Det finnes, som nevnt, to ulike grunner for likvidasjon; den frivillige som oppstilles i asal. og den skatterettslige som det oppstilles nærmere regler om i sktl. § 14-48 (3). Jeg vil her bare omtale tvungen likvidasjon.

#### 7.3.1 Tvungen likvidasjon

Det er flere situasjoner som fører til at likvidasjon blir påtvunget, hvor de fleste av disse situasjonene oppstår som følge av opphør av skatteplikt til Norge. I § sktl. 14-48 (3) slås det fast at første ledd også gjelder ved opphør av skatteplikt, dersom dette er en følge av at vilkårene i § 2-1 til § 2-4 ikke lenger oppfylles. Disse bestemmelsene omtaler situasjonene hvor personer er bosatt i Norge eller selskap er hjemmehørende i riket, og de situasjonene hvor dette ikke lenger er tilfellet, jfr. § 2-3, for eksempel fordi det skjer en utflytting.

Reglene om oppgjør av skatteposisjoner etter § 14-48 kommer til anvendelse ved *”fullstendig likvidasjon ol. av aksjeselskap, allmennaksjeselskap”*, jfr. § 14-48, 3. ledd.<sup>29</sup>

Dersom sktl. § 14-48 (3) kommer til anvendelse, vil selskapet bli tvunget til å gjennomføre en likvidasjon. Man kan dermed si at denne type tvungen likvidasjon kommer som en konsekvens av skattereglene, i motsetning til den frivillige likvidasjon. Bestemmelsens

---

<sup>28</sup> Zimmer (2006) s 412

<sup>29</sup> Zimmer (2006) s 401

første ledd utdyper nærmere hvordan oppgjøret skal foretas. Denne fremgangsmåten blir nærmere behandlet nedenfor i kapittel 7.3.1.1.

Sktl. § 14-48 gir regler om hvordan skatteposisjonene etter reglene om avskrivninger og gevinstbeskatning skal avsluttes når skatteplikten for skatteyteren opphører. Det vil blant annet være når skatteyteren dør eller ved likvidasjon av selskapet. Dette betyr at et norsk ASA ikke kan flytte ledelsen ut av landet, uten at selskapet må likvideres, se kapittel 10.2.1.

Det har i en rekke forarbeider og uttalelser, bl.a. i Utv. 1998 s 848, kommet til uttrykk en alminnelig forståelse om at det er den reelle ledelsen som er avgjørende for om et selskap anses for hjemmehørende i riket eller ikke, se kapittel 4.3.1 om selskapets ledelse.

Jeg vil i den videre behandlingen av § 14-48 bare omtale den skatterettslige likvidasjonen, hvor spesielt bestemmelsens tredje ledd er av stor betydning for min oppgave.

#### 7.3.1.1 Hva skjer ved likvidasjon?

Loven tar utgangspunkt i situasjonen ved dødsfall når den i tredje ledd sier at *"Første ledd gjelder også tilsvarende ved opphør av skatteplikt etter bestemmelsene i §§ 2-1 til 2-4."* I følge ABC s 312 skal det foretas en tilsvarende inntektsføring og fradragføring ved en fullstendig likvidasjon av et selvstendig skattesubjekt som ved dødsfall. Tredje ledd fører dermed til at det oppstilles et krav om at gevinst og tapskontoen og negativ saldo må gjøres opp på det tidspunktet hvor skatteplikten til Norge opphører, se kapittel 4. I det følgende vil jeg konsentrere meg om opphør av skatteplikt ved flytting av ASA.

I norsk regnskapsrett har vi regler om på hvilket tidspunkt inntekter og utgifter skal føres inn i et finansregnskap, dette kalles tidfesting. Dette fordi essensen av tidfestingen er at disse inntektene og utgiftene må fordeles, slik at det kan avgjøres hvilket år inntektene skal beskattes og i hvilket år fradragpostene skal komme til fradrag. I skatteloven oppstilles hovedregelen for tidfesting i § 14-2 og tidfestingsreglene for opp- og nedskrivninger i § 14-5.

Etter den alminnelige tidfestingsregelen i § 14-2(1) skal fordeler ”*tas til inntekt det året da den tilflyter skatteyteren*”. Kostnader kommer som regel til fradrag det året hvor skatteyteren har pådratt seg ”*en utbetingsforpliktelse til å dekke*” dem, jfr. § 14-2 (2).

Dersom et selskap likvideres, er det på det rene at det ikke lenger er mulig å utsette gevinstbeskatningen på en gevinst og tapskonto. Dette gjøres som et ledd i å hindre at skattegevinstene tas ut av norsk beskatningsområde til et land med lavere, eller ingen, beskatning når fradragene er gitt i Norge. Norske myndigheter ønsker da å også kunne skattelegge gevinstene som er oppebåret her.

## **8 Saldoavskrivning**

### **8.1 Innledning**

Avskrivning er det regnskapsmessige verdifallet til et varig driftsmiddel i en regnskapsperiode.<sup>30</sup> Ettersom varige driftsmidler forventes å ha lengre levetid enn én regnskapsperiode, er den reelle kostnaden – avskrivningen – bare verdifallet i løpet av denne perioden. Betegnelsen ”*saldoavskrivning*” refererer seg til at grunnlaget for beregningen av de årlige avskrivningene er en saldo. Denne saldoen er et uttrykk for den opprinnelige kostprisen minus tidligere års foretatte avskrivninger.

I finansregnskapet er hovedregelen lineære avskrivninger. I skatteregnskapet er det gitt avvikende tidfestingsregler for avskrivninger gjennom saldoavskrivningssystemet. Konsekvensen er at det kan oppstå midlertidige forskjeller mellom finansregnskapet og skatteregnskapet.

---

<sup>30</sup> Aschehougs bind 1 s 661

## 8.2 Formålet bak reglene

Avskrivningene skal i størst mulig grad tilpasses slik at de gjenspeiler den faktiske verdireduksjonen som skjer i det enkelte året, men det er departementet som bestemmer satsene, hvor de ser alle under ett. Dette kan også begrunnes i realisasjonsprinsippet.<sup>31</sup> Ved hjelp av avskrivninger kan utgiftene fradras over flere år. Systemet innebærer også at gevinstene kan inntektsføres over flere år. Dette gjøres ved hjelp av en gevinst og tapskonto.

Det kommer frem av Ot. prp. nr 35 (1990-1991) s 112 at departementet ønsket å utforme avskrivningsreglene slik at ved å avspeile det reelle verdifallet ville ikke reglene gi ”muligheter for oppbygging av skattekreditter av betydning.” Dersom det likevel oppstår skattekreditter, vil disse komme til syne for eksempel ved likvidasjon eller utflytting etter reglene i § 14-48 eller § 14-60.

## 8.3 Vilkår for at saldoavskrivningsreglene skal komme til anvendelse

Grunnvilkåret for avskrivninger er at de aktiverte verdiene, gjennom for eksempel bruk, reduseres i verdi og derfor påfører skatteyter en omkostning. Det er imidlertid slått fast i rettspraksis, deriblant Rt.. 1920 s 884 Continental I, at det foreligger rett til avskrivning selv om gjenstandens omsetningsverdi har økt det aktuelle året. Dette er en av grunnene til at det kan oppstå skattekreditter, en annen mulighet er dersom driftsmiddelet har hatt et lavere verdifall enn det forutsettes av avskrivningssatsen.

### 8.3.1 Reglene i sktl. kapittel 6

Den mest grunnleggende bestemmelsen om avskrivninger er inntatt i sktl. § 6-1 (1). Etter denne bestemmelsen får man fradrag for ”kostnad som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt”. Etter § 6-1 (1) 1. punktum oppstilles det et krav om tilknytning mellom gjenstanden og den skattepliktige inntekten.

Sktl. § 6-10 presiserer hva § 6-1 går ut på. Her gis det hjemmel for at fysiske og immaterielle driftsmidler, hvor forretningsverdi og begrensede rettigheter er gode

---

<sup>31</sup> Zimmer, (2005) s 327



eksempler, kan avskrives. Dette gjøres ved at bestemmelsen henviser til sktl. kapittel 14 som inneholder de nærmere reglene om avskrivning.

### 8.3.2 Nærmere om begrepet ”betydelige driftsmidler”

Med begrepet ”driftsmiddel”, jfr. § 14-40 (1), menes for det første alle fysiske anleggsgjenstander i en virksomhet. For det andre omfattes også gjenstander utenfor virksomhet som brukes i inntektsskapende aktivitet, f. eks bolig som skatteyteren leier ut.

I § 6-10(1) gis det hjemmel for avskrivninger for ”verdiforringelse ved slit eller elde”, men da må det være snakk om ”betydelige driftsmidler”. For å oppfylle vilkåret må driftsmiddelet ha en brukstid på mer enn tre år eller at det har en kostpris på 15 000 kroner eller mer.

## 8.4 Nærmere om sktl. kapittel 14 og om hvordan saldoavskrivning gjøres – avskrivningsgrunnlag mv

### 8.4.1 Kapittel 14

Skattelovens kapittel 14 omhandler tidfesting av inntekt og fradrag i inntekt, hvor den generelle tidfestingsregelen oppstilles i § 14-2. I § 14-40 til § 14-48 omtales saldoavskrivning nærmere.

De objekter som kan avskrives, deles i saldogrupper etter reglene i § 14-41. For noen av gruppene, for eksempel gruppe a om kontormaskiner, skjer avskrivningen for gruppen som helhet, gruppeavskrivninger. For de gruppene som omfatter svært store og verdifulle driftsmidler, for eksempel gruppe h som omfatter forretningsbygg, skjer avskrivningen for hvert driftsmiddel for seg, individuelle avskrivninger.

Dersom et avskrivningsbart driftsmiddel ikke direkte oppregnes i loven, må det regnes inn under den gruppen det ligner mest på. Dette har ført til at gruppe d, maskingruppen, fungerer som en samlegruppe for løse gjenstander som ikke naturlig hører inn under noen av de andre gruppene.

Det fremgår av § 14-42 (2) litra a, 1. punktum at driftsmiddelet skal føres inn på en saldo i ervervsåret. Selv om driftsmiddelet er anskaffet på slutten av året, kan man kreve at det foretas en full saldoavskrivning likevel.

I § 14-43 oppgis avskrivningssatsene for de ulike driftsmidlene. De satsene som er oppgitt er maksimumssatsene, dette kan utledes av bestemmelsens ordlyd *"inntil følgende sats"*, det er derfor mulig for skatteyder å velge en lavere sats om det er ønskelig. Fordi man alltid vil velge de maksimale beløp for avskrivning, vil en skattecreditt oppstå dersom driftsmiddelet ikke faller så mye som avskrivningssatsen forutsetter.

#### 8.4.2 Hvordan avskrivninger foretas

Når man skal foreta avskrivningene, må man for det første se på den gjenstående del av kostprisen, i hver enkelt avskrivningsgruppe, jfr. § 14-42 (2), 1 punktum.

For det andre må man gjøre et tillegg av *"summen av kostpris for driftsmidler m.v. som er ervervet i løpet av inntektsåret."*, § 14-42 (2) a, 1. punktum. Dette fører til at driftsmiddelets kostpris inngår i avskrivningsgrunnlaget for ervervsåret.

#### 8.5 Hva skjer ved realisasjon?

Reglene om realisasjon har en nær sammenheng med reglene om tidfesting av gevinst og tap ved salg. Når et driftsmiddel realiseres har skatteyderen en valgrett. Det følger av § 14-44 (1), 1. punktum at skatteyderen kan ta *"hele eller deler av vederlaget til inntekt i realisasjonsåret"*. I og med at skatteyder normal ikke ønsker å inntektsføre i realisasjonsåret, kan man oppnå en viss utsettelse.

##### 8.5.1 Gruppe a, c og d

Det følger av § 14-44 (2) 1. punktum at vederlaget ved realisasjon av driftsmiddelet i gruppe a, c og d skal *"så langt det ikke er inntektsført, nedskrives på saldoen for driftsmidlet"*.

Hvis salgssummen er større en gjenværende saldo på kontoen oppstår det en negativ saldo. Den skal inntektsføres med saldogruppens prosentsats og representerer en skattepliktig inntekt som dermed inntektsføres over flere år.

Dersom det ikke gjenstår noen driftsmiddel på saldoen, og det likefullt er en positiv saldo, omtales det som en tom positiv saldo, jfr. § 14-48 (1) 2. punktum. Denne saldoen er et utslag av et tap, som kan fradragsføres over flere år.

### 8.5.2 Gruppe e til i, samt b

Denne gruppen omfatter de driftsmiddel som skal avskrives individuelt. Det er derfor mulig å beregne gevinst og tap ved realisasjon, i motsetning til for gruppeavskrivningene. Det følger av § 14-44 (3) at ved realisasjon skal både gevinst og tap føres på en gevinst- og tapskonto, dersom vederlaget ikke inntektsføres. Ved realisasjon faller den saldo som driftmiddelet var på bort.

## 8.6 Gevinst- og tapskonto

Etter § 14-45 skal det føres gevinst- og tapskonto for hver næring skatteyteren har. I følge 2. ledd, første og andre punktum skal gevinster legges til kontoen og tap skal trekkes fra. Ved årets slutt skal kontoens saldo beregnes. Dersom saldoen er positiv skal minst 20 % inntektsføres; er den negativ skal inntil 20 % fradragsføres, jfr. fjerde ledd.

En gevinst og tapskonto er et klart eksempel på en skattekreditt, ved at totalsummen foredeles over 5 år, med 20 % hvert år.

## 8.7 Skatteloven § 14-60 etter gjeldende rett

### 8.7.1 Presisering av norsk beskatningsområde

Sktl. § 14-60 (1) angir anvendelsesområdet for bestemmelsene som omhandler driftsmidler som tas ut og inn av norsk beskatningsområde. Ot. prp. nr 16 (1991-92) kapittel 5.1 defineres det norske beskatningsområdet som:

*”ikke et geografisk avgrenset område, men en rettslig karakteristikk av de tilfeller hvor inntekter er skattepliktige og kostnader og tap fradragsberettiget etter norsk skattelovgivning.”*

Det er på det rene at utgangspunktet i norsk rett er at personer og selskap som kan anses som bosatt eller hjemmehørende etter § 2-1 og § 2-2 blir skattepliktige til Norge uansett hvor inntekten opptjenes, jfr. globalinntektsprinsippet, se kapittel 4.1. Derfor vil driftsmidler som er tilknyttet en virksomhet i utlandet som er eid av en person bosatt i Norge være innenfor norsk beskatningsområde. Dersom driftsmidlet er eid av en skatteyder med begrenset skatteplikt til Norge etter § 2-3, vil driftsmidlet være innenfor norsk beskatningsområde, dersom driftsmiddelet er skattepliktig. Etter Finansdepartementets uttalelse i brev av 8. mars 1996 vil også driftsmidler som tilhører utenlandsk registrerte selskap anses tatt inn i norsk beskatningsområde dersom den faktiske ledelsen på styrenivå flytter til Norge slik at selskapet faller inn under § 2-1 (1).

Det er helt klart at skatteplikten til Norge kan begrenses av skatteavtaler, for å hindre dobbeltbeskatning. Denne begrensningen kan komme inn til tross for at driftsmiddelet etter de norske skattereglene faller innenfor norsk beskatningsområde. Dette vil føre til at driftsmiddelet anses for å falle utenfor norsk beskatningsområde.

#### 8.7.2 Nærmere om bestemmelsens oppbygging

I § 14-60 (2) defineres det nærmere hva loven mener med *”driftsmidler som tas inn i norsk beskatningsområde”*. Dette vil si at *”driftsmiddel som etter anskaffelsen får slik tilknytning til Norge at norsk skattelovgivning får virkning for inntekter og kostnader knyttet til driftsmidlet.”*

Som eksempler på dette kan det for det første nevnes de tilfellene hvor driftsmiddelet anskaffes i utlandet, men som etter en periode etter anskaffelsen oppnår en sådan tilknytning til Norge at den norske skattelovgivningen kommer til anvendelse. Et annet tilfelle kan være dersom driftsmiddelet ble anskaffet i Norge, men som i en mellomliggende periode har vært utenfor norsk beskatningsområde.

Skattelovens anvendelsesområde fremgår av § 2-1 til § 2-3. Det er derfor mulig å si at når den alminnelig skatteplikten til Norge etter § 2-1 og § 2-2 inntreffer for driftsmiddelet, kan det anses for å være innenfor norsk beskatningsområde. Dette området kan, som sagt overfor, begrenses av skatteavtaler Norge har. Dette vil være av betydning dersom driftsmiddelet har vært tilknyttet en virksomhet som har hatt et *”fast driftssted”* i utlandet, se overfor i kapittel 5.2. Driftsmiddelet vil da anses å være innefor norsk beskatningsområde når tilknytningen til det faste driftsstedet opphører.

Det er på det rene at dersom det ikke er inngått en skatteavtale for å hindre dobbeltbeskatning mellom Norge og det landet hvor skattyteren har inntekt, vil skattyteren måtte betale skatt for denne inntekten også i Norge. Skatteyder kan da etter kredittreglene i § 16-20 flg. kreve direkte fradrag i norsk skatt for skatt betalt i utlandet.

I bestemmelsens tredje ledd blir hva som anses som *”driftsmiddel som tas ut av norsk beskatningsområde”* nærmere avklart ved hjelp av tre bokstaver. Bokstavene oppstiller tre ulike situasjoner som kan oppstå, hvor det er litra a og b som er av interesse for oss.

Det er mulig å ta et driftsmiddel ut av Norge både når det ble anskaffet i riket og når det tidligere er blitt tatt inn i norsk beskatningsområde etter § 14-60 (2), jfr. Ot. prp. nr. 16 (1991-92) kapittel. 5.3.3 s 56.

I litra a oppstilles situasjonen hvor driftsmiddelet er eid av enten personer eller selskap som har alminnelig skatteplikt til Norge etter § 2-1 og § 2-2. Disse driftsmidlene vil anses som ute av norsk beskatningsområde når den alminnelige skatteplikten opphører enten etter skattelovens regler eller etter skatteavtaler Norge har med denne staten. Dersom skatteplikten opphører på grunn av skatteavtale må man videre se på hva Norge har forpliktet seg til etter avtalen med hensyn til hvilke inntekter Norge har fraskrevet seg beskatningsretten til.

Litra b kommer til anvendelse dersom det er tale om driftsmidler eid av en person eller selskap som bare har begrenset skatteplikt til Norge etter regelen i § 2-3. Denne skatteplikten vil opphøre dersom virksomheten som skatteplikten i § 2-3 litra a og b knytter seg til nedlegges eller flytter ut, eller når driftsmiddelet som skatteplikten knytter seg til flyttes ut av riket, jfr. Ot. prp. nr. 16 (1991-92) kapittel. 5.3.3 s. 56. Dette betyr at dersom tilknytningen mellom Norge og driftsmiddelet opphører, opphører også skatteplikten på inntekter fra dette.

I § 14-60 (4) oppstilles det en begrensning med hensyn til noen av de følgende bestemmelsene. Dette gjøres ved at ”§§ 14-62 til 14-64 gjelder bare for driftsmidler som omfattes av §§ 14-40 til 14-48”, med andre ord saldoavskrivningsreglene, se kapittel 8.

## 8.8 Forholdet mellom § 14-60 og § 14-48

Dersom det skulle oppstå en motstrid vil § 14-48 gå foran § 14-60. Det er på det rene at begge bestemmelsene er spesialregler om realisasjon, i forhold til § 5-2 og § 9-2.

Tidsmessig er det slik at § 14-48 vil inntre før § 14-60. Dersom selskapet ikke realiserer driftsmidlene før utflytting vil § 14-60 komme til anvendelse, mens § 14-48 anvendes når det skjer en realisasjon før utflytting, også når realisasjon skjer på grunn av tvang.

I Ot. prp. nr 1 (2007-2008) kapittel 20 er det foreslått en ny bestemmelse, § 10-71, om realisasjon ved utflytting av SE-selskap. Denne vil bli behandlet nærmere under kapittel 10.3.1.

## 9 SE-selskap – en hybrid?

### 9.1 Litt om SE-lovens bakgrunn

Det Europeiske Selskap eller SE (forkortelse for ”societas europa” eller Europeisk Selskap) er en felleseuropeisk selskapsform, som reguleres av en egen selskapslovgivning, lov om europeiske selskaper ved gjennomføringen av EØS-avtalen vedlegg XXII nr 10 a

(Rådsforordning nr 2157/2001 av 8. oktober 2001) (SE-loven) trådte i kraft 1. april 2005. Dette resulterte i at det oppstod en ny selskapsform i Norge, som i likhet med AS og ASA også har begrenset ansvar.

Foreløpig er selskapsformen lite brukt innenfor EØS, men i BFU 37/06 åpnes det for en økende bruk av SE-selskap i Norge. Denne BFU vil bli nærmere behandlet nedenfor i kapittel 10.2.2.

## 9.2 Formålet bak selskapsformen

Hovedformålet bak innføringen av SE-selskap er å fremme det indre marked ved å legge forholdene bedre til rette for selskaper som driver grenseoverskridende virksomhet innen EØS-området, i flere enn en stat. En konkret nyvinning er muligheten til å omorganisere virksomheten gjennom flytting av hovedkontor og forretningskontor over landegrenser innenfor EØS-området, samtidig som den selskapsrettslige kontinuiteten opprettholdes.<sup>32</sup> Ved å kunne flytte uten oppløsning av selskapet vil mest sannsynlig medføre at selskapet oppnår store besparelser; både administrative og økonomiske.<sup>33</sup> Det vil også være en fordel for den frie konkurransen innad i samarbeidet at dette er mulig.

Bakgrunnen for SE-selskap var opprinnelig å lage en selskapsform som kunne operere i flere land, men samtidig skulle være underlagt felles europeisk regelverk. Dette har en imidlertid bare delvis oppnådd med de regler som nå er vedtatt i EU. For eksempel vil det ikke bli opprettet et eget europeisk foretaksregister – således vil den nye selskapsformen fortsatt ha nasjonal tilknytning.<sup>34</sup>

## 9.3 Introduksjon av SE-selskapsformen

SE-loven og forordningen regulerer bare visse selskapsrettslige forhold rundt SE-selskap. Dette fører til at SE-loven vil bli supplert av asal. regler for norske SE-selskap så langt de passer, såfremt ikke noe annet følger av SE-forordningen, vedtekter gitt i medhold av SE-

---

<sup>32</sup> Revisjon og regnskap

<sup>33</sup> Steenstrup s 55

<sup>34</sup> Arntzen de Besche

forordningen eller SE-loven, jfr. SE-loven, § 2. Det finnes ikke særskilte skatteregler for norske SE-selskaper, det betyr at de alminnelige reglene får anvendelse.

SE-loven vil i det følgende bli henvist til med paragrafnummer, mens bestemmelser i forordningen i det følgende bare vil bli angitt med artikkelnummer.

Etter art 3 nr 1 *”skal et SE-selskap betraktes som et allmennaksjeselskap som reguleres av lovgivningen i den medlemsstat [EØS-stat] der det har sitt forretningskontor”*. Fra EU-hold har det blitt hevdet at ved å benevne et selskap som ”SE” der det ellers ville ha stått ”ASA” vil gi selskapet en europeisk identitet og et internasjonalt image som er attraktivt.

Hovedlikheten mellom ASA og SE-selskap, er at begge selskapsformene har begrenset ansvar, jfr. art 1 nr 2 og asal. § 1-2. En omdannelse fra ASA til SE vil ikke føre til en endring i ansvarsforholdet i forhold til kreditorene eller i eiernes rett til å motta *”inntektsandeler”* fra selskapet, jfr. sktl. § 2-2 (1) litra e. Den andre likheten er at de begge anses for å være egne rettssubjekt, jfr. art 1 nr 3 og sktl. 2-2 (1) litra a og e.

Det er flere trekk ved selskapsformene som kan være forskjellig mellom dem. For det første er det en forskjell på hvilken størrelse selskapenes aksjekapital skal ha og hvordan denne uttrykkes. Etter asal. § 3-1 skal et ASA *”ha en aksjekapital på minst en million norske kroner”* mens et SE-selskap skal ha *”minst 120.000 euro”*, jfr. art 4 nr 2. I art 4 nr 1 kommer det frem at aksjekapitalen *”skal uttrykkes i euro”*, men etter § 12 er det mulig å uttrykke det i norske kroner, ved at det står *”kan fastsette”*.

En stor forskjell mellom et SE-selskap og et ASA, vil i stor grad være at SE-selskapet vil kunne ha forretningskontor flere steder og flytte forretningskontor innen hele EU-området uten å måtte oppløse og gjenstifte selskapet hver gang de flytter, men selskapet og hovedkontoret må være registret i samme stat, mens et ASA er bundet til Norge og om et ASA ønsker å flytte ut vil det bli oppløst. Den fleksibiliteten som dette gir, vil i praksis være det viktigste argumentet for å velge SE-formen. Mens et ASA er skattepliktig til den



kommunen hvor hovedkontoret ligger, er SE-selskapet skattepliktig til det landet hvor det til enhver tid er registrert.

I følge SE-loven § 7, som omhandler flytting av et europeisk selskap, gjelder reglene i asal. § 13-14 til § 13-17 om gjennomføring av fusjon så langt de passer. Dette gjør at kreditorene får *"samme beskyttelse ved flytting som ved fusjon"*, jfr. Ot. prp. nr 17 (2004-2005) punkt 9 s 40 til § 7.

For det tredje vil det tilsynelatende ligge en forskjell i den muligheten man i et SE-selskap får til å velge mellom to ulike måter å organisere selskapets ledelse. Det er også klart at tilblivelsesmåtene for SE-selskap og ASA svært forskjellige, disse vil bli nærmere behandlet i nedenfor.

### 9.3.1 Tilblivelsesmåtene

SE-selskapets særtrekk gjelder først og fremst tilblivelsesmåten. Stiftelse av et SE-selskap forutsetter direkte eller indirekte involvering av to eller flere selskaper, samt eksistensen av et grenseoverskridende element. Et SE-selskap kan stiftes på fire ulike måter; ved omdanning, ved stiftelse av et SE-holdingselskap, ved stiftelse av et SE-datterselskap eller ved fusjon. Tilblivelsesmåtene vil bli behandlet kort i det følgende.

For det første kan det stiftes ved at det foretas en omdanning av et norsk ASA til et SE-selskap, jfr. SE-loven § 6. Bestemmelsen henviser videre til forordningen art 2 nr, hvor de videre vilkår for omdanning oppstilles. For det første kreves det at ASA er stiftet i henhold til medlemsstatens lovning, for det andre må selskapet ha *"forretningskontor og hovedkontor i Fellesskapet"*. Dersom disse to vilkårene oppfylles må man til slutt se om selskapet har *"hatt et datterselskap som er regulert av en annen medlemsstats [EØS-stats] lovgivning"* i minst to år før omdannelsen. Hvis alle tre vilkårene oppfylles kan omdanning skje etter § 6, jfr. art 2 nr 4 og art 37, og reglene i asal. kapittel 15 vil da gjelde tilsvarende så langt de passer.

Etter § 6 er det bare ASA som kan omdannes til SE-selskap. Dersom et AS vil omdannes til et SE-selskap, må det derfor først omdannes til et ASA før det kan omdannes til et SE-selskap. Allmennaksjelovens egne regler om omdanning gjelder ellers bare ved omdanning fra allmennaksjeselskap til aksjeselskap.

Den andre og tredje stiftelsesmåten er ved å enten opprette et SE-holdingselskap eller et SE-datterselskap, jfr. art 2 nr 2 og nr 3. Når et holdingselskap stiftes, skjer dette over et norsk ASA. Dette innebærer ingen flytting av det norske ASA og med andre ord ingen likvidasjonsbeskatning. Disse to stiftelsesmåtene vil ikke bli behandlet ytterligere.

Den siste tilblivelsesmåten er ved fusjon av to eller flere ASA som hører hjemme i ulike EØS-stater, jfr. § 5, og mer utfyllende i art 2 nr 1. Bestemmelsen i § 5 gir asal. regler om fusjon i kapittel 13 tilsvarende anvendelse så langt de passer, normalt gjelder disse reglene bare for fusjon mellom norske selskap. På grunn av sktl. § 11-2 vil en fusjon over landegrensene alltid føre med seg en realisasjonsbeskatning. Dette fordi etter § 11-2 er det bare muligheter for skattefri fusjon mellom norske selskap. I BFU 31/07 ble denne bestemmelsen behandlet, se nærmere under i kapittel 9.4.

### 9.3.2 Organisering av selskapets ledelse

Når det gjelder organisering av ledelsen av selskapet kan dette skje enten ved to-nivå system med et ledende organ og et kontrollorgan, jfr. § 9, eller et ett-nivå system med bare et administrasjonsorgan, jfr. § 10.<sup>35</sup> Generalforsamlingen skal uansett være det øverste organet i selskapet. Systemet med kontrollorgan ligger nær den norske modellen med bedriftsforsamling.<sup>36</sup> Både § 9 og § 10 inneholder mer utfyllende regler om blant annet hvordan nivåene skal bygges opp og hvor mange medlemmer de enkelte organene skal ha. I tillegg til disse to bestemmelsene vil asal. komme til anvendelse så langt de passer. Disse reglene vil ikke bli behandlet nærmere.

---

<sup>35</sup> Wiersholm info

<sup>36</sup> Wiersholm info

#### 9.4 Fordelene ved SE-selskap sett fra selskapets side<sup>37</sup>

Selskapsgrupperinger som i dag har virksomhet i flere europeiske land bør overveie om man skal omdanne seg til et SE-selskap for å få mer fleksibilitet innad i Europa. Fordelene er blant annet at man lettere kan flytte hovedkontor, virksomhet og selskaper internt i EU etter produksjon, eller behov for mer nærhet eller beliggenhet bestemte steder i Europa. Den skattemessige siden av dette vil formodentlig kunne være at selskapet lettere kan tilpasse sin skatt til Europa generelt og ikke nødvendigvis et spesielt medlemsland. På denne måte kan man lettere tilpasse driften ut fra slik optimal planlegging.

En annen fordel med SE-selskap viser seg ved fusjoner mellom selskap som er hjemmehørende i ulike EØS-stater. I dag er det for eksempel ikke mulig å fusjonere for et norsk og et svensk selskap uten store skattemessige konsekvenser.

Den alminnelige hovedregel i norsk rett er at alle gjennomførte fusjoner utløser en inntektsbeskatning, jfr. § 11-1 (1). Deretter kan det bli tale om fritak og begrensninger etter kapittel 11. Reglene om skattefri fusjon i sktl. kapittel 11 gjelder bare i de tilfellene hvor alle selskapene som skal delta er hjemmehørende i Norge, jfr. § 11-1 (2). Dette betyr at dersom et av selskapene ikke kan anses som hjemmehørende i Norge vil fusjonen føre til en beskatning både av selskapet og av aksjonærene etter de alminnelige reglene.

Innad i EU er de skatterettslige konsekvensene av en fusjon til en viss grad regulert av et eget fusjonsdirektiv. Fordi skattereguleringer ikke er en del av EØS-samarbeidet, fører dette til at fusjonsdirektivet ikke gjelder for Norge, da EU direktivene ikke har direkte virkning for de EØS-statene som ikke er med i EU. Direktivet vil komme til anvendelse ved visse former for omdannelse, blant annet i forbindelse med SE-selskap.

Normalt sett vil en stat, for å beskytte sitt skattefundament, anse en fusjon som en realisasjon av eiendelene. Direktivet gjør at visse eiendeler likevel ikke skal anses som realisert, og dermed gevinstbeskattes, ved tvungen likvidasjon, for eksempel ved utflytting.

---

<sup>37</sup> Anders Ryssdal presentasjon er brukt som basis

Direktivet ble i 2005 endret, for å tilpasses den nye SE-loven<sup>38</sup>. En konsekvens av direktivet blir at dersom eiendeler ikke flyttes over landegrensene, kan man fusjonere over landegrensene uten å måtte foreta en likvidasjon. Dette vil igjen bety at disse reglene går lenger enn de norske skattereglene i § 11-2.

I BFU 31/07 tar Skattedirektoratet stilling til sktl. § 11-2. Her uttaler Skattedirektoratet, med støtte fra departementet, at sktl. § 11-2 (1) ikke kan *”forstås slik at norsk SE-selskap kan fusjonere skattefritt med aksjeselskap eller allmennaksjeselskap hjemmehørende i Norge.”* Skattedirektoratet sier også uttrykkelig at *”uttrykket allmennaksjeselskap i § 11-2 første ledd skal derfor ikke forstås slik at SE-selskap er omfattet, bare selskaper registrert som allmennaksjeselskap.”*

Det oppstilles videre et krav i § 11-2 (2) 2. punktum, at selskapet bare kan fusjonere skattefritt med et likeartet selskap. Etter departementets syn kan ikke et SE-selskap være organisert på samme måten som et AS eller et ASA, derfor kan det heller ikke anses for å være et likeartet selskap etter § 11-2 (2) 2. punktum. Dette fører til at et SE-selskap ikke kan fusjonere skattefritt med et AS eller ASA.

Deretter gikk Skattedirektoratet inn på om to SE-selskap kan fusjonere skattefritt etter sktl. § 11-2 (2). Etter dette leddet kan selskap som er *”skattemessig likestilt med aksjeselskap og allmennaksjeselskap etter bestemmelsene i § 10-1”* fusjonere skattefritt. På bakgrunn av departementets uttalelser i Ot. prp nr 71 (1995-96) s 71 vil det bare være mulig å fusjonere skattefritt med selskaper som er *”organisert på samme måte”*, slik at en skattefri fusjon mellom to SE-selskap er mulig.

Det gjenstår å se om ordningen faktisk vil bli tatt i bruk av selskaper som opererer i flere land innenfor EØS-området. Generelt kan det virke som at SE-reglene foreløpig gir lite rom for å høste noen fordeler av betydning for norske selskaper som driver virksomhet på tvers av landegrenser i EØS-området. For enkelte selskaper vil det likevel kunne ligge

---

<sup>38</sup> Zimmer (2006) s 402

muligheter i SE-selskap. Sist, men ikke minst, må man gå ut ifra at innføringen av det Europeiske Selskap bare er et første skritt på veien mot en virkelig felleseuropeisk selskapsform.<sup>39</sup>

## **10 En skattemessig behandling av SE-loven og SE-selskap**

### 10.1 Hvilke skattemessige konsekvenser som oppstår med den nye loven

I fortalen punkt 20 til SE-forordningen fremgår det uttrykkelig hvilke områder forordningen ikke skal omfatte, blant annet beskatning. På disse områdene vil medlemsstatenes nasjonale lovgivning og fellesskapsretten fremdeles komme til anvendelse for SE-selskap. I praksis betyr det at et SE-selskap som har sitt forretningskontor i Norge vil bli underlagt norsk skattelovgivning. Det vil også innebære at et norsk SE-selskap vil skattemessig bli likt behandlet som et allmennaksjeselskap som er etablert i landet, jfr. art 3 nr 1, se overfor i kapittel 1.1.

Etter oppdrag fra EU-kommisjonen har Deloitte<sup>40</sup> vurdert i hvilken grad det er mulig på sikt å innføre et eget skatteregime beregnet spesielt på SE-selskapene. I rapporten konkluderes det blant annet med, at de gjeldende statsstøttereglene innenfor EU kan være en hindring for å utvikle en slik felles europeisk skatteordning for SE-selskapene. Dette fordi det vil kunne gi diskriminerende virkninger og utløse en mulig statsstøtteproblematikk.

I rapporten har man også en gjennomgang av hvorvidt en egen skatteordning for SE-selskapene kan være i strid med grunnleggende prinsipper i fellesskapsretten hvis ikke ordningen også er tilgjengelig for andre sammenlignbare selskaper. Med utgangspunkt i

---

<sup>39</sup> Revisjon og regnskap

<sup>40</sup> TAXUD/2003/DE/305

juridisk teori og gjeldende rettspraksis konkluderer rapporten derfor med at et eventuelt felles skattesystem må gjelde likt for alle sammenlignbare selskaper i medlemsstatene.<sup>41</sup>

## 10.2 Utviklingen av skatteregler som angår SE-selskap

I perioden fra SE-loven kom, dvs. 1. april 2005 og til Ot. prp. nr. 1 kom har det vært uklart hva gjeldende norsk skatterett har vært med hensyn til SE-selskap som flytter ut av Norge.

Denne uklarheten oppstod som følge av at det i SE-lovens norske forarbeider ble unnlatt å uttale seg om skattekonskvensene som kunne oppstå, til tross for at det dette ble påpekt av flere av høringsinstansene. Blant annet kommenterte Den norske revisorforening forholdet mellom sktl. og SE-selskaper på følgende måte i Ot. prp. nr 17 (2004-2005) punkt 3.2 Forholdet til annen lovgivning s 10-11 :

*"Vi påpeker kort at noen av fremgangsmåtene for etablering av et SE innebærer skatteplikt etter norsk lovgivning. (...) Videre vil et selskap som flytter fra Norge anses likvidert skattemessig, noe som også innebærer en realisasjon og skatteplikt. [...] Vi forutsetter at Finansdepartementet avklarer mange av de skattemessige problemstillingene som vil oppstå."*

Også andre høringsinstanser uttalte et ønske om at Finansdepartementet skulle avklare de skatterettslige spørsmålene som ville oppstå med et SE-selskap.

Hovedgrunnen til unnlattelsen var at det var Justisdepartementet og ikke Finansdepartementet som utarbeidet forarbeidene, noe som etter min mening var feil departement. Grunnen til at dette er at Justisdepartementet ikke har de samme forutsetningene som Finansdepartementet til å se på skattekonskvenser som lover kan gi.

Allerede i Utv. 1998 s 848 ble det stilt spørsmål om hva som ville skje med den alminnelige skatteplikten til Norge, med hensyn til likvidasjonsbeskatning, når et

---

<sup>41</sup> Revisjon og regnskap

norskregistrert aksjeselskap flyttet styrefunksjonen og den administrative ledelsen ut av Norge, se punkt 1 i uttalelsen.

Siden SE-loven trådte i kraft har det blitt gitt to bindende forhåndsuttalelser, se BFU 37/06 og BFU 31/07, og nå til slutt Ot. prp. nr 1, som alle tar opp skattespørsmålene som kan oppstå i forbindelse med SE-selskap. Jeg vil i det følgende se på hva som følger av Utv. 1998 s 848, de to BFU og av Ot. prp. nr 1, og hvordan de har forholdt seg til gjeldende rett og eventuelt endret den.

### 10.2.1 Innledningsvis om Utv. 1998 s 848

Utv. avgjørelser er dommer, uttalelser mv. i skattesaker og skattespørsmål. Disse blir utgitt av Ligningsutvalget<sup>42</sup>. I Utv. 1998 s 848 ønsket et advokatfirma at Finansdepartementet skulle uttale seg om enkelte skattespørsmål i forbindelse med at et norskregistrert aksjeselskap flyttet styrefunksjonen og den administrative ledelsen ut av Norge. Hvor spesielt spørsmålet omkring hva som ville skje med den alminnelige skatteplikten til Norge, med hensyn til likvidasjonsbeskatning, var oppe til behandling.

Finansdepartementet sa selv at de uttalte seg på et generelt grunnlag. En viktig bestemmelse de måtte ta stilling til var likvidasjonsbestemmelsen i sktl. § 14-48. Bestemmelsen krever at det skal skje en likvidasjon i nærmere angitt tilfeller, blant annet var opphør av skatteplikt til Norge.

I uttalelsen sies det i punkt 3, 4. avsnitt at når det skal avgjøres om et utenlandsk registrert aksjeselskap skal anses som hjemmehørende i Norge, må man se på *”selskapets reelle tilknytningsforhold til Norge.”* Dersom det fortsatt volder tvil, vil det legges *”avgjørende vekt på om selskapets virkelige ledelse finner sted i Norge.”*

Det som i dag er problematisk er når situasjonen er motsatt, med andre ord når det er tale om et norsk registrert aksjeselskap, men hvor ledelsen og driften etter norsk selskapslovgivning kan foregå i utlandet.

---

<sup>42</sup> Lignings-ABC s vii

Problemet med SE-selskap er at de står i en mellomstilling mellom utgangspunktene om enten norsk registrert eller utenlandsk registrert. SE-loven fjerner det selskapsrettslige ankerfestet for Finansdepartementets vurdering, ved at det er mulig å forflytte seg på tvers av landegrensene uten å måtte likvideres.

I uttalelsens punkt 4 kommer det frem en mulig løsning på problemet om den motsatte situasjonen. Her kommer det frem at ved en rent skatterettslig tolkning av begrepet *"hjemmehørende i riket"* må det legges til grunn en helhetsvurdering hvor *"alle de konkrete tilknytningsforhold selskapet har til Norge"* legges til grunn. Hvor den norske registreringen ikke er det avgjørende momentet for å anse selskapet som hjemmehørende.

Etter uttalelsen må det legges særlig vekt på om selskapet, til tross for flyttingen av styret, *"fortsatt kan anses som underlagt norsk aksjelovgivning."* Dette selskapsrettslige momentet kan i følge Finansdepartementet *"i prinsippet"* holdes atskilt fra det skatterettslige temaet som *"hjemmehørende i riket"* er, men i praksis er disse temaene forholdsvis sammenfallende. Ut fra dette mener Finansdepartementet at den praktiske konklusjonen vil være at *"enten er selskapet fortsatt norsk i relasjon til både aksjelovgivningen og skattelovgivningen, eller så er det utenlandsk i begge relasjoner."* Det er med andre ord ikke mulig å ta § 14-48 (3) på ordet.

Dersom det ikke lenger er mulig å opprettholde den norske registreringen skal det foretas en likvidasjon. Likvidasjonsbeskatning i norsk skatterett kan etter Finansdepartementets syn kan bare skje gjennom den formelle selskapsrettslige likvidasjonsprosessen, herunder med bruk av § 14-48. Dersom formell likvidasjon unnlates blir hjemmelgrunnlaget for likvidasjonsbeskatningen den ulovfestede gjennomskjæringsregelen. Dersom man foretar likvidasjon etter gjennomskjæringsregelen, vil det føre til de samme konsekvenser for inntektsføringen som om den hadde skjedd etter likvidasjonsreglene, jfr. punkt 5 i uttalelsen.



Det er på det rene at dersom Finansdepartementet hadde holdt fast ved den rent skatterettslige, prinsipielle tolkningen, hadde ikke SE-selskap reist noen problemer, da man hadde brukt § 14-48 (3) med en gang. Da hadde heller ikke BFU 37/06 eller Ot. prp. nr. 1 kommet om temaet.

Både i BFU 37/06 og i Ot. prp. nr 1 (2007-2008) blir det lagt til grunn at dersom det ikke skal skje en selskapsrettslig likvidasjon, er det heller ikke plikt til å gjennomføre en skatterettslig likvidasjon etter § 14-48. Finansdepartementet kunne i Utv. 1998 s 848 vært helt prinsipiell, da hadde konsekvensene blitt at SE-selskap kunne flytte ut, men da måtte det ha skjedd en likvidasjonsbeskatning, i alle fall en ulovfestet gjennomskjæring, eventuell en analogianvendelse av § 14-48.

Konklusjonen som følger av Utv. 1998 s 848 er at Finansdepartementet har bundet seg opp til en kobling mellom selskapsrett og skatterett som i dag kan anses for å være uheldig. Det er derfor grunn til å hevde at BFU 37/06 styres av Utv. 1998 s 848 i sin redegjørelse.

### 10.2.2 Avgitte BFU som angår SE-selskap

Med hjemmel i lignl. kapittel 3 A gir Skattedirektoratet bindende forhåndsuttalelser, BFU. Uttalelsene har ikke større rettskildevekt enn andre administrative uttalelser ellers. Disse uttalelsene kommer på bakgrunn av innsendte brev fra både privatpersoner og fra næringslivet.

Innenfor mitt tema har det blitt avgitt to BFU; BFU 37/06 ble avgitt 28. august 2006 og BFU 31/07 kom den 28. august 2007. BFU 37/06 vil bli behandlet i det følgende da denne er mest sentral for min oppgave. Det vil i tillegg kort bli gjort rede for BFU 31/07 under kapittel 9.4, som omhandler skattefri fusjon.

I BFU 37/06 ble det stilt to spørsmål, for det første om et norsk ASA kunne omdannes til et SE-selskap uten norske skattemessige konsekvenser for selskap og aksjonærer, og for det andre om et SE-selskap kan flytte til et annet medlemsland i medhold av loven og dermed

tre ut av norsk beskatningsområde uten norske skattemessige konsekvenser for selskap og aksjonærer.

Det første Skattedirektoratet tok stilling til var om ASA kunne omdannes til et SE-selskap, med skattemessig kontinuitet for både selskapet og for de fysiske aksjonærene. Grunnen til at det er de fysiske aksjonærene som omhandles, er fordi de juridiske aksjonærene som omfattes at fritaksmodellen vil være fritatt for beskatning<sup>43</sup>. I sin vurdering anvendte Skattedirektoratet SE-loven § 6, som sier at asal. regler om omdanning gjelder så langt de passer, og til forordningens art 37, hvor det i nr 2 heter at omdanning av et allmennaksjeselskap til et SE-selskap skal *”ikke føre til at selskapet oppløses eller til at det dannes en ny juridisk person.”* Ved å se disse to bestemmelsene i sammenheng, kom Skattedirektoratet frem til at et ASA kan omdannes til et SE-selskap med skattemessig kontinuitet både for selskapet og for de fysiske aksjonærene. Dette betyr at det er mulig å omdanne uten at det utløser en beskatning.

Det andre Skattedirektoratet tok stilling til var hvilke skattemessige konsekvenser utflyttingen ville ha for selskapet og de fysiske aksjonærene. Sentralt i denne vurderingen stod betydningen av Finansdepartementets uttalelse i Utv. 1998 s 848. I denne uttalelsen ble det lagt til grunn at dersom et norsk registrert aksjeselskap ikke lenger kan anses for å være norsk etter norsk aksjelovgivning har eierne en plikt til å avvikle selskapet gjennom likvidasjon, noe som vil føre til en likvidasjonsbeskatning med plikt til å inntektsføre gevinster i selskapet og foreta en realisasjonsbeskatning av aksjonærene.

Etter Skattedirektoratets oppfatning kunne ikke Utv. 1998 s 848 gis en tilsvarende anvendelse på SE-selskap ved utflytting. Med støtte i forordningens art 8 nr 1, hvor det for det første står at *”et SE-selskaps forretningskontor kan flyttes til en annen medlemsstat”* og for det andre at en slik flytting ikke skal *”føre til oppløsning av SE-selskapet eller til etablering av en ny juridisk person”*, kom Skattedirektoratet til at det ikke forligger en hjemmel for å beskatte SE-selskapet og dets aksjonærer som om det skjedde en likvidasjon

---

<sup>43</sup> BÅHR (2006)

ved utflyttingen.<sup>44</sup> Bakgrunnen for dette er at et SE-selskap etter forordningens art 8 nr 1 ikke kan anses for å være selskapsrettslig likvidert ved utflyttingen og at det må legges til grunn for den skatterettslige vurderingen.

Hva blir så konsekvensene av BFU 37/06? For det første fører det til at det ikke kan foretas en full likvidasjonsbeskatning som følge av omdannelse og senere utflytting av SE-selskap til en annen medlemsstat. Det vil på den annen side være mulig å gjennomføre en begrenset beskatning ved å følge reglene i § 14-64 om inntektsoppgjør ved uttak av driftsmidler fra norsk beskatningsområde og § 14-48 om oppgjør av visse skatteposisjoner når skatteplikten til Norge opphører, se nærmere redegjørelse under kapittel 4.

For det andre fører det til at et norsk SE-selskap kan flytte til en annen medlemsstat med ingen eller beskjedent beskatning av selskapet. SE-selskapene vil etter utflytting ikke anses som hjemmehørende i Norge verken etter sktl. § 2-2 første ledd eller etter skatteavtalen mellom Norge og EU-staten, ettersom den virkelige ledelsen av SE-selskapene vil utøves i EU-staten. SE-selskapene vil således etter utflyttingen anses som EU-statens SE-selskaper, skattemessig hjemmehørende der.

### 10.2.3 Endringer av gjeldende rett som følge av Ot. prp. nr. 1 (2007-2008)

I det nye statsbudsjettet, som kom 5. oktober 2007, ble det fremlagt forslag om å endre gjeldende rett som er av betydning for min oppgave. Hoveddokumentet som er relevant for min oppgave er Ot. prp. nr 1 (2007-2008) Skatte- og avgiftsopplegget 2008 – lovendringer, hvor spesielt kapittel 19 og 20 er av betydning. Da kapittel 19 omhandler *”Endringer i reglene om avskrivning av driftsmidler som tas inn i og ut av norsk beskatningsområde mv.”* og kapittel 20 omhandler *”Skattelegging av gevinst ved utflytting av europeisk selskap mv.”*.

---

<sup>44</sup> BAHN (2006)

### 10.2.3.1 Endringer som følger av kapittel 19 (saldoavskrivninger)

I det nye skatte- og avgiftsopplegget for 2008 foreslås det, i kapittel 19, å innføre saldoavskrivninger for driftsmidler som er midlertidig innfor norsk beskatningsområde, jfr. § 14-60, se kapittel 8.7.

Forslaget berører alle driftsmidler som midlertidig tas inn i norsk beskatningsområde, og som tilhører skattytere som er hjemmehørende innenfor EØS-området. Med bakgrunn i denne endringen foreslås det også å fjerne regelen om inntektsoppgjør for driftsmidler tilhørende skattytere som hører hjemme innenfor EØS-området.

Etter gjeldende rett forutsettes det, for at saldoavskrivninger skal være mulig, at driftsmidlet befinner seg innenfor norsk beskatningsområde pr. 31. desember i inntektsåret, noe som kan gi urimelige utslag der et driftsmiddel tas inn i og ut av norsk beskatningsområde i samme inntektsår. Et driftsmiddel som tas inn i norsk beskatningsområde like før årsskiftet, og ut igjen like etter årsskiftet, vil få fulle saldoavskrivninger, og dermed uforholdmessig høye avskrivninger sett i forhold til det reelle verditapet. Etter departementets oppfatning bør dette problemet løses ved at saldodriftsmidler tilhørende skattytere hjemmehørende i EØS-land som omfattes av forslaget, skal gis forholdmessig(e) saldoavskrivning(er) for den perioden driftsmidlet er innenfor norsk beskatningsområde. I de tilfeller der skatteyter ikke eier driftsmidlet pr. 31. desember foreslås det også å gi forholdsmessig fradrag for saldoavskrivninger i den perioden driftsmidlet er i norsk beskatningsområde.

### 10.2.3.2 Endringer som følger av kapittel 20 (utflytting)

Hovedendringene, ved de nye lovbestemmelsene som fremkommer av kapittel 20, er at departementet skattelegger gevinster og tap på eiendeler i et SE-selskap når det flytter ut av norsk beskatningsområde. Bakgrunnen for dette er, etter departementets oppfatning, at eiendeler som har vært i norsk beskatningsområde og oppebåret seg en urealisert gevinst her bør beskattes før eiendelen flytter ut.

I Ot. prp nr 1 kapittel 20.1 blir konsekvensen av SE-loven uttalt av departementet som følgende, et SE-selskap kan *”flytte sitt forretningskontor og hovedkontor til en annen EØS-stat uten å gå veien om oppløsning og etablering av nytt selskap.”* Departementet sier videre at det *”er dermed etter gjeldende intern rett ikke grunnlag for likvidasjonsbeskatning av selskapet ved utflyttingen.”*

Fordi det for tiden ikke finnes hjemmel i den interne retten for å kunne foreta en beskatning av eiendeler som har oppbåret seg urealiserte gevinster mens eiendelene var innenfor norsk beskatningsområde, har departementet valgt å gi to nye bestemmelser i sktl. i skatte og avgiftsopplegget for 2008 som angår SE-selskap. For det første gis det en tidfestingsregel i § 14-26 og for det andre gis en realisasjonsbestemmelse i § 10-71.

I kapittel 20 omtaler departementet § 14-48 videre. I følge departementet kommer ikke § 14-48 (3) til anvendelse *”for virksomhet SE-selskapet etter utflyttingen fortsatt driver i Norge, jf. skatteloven § 2-3”*, selv om det etter sktl. § 14-48 (3) skal skje et oppgjør av angitt skatteposisjoner ved opphør av skatteplikt til Norge. Dersom dette er tilfelle skal inntektsføring og fradragsføring av gevinst- og tapskontoer skje etter de alminnelige reglene.

Resultatet av Ot. prp. nr 1, fra og med fremleggelsen den 5. oktober 2007, blir derfor at SE-selskap som flytter ut av Norge skal likvidasjonsbeskattes som om det opphører å eksistere. Frem til dette tidspunktet har SE-forordningen art 8 nr 1 blitt lagt til grunn, hvor det sies at flytting til en annen medlemsstat *”skal ikke føre til oppløsning av SE-selskapet eller til etablering av en ny juridisk person.”* Dette står i et motsetningsforhold til ASA som vil bli ansett for oppløst når det går ut av norsk beskatningsområde.

Spørsmålet man kan stille seg er hvorfor denne endringen har kommet. En mulig grunn er at det fra SE-loven kom til Ot. prp. nr 1 kom, er blitt utgitt en BFU 37/06 som ser på de skattemessige konsekvensene av at et SE-selskap flytter ut. For det andre har

Utv. 1998 s 848 blitt henvist til som en mulig grunn, da de her tar opp spørsmålet rundt utflytting av styre og administrativ ledelse.

### 10.3 Nye lovbestemmelser i sktl. i forhold til likvidasjon

I Ot. prp nr 1 er det i kapittel 20 fremlagt et forslag om å gi to nye bestemmelser i sktl., § 10-71 og § 14-26, for å regulere gevinst og tap på eiendeler i et SE-selskap. Disse bestemmelsene vil bli grundigere behandlet i det følgende. Vilkåret for at SE-selskapet blir beskattet er at det kan anses for å være hjemmehørende i riket etter sktl. § 2-2 eller etter en skatteavtale Norge har med en annen stat, se kapittel 4.

#### 10.3.1 § 10-71

Da Utv. 1998 s 848 kom, ble resultatet at Finansdepartementet lot et annet rettsområde bestemme hva som skulle gjelde på skatterettens område med hensyn til likvidasjon. I følge departementets uttalelse i Utv. 1998 s 848 vil det i de tilfellene hvor selskapets alminnelige skatteplikt etter § 2-2 (1) eller skatteavtaler opphører, fordi det ikke lenger kan anses som hjemmehørende i Norge, se kapittel 4, utløses en likvidasjonsbeskatning som vil føre til at gevinst på eiendelene komme tilbeskatning i likvidasjonsåret.

Uttalelsen som Skattedirektorat kommer med i BFU 37/06 kommer som en konsekvens av hva Finansdepartementet uttalte i Utv. 1998 s 848, og som derfor fører til at likvidasjon i disse tilfellene blir skattefri. I BFU 37/06 uttaler Skattedirektoratet det slik: *”Som det fremgår anses ikke selskapet som opphørt/likvidert selskapsrettslig, og dette må også legges til grunn for den skatterettslige vurderingen.”*

I og med at et av SE-selskapsformens kjennetegn er at selskapene kan flytte hovedkontor til en annen medlemsstat uten å måtte oppløse seg selskapsrettslig, kan manglende likvidasjonsbeskatning ved utflytting gi selskapene incentiver til å flytte selskapet til et land med et lavere skattenivå enn Norge. Det kom frem av Skattedirektoratet i BFU 37/06 at utflytting av SE-selskap ikke utløser en alminnelig likvidasjonsbeskatning etter gjeldende rett. Ved at det ikke skjer en likvidasjonsbeskatning ved utflytting kan føre til at

Norge mister beskatningsretten på urealiserte gevinster på eiendeler som ble oppebåret mens selskapet ble ansett som hjemmehørende i Norge.

Dette leder igjen til at Finansdepartementet måtte gi den nye bestemmelsen i § 10-71 for å gjeninnføre likvidasjonsbeskatning. For norske ASA blir Utv. 1998 s 848 opprettholdt, mens det for SE-selskap innføres en spesialregel i skatteloven for å opprettholde skattemessig likvidasjon, på tross av at det selskapsrettslig ikke anses for å være likvidert.

Departementet ønsker ved å gi en ny bestemmelse i § 10-71, at urealiserte gevinster *”som er oppebåret mens eiendelene var innenfor norsk beskatningsområde”* skal komme til beskatning i Norge før SE-selskapet regnes som utflyttet. Departementet ønsker også at urealisert tap skal komme til fradrag, jfr. Ot. prp. nr 1 kapittel 20.3.

Konsekvensen av den nye bestemmelsen blir derfor at gevinster og tap på eiendeler som et norsk SE-selskap eier *”på det tidspunkt skatteplikten til riket opphører etter § 2-2 første ledd eller da selskapet skal anses som hjemmehørende i en annen stat etter skatteavtale”* er skattepliktig eller fradragsberettiget *”som om eiendelen var realisert siste dag før dette tidspunktet.”* Tilsvarende gjelder for gevinster og tap på selskapets forpliktelser.

I følge departementet vil disse nye reglene om realisasjonsbeskatning *”omfatte alle typer eiendeler som omfattes av norsk beskatningsrett, uavhengig av om de befinner seg i Norge eller utlandet”*. Det følger av bestemmelsen at eiendelens utgangsverdi settes til markedsverdien på utflyttingstidspunktet og når gevinstene og tapene skal beregnes, skal de alminnelige reglene i loven anvendes.

Det er klart at de nye reglene ikke omfatter *”gevinst og tap som ikke ville vært skattepliktig eller fradragsberettiget på selskapets hånd dersom eiendelen mv. ble realisert etter de alminnelige reglene”*. Med andre ord i de tilfellene hvor fritaksmetoden skal anvendes.

### 10.3.2 Forholdet mellom § 10-71 og § 14-48

Jeg vil nå se på forholdet mellom § 10-71 og oppgjørsregelen i § 14-48.

I den nye § 10-71 foreslås det en ny spesialregel om realisasjon, som vil gå foran § 14-60. Sktl. § 10-71 er en parallellregel til § 14-48, men likevel er det forskjeller mellom dem. For det første dekker bestemmelsene to ulike situasjoner og for det andre er den ene mer omfattende.

Med hensyn til situasjonene som bestemmelsen dekker, vil § 10-71 dekke de tilfellene hvor ASA ikke opphører selskapsrettslig, men omdanner seg til et SE. I disse tilfellene vil ikke § 14-48 gjelde. § 14-48 vil ikke gjelde i disse tilfellene fordi bestemmelsen omhandler likvidasjonstilfellene. Etter § 14-48 må ASA selskapsrettslig sett opphøre.

Ved at det følger av bestemmelsen at det ikke bare er alle selskapets eiendeler, men også alle forpliktelsene som skal omfattes, fører det til at § 10-71 er mer omfattende enn § 14-48. Det at også forpliktelser rammes vil gjøre at også valutagevinster og/eller tap på forpliktelsen vil omfattes.

Den uklarheten som var i skattelovgivningen i perioden fra SE-loven kom og frem til Ot. prp. nr 1 kom, har nå blitt tettet. Man kan se på det slik at Finansdepartementet godtar BFU 37/06 ved at de gir § 10-71.

Dersom hele selskapet flytter ut kommer § 14-64 til anvendelse og det må skje en inntektsføring. Det er i den forbindelse viktig å huske på at driftsmidler som blir værende i Norge og som vil bli underlagt en begrenset skatteplikt etter § 2-3 ikke vil omfattes av denne inntektsoppgjøringsplikten.

I Ot. prp. nr 1 kapittel 20.3 viser departementet til at skatteyder etter § 11-22 kan

*”søke om fritak for skatt på nærmere vilkår for gevinst ved realisasjon av virksomhet mv. Det legges til grunn at skatteloven § 11-22 gir hjemmel til å innvilge fritak for skatt på*



*eiendeler mv. som fortsatt er knyttet til virksomhet ved fast driftsted her, ved realisasjon etter forslaget til ny § 10-71.”*

Etter sktl. § 11-22 er det mulig for departementet å samtykke i at *”visse realisasjonsgevinster kan fritas helt eller delvis fra skattlegging, når realisasjonen er et ledd i en omorganisering av virksomheten”*.<sup>45</sup>

Departementet sier selv i Ot. prp. nr 1 at § 14-48 ikke kommer til anvendelse *”for virksomhet SE-selskapet etter utflyttingen fortsatt driver i Norge, jf. skatteloven § 2-3”*. I disse tilfellene skal det skje en *”inntektsføring og fradragføring av gevinst- og tapskontoer”* som selskapet har etter de alminnelige reglene i skatteloven og ikke et oppgjør av de skatteposisjonene som følger av bestemmelsen. Etter departementets syn vil også adgangen til fremføring av underskudd normalt være i behold, så lenge selskapet svarer skatt etter sktl. § 2-3 og gjennom skatteavtalene med den aktuelle staten.

### 10.3.3 § 14-26

Den alminnelige hovedregel om tidfesting i norsk rett står i § 14-2, se kapittel 7.3.1.1. Den nye § 14-26 er en tidfestingsbestemmelse som kommer til anvendelse ved utflytting av SE-selskap.

Tidfesting for når gevinst og tap tas til inntekt eller til fradrag etter bestemmelsen skal etter § 14-26 skje *”siste dag før skatteplikten til riket opphører etter § 2-2 første ledd eller da selskapet skal anses som hjemmehørende i en annen stat etter skatteavtale.”* Når dette anses for å skje er behandlet overfor i kapittel 4.

### 10.4 Hva skjer om et ASA flytter ut av Norge i følge Ot. prp. nr 1 (2007-2008)

Det fremgår av Ot. prp. nr 1 kapittel 20.2 at når et AS eller et ASA opphører å være skattepliktig til Norge som hjemmehørende etter sktl. § 2-2 utløser det likvidasjonsbeskatning. Etter Utv. 1998 s 848 kan dette skje for eksempel når et norsk registrert AS eller ASA flytter styrefunksjonen og den administrative ledelsen ut av Norge.

---

<sup>45</sup> Ot. prp. nr. 86 (1997-1998) punkt 7.11 s 72, til § 11-22

Det fremgår videre av denne uttalelsen hva som anses som hjemmehørende i riket. Hva som anses som hjemmehørende behandles under kapittel 4.

Etter den nye SE-loven skal utflytting ikke lenger anses som likvidasjon. Dette en er av fordelene ved denne selskapsformen; at selskapene kan flytte over landegrensene uten at selskapet likvideres.

I Ot. prp. nr 1 er SE-selskap omtalt i kapittel 20, hvor departementet har kommet med et forslag om nye regler i sktl. § 10-71 og § 14-26, i forbindelse med skattlegging av gevinst ved utflytting av SE-selskap. I følge disse nye reglene skal det foretas en beskatning av eiendelene slik verdien var dagen før skatteplikten til Norge opphørte. Etter min mening kan dette minne sterkt om en realisasjonsbeskatning når et SE-selskap forlater norsk beskatningsområde, da konsekvensene blir de samme. Departementet sier selv under kapittel 20.3 at dersom noen av selskapets eiendeler blir værende igjen i Norge, skal det ikke foretas realisasjonsbeskatning for disse. Dette fordi de fortsatt faller inn under norsk beskatningsområde, og Norge har derfor ikke mistet et skatteproveny.

Ifølge Finansdepartementet kommer ikke sktl. § 14-48 til anvendelse på den virksomheten som blir værende i Norge etter utflyttingen av SE-selskapet, jfr. § 2-3. Det skal ved likvidasjonsbeskatningen foretas et oppgjør av alle skatteposisjonene. I de tilfellene skal det foretas en inntekts- og fradragsføring av gevinst- og tapskontoer etter de alminnelige reglene.

## **11 Domsregister**

### **Høyesterett**

Rt. 1920 s 884 Continental I

Rt.1926 782

Rt. 1999 s 946 ABB

Rt. 2000 s 1811 Finanger

### **Lavere domstoler**

RG 2005 s 1542 Fokus Bank

### **Utenlandske domstoler**

C-91/92 Dori

C-0/94 Wielockx

## **12 Litteraturliste**

### **BØKER**

Aschehoug og Gyldendals store norske leksikon, bind 1 A- Bal, 4. Utgave,  
Kunnskapsforlaget, Oslo 2005

*EØS-avtalen og norsk skatterett*, Omar G Dajani ... [et al.], Universitetsforlaget, 2003  
ISBN: 82-15-00278-1

*EØS-rett*, Fredrik Sejersted ... [et al.] 1.utgave, Universitetsforlaget, Oslo, 1999  
ISBN: 82-00-22469-4

Liland, Anders H. og Espen Nordbø (red), *Internasjonal skattekåndbok*, KPMG, Universitetsforlaget, Oslo, 2002  
ISBN: 82-15-00259-5

Lilleholt, Kåre, *Knophs oversikt over norsk rett*, 12. utgave, Universitetsforlaget, Oslo, 2004  
ISBN: 82-15-00534-9

Woxholth, Geir, *Selskapsrett*, 1. utgave, Gyldendal Norsk Forlag AS, 2004  
ISBN: 82-05-32907-9

Zimmer, Fredrik, *Bedrift, selskap og skatt*, 4. utgave, Universitetsforlaget, Oslo, 2006  
ISBN: 82-15-00834-8

Zimmer, Fredrik, *Internasjonal skatterett*, 3. utgave, Universitetsforlaget, Oslo, 2003  
ISBN: 978-82-15-00408-2

Zimmer, Fredrik, *Lårebok i skatterett*, 5. utgave, Universitetsforlaget, Oslo, 2005  
ISBN: 82-15-00836-4

## **ARTIKLER**

### **Nyhetsbrev**

Arntzen de Besche, *Det Europeiske Selskap*,  
<http://arntzendebesche.net/publicno/default.asp?wgPage=News%5CList&ObjectID=108&CategoryID=116&CategoryGUID=BA49F41432B344F788767928271AB704&aMeny=nyheter> [sitert 16. mai 2007]

BA-HR, *Bindende forhåndsuttalelse om utflytting av SE-selskap*, Oslo, 2006  
<http://www.bahr.no/binary?id=84855> [sitert 16. mai 2007]

Bedin, *Europaselskap (SE-selskap)*

[http://www.bedin.no/php/d\\_emneside/cf/hApp\\_101/hPKey\\_2056/hParent\\_0/hDKey\\_1](http://www.bedin.no/php/d_emneside/cf/hApp_101/hPKey_2056/hParent_0/hDKey_1)

Vogt & Wiik, *Europeiske allmennaksjeselskaper (SE)*

<http://www.vogtwiig.no/nyheter.aspx?language=no&tekstid=5800&id=351> [sitert 16. mai 2007]

Wiersholm.info 2/2005, *Ny selskapsform i Norge,*

[http://www.wiersholm.no/WMBweb.nsf/p/no~wiersholm\\_publications~wiersholm\\_info~wiersholm\\_agenda~wiersholminfor\\_22005/\\$file/wiersholminfo22005.pdf](http://www.wiersholm.no/WMBweb.nsf/p/no~wiersholm_publications~wiersholm_info~wiersholm_agenda~wiersholminfor_22005/$file/wiersholminfo22005.pdf) [sitert 16. mai 2007]

Wiersholm.info om Statsbudsjettet 2008, *Innføring av utflytningsskatt for SE-selskaper,*

[http://www.wiersholm.no/WMBWeb.nsf/p/no~wiersholm\\_publications~wiersholm\\_info~nyhetsbrev~statsbudsjettet\\_2008](http://www.wiersholm.no/WMBWeb.nsf/p/no~wiersholm_publications~wiersholm_info~nyhetsbrev~statsbudsjettet_2008) [sitert november 2007]

### **Tidsskrift**

Heimly, Guro, *Societas Europaea –Europeiske selskaper*, Steenstrup Stordrange Årbok 2005-2006 s, 55-58

Leegaard, Thor, *EØS-avtalens betydning for norske skatteyttere*, KPMG verdt å vite 06/07

Ongre, Kjerstin og Tomasz Edsberg, *Ny selskapsform – Europeisk selskap*, I: Revisjon og regnskap, nr 8 2004, s 14-17

### **FORARBEIDER**

Ot. prp. nr 35 (1990-91) Skattereformen 1992

Ot. prp. nr 16 (1991-92) Oppfølging av skattereformen 1992

Ot. prp. nr 71 (1995-96) Skatteregler for fusjon og fisjon av selskaper

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

Ot. prp. nr 17 (2004-2005) Om lov om europeiske selskaper ved gjennomføring av EØS-avtalen vedlegg XXII nr. 10a (rådsforordning (EF) nr. 2157/2001) (SE-loven)

Ot. prp. nr 1 (2007-2008) Skatte- og avgiftsopplegget 2008 - lovendringer

## **ANNET**

### **Utgivelser**

Bindende forhåndsuttalelse 37/06

Bindende forhåndsuttalelse 31/07

Lignings ABC for 2006

Masteoppgave om fast driftssted av kandidat nr 351, innlevert 25. april 2003  
<http://www.duo.uio.no/publ/jus/2003/10268/xstlie.pdf>

Masteroppgave om ledelsens sæde som skattemæssigt hjemstedskriterie av Jan Rasmussen,  
[www.srf.dk/download/hjemsted.doc](http://www.srf.dk/download/hjemsted.doc)

OECD Mønsteravtale: Model Tax Convention on Income and on Capital

OECD kommentarutgave: Model Tax Convention on Income and on Capital.  
Condensed Version 2005.

TAXUD/2003/DE/305 ”Study on analysis of potential competition and discrimination issues relating to a pilot project for an EU tax consolidation scheme for the European

Company statute”

[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/report\\_deloitte.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/report_deloitte.pdf)

### **Foredrag/ forelesninger/presentasjoner**

Anders Ryssdal: Europeisk selskap – Ny ”europeisk” selskapstype

[www.industrijuristgruppen.no/dokumenter/pres05/anders\\_ryssdal\\_1.ppt](http://www.industrijuristgruppen.no/dokumenter/pres05/anders_ryssdal_1.ppt)

Egne forelesningsnotater i selskapsrett, av Mads Henry Andenæs, og i skatterett, av Fredrik Zimmer

### **EU direktiv**

EU direktiv 90/434 av 23. juli 1990 om fellesbeskatningsordning ved fusjon, fisjon, overføring av eiendeler og ombytting av aksjer vedrørende selskap i forskjellige medlemsland.

### **Diverse**

Norsk lovkommentar studentutgave (CD-rom utgave)