

Skattemessig bosted for selskaper etter norsk rett og skatteavtaler



Universitetet i Oslo
Det juridiske fakultet

Kandidatnummer: 725
Leveringsfrist: 25.11.2011

Til sammen 17 617 ord

23.11.2011

Innholdsfortegnelse

<u>1</u>	<u>INNLEDNING</u>	<u>1</u>
1.1	Tema og problemstillinger	1
1.2	Avgrensning av oppgaven	1
1.3	Rettskildebildet	2
1.3.1	Generelt	2
1.3.2	Forholdet til skatteavtaler	3
1.4	Den videre fremstilling	4
<u>2</u>	<u>BETYDNINGEN AV SELSKAPETS SKATTEMESSIGE BOSTED</u>	<u>6</u>
<u>3</u>	<u>SELSKAPETS BOSTED ETTER SKATTELOVEN § 2-2</u>	<u>8</u>
3.1	Innledning	8
3.2	Betydningen av rettskilder knyttet til skatteloven av 1911 § 20 ved tolkningen av hjemmehørende-begrepet	8
3.3	Innholdet i begrepet «hjemmehørende» i § 2-2	10
3.4	Skal det foretas en ulik vurdering av norskregistrerte og utenlandskregistrerte selskaper?	16
3.4.1	Nærmere om Finansdepartementets uttalelse i Utv. 1998 s. 848.	18
3.4.2	Rettskildemessig vekt av Finansdepartementets uttalelse	21
<u>4</u>	<u>FAKTISK LEDELSE PÅ STYRENIVÅ</u>	<u>26</u>
4.1	Innledning	26
4.2	Betydningen av at andre enn styret treffer beslutninger på styrenivå	26
4.3	Beslutninger på styrenivå	28
4.3.1	Generelt	28
4.3.2	Styrets kompetanse	28

4.3.3	Nærmere om kompetansefordelingen mellom styret og daglig ledelse	31
4.4	Stedet for faktisk ledelse på styrenivå	32
4.4.1	Styrevedtak fattet i fysisk møte	32
4.4.2	Styrevedtak utenfor fysisk møte	35
5	<u>«HJEMMEHØRENDE» I ANDRE BESTEMMELSER I SKATTELOVEN</u>	38
5.1	Innledning	38
5.2	«Hjemmehørende i lavskatteland» i skatteloven § 10-60	38
5.3	Vilkåret hjemmehørende etter regler om skattefritak i § 2-38	41
5.4	Sammenfattende vurdering	43
6	<u>SELSKAPETS BOSTED ETTER SKATTEAVTALER</u>	45
6.1	Innledning	45
6.2	Mønsteravtalens bostedsregel	45
6.3	Vilkåret «place of effective management» i artikkel 4(3)	47
6.3.1	Hva omfattes av selskapets virkelige ledelse	49
6.3.2	Betydningen av hvem som faktisk utøver virkelig ledelse	51
6.3.3	«All relevant facts and circumstances»	53
6.4	Forslag om endring av Mønsteravtalens bostedsregel	55
6.5	Oppsummering	57
7	<u>AVSLUTTENDE BEMERKNINGER</u>	59
	<u>LITTERATURLISTE</u>	61

1 Innledning

1.1 Tema og problemstillinger

Avhandlingen tar sikte på å gjøre rede for de problemstillinger som er knyttet til skattemessig bosted for selskaper.

I oppgaven vil jeg nærmere se på det materielle innholdet i begrepet «hjemmehørende» i skatteloven § 2-2. Fremstillingen tar også sikte på å klargjøre innholdet i bestemmelsen om det skattemessige bosted for selskaper i skatteavtaler. De fleste avtalene Norge har inngått bygger på OECDs mønsteravtale, og analysen tar utgangspunkt i bestemmelsen som foreslås i Mønsteravtalen.

Økt mobilitet og globalisering har medført at stadig flere selskaper driver næringsvirksomhet på tvers av landegrensene. Denne utviklingen aktualiserer spørsmålet om hvor selskaper med tilknytning til flere land er bosatt i skatterettslig forstand. Problemstillingen om selskapets skattemessige bosted er særlig aktuell for utenlandskregistrerte selskaper med virksomhet i Norge, men er også relevant for selskaper stiftet og registrert i Norge. Det kan for eksempel tenkes at ledelsen i et norskregistrert selskap foregår i utlandet, enten fra stiftelsestidspunktet eller i forbindelse med en etterfølgende utflytting av selskapets sentrale ledelsesfunksjoner.

1.2 Avgrensning av oppgaven

Oppgavens sentrale tema er innholdet av begrepet «hjemmehørende» i sktl. § 2-2 (1) som vilkår for selskapets alminnelige skatteplikt til Norge. Regler om den begrensede skatteplikt i sktl. § 2-3 (1) b faller utenfor oppgavens tema. Skattemessige konsekvenser av at et selskap trer inn i eller ut av norsk beskatningsområde vil ikke bli omtalt nærmere.

Avhandlingen vil ta for seg det skatterettslige bosted for selskaper. Regler om skattemessig bosted for fysiske personer faller utenfor oppgavens tema.

Med begrepet «selskaper» menes aksjeselskaper, allmennaksjeselskaper og tilsvarende selskaper stiftet i andre land.¹

Oppgaven avgrenses i forhold til regler om skattemessig bosted for deltakerlignende selskaper og andre innretninger oppregnet i sktl. § 2-2. Deltakerlignende selskaper anses ikke for å være selvstendige skattesubjekter, slik at det er deltakere i selskapene som blir beskattet for selskapets inntekt. I disse tilfellene vil problemstillingen være om den enkelte deltaker anses å være bosatt i Norge. Andre innretninger oppregnet i sktl. § 2-2 (1) er egne skattesubjekter. Det er likevel noen problemstillinger ved fastsettelsen av skattemessig bosted for disse innretningene, som er forskjellige.

Uttrykket «hjemmehørende» blir benyttet i denne fremstillingen i den betydningen det følger av sktl. § 2-2 (1), det vil si som et vilkår for selskapets alminnelige skatteplikt til Norge. I oppgaven vil jeg bruke «hjemsted» og «bosted» som synonymer på hvor et selskap anses alminnelig skattepliktig.

1.3 Rettskildebildet

1.3.1 Generelt

I fremstillingen vil rettspraksis og lovforarbeidene stå sentralt, ettersom lovteksten ikke presiserer innholdet i begrepet «hjemmehørende».

Sktl. § 2-2 (1) erstattet den nå opphevede § 15 (1) b i Lov om skatt av formue og inntekt av 18. august 1911 nr. 8. Av forarbeidene til gjeldende skattelov fremgår det at ved vedtakelsen av denne ikke var tilsiktet noen materiellrettslige endringer i bestemmelsen, slik at rettskilder etter skatteloven av 1911 fortsatt vil være relevante i tolkingen av den nye sktl. § 2-2 (1).²

Det finnes også uttalelser fra lovgiverhold om hvordan § 15 (1) b skal forstås i Ot.prp. nr. 16 (1991-1992). Dette er uttalelser som er kommet til etter 1911 og har nærmest karakter av etterarbeider. Uttalelsene gir en viss veiledning av hvordan begrepet «hjemmehørende» skal

¹ Jf. sktl. § 2-2 (1) e.

² Ot.prp. nr. 86 (1997-1998) s. 34.

forstås, slik at de vil være av relevans ved tolkningen av begrepet. Etterfølgende uttalelser vil imidlertid ikke ha den vekt som egentlige forarbeider har og vil først og fremst være et støtteargument for andre rettskildefaktorer.³

Jeg vil også redegjøre for ligningspraksis på området i den grad den gir uttrykk for en alminnelig oppfatning skattemyndighetene legger til grunn i sine avgjørelser.

I fremstillingen vil det også vises til en rekke administrative uttalelser fra Finansdepartementet og Skattedirektoratet, som kan bringe klarhet i hvordan begrepet «hjemmehørende» skal tolkes. For ligningsmyndighetene kan enkelte administrative uttalelser være en instruks.⁴ Man må anta at dens anvisninger blir fulgt og vil kunne få atskillig vekt gjennom etterfølgende ligningspraksis.⁵

Enkeltstående uttalelser har imidlertid en liten rettskildemessig vekt. I denne sammenheng nevnes Lignings-ABC, som er en håndbok som utgis av Skattedirektoratet og er ment som en instruks til skatteetaten.⁶ Domstolene legger ikke større vekt på håndboken enn på administrative uttalelser ellers, noe som må være avgjørende.⁷

1.3.2 Forholdet til skatteavtaler

Skatteavtalene ble gjennom dobbeltbeskatningsavtaleloven⁸ gjort direkte gjeldende som norsk lov. Når det gjelder forholdet mellom skatteloven og skatteavtaler, kan skatteavtaler bare lempe beskatningen for norske skattytere i forhold til det som følger av skatteloven.⁹

Skatteavtaler kan ikke utvide beskatningsretten etter norsk intern rett. En konsekvens av dette prinsippet er at norske skattemyndigheter ikke kan ilegge en skattyter skatteplikt på grunnlag av en bestemmelse i en skatteavtale, dersom det ikke foreligger internrettslig hjemmel for slik

³ Boe (1996) s. 240.

⁴ Wilskow (1997) s. 39.

⁵ Zimmer (2009)b s. 56.

⁶ Lignings-ABC 2011 s. iii.

⁷ Zimmer (2009)b s. 57.

⁸ Lov om adgang for Kongen til å inngå overenskomster med fremmede stater til forebygging av dobbeltbeskatning m. v. av 28. juli 1949 nr. 15.

⁹ Zimmer (2009)a s. 60.

skatteplikt i skatteloven. En annen konsekvens er at skattyter kan kreve at det ses bort fra en skatteavtalebestemmelse dersom beskatningen etter skatteloven i et konkret tilfelle er mer gunstig for ham.¹⁰

Skatteavtalene varierer noe i innhold, men de fleste bygger på en Mønsteravtale som er utarbeidet av OECD (Organisation for Economic Co-operation and Development). OECDs mønsteravtale er ikke rettslig bindende for medlemsstatene, men de fleste land legger mønsteravtalens prinsipper til grunn ved utformingen av skatteavtaler. Mønsteravtalen gir dermed et relativt godt bilde av hvordan enkelte bestemmelser i skatteavtaler mellom ulike stater utformes.

Det finnes også kommentarer til bestemmelser i Mønsteravtalens enkeltbestemmelser. Kommentarene gir veiledning ved tolking og bidrar til å oppnå en større grad av overensstemmelse mellom tolkningsresultatene. Kommentarene knyttet til Art. 4 vil derfor stå sentralt i fremstillingen av reglene om skattemessig bosted etter Mønsteravtalen.

1.4 Den videre fremstilling

I kapittel 2 vil jeg gjennomgå betydningen det har for selskaper å bli ansett som bosatt i Norge eller et annet land etter henholdsvis intern rett og skatteavtaler.

I kapittel 3 og 4 vil jeg redegjøre for gjeldende rett på området, og peke på sentrale momenter ved vurderingen om selskapets skattemessige bosted etter sktl. § 2-2.

I kapittel 5 vil redegjøre for hvorvidt uttrykket «hjemmehørende» har samme innhold i alle bestemmelser i skatteloven det blir brukt.

¹⁰ Dette forutsetter at skattelovens bestemmelser ikke knytter rettsvirkninger til eksistensen av skatteavtale. Dette vil typisk være bestemmelser som regulerer tilfeller der norske skatteavtaler er basert på unntaksmetoden, sktl. §§ 6-3 (3), 6-91, 9-4 (2). Se Zimmer (2009)a s. 61.

I kapittel 6 vil jeg gjennomgå Mønsteravtalens bestemmelse om selskapets skattemessige bosted i Art. 4.

I kapittel 7 vil det avslutningsvis bli vurdert om det er behov for en revidering av reglene om skattemessig bosted for selskaper i norsk intern rett, sett på bakgrunn av reglene i Mønsteravtalen.

2 Betydningen av selskapets skattemessige bosted

Jeg vil se nærmere på hvilken betydning det har å fastslå selskapets bosted etter skatteloven og skatteavtaler.

I norsk intern rett har selskapets bosted sin sentrale betydning for grensen mellom alminnelig og begrenset skatteplikt til Norge. Selskaper som er hjemmehørende i Norge skal skattlegges for all sin formue og inntekt til Norge, uavhengig av hvor inntekten er opptjent eller formuen befinner seg.¹¹ Dette følger av globalinntektsprinsippet, som kommer til uttrykk i sktl. § 2-2 (6).

Selskaper som ikke anses hjemmehørende i Norge i skatterettslig forstand, kan likevel ha begrenset skatteplikt til Norge for nærmere definerte inntekter som har tilknytning til Norge, jf. sktl. § 2-3. En begrenset skatteplikt kan oppstå dersom selskaper eier fast eiendom eller løsøre, som befinner seg i Norge¹² eller at de utøver eller deltar i virksomhet som drives eller bestyres fra Norge.¹³ Begrepet «hjemmehørende» er derfor et avgjørende kriterium om et selskap er alminnelig skattepliktig til Norge for selskapets formue og inntekter.

I forhold til flere av bestemmelsene i skatteloven er det avgjørende hvor et selskap er hjemmehørende.

Selskapets bosted har stor praktisk betydning i forhold til NOKUS-reglene. NOKUS-reglene i sktl. § 10-60 flg. kommer til anvendelse for deltakere i norsk-kontrollerte selskap som er hjemmehørende i lavskatteland, jf. sktl. § 10-63. Dersom selskapet ikke anses hjemmehørende i Norge etter sktl. § 2-2, blir spørsmålet om det kan anses hjemmehørende etter denne bestemmelsen. Jeg skal komme tilbake til spørsmålet om hvorvidt uttrykket

¹¹ Dette utgangspunktet kan modifiseres i skatteavtale, og selskapene har dessuten gjennomgående rett til fradrag i norsk skatt betalt i utlandet på samme inntekt.

¹² Jf. sktl. § 2-3 (1) a.

¹³ Jf. sktl. § 2-3 (1) b.

«hjemmehørende» har samme innhold i skattelovens bestemmelser i §§ 2-2 og 10-60 i kapittel 6.

Selskapets bosted vil også få betydning i forhold til reglene om skattefritak i sktl. § 2-38 (fritaksmetoden). Fritaksmetoden innebærer at selskapsaksjonærer fritas fra beskatning av gevinst og utbytte på aksjer, men de gis heller ikke fradragsrett ved tilsvarende tap. Disse reglene kommer til anvendelse for eierandeler i selskaper som er hjemmehørende i Norge etter sktl. § 2-2 og tilsvarende utenlandske selskaper, jf. sktl. § 2-38 (1) a og (1) i. Videre kommer reglene til anvendelse på selskaper hjemmehørende i lavskatteland *innenfor* EØS, forutsatt at selskapet er reelt etablert og driver økonomisk aktivitet i et EØS-land, jf. sktl. § 2-38 (3) a. I bestemmelsen oppstilles det en rekke unntak for selskaper hjemmehørende utenfor EØS. Forholdet mellom sktl. §§ 2-2 og 2-38 vil bli drøftet i kapittel 6.

I skatteavtaler har selskapets hjemsted betydning i flere relasjoner.

For det første bidrar regler om selskapets hjemsted til å trekke grensen for skatteavtalenes anvendelsesområde.¹⁴ Anvendelse av skatteavtalene forutsetter at selskapet anses bosatt i minst en av de kontraherende stater etter statenes interne rett.¹⁵

For det andre har selskapets bosted betydning for fordeling av beskatningsretten mellom de kontraherende avtalestater. Utgangspunktet for beskatningsfordeling i de fleste artiklene i Mønsteravtalen er at hjemstaten har generell beskatningsrett, men at kildestaten på visse betingelser har rett til å skattlegge bestemte inntekter som har kilde i vedkommende stat.¹⁶ Regler om beskatning av virksomhetsinntekter gjennom fast driftssted (filial) forutsetter at selskapets hjemstat er bestemt.¹⁷ Dessuten inneholder skatteavtaler normalt en regel om at inntekt som ikke er særskilt nevnt, skal beskattes i hjemstaten, se Mønsteravt. Art. 21.

¹⁴ Mønsteravt. Art. 1.

¹⁵ Mønsteravt. Art. 4(1).

¹⁶ Skaar (2006) s. 109.

¹⁷ Mønsteravt. Art. 7, jf. Art. 5.

3 Selskapets bosted etter skatteloven § 2-2

3.1 Innledning

Etter sktl. § 2-2 er selskaper alminnelig skattepliktige til Norge «såfremt de er hjemmehørende i riket». Hva som ligger i begrepet «hjemmehørende» er ikke definert i skatteloven.

I denne delen av oppgaven vil jeg redegjøre for det skatterettslige begrepet «hjemmehørende» i sktl. § 2-2. Fremstillingen vil ta sikte på å belyse begrepets rettslige innhold, slik det er klarlagt gjennom rettspraksis, forarbeider, administrative uttalelser og ligningspraksis, samt juridisk teori knyttet til sktl. § 2-2.

Det har vært hevdet i juridisk teori at en også kan trekke paralleller mellom skatteloven 1911 §§ 15 (1) b og 20 (1).¹⁸ Jeg vil først vurdere om det er hensiktsmessig å legge stor vekt på rettskilder knyttet til skatteloven 1911 § 20 (1) ved tolkningen av begrepet «hjemmehørende».

3.2 Betydningen av rettskilder knyttet til skatteloven av 1911 § 20 ved tolkningen av hjemmehørende-begrepet

Etter skatteloven av 1911 hadde selskaper skatteplikt til kommunene og betalte ikke statsskatt, slik det er i dag¹⁹. Hvilken kommune selskapet var skattepliktig til, var regulert i sktl. § 20 (1). Etter bestemmelsen skulle selskaper prinsipalt svare kommuneskatt til den kommunen «hvor kontoret er beliggende», og subsidiært «hvor vedkommende bestyrelse har sitt sete».

Det kan reises spørsmål om rettskilder knyttet til sktl. § 20 (1) vil være relevante ved tolkningen av begrepet «hjemmehørende» i sktl. 15 (1) b (nåværende sktl. § 2-2).

¹⁸ Aarbakke (1990) s. 392.

¹⁹ Jf. sktl. § 2-36 (2).

I motsetning til sktl. § 20 (1) gir ikke ordlyden i sktl. § 15 (1) b anvisning på konkrete tilknytningskriterier og den viser heller ikke til sktl. § 20 (1). Dette tyder på at man ikke uten videre kan trekke paralleller mellom disse bestemmelsene.

Formålene i de to bestemmelsene er også noe forskjellig. Sktl. § 20 (1) tok sikte på interkommunal fordeling av beskatningsretten, mens sktl. § 15 (1) b regulerte selskapets alminnelige skatteplikt til Norge.

Skattepolitiske hensyn bak disse bestemmelsene er ulike. Skattepolitisk er det viktigere å beskytte det norske skattefundamentet enn å bestemme i hvilken kommune selskapsinntekter skal beskattes. Fordeling av den kommunale beskatningen vil ikke påvirke det samlede norske skatteprovenyet. Det taler for vurderingstemaene for alminnelig skatteplikt og kommunal fordeling ikke nødvendigvis er sammenfallende.

I juridisk teori har forholdet mellom sktl. § 15 (1) b og sktl. § 20 (1) også vært diskutert. Trond Sanfelt har gitt uttrykk for at disse skattepolitiske hensyn ikke gjør seg gjeldende i tilstrekkelig grad og at anvendelse av rettskilder til sktl. § 20 (1) må være riktig. Han argumenterer med at dersom «det ikke [foreligger] skatteplikt til noen kommune, foreligger det heller ikke plikt til å svare statsskatt».²⁰

Denne uttalelsen fremstår som noe unyansert for meg. Dersom man legger til grunn at skatteplikt til kommune ikke foreligger, vil det ikke uten videre føre til at vilkårene for alminnelig skatteplikt etter sktl. § 15 (1) b ikke er oppfylt. I tilfeller hvor en skatteplikt til kommunene foreligger, vil vurderingen etter sktl. § 20 (1) ikke gi noe svar på hvorvidt selskapet er alminnelig skattepliktig til Norge etter sktl. § 15 (1) b. Dette er fordi vilkårene i sktl. § 20 også vil anses å være oppfylt når et selskap kun har begrenset skatteplikt til Norge etter sktl. § 15 (1) c.²¹ Man kan derfor ikke trekke den motsatte slutning at dersom vilkårene etter § 20 (1) er oppfylt, vil det alltid føre til at selskapet er alminnelig skattepliktig til Norge.

²⁰ Sanfelt (1991) s. 933.

²¹ Ot.prp. nr. 32 (1998-1999) s. 7.

Dette taler imot å legge for stor vekt på rettskilder knyttet til sktl. § 20 (1) ved tolkningen av hjemmehørende-begrepet.

Dessuten er rettspraksis knyttet til den tidligere bestemmelsen også noe gammel. Det er ikke opplagt at det som følger av denne praksis fortsatt vil være like aktuelt i dag.

På bakgrunn av dette må man vise forsiktighet med å tillegge rettskildene knyttet til sktl. 1911 § 20 (1) stor vekt i vurderingen av selskapets bosted etter sktl. § 2-2. I den videre fremstillingen vil jeg ikke trekke inn rettskilder til sktl. 1911 § 20 og spørsmålet om selskapets bosted vil ta utgangspunkt i rettskildebildet knyttet til sktl. 1911 § 15 (1) c og sktl. § 2-2.

3.3 Innholdet i begrepet «hjemmehørende» i § 2-2

Det har vært en allmenn forståelse av at vilkåret «hjemmehørende» referer til stedet for selskapets reelle ledelse. Om selskapet er registrert i Norge vil nok ha atskillig betydning i praksis, men vil ikke være avgjørende i denne vurderingen.²² Et selskap som er stiftet i et annet land kan derfor være hjemmehørende i Norge. Omvendt kan et norskregistrert selskap ikke være hjemmehørende etter sktl. § 2-2. Aksjonærenes bosted og statsborgerskap er helt klart uten betydning.²³

I den videre fremstillingen vil jeg redegjøre for hva som menes med selskapets reelle ledelse. Spørsmålet er om hovedvekten ligger på styrebeslutninger, daglig ledelse eller en kombinasjon av disse og om det skal foretas en helhetsvurdering. Det kan også reises spørsmål om det er forskjell på kriteriene for selskaper stiftet i utlandet og i Norge, noe jeg kommer tilbake til i pkt. 3.4.

I forarbeidene til skatteloven av 1999 uttalte Finansdepartementet følgende om vurderingstemaet ved fastsettelsen av selskapets bosted:

«Det anses 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

²² Zimmer (2009)a s. 126.

²³ Se f.eks. sak 1995-505OLN i Almvik (2006) s. 31-42; Aarbakke (1990) s. 392 og Zimmer (2009)a s. 126.

tilknytningsforhold til Norge. I grensetilfellene legges det avgjørende vekt på om selskapets virkelige ledelse, det vil si ledelse på styrenivå, finner sted i Norge.»²⁴

Det kan reises spørsmål om det skal foretas en samlet vurdering av de ulike tilknytningsmomentene, slik at stedet for styrebeslutninger vil være avgjørende dersom avveiningen av disse ikke belyser selskapets tilknytning til Norge.

Slik uttalelsen er formulert er det ikke helt klart om et selskap kan anses hjemmehørende i Norge, selv om styreledelsen finner sted i utlandet. Forarbeidene viser til rettskildebildet på området og må derfor tolkes som uttrykk for gjeldende rettsoppfatning. Det er alminnelig antatt at det er stedet for selskapets ledelse som er avgjørende. Rettskildene på området gir ikke holdepunkter for å anta at et utenlandsk registrert selskap kan være hjemmehørende i Norge når styreledelsen er flyttet ut til utlandet.²⁵ Det er ingenting som tyder på at uttalelsene i forarbeidene er ment til å fravike denne forståelsen. Dette taler for at man ikke bør legge for stor vekt på det ordvalget som er gjort.

Det er nærliggende å anta at uttrykket «reelle tilknytningsforhold» ikke er ment som en henvisning til en helhetsvurdering av selskapets tilknytning, men snarere som en presisering av at hjemmehørende-vilkåret bygger på et materielt kriterium og ikke på formelle kriterier som registrering og lignende.

Det kan også tenkes at andre momenter kan tas i betraktning, som for eksempel hvor daglig ledelse utøves, men dette vil være ikke være tilstrekkelig for at selskapet skal anses å være hjemmehørende i Norge.

Som det er nevnt ovenfor, var ikke reglene om selskapets bosted endret ved vedtakelsen av ny skattelov i 1999, slik at rettskilder knyttet til sktl. 1911 er relevante ved tolkningen av hjemmehørende-begrepet.

²⁴ Ot.prp. nr. 86 (1997-1998) s. 33.

²⁵ I Utv. 1998 s. 848 uttaler departementet at vurderingen om norskregistrerte selskaper er hjemmehørende her må skje ut fra en helhetsvurdering, slik at disse selskapene kan være hjemmehørende i Norge uten at styreledelsen finner sted her. Når det gjelder utenlandskstiftede selskaper, slår departementet fast at stedet for styreledelsen er avgjørende. Jeg kommer tilbake til denne uttalelsen i pkt. 3.4.

I Ot.prp. nr. 16 (1991-1992) s. 90 uttaler departementet seg om hva som er en gjeldende rettsoppfatning med hensyn til utenlandskregistrerte selskaper:

«Det er et vilkår for skatteplikt etter bokstav b [sktl. 1911 § 15 (1) b] at selskapet kan anses hjemmehørende i Norge. For at det skal være tilfelle må ledelsen av selskapet finne sted her. Dette omfatter såvel de beslutninger som angår den daglige ledelse som styrebeslutningene.»

Departementet har på side 63 gitt tilsvarende uttalelser i forhold til norskregistrerte selskaper når selskapet faktiske ledelse flyttes utenfor norsk beskatningsområde.²⁶

Ifølge uttalelsene i proposisjonen vil både stedet for den daglige drift og styreledelse være av stor betydning i vurderingen av selskapets bosted. Man får inntrykk av at daglig ledelse spiller relativt større rolle her enn i forarbeidene til skatteloven av 1999, hvor ledelsesbegrepet er noe snevrere og er avgrenset til ledelse på styrenivå.

I dommen inntatt i Rt. 1937 s. 443 (Panama) behandlet Høyesterett spørsmålet om hvor selskapet var hjemmehørende etter skatteloven av 1911 § 15. Saksforholdet i denne saken var følgende. Flere rederier som sammen eide to skip solgte dem til Transpacific Corporation, som var et aksjeselskap de hadde stiftet i Panama. Aksjonærene i det norske selskap Afrika- og Australialinje A/S eide en andel av det aktuelle selskapet og dets skip. Den eneste tilstedeværelse selskapet hadde i Panama var en «resident agent». Hans oppgaver var å undertegne regnskaper som allerede var godkjent av de selskaper som opprinnelig eide skipene og å opptre som selskapets representant overfor myndighetene i Panama. Selskapets styre var lokalisert i New York og besto av tre direktører. Disse hadde ikke hatt noen befatning med ledelsen av selskapet siden det ble stiftet. Den øvrige ledelsen av selskapet fant sted i Oslo gjennom firmaet Wilh. Wilhelmsen. Spørsmålet var om selskapets inntekt fra de to

²⁶ Begrepet «faktisk ledelse» er presisert i forhold til skipsfartsvirksomhet på side 93, hvor departementet foreslår å stramme inn ledelsesbegrepet til «ledelsesfunksjoner av en viss betydning, slik at det naturlig tilligger styret å treffe dem til forskjell fra den daglige leder». Denne presiseringen er gitt ved omtale av reglene for skipsfartsvirksomhet i sktl. 1911 § 23 og reglene om begrenset skatteplikt etter sktl. 1911 § 15 (1) c. Forholdet til regler om alminnelig skatteplikt var ikke berørt i disse uttalelsene, slik at denne tolkningen ikke gjelder med hensyn til sktl. 1911 § 15 (1) b.

skipene var skattepliktig til Norge selv om skipene formelt var eiet av det panamanske selskapet.

Flertallet (6) foretok en vurdering ut fra proforma-betraktninger og uttalte at « det i Panama registrerte selskap bare har eksistert i navnet. I virkeligheten har selskapsdannelsen vært en form uten reelt innhold» Overdragelse av skip til et selskap stiftet i Panama ble av Høyesteretts flertall ansett for proforma. Høyesteretts flertall konkluderte med at inntekt av skipene skulle skattlegges direkte hos deltakere i Norge.

Mindretallet (1) kom til samme resultat, men bygget sin vurdering på et annet rettslig grunnlag. Mindretallet var uenig at det var rettslig adgang til å angripe et selskap som proforma, selv om det var etablert i et land med betydelig lavere skattesatser enn i Norge. Mindretallet var av den oppfatning at selskaper i lavskatteland har krav på å bli respektert som selvstendige skattesubjekter.

Først vurderte mindretallet om selskapet var et selvstendig skattesubjekt og la til grunn at selskapet ikke var stiftet i henhold til aksjelovgivningen og at deltakerne i selskapet måtte beskattes direkte.

Deretter foretok mindretallet en subsidiær vurdering om selskapet var hjemmehørende i Norge:

«Det er den almindelige oppfatning også i andre stater at et aksjeselskap er hjemmehørende der hvor selskapet har sitt sete, og at selskapets sete er der hvor selskapets ledelse foregår. ... De norske ligningsmyndigheter kan da ikke være forpliktet til å anse et aksjeselskap dannet av personer eller selskaper med hjemsted i Norge som hjemmehørende i et fremmed land, med mindre selskapets ledelse har sitt sete der.»

I sin vurdering av selskapets faktiske ledelse uttaler mindretallet at «[d]et har visstnok ikke hatt noe organisert styre i Norge, men det som overhodet har vært foretatt vedkommende ledelsen av selve selskapet, har dog vært knyttet til Norge». Mindretallet la altså til grunn at det er stedet for selskapets faktiske ledelse på styrenivå som må være avgjørende.

Mindretallet kom til at styreledelsen av selskapet var knyttet til Norge. Mindretallet konkluderte imidlertid med at selskapet ikke kunne beskattes her fordi det ikke var stiftet i

henhold til norsk aksjelovgivning. Denne begrunnelsen virker lite rimelig og står i kontrast med det som er alminnelig akseptert i dag. Denne dommen er imidlertid noe gammel og spørsmålet om innflytting av utenlandskregistrerte selskaper oppsto sjelden på denne tiden.

Mindretallets synspunkter i Panama-dommen er blitt fulgt i rettspraksis²⁷ og har senere fått tilslutning i juridisk teori.²⁸ Man tok derfor avstand fra flertallets oppfatning om at utenlandskregistrerte selskaper kan pålegges skatteplikt ut fra proforma-betraktninger, når selskaper er stiftet og registrert i henhold til hjemlandets lovgivning.

I Rt. 2002 s. 1144 tok Høyesterett for første gang direkte stilling til spørsmålet om hvor et selskap er hjemmehørende etter sktl. § 2-2. Som nevnt ovenfor, var det bare Høyesteretts mindretall som tok stilling til selskapets bosted etter sktl. § 15 (1) b i Panama-dommen.

Saken gjaldt spørsmål om straffeansvar for manglende innlevering av selvangivelse for utenlandskregistrerte selskaper etter ligningsloven. Det ene selskapet var stiftet i Panama og det andre på Kypros. For at retten kunne ta stilling til om vilkårene for straff var oppfylt, var en av forutsetningene at selskapene var omfattet av skatteplikt til Norge etter sktl. 1911 § 15 (1) b, nå § 2-2 (1) a.

Høyesterett kom enstemmig til at et utenlandskregistrert selskap er hjemmehørende i Norge «dersom selskapet er reelt sett ledet fra Norge».

Høyesterett var enig i lagmannsrettens forståelse om at et selskap anses hjemmehørende i Norge dersom selskapets faktiske ledelse på styrenivå finner sted i Norge. Høyesteretts formulering favner imidlertid noe videre enn lagmannsrettens uttalelse, siden Høyesterett ikke sluttet seg uttrykkelig til lagmannsrettens uttalelse om at et selskap «må anses hjemmehørende i Norge dersom selskapets ledelse på styrenivå finner sted i Norge». Høyesteretts uttalelse synes å omfatte beslutninger truffet både av selskapets styre og daglig leder. Isolert sett kan uttalelsen tolkes som en anvisning om at også andre ledelsesfunksjoner enn styrets vil være relevante i hjemmehørende-vurderingen.

²⁷ Se Rt. 2002 s. 1144.

²⁸ Aarbakke (1990) s. 424.

At Høyesterett refererer til selskapets ledelse på styrenivå, fremkommer imidlertid indirekte i dommen i forbindelse med spørsmålet om hvem som på vegne av et utenlandskregistrert selskap har plikt til å levere selskapets selvangivelse. Ifølge Høyesterett gjaldt plikten til å levere selvangivelse «...den gruppe personer som reelt utfører styrefunksjoner og denne gruppes ledende person. En slik forståelse støttes av skatteplikten til Norge er etablert på grunnlag av at de samme personers aktivitet i Norge i realiteten er styrefunksjoner i selskapet.» På bakgrunn av dette kom retten til at selskapene var hjemmehørende i Norge.

Lest i sammenheng med at Høyesterett var enig med lagmannsrettens forståelse av hjemmehørende-begrepet, er det nærliggende å anta at det sentrale innholdet av Høyesteretts begrep faktisk ledelse er styrebeslutninger. At Høyesterett ikke gjengir lagmannsrettens formulering ordrett kan kanskje forstås slik at ledelse på styrenivå er tilstrekkelig, men ikke alltid nødvendig.

Praksis fra Sentralskattekontoret for storbedrifter gir også uttrykk for at det er ledelsen på styrenivå som er avgjørende i forhold til sktl. § 2-2.

I sak 1995-505OLN²⁹ behandlet overligningsnemnda spørsmål om et utenlandskregistrert selskap var hjemmehørende i Norge.³⁰ Selskapet var registrert på Bermuda og ble stiftet som et heleid datterselskap av et norsk shippingselskap. Med støtte i Rt. 2002 s. 1144, forarbeidene og juridisk litteratur la overligningsnemnda til grunn at faktisk ledelse på styrenivå vil være avgjørende for selskapets bosted. Overligningsnemnda understreket at etter den alminnelige rettsoppfatningen er det ikke tilstrekkelig at den daglige ledelse finner sted i Norge for at selskapet skal være hjemmehørende her. Overligningsnemnda foretok en nærmere vurdering av hvor styrebeslutninger var fattet og kom til at selskapets ledelse på styrenivå ikke fant sted i Norge og at selskapet ikke var hjemmehørende i Norge.

Finansdepartementet har også i sine uttalelser i Utv. 1995 s. 481 antatt at det er stedet for styreledelsen som vil være avgjørende i hjemmehørende-vurderingen.

²⁹ Saken er ikke publisert og er delvis sitert i Almvik (2006) s. 31-42.

³⁰ Overligningsnemnda ved Sentralskattekontoret for storbedrifter fattet vedtak i 2003.

«Departementet antar at et aksjeselskap må anses hjemmehørende i Norge dersom selskapets faktiske ledelse på styrenivå finner sted i Norge. Dette gjelder selv om selskapet er registrert i utlandet og formelt er opprettet i tråd med utenlandsk aksjelovegivning. Departementet anser det ikke som noen nyskapning at utenlandskregistrert aksjeselskap skal opptas til vanlig selskapsligning i Norge etter skatteloven § 15, når selskapet styres herfra på en så kvalifisert måte at det anses hjemmehørende her.»

På bakgrunn av vurderingen av de ulike rettskildene ovenfor, kan man si at gjeldende rettsoppfatning er at hjemmehørende-vilkåret i sktl. § 2-2 bygger på et materielt kriterium, nærmere bestemt ledelse på styrenivå. Høyesterett i Rt. 2002 s. 1144 åpner kanskje for at også andre momenter kan være relevante. Det er imidlertid uklart hvorvidt Høyesteretts formulering er tilsiktet og om Høyesterett ønsket å åpne for en bredere vurdering. Det virker likevel som retten la størst vekt på hvor styreledelsen utøves. Det synes også å være enighet i juridisk teori om at det er hvor selskapets ledelse på styrenivå befinner seg, som er avgjørende i vurderingen av selskapets bosted etter skatteloven § 2-2.³¹

3.4 Skal det foretas en ulik vurdering av norskregistrerte og utenlandskregistrerte selskaper?

I praksis har vurderingen av selskapets bosted stort sett omhandlet utenlandskregistrerte selskaper. I de siste årene har problemstillingen også blitt mer aktuell for norskregistrerte selskaper, særlig sett i lys av økende mobilitet og nye former for å drive selskaper på tvers av landegrensene. Det kan tenkes at selskaper registrert i Norge aldri har vært ledet fra Norge, slik at det oppstår spørsmål om det er hjemmehørende her fra begynnelsen av. Spørsmålet kan også oppstå dersom norskregistrerte selskaper flytter ut deler av ledelsesfunksjoner av selskapet til utlandet.³²

Det kan derfor reises spørsmål om det er noen forskjell ved kriteriene i vurderingen av norskregistrerte og utenlandskregistrerte selskaper.

³¹ Se Aarbakke (1990) s. 392, Sanfelt (1991) s. 934, Leegaard (2001) s. 928.

³² Selskaper kan i dag pålegges utflyttingsskatt etter sktl. §§ 10-71 og 9-14. Hovedvilkåret for å ilegge utflyttingsskatt er at selskapet ikke lenger er hjemmehørende i Norge etter sktl. § 2-2 eller hjemmehørende i en annen stat etter skatteavtale.

Ordlyden i sktl. § 2-2 skiller ikke mellom norsk- og utenlandskstiftede selskaper, i motsetning til reglene for fysiske personer i sktl. § 2-1. Forarbeidene til skatteloven 1999 gir uttrykk for at det ikke skal foretas en ulik vurdering, avhengig av hvor selskapet er registrert. Av uttalelser i Ot.prp. nr.16 (1991-1992) fremgår det uttrykkelig at det skal foretas samme vurdering for norskregistrerte og utenlandsk registrerte selskaper:

Spørsmålet om bosted for norskregistrerte selskaper har ikke forekommet i ligningspraksis eller rettspraksis. Det er imidlertid ingen uttalelser i disse rettskildene som taler for at vurderingen er ulik.

I juridisk teori er den tradisjonelle oppfatningen at stedet for selskapets styreledelse vil være avgjørende, uavhengig om selskapets er registrert i Norge eller i utlandet.³³

Finansdepartementet har i Utv. 1995 s. 481 også lagt til grunn at stedet for selskapets faktiske ledelse vil være avgjørende både for selskaper registrert etter norsk aksjelovgivning og hjemlandets lovgivning.

Spørsmålet om det skal foretas en ulik vurdering av norskregistrerte selskaper var drøftet av Finansdepartementet i en forhåndsuttalelse, inntatt i Utv. 1998 s. 848. Departementet påpeker at rettskildebilde på området kun omhandlet utenlandskregistrerte selskaper og gir ikke grunnlag for å vurdere spørsmålet i forhold til selskaper som er stiftet i Norge, men som har flyttet styrefunksjonene ut av landet. Til støtte for sitt standpunkt viser departementet til Ot.prp. nr. 16 (1991-1992) s.63 og Utv. 1995 s. 481.

Det er vanskelig å forene departementets tolkning og disse rettskildene, som klart legger til grunn at hjemmehørende-vurderingen er den samme, uavhengig av stiftelsesland.

Departementet fraviker nærmest sitt eget standpunkt i Utv. 1995 s. 481.

Videre hevder Finansdepartementet at spørsmålet om et norskstiftet selskap er hjemmehørende i Norge må bero på «en helhetsvurdering av alle de konkrete tilknytningsforhold selskapet har til Norge».

³³ Se f.eks. Hole (2000) s. 24.

Det skal blant annet legges vekt på lokalisering av selskapets hovedadministrasjon og daglig ledelse, faktisk funksjonsfordeling mellom selskapsorganene i Norge og i utlandet og hvor generalforsamlingsmøtene avholdes. Det skal også legges vekt på om norsk aksjelovgivning kommer til anvendelse.³⁴ Finansdepartementet påpeker at i denne samlede vurderingen må det særlig legges vekt på om selskapet etter utflytting fortsatt er underlagt norsk aksjelovgivning.

Dersom man legger Finansdepartementets oppfatning til grunn, kan et norskregistrert selskap være hjemmehørende i Norge, selv om selskapets styreledelse ikke finner sted i Norge.

Finansdepartementet uttaler seg kun om spørsmålet når et norskregistrert selskap flytter styreledelsen ut av landet. Det er dermed uklart om departementet mener at helhetsvurderingen også må gjelde i forhold til norskstiftede selskaper som er ledet fra utlandet fra stiftelsestidspunktet og i forhold til utenlandskregistrerte selskaper som er blitt hjemmehørende i Norge, men som senere flytter styrefunksjoner til utlandet.

I Lignings-ABC, som gjengir departementets uttalelse i Utv. 1998 s. 848 er ikke disse situasjonene omtalt. Det må derfor legges til grunn at den alminnelige rettsoppfatning med avgjørende vekt på stedet for styreledelsen også må legges til grunn i de nevnte situasjonene.

I den videre fremstillingen vil jeg nærmere se på departementets synspunkter angående vurderingen av norskregistrerte selskaper i utflyttingssituasjon.

3.4.1 Nærmere om Finansdepartementets uttalelse i Utv. 1998 s. 848.

Finansdepartementet bygger sitt standpunkt på at selskapsrettslig utflytting medfører at selskapet må også anses som utflyttet i skatterettslig forstand.

Finansdepartementet antar at når et norsk selskap flytter ut, vil «den praktiske konklusjon [...] være at enten er selskapet fortsatt norsk i relasjon til både aksjelovgivningen og skattelovgivningen, eller så er det utenlandsk i begge relasjoner». Departementet konkluderer med at utflytting av styreledelse i et norsk selskap medfører at selskapet ikke er norsk i

³⁴ Utv. 1998 s. 848 på side 850.

relasjon til aksjelovgivningen og at det oppstår en plikt til å avvikle selskapet gjennom oppløsning og likvidasjon. Ifølge Finansdepartementet vil en slik likvidasjon av selskapet medføre likvidasjonsbeskatning.³⁵

Finansdepartementet begrunner sine synspunkter med en henvisning til en uttalelse fra Justisdepartementet av 6. januar 1998. Justisdepartementet sier riktignok at dersom funksjoner er flyttet ut i en slik utstrekning at hovedkontoret ikke lenger kan anses å ligge i Norge uten at selskapet er likvidert, er dette et ulovlig forhold som selskapet plikter å rette opp. Dette kan skje ved å flytte funksjoner tilbake eller ved å oppløse selskapet. Det fremgår videre av uttalelsen at «[o]pløsningsbeslutningen må treffes av generalforsamlingen. En unnlattelse av å rette opp forholdet vil imidlertid ikke uten videre ha som konsekvens at selskapet ikke lenger reguleres av norsk lov».

Slik jeg tolker Justisdepartementets uttalelse, er det selskapet som avgjør om det skal treffes en beslutning om selskapets oppløsning og om det fortsatt blir undergitt norsk aksjerett. Justisdepartementet sier ikke at det foreligger en aksjerettslig plikt til å likvidere selskapet når styreledelsen er flyttet ut.

Finansdepartementet hevder videre at dersom eierne ikke treffer vedtak om selskapets avvikling, må dette anses som en skatterettslig omgåelse:

« For ligningsmyndighetene vil det i slike tilfeller være nærliggende å bygge på at unnlattelsen av å avvikle det norske selskapet er rent skattemessig motivert og illojal i forhold til norske skatteregler. ...»

Det virker som Finansdepartementet uten videre betrakter selskapets utflytting, uten at selskapet er oppløst, som skattemotivert. Finansdepartementet forutsetter at en eventuell gjennomskjæring overfor selskapet også vil gjelde for gevinstbeskatning på aksjonærnivå («utdeling av likvidasjonsoverskudd på aksjeeiernes konto i Verdipapirsentralen»), noe som

³⁵ Ved lov nr. 107/2007 ble bestemmelser om likvidasjonsbeskatning i sktl. § 10-71, som bare ett år tidligere gjaldt for SE-selskaper (Societas Europaea), utvidet til å gjelde for aksjeselskaper (og likestilte selskaper). Sktl. § 10-37 (3) bestemmer at utflytting av selskap innebærer realisasjon også av aksjer i selskapet.

kan utledes fra Finansdepartementets henvisning til selskapsskatteloven av 1991 § 5-8 (någjeldende sktl. § 10-37).³⁶

Det er imidlertid betenkelig å anvende omgåelsesnorm i alle tilfeller hvor selskapets hovedkontor er flyttet ut uten at generalforsamlingen treffer beslutning om selskapets oppløsning. Selskapet kan ha flere ikke-skattemessige grunner til å flytte et hovedkontor til et annet land.³⁷ Selskapets utflytting kan for eksempel skyldes et ønske om å komme nærmere hovedmarkeder for produserte produkter, det kan være at selskapets hovedvirksomhet foregår i utlandet eller at selskapet er morselskap i et internasjonalt konsern hvor de sentrale datterselskaper er utenlandske.

At selskapet ikke blir oppløst ved en slik utflytting vil ikke nødvendigvis være skattemotivert. Dette kan skyldes at selskapet ønsker å unngå kostnader ved avvikling og nyetablering. Man kan ikke uten videre legge til grunn at enhver utflytting av et selskap uten likvidasjon innebærer skatteomgåelse, som Finansdepartementet synes å forutsette. Spørsmålet om det foreligger en skatteomgåelse må derfor vurderes i hvert enkelt tilfelle. En slik vidtgående omgåelsesnorm vil spesielt ramme minoritetsaksjonærer som ikke har til formål å spare skatt og som i utgangspunktet ikke har stor innflytelse på om selskapet skal flytte ut. Selv om selskapet flytter ut for å spare skatt, kan det derfor ikke uten videre legges til grunn at minoritetsaksjonærene har tilstrekkelig skattebesparelsesformål til å bli rammet av omgåelsesnormen.³⁸ For aksjonærene må dessuten deres formål være avgjørende, ikke selskapets.³⁹

Det er heller ikke opplagt, slik som Finansdepartementet forutsetter, at vilkårene for selskapets bosted etter selskapsrett og skatterett er sammenfallende. Tvert imot er det

³⁶ Utv. 1998 s. 848 på side 851.

³⁷ Zimmer (2010) s. 354.

³⁸ Zimmer (2009)a s. 321.

³⁹ l.c.

alminnelig antatt at disse vilkårene ikke har samme innhold.⁴⁰ Formålet og hensynene bak utformingen av bestemmelsene i skatteloven og aksjeloven er dessuten forskjellige, slik at det ikke uten videre kan legges til grunn at innholdet i disse vilkårene er det samme.

Finansdepartementets standpunkter i Utv. 1998 s. 848 om at det skal foretas en helhetsvurdering av norskstiftede selskaper er blitt kritisert i juridisk teori. Geir Hole hevder at det ikke er rettslig grunnlag for den helhetsvurderingen som Finansdepartementet legger til grunn. Han argumenterer på bakgrunn av foreliggende rettskilder for at det kun er et avgrenset kriterium som er relevant ved hjemmehørende vurderingen, uavhengig om selskaper er registrert i Norge eller i utlandet, «nemlig om selskapet kan anses å ha sin faktiske ledelse (normalt på styrenivå) i Norge.»⁴¹

Jeg kan heller ikke se at Finansdepartementets uttalelser hadde noe støtte i øvrige rettskilder. Selv om disse rettskildene mer eller mindre uttrykkelig tar sikte på innflytting av utenlandskregistrerte selskaper, er det ingen antydninger for at det skal foretas forskjellig vurdering i innflyttings- og utflyttingssituasjoner.

Det virker som Finansdepartementet ved tolkningen vilkåret «hjemmehørende» utelukkende legger vekt på rettspolitiske hensyn, uten å ha noe rettskildemessig grunnlag for sine synspunkter. Ved å stille flere krav utover hvor selskapets ledelse på styrenivå befinner seg, forsøker departementet å beskytte det norske skattefundamentet ved at det blir mer vanskelig for et norskregistrert selskap til å unngå norsk beskatning.

3.4.2 Rettskildemessig vekt av Finansdepartementets uttalelse

Finansdepartementets synspunkter i Utv. 1998 s. 848 er gjengitt i Lignings-ABC fra og med inntektsåret 1998. I utgave fra 2011 heter det at «hvor styreledelsen og drift i stor grad er flyttet til utlandet, må det etter en samlet vurdering avgjøres konkret om selskapet anses

⁴⁰ Det er omstridt om norsk selskapsrett bygger på sete- eller stiftelsesteori, se Andenæs (2006) s. 697 og Aarbakke (2004) s. 68. Dersom man legger til grunn at det er seteteori som gjelder, er det ikke opplagt at vilkåret «selskapets hovedsete» i selskapsretten og vilkåret «hjemmehørende» i skatteloven er sammenfallende.

⁴¹ Hole (2000) s. 24.

hjemmehørende i Norge».⁴² Den er også lagt til grunn i Ot.prp. nr. 1 (2007-2008) s. 104. Dette er imidlertid forarbeider til sktl. 10-71 om SE-selskaper og har ikke status som lovforarbeider for skatteloven av 1999. For det spørsmålet som drøftes i avhandlingen vil uttalelsene i Ot.prp. nr. 1 (2007-2008) ha vekt som en administrativ uttalelse.

Finansdepartementets uttalelser i Utv. 1998 s. 848 og Lignings-ABC vil være relevante rettskilder. Spørsmålet er hvilken rettskildemessig vekt Finansdepartementets oppfatning nedfelt i Lignings-ABC har.

Høyesterett har lagt atskillig vekt på langvarig, fast og konsekvent ligningspraksis.⁴³ Hvorvidt ligningspraksisen vil tillegges stor rettskildemessig vekt må vurderes på bakgrunn av en helhetsvurdering av disse vilkårene.

Først må man undersøke om denne praksisen må anses som langvarig.

Rettspraksis gir en viss veiledning med hensyn til hvor langvarig praksisen må være. I Rt. 1996 s. 369 (Knap) var spørsmålet om en kommandittist hadde rett til fradrag for andel i kommandittselskapets gjeldsrenter ved beregning av pensjonsgivende inntekt. Høyesterett la til grunn at ligningspraksis som strakte seg over 10-12 år ikke var langvarig. Det virker som Høyesterett forutsatte at det kreves mer enn 10-12 års ligningspraksis for å tilfredsstille kravet til varighet.

I Rt. 2001 s. 1444 (Skøyen Næringspark), som gjaldt spørsmål rundt gjeldskonvertering til aksjekapital, ble en «ligningspraksis i tiden fra 1981 til omkring 1995» ansett med støtte i administrative uttalelser som tilstrekkelig langvarig. Høyesterett la denne praksisen til grunn som en relevant rettskilde.

Høyesteretts avgjørelser gir derfor støtte for at uttalelser i Lignings-ABC som bygger på en administrativ uttalelse og som har eksistert i 13 år er tilstrekkelig langvarig.

I Rt. 1975 s. 992 (Hjelmaas-Larsen) understreket Høyesterett at det «må stilles særlige krav til fastheten og varigheten av ligningspraksis når det som her ikke bare er tale om praksis som

⁴² Lignings-ABC 2011 s. 1270.

⁴³ Se f. eks. Rt. 1987 s. 729, Rt. 1996 s. 369 og Rt. 2001 s. 1444.

hjelpemiddel ved tolking av en skattebestemmelse hvis innhold er tvilsom, men om anvendelse av praksis som grunnlag for en fremgangsmåte som klart er i strid med skatteloven».

Dette innebærer at dersom lovteksten og forarbeidene klart gir anvisning på et bestemt resultat, skal det mer til før en avvikende ligningspraksis tillegges avgjørende vekt.⁴⁴ I dette tilfellet står departements oppfatninger i Lignings-ABC i kontrast med den tradisjonelle oppfatningen. Lovens ordlyd og forarbeidene til skatteloven av 1999 gir ikke anvisning på at det er ulike kriterier for norskregistrerte og utenlandsregistrerte selskaper. Departementets synspunkter har heller ikke støtte i øvrige rettskilder. Dette taler for at en ligningspraksis på 13 år ikke kan anses som tilstrekkelig og ikke kan tillegges avgjørende vekt når lovens ordlyd og forarbeider står i strid med departementets oppfatning.

Dessuten kan departementets synspunkter ikke anses å være praktisert i den grad at de danner grunnlag for en fast praksis. Kravet til fasthet forutsetter at ligningspraksis faktisk må legges til grunn ved behandling av saker over en viss tid. Etter hva jeg kan se, er det ikke publisert noen saker rundt utflytting av norskregistrerte selskaper.

Dette kan skyldes at spørsmålet om bosted for norskregistrerte selskaper sjelden oppstår i praksis og at ligningspraksis ikke vil være omfattende av den grunn. Det kan også tenkes at departementets lave terskel for å beskatte norskregistrerte selskaper som flytter ledelsen ut, har skremt skattytere fra å stifte selskaper i Norge som kanskje på sikt vurderer å flytte ledelsen ut.

I dette tilfelle er det ingen holdepunkter for å anta at dette kravet er oppfylt. Det må derfor kreves at praksisen må være mer langvarig, slik at departementets synspunkter blir satt på prøve.

I rettspraksis legges det også vekt på ligningspraksis som er konsekvent og entydig «som følge av en bevisst og reflektert vurdering fra skattemyndigheters side.»⁴⁵ Dette momentet var tillagt vekt i Rt. 2005 s. 577 (Baker Hughes II). Denne saken gjaldt spørsmålet om en

⁴⁴ Kjærstad (2003) s. 153.

⁴⁵ *ibid.* s. 147.

skattyter som går over fra avvikende regnskapsår til kalenderåret som regnskapsår, kan kreve fradrag for saldoavskrivninger for et helt år i mellomperioden, jf. skatteloven 1911 § 44 (1) c. Saken gjaldt ligningen for inntektsåret 1998.

I Lignings-ABC for 1986 het det at ved overgang til eller fra avvikende inntektsår «kan det foretas forholdsmessig avskrivning i overgangsåret». I utgaven for 1994 var dette endret til "kan det bare". Høyesterett påpekte at det ikke var opplyst noe om bakgrunnen for uttalelsen i 1986-utgaven eller for endringen i 1994-utgaven. Etter rettens vurdering kunne «verken uttalelsene fra skattemyndighetene, praksis eller ABC'en tillegges betydning for løsningen av saken». I denne saken så altså Høyesterett bort fra uttalelser i Lignings-ABC.

Finansdepartementet gir imidlertid uttrykk for at helhetsvurdering av norskregistrerte selskaper må legges til grunn som gjeldende rettsoppfatning. Dette standpunktet må anses å være en bevisst og reflektert vurdering fra Finansdepartementets side. Finansdepartementets uttalelser i Lignings-ABC har stått uforandret i samtlige år. Det er ingenting som tyder på at skattemyndighetene fraveket sin oppfatning på noen tidspunkt. Dette taler for at ligningspraksis må anses å være konsekvent.

Et annet moment som vil være av betydning i denne sammenheng er om ligningspraksis virker til gunst for skattyter. Høyesterett i Rt. 2001 s. 1444 uttalte følgende om betydningen av om praksis går i favør av skattyterne:

«Det må etter min mening anses klart at ligningspraksis får større vekt når fravikelse av denne praksis vil være til skade for skattyteren. Hensynet til forutberegnelighet tilsier dette.

Innrettelseshensynet gjør seg etter min mening klart gjeldende også når det gjelder en praksis av varighet som i vår sak.»

Helhetsvurderingen av bosted for norskregistrerte selskaper, slik som Finansdepartementet legger til grunn, medfører at det skal mindre til for at de skal være alminnelig skattepliktige til Norge enn etter den tradisjonelle oppfatningen, hvor faktisk ledelse på styrenivå er avgjørende.

På den ene side virker ligningspraksis i dette tilfelle til ugunst for skattytere, noe som taler imot å legge for stor vekt på denne ligningspraksisen. På den andre side er uttalelser i

Lignings-ABC tilgjengelige for skattytere, slik at de i rimelig utstrekning kan forutse sin rettsstilling og har mulighet til å innrette seg. Man må imidlertid ikke legge stor vekt på alt som står i Lignings-ABC. Uttalelsene i Lignings-ABC må brukes med varsomhet. Det kan være tvil om enkelte av angitte løsninger, men tvilen fremgår ikke av boken.⁴⁶

På bakgrunn av en helhetsvurdering og avveiningen av disse momentene er det nærliggende å konkludere med at Finansdepartementets oppfatning som kommer til uttrykk i Lignings-ABC ikke må tillegges stor rettskildemessig vekt ved vurderingen av gjeldende rett.

⁴⁶ Lignings-ABC 2011 s. iii.

4 Faktisk ledelse på styrenivå

4.1 Innledning

Som det fremgår av fremstillingen ovenfor, er stedet for selskapet faktiske ledelse på styrenivå avgjørende i hjemmehørende-vurderingen. I dette kapitlet vil jeg redegjøre for hva som menes med faktisk ledelse på styrenivå. Jeg vil nærmere se på om ledelsen på styrenivå kun omfatter beslutninger truffet av styre, hvilke beslutninger er underlagt styre å treffe og hvor stedet for styreledelsen anses for å være.

4.2 Betydningen av at andre enn styret treffer beslutninger på styrenivå

I utgangspunktet er det styret som er ansvarlig for ledelsen av selskapet. Det kan tenkes at andre enn styret treffer beslutninger som etter sin art er styrebeslutninger. Styrefunksjoner kan være delt mellom flere selskapsorganer. Dessuten kan generalforsamlingen gjennom sin generelle instruksjons- og omgjøringsrett etter aksjeloven øve betydelig innflytelse på området for styrets avgjørelser. Styret og daglig ledelse har til dels overlappende kompetanse og grensen mellom de to er ikke klar. Det kan også tenkes tilfeller hvor selskapets styre overfører sin beslutningskompetanse gjennom fullmakter til personer, som ikke er styremedlemmer i selskapet.

Den nærmere problemstillingen er om det kun er stedet hvor styret treffer styrebeslutninger som vil være avgjørende i hjemmehørende-vurderingen

Betydningen av at generalforsamlingens i realiteten treffer styrebeslutninger er drøftet i sak 1995-505OLN. Saken gjaldt et utenlandskregistrert selskap som ble stiftet som et heleid datterselskap av et norsk shippingselskap. Selskapet hadde styre, men i selskapets vedtekter var generalforsamlingens kompetanse betydelig utvidet på bekostning av styrets. I realiteten var styrets beslutningsmyndighet tilsvarende avgrenset.

Nemnda la til grunn at det sentrale er det materielle innholdet i beslutningen. Nemnda uttalte at «[d]ersom beslutninger på styrenivå i realiteten fattes av daglig leder, generalforsamlingen, forretningsfører eller andre, må det ses hen til hvor disse treffer sine beslutninger.»⁴⁷ I denne saken var disse beslutningene ikke fattet i Norge, slik at selskapet ikke ble ansett hjemmehørende i Norge.

At det er beslutningens materielle innhold som må være avgjørende og ikke hvem som treffer disse, er også lagt til grunn i 1992-310SFS. Saken gjaldt et selskap registrert på Cayman Island og som ikke hadde kontor i Norge. Selskapet hadde gitt vidtgående fullmakter til sine tre fullmektiger i Norge, som ikke var medlemmer av styret. Spørsmålet var om hvor styrebeslutningene fant sted. Overligningsnemnda la til grunn at fullmaktene var meget omfattende og at fullmektigene i realiteten traff styrebeslutninger. På bakgrunn av dette ble selskapet ansett å være hjemmehørende i Norge.

Det avgjørende er hvem som i virkeligheten treffer beslutninger på styrenivå. Dette er også lagt til grunn i etterfølgende uttalelser til skatteloven av 1911, hvor det uttales at i vurderingen om virkelig ledelse finner sted i Norge, må det undersøkes «hvem som i en gitt virksomhet treffer de sentrale beslutninger samt hvordan og hvor beslutningene treffes».⁴⁸

Dersom styret gir den daglige ledelse eller andre så vidtgående fullmakter at den daglige ledelse kan anses som fullmektiger for styret, kan daglig ledelse i Norge medføre at selskapet anses som hjemmehørende i Norge.

Dette innebærer også at ikke alle beslutninger som styret treffer vil være styrebeslutninger i forhold til hjemmehørende-vurderingen. Dette vil være tilfelle hvis styret treffer beslutninger som etter sitt innhold er underlagt daglig leder eller generalforsamlingen å treffe.⁴⁹ Dette tilsier at man må være varsom med å legge for mye vekt på den formelle organiseringen av selskapsorganene, men heller vurdere hvorvidt beslutningen ut fra dens innhold hører under styrets beslutningsmyndighet.

⁴⁷ Almvik (2006) s. 35.

⁴⁸ Ot.prp. nr. 16 (1991-1992) s. 93.

⁴⁹ Om avgrensning av styrets kompetanse mot andre selskapsorganer se pkt. 4.3.

4.3 Beslutninger på styrenivå

4.3.1 Generelt

I vurderingen av hvilke beslutninger som er underlagt styre å treffe er det naturlig å ta utgangspunkt i kompetansefordelingen mellom styret og andre selskapsorganer.

For selskaper som er stiftet i Norge fremgår regler om ansvarsfordeling mellom styret og andre selskapsorganer av aksjelovgivningen. Det er bestemmelser om styrets myndighet og oppgaver i asl./asal. §§6-12 og 6-13 som er de sentrale i vurderingen av selskapets skattemessige bosted hvis ikke en annen ansvarsfordeling er vedtatt i selskapets vedtekter.

For utenlandske selskaper vil i utgangspunktet selskapets hjemlands rett komme til anvendelse. Når det gjelder vurderingen av bosted av utenlandskregistrerte selskaper i Norge taler imidlertid reelle hensyn for at spørsmålet om hva som er styrebeslutninger skal vurderes på bakgrunn av norsk selskapsrett. I motsatt fall vil resultatet bli at innholdet i begrepet «hjemmehørende» vil være ulikt for selskaper stiftet i Norge og selskaper stiftet i utlandet. I 1995-505OLN, som gjaldt et spørsmål om et utenlandskregistrert selskap var hjemmehørende i Norge, ble det også lagt til grunn at kompetansefordeling i utenlandske selskaper skal vurderes etter norske prinsipper.

4.3.2 Styrets kompetanse

I det følgende vil jeg se på hvilke beslutninger som er styrebeslutninger etter aksjelovgivningen.

Etter asl./asal. § 6-12 (1) har styret det alminnelige og overordnede ansvaret for forvaltningen av selskapet. Det er styrets oppgave å ta initiativ til og sørge for at selskapets virksomhet starter opp i overensstemmelse med forutsetningene som ligger til grunn for stiftelsen av selskapet.⁵⁰ Styret skal også påse at selskapet utvikles i samsvar med det som følger av vedtektene og forutsetninger som er fastsatt av generalforsamlingen.⁵¹

⁵⁰ Aarbakke (2004) s. 489.

⁵¹ I.c.

Etter asl./asal. § 6-12 (1), 2. punktum skal styret sørge for en forsvarlig organisering av selskapet. Hva som ligger dette presiseres nærmere i annet ledd. Styret må sørge i nødvendig utstrekning for å fastsette planer og budsjetter for selskapets virksomhet. Det fremgår videre av bestemmelsen at styret plikter å holde seg orientert om selskapets økonomiske stilling og at regnskap, virksomhet og formuesforvaltning er gjenstand for betryggende kontroll, jf. asl./asal. § 6-12 (3). Det forhold at strategi- og organisasjonsplaner, årsplaner og budsjetter er vedtatt i Norge vil således tale for at selskapet er hjemmehørende i Norge.

Disse oppgavene danner utgangspunkt for tilsynsansvaret overfor den daglige ledelsen og selskapets øvrige virksomhet. I tilsynsansvaret ligger også en myndighet til å fastsette instruks for den daglige ledelsen, jf. asl./asal. § 6-13 (2). I prinsippet omfatter det både å påse at den daglige ledelse har de egenskaper som er nødvendige for å ivareta den daglige ledelse, og å påse at det er rutiner for den daglige ledelsen og at disse følges opp.⁵² Bestemmelsen innebærer presisering av styrets tilsynsansvar i forhold til den daglige ledelsen og selskapets virksomhet for øvrig.

Tilsynsansvaret skal også ivaretas ved at styret fører kontroll med regnskapsrapporter, salgsrapporter og lignende.⁵³ I praksis vil slike styreoppgaver imidlertid spille mindre rolle, da tilsynsansvaret sjelden materialiserer seg i konkrete beslutninger, med mindre selskapet ikke ledes på en forsvarlig måte og styret på gripe inn med nødvendige instruksjoner.

I tillegg til de nevnte bestemmelsene inneholder aksjeloven en rekke spesialregler som tillegger styret kompetanse. Disse har karakter av å presisere eller utvide styrets forvaltningsoppgaver. Eksempler på slike er asl./asal. §§ 6-2 om ansettelse av daglig leder og 4-16 om aksjeerverv. Styret skal også representere selskapet utad, jf. asl./asal. § 6-30. Det er også gitt bestemmelser om styrets myndighet i spesiallovgivningen. Av lignl. § 4-5 nr. 3⁵⁴ fremgår det at for aksjeselskaper skal selvangivelse mv. leveres av styret eller dets formann. Videre er styret etter rskl. § 3-5 (1)⁵⁵ pålagt å underskrive årsregnskap og årsberetning. De

⁵² Woxholth (2007) s. 180.

⁵³ Gulli (2005) s. 24.

⁵⁴ Lov om ligningsforvaltning (ligningsloven) av 13. juni 1980 nr. 24.

⁵⁵ Lov om årsregnskap mv (regnskapsloven) av 17. juli 1998 nr. 56.

nevnte oppgavene etter spesialregler kan ikke delegeres til den øvrige forvaltning i større grad enn det som følger av bestemmelse selv.⁵⁶

I forhold til de øvrige selskapsorganene begrenses styrets kompetanse oppad mot generalforsamlingen. Eksempler på beslutninger som tillegger generalforsamlingen å treffe er vedtak om utbytte og vedtakelse av årsregnskap og årsberetning etter asl. § 5-5 og asal. § 5-6. Generalforsamlingen er selskapets øverste organ,⁵⁷ men anses ikke som et forvaltingsorgan etter aksjeloven og regnes ikke med til selskapets ledelse. Dette kan leses ut fra aksjelovens kapitteoverskrifter og inndelinger. Ettersom det er stedet for selskapets virkelige ledelse som er avgjørende for selskapets bosted, vil det i prinsippet ikke ha noen betydning hvor generalforsamlingen blir holdt. Det er også uten betydning hvor deres beslutninger blir fattet.⁵⁸

Nedad avgrenses styrets kompetanse mot den daglige ledelse. Daglig leder står for den daglige ledelse av selskapets virksomhet og skal følge retningslinjer styret har gitt, jf. asl./asal. § 6-14 (1). Styret har instruksjons- og omgjøringsrett overfor daglig leders beslutninger, jf. asl./asal. § 6-14 (1). Grensen mellom deres ansvarsområder er angitt i asl./asal. § 6-14 (2). Etter bestemmelsen omfatter ikke den daglige ledelsen «saker som etter selskapets forhold er av uvanlig art eller stor betydning». Likevel kan styret gi fullmakt til daglig leder i enkeltsaker når styrets beslutning ikke kan avvendes uten vesentlig ulempe for selskapet, jf. asl./asal. § 6-14 (3).

Grensen mellom den kompetanse gitt generalforsamlingen og styret etter aksjelovgivningen fremstår som forholdsvis klar. I forhold til hjemmehørende-vurderingen vil problemstillingen som oftest være om beslutninger som hører under styret i realiteten er truffet av generalforsamlingen. I slike tilfeller må det foretas en konkret bevisvurdering av hvor styreledelsen utøves.

Kompetansefordelingen mellom styret og daglig leder er derimot mindre klar. I den videre fremstillingen vil jeg nærmere se på avgrensningen mellom styrets og daglig leders

⁵⁶ Andenæs (2006) s. 382.

⁵⁷ Jf. asl./asal. § 5-1 (1).

⁵⁸ Aarbakke (1990) s. 393.

kompetanse, slik det fremgår av asl./asal. §6-14 (2). Det er som oftest kompetansefordelingen etter denne bestemmelsen som kan by på utfordringer ved vurderingen av hvor selskapets ledelse på styrenivå utøves.

4.3.3 Nærmere om kompetansefordelingen mellom styret og daglig ledelse

I asl./asal. § 6-14 (2) er det gitt regler som nærmere trekker en grense mellom beslutninger som ikke skal treffes av daglig leder, men kun av styret. Etter denne bestemmelsen vil beslutninger som etter selskapets forhold er av uvanlig eller av stor betydning, være underlagt styret å treffe. Disse sakene hører under styret og kan ikke delegeres til den daglige ledelse.⁵⁹ Hvilke beslutninger som anses å være av uvanlig art eller stor betydning for det aktuelle selskapet vil bero på en konkret vurdering av selskapets forhold, virksomhetens omfang, karakter og andre relevante momenter. Prinsippet om sakens art og betydning gjelder til enhver avgjørelse.⁶⁰ Dette innebærer at sakens art og viktighet i det konkrete tilfelle vil være avgjørende for om disposisjoner faller utenfor daglig leders kompetanse.

Det er derfor ikke beslutningen i seg selv som avgjør om det er en beslutning på daglig leder- eller styrenivå. Den aktuelle beslutningen må være av stor betydning på bakgrunn av selskapets forhold for at den skal være underlagt styret å treffe.

I sak 1995-505OLN som gjaldt et utenlandskregistrert selskap, foretok nemnda en vurdering av hvilke beslutninger som hørte under styret. I sin vurdering undersøkte nemnda hvilke viktige beslutninger som var fattet etter selskapets forhold. Det ble lagt til grunn at beslutningen om å ikke inngå leasingavtale må kunne karakteriseres som en beslutning på styrenivå i selskapet, da avgjørelsen hadde en sentral betydning for selskapets virksomhet. Nemnda påpekte at «beslutninger knyttet til å utvide, innskrenke eller på annen måte endre selskapets virksomhet er beslutninger som skal fattes på styrenivå i et selskap, men mindre beslutningen er i strid med selskapets vedtektsfestede formål».

Hva som er saker av uvanlig art og stor betydning må også vurderes på bakgrunn av selskapets vedtekter og den virksomhetsbeskrivelse som er gjort i disse. Kjøp, salg og

⁵⁹ Aarbakke (2004) s. 507.

⁶⁰ I.c.

pantsettelse av fast eiendom vil normalt måtte være å anse som saker av uvanlig art for de fleste selskaper.⁶¹ Dersom selskapet er et eiendomsselskap vil resultatet imidlertid kunne bli et annet.⁶²

Beslutninger som binder selskapet over lengre tid må også antas å være av stor betydning. Dette er for eksempel inngåelse av en langsiktig leiekontrakt, pantsettelse av betydelige driftsmidler, befrakningsavtaler og lignende.

At saker må være av stor betydning innebærer at de er av stor økonomisk verdi for selskapet. Hvilke beslutninger som er økonomisk viktige vil variere fra selskap til selskap. For de store allmennaksjeselskapene vil den økonomiske terskelen for hva som er å anse som saker av stor betydning være vesentlig høyere enn tilfellet er for en mindre bedrift.

4.4 Stedet for faktisk ledelse på styrenivå

I den videre fremstillingen forutsettes det at beslutninger på styrenivå faktisk blir fattet av styret. I tilfeller beslutninger på styrenivå treffes av andre selskapsorganer enn styret, vil stedet hvor disse beslutningene fattes som vil være avgjørende, se pkt. 4.2 i avhandlingen.

4.4.1 Styrevedtak fattet i fysisk møte

Styrevedtak vil som regel bli truffet i styremøtene, jf. asl./asal. § 6-19 (1). Her er det tale om et møte hvor styremedlemmene er fysisk til stede. Alle styremedlemmene skal gis mulighet til å delta i styremøte, noe som også er et vilkår for at styret skal være beslutningsdyktig, jf. asl./asal. § 6-24 (2).

For at styrevedtak blir truffet må flertallet av styremedlemmene, som deltar i behandlingen, må stemme for det (alminnelig flertall), jf. asl./asal. § 6-24 (1). Stemmereglene sikrer at hver enkelt styremedlem har en mulighet til å avsi sin stemme. Gjennom stemmeavgivning utøver styremedlemmer styreledelse, slik at det er naturlig å knytte stedet for styremøtene til stedet for selskapets bosted.

⁶¹ Aarbakke (2004) s. 489.

⁶² Gulli (2005) s. 66.

At stedet for styremøtene vil være avgjørende i hjemmehørende-vurderingen fremgår av ligningspraksis og juridisk teori.⁶³

4.4.1.1 Formell eller materiell styreledelse

Det kan tenkes situasjoner hvor styrevedtak i realiteten blir fattet andre steder enn på styremøtene, slik at avholdelse av styremøter kun har en formell karakter. Problemstillingen er om det er stedet hvor styrebeslutninger reelt sett fattes eller hvor styremøtene avholdes, som er avgjørende.

I dommen inntatt i Utv. 2010 s. 968 ble det også lagt vekt på stedet for hvor styrebeslutninger ble fattet, og ikke på stedet hvor styremøtene fant sted. Det var altså uten betydning hvor styret avholdte sine styremøter. I denne saken var spørsmålet om et selskap registrert i Spania var hjemmehørende i Norge. Selskapet hadde styre som besto av to norske styremedlemmer, hvor den ene var hovedaksjonær og styreleder. Det var avholdt to styremøter i Spania. Etter rettens vurdering var ikke selskapets styreledelse utøvet på styremøtene. Det ble uttalt at «styremøtene og styrebeslutningene uansett ikke var av en slik karakter at selskapet reelt sett kan sies å ha blitt ledet fra Spania.»

Etter rettens oppfatning ble selskapets avgjørende og nødvendige ledelsesmessige beslutninger i det vesentlige truffet av styrelederen, mens han oppholdte seg i Norge. På bakgrunn av dette konkluderte retten med at selskapet var alminnelig skattepliktig i Norge.

I sak 2002-604SFS var spørsmålet om selskapet skulle anses hjemmehørende i Norge eller det aktuelle lavskatteland og dermed falle inn under NOKUS-reglene. Saken gjaldt et selskap som var registrert på Isle of Man. Selskapets styre bestod av fire styremedlemmer, hvorav to var bosatt i Norge og to på Isle of Man. I vurderingen av hvor selskapets faktiske ledelse fant sted, var det nødvendig å ta stilling til om styrevedtak faktisk var truffet i styremøtene. Selv om alle styremøter ble holdt på Isle of Man ble det uttalt at «av de fremlagte styreprotokoller ikke kan ses at styret har truffet beslutninger av nevneverdig betydning, i forhold til fremdriften i prosjektet i det aktuelle tidsrom.» Sentralskattekontoret påpekte at det var

⁶³ Se f.eks. 1995-618/619SFS, 1996-616/617/618SFS og 2005-604SFS.

«vanskelig å forestille seg at reelle beslutninger av større betydning kan tas på Isle of Man uten deltagelse av de to norske styremedlemmene».

Det ble lagt til grunn at de viktige beslutningene ikke ble ansett å være truffet i disse styremøtene, men av de norske styremedlemmene i Norge. Sentralskattekontoret for storbedrifter kom til at selskapet var hjemmehørende i Norge.

En slik forståelse må etter min mening følge naturlig av at man i vurderingen av selskapets bosted søker å klargjøre hvilken tilknytning et selskap har til Norge. Det er derfor ingen nødvendig sammenheng mellom stedet for styremøtene og stedet hvor den faktiske styreledelse finner sted.

4.4.1.2 Styremøter holdes vekselvis i Norge og i utlandet

Dersom selskapet avholder styremøter i flere land, er det nærliggende å anta selskapet er hjemmehørende i Norge hvis flertallet av styremøtene avholdes i Norge, da styreledelsen hovedsakelig er utøvet her. I motsatt fall, hvor det foreligger overvekt av styremøter i utlandet vil ikke selskapet anses å være hjemmehørende her.

Det kan reises spørsmål hvordan stillingen er hvis selskapet har likt antall styremøter i Norge og i et annet land (eventuelt flere land), slik at selskapets styreledelse i utgangspunktet vil være jevnt fordelt mellom disse landene.

Spørsmålet om hvilke momenter som skal være avgjørende i slike tilfeller var behandlet av Sentralskattekontoret i en sak.⁶⁴ Her var den ene halvparten av aksjene i selskapet eid av et norsk selskap og den andre av et utenlandsk selskap. Selskapet hadde seks styremedlemmer, hvorav tre norske og tre utlendinger. Styremøtene ble avholdt annenhver gang i Norge og i utlandet. Selskapets tilknytning på styrenivå syntes dermed å være helt likt.

Skattekontoret fastslo at vilkåret for at et selskap anses hjemmehørende i Norge er at selskapets faktiske ledelse på styrenivå må finne sted i Norge. I vurderingen av hvor denne ledelsen finner sted, ble det også lagt vekt på om overvekten av styrets beslutninger hadde

⁶⁴ Saken er upublisert og siteres etter Wilskow (1997) s. 202.

tilknytning til Norge. Dersom det var mange flere saker på styremøtene i Norge, kunne det tale for at en større del av styreledelsen fant sted i Norge og at selskapet følgelig hadde en større tilknytning til Norge. Her var det ingen slik overvekt av styretilknytning til Norge og selskapet ble ikke ansett hjemmehørende i Norge.

Etter min mening vil det i slike situasjoner også være hensiktsmessig å se på innholdet i styrevedtakene vedtatt på styremøtene i utlandet og i Norge. Problemstillingen kan illustreres med et følgende eksempel. Et selskap avholder like mange styremøter i et annet land som i Norge. På styremøter i utlandet utøver styret tilsyn av selskapets økonomiske situasjon, vedtar organisasjonsplaner og beslutter utdeling av utbytte. På styremøter i Norge treffer styret avgjørelser om langsiktige leieavtaler, avtaler om finansiering av selskapet og kjøp av aksjer i andre selskaper. Beslutninger tatt på styremøtene i utlandet vil nærmest være av en rutinemessig karakter. Beslutninger på styremøtene i Norge vil derimot kreve store overveielser fra styrets side, da de er av stor økonomisk verdi for selskapet. I dette eksemplet vil den mest betydningsfulle styreledelsen bli utøvet i Norge, noe som taler for at selskapet er hjemmehørende i Norge.

4.4.2 Styrevedtak utenfor fysisk møte

Spørsmålet om hvor den faktiske ledelse på styrenivå utøves, kan være vanskelig å avgjøre fordi etter vedtakelsen av aksjeloven av 1997 er det ikke lenger noe absolutt krav om at styrebehandling skal skje i møte, såfremt dette foregår på en «betryggende måte», jf. asl./asal. § 6-19 (1).

Saker styret må fatte ved fysisk tilstedeværelse, er årsregnskap og årsberetning etter asl./asal. § 6-19 (1). Etter denne bestemmelsen må fastsettelse av lønn og annen godtgjørelse til daglig leder også skje i styremøte, når tilsetting av daglig leder hører under styret. Det samme gjelder når styret fastsetter lønn og godtgjørelse til andre ledende ansatte.

Aksjelovgivningen åpner således for at styrebeslutninger treffes over telefon- eller videokonferanse eller ved sirkulasjon av dokumenter. Styrevedtak kan derfor treffes mens de enkelte styremedlemmene sitter i forskjellige land. I tilfeller hvor styrevedtak behandles i disse formene kan det være problematisk å fastslå i hvilket land styrevedtak blir fattet.

I det følgende vil jeg se på hvilke momenter som kan kaste lys over selskapets tilknytning til vedkommende land.

4.4.2.1 Betydningen av at styremedlemmer er bosatt eller ikke bosatt i Norge

Dersom styrevedtak blir truffet utenfor fysisk møte vil styremedlemmene typisk avgi sin stemme i det landet hvor de er bosatt, slik at det er nærliggende å anta styreledelsen vil utøves der.

At dette momentet kan være relevant synes å være forutsatt i forhåndsuttalelse

1996-616/617/618SFS.⁶⁵ I ble det uttalt at avgjørelsen om hvor selskapets faktiske ledelse finner sted, vil bero på en helhetsvurdering av samtlige relevante momenter.

Sentralskattekontoret påpekte at ett av relevante momentene vil være hvor styremedlemmene er bosatt. Ifølge Skattekontoret må det dreie seg om et faktisk opphold av en viss varighet, det vil si hvor styremedlemmene er fast bosatt. Styremedlemmenes statsborgerskap er uten betydning.

Selskapet i denne saken traff styrevedtak i styremøtene og det var ikke nødvendig å trekke inn styremedlemmenes bosted i vurderingen. Uttalelsen utelukker imidlertid ikke at det kan være relevant å se på hvor styremedlemmene er bosatt når styrevedtak er truffet uten fysisk tilstedeværelse av styremedlemmene.

4.4.2.2 Betydningen av hvor styrelederen er bosatt

Styreleder leder styrets behandling av saker og har plikt til å sørge for at de saker styret skal behandle, rent faktisk behandles av styret, jf. asl./asal. § 6-20 (1). I tillegg er møteleder, som regel styreleder, gitt dobbeltstemme i aksjelovgivningen ved stemmelikhet. Dette kan imidlertid fravikes i vedtektene, jf. asl./asal. § 6-24 (2). På bakgrunn av styreleders rolle i styrebehandlingen, synes det å være hensiktsmessig å stille spørsmål om styrelederens bosted har noen betydning i vurderingen av hvor styreledelse utøves.

⁶⁵ Omtale av 1996-616/617/618SFS i Almvik (2000) s. 33.

I situasjoner hvor halvparten av styremedlemmene er bosatt i utlandet og halvparten i Norge, legges det nok avgjørende vekt på om styreleder er bosatt i Norge eller i utlandet.

Når det gjelder vektleggingen av hvor styreleder er bosatt, er det antatt i ligningspraksis, at det først og fremst gjelder der han har dobbeltstemme ved stemmelikhet eller lignende rettigheter.⁶⁶

Det virker rimelig å legge vekt på styrelederens bopel, da styreledelsen i realiteten har større beslutningsmyndighet ved dobbeltstemme enn øvrige styremedlemmer. I så fall er det nærliggende å anta at styreledelsen i større grad utøves i det landet hvor styrelederen er bosatt.

Dette momentet vil imidlertid ikke løse spørsmålet i alle tilfeller. Det kan tenkes situasjoner hvor to styremedlemmer er bosatt i et land, to andre er bosatt i et annet land, mens styrelederen er bosatt i Norge. Dersom styremedlemmene fatter vedtak over en telefon- eller videokonferanse fra de landene de er bosatt i, vil styreledelsen være jevnt fordelt i de ulike landene. I så fall vil ikke avgjørende vekt på styrelederens bopel løse spørsmålet.

Dessuten kan det være tilfeldig hvor styrelederen er bosatt. Selskapet har ikke nødvendigvis noen større tilknytning til vedkommende land enn at styrelederen er bosatt der.

Etter min mening er det hensiktsmessig å foreta en samlet vurdering av selskapets reelle tilknytningsforhold til Norge, fremfor å legge avgjørende vekt på hvor styrelederen er bosatt. En slik helhetsvurdering må kun foretas i tilfeller hvor stedet for styreledelsen ikke lar seg fastslå. I denne vurderingen er det nærliggende å se på om det er overvekt av styrets disposisjoner med tilknytning til Norge, hvor selskapets hovedkontor befinner seg og hvor den daglige ledelse utøves. En slik samlet vurdering vil bidra til å klargjøre om selskapet har størst tilknytning til Norge og om det er hjemmehørende her.

⁶⁶ Wilschow (1997) s. 202.

5 «Hjemmehørende» i andre bestemmelser i skatteloven

5.1 Innledning

Uttrykket «hjemmehørende» fremgår av flere bestemmelser i skatteloven. I denne delen av oppgaven vil jeg nærmere se på hvorvidt dette uttrykket har samme rettslig innhold i alle sammenhenger det blir benyttet. Dersom uttrykket skal tolkes på samme måte i de ulike bestemmelsene, vil rettskildene til disse bestemmelsene også kunne være relevante for å fastslå innholdet i begrepet «hjemmehørende» i sktl. § 2-2.

På den ene siden tilsier hensynet til sammenheng i loven at når samme begrep brukes flere steder i samme lov, skal det tolkes på samme måte. På den andre siden blir lovene på skatteområdet ofte utarbeidet i tidsnød og som ledd i politiske kompromisser.⁶⁷ Dette kan føre til at regelverket er mindre samordnet og konsekvent. Dette taler for at man ikke uten videre kan legge til grunn at samme begrep har likt innhold i alle skattelovens bestemmelser hvor det blir brukt.

Uttrykket «hjemmehørende» fremgår i flere bestemmelser av skatteloven, for eksempel bestemmelsene om konsernbidrag i § 10-4, om kreditfradrag i § 16-20 om interessefelleskap i § 13-1, om NOKUS⁶⁸-beskatning i § 10-60 og fritaksmetoden i § 2-38. Jeg har valgt å fokusere på to viktige bestemmelser i §§ 10-60 og 2-38. Innholdet i uttrykket «hjemmehørende» i andre bestemmelser vil ikke bli drøftet nærmere.

5.2 «Hjemmehørende i lavskattelend» i skatteloven § 10-60

NOKUS-reglene i sktl. § 10-60 flg. gjelder for deltakere i et aksjeselskap og likestilt selskap eller sammenslutning, hvor selskapet er hjemmehørende i et lavskattelend, jf. sktl. § 10-63. Deltakere vil være de som direkte eller indirekte er eiere av aksjene eller som på annet grunnlag har kontroll over selskapet, jf. sktl. § 10-62. Etter NOKUS-reglene er selskapets

⁶⁷ Zimmer (2009)b s. 49.

⁶⁸ NOKUS står for NOOrsk Kontrollert Utenlandsk Selskap.

deltakere skattepliktige til Norge, uavhengig av om selskapet deler ut aksjeutbytte. Formålet med NOKUS-reglene er å hindre skattemotivert kapitalflukt ved at skattytere investerer og samler opp overskudd i selskaper hjemmehørende i lavskatteland for å unngå løpende norsk beskatning.⁶⁹

For at NOKUS-reglene skal komme til anvendelse må selskapet være hjemmehørende i et lavskatteland. Verken ordlyden i sktl. § 10-60 eller forarbeidene til den tidligere bestemmelsen i selskapsskatteloven⁷⁰ § 7-1 definerer hva som menes med at et selskap er «hjemmehørende i et lavskatteland».

I Ot.prp. nr. 16 (1991-1992) heter det at «med utenlandsk selskap eller innretning regnes selskap og innretning som ikke er skattemessig hjemmehørende i Norge, jf. skatteloven § 15 første ledd bokstav b». Uttalelsene i proposisjonen slår fast at NOKUS-reglene ikke gjelder for utenlandskregistrerte selskaper, som er hjemmehørende i Norge. Slike selskaper blir skattepliktige til Norge etter sktl. § 2-2 (1). Hvis selskapet ikke anses hjemmehørende i Norge etter sktl. § 2-2, må det avgjøres om det er hjemmehørende i et aktuelt lavskatteland.

Spørsmålet om forståelsen av uttrykket «hjemmehørende i lavskatteland» kom opp til behandling i sak 1992-310OLN.⁷¹ Overligningsnemnda slo fast at begrepet «hjemmehørende» måtte forstås på samme måte i forhold til dagjeldende selsktl. § 7-1 og sktl. 1911 § 15 (1) b. Overligningsnemnda uttalte at «begrepet 'hjemmehørende' innholdsmessig må forstås på samme måte i relasjon til begge de ovenfor nevnte lovtekster...».

Uttalelsen gjaldt et spørsmål om vedkommende selskap var hjemmehørende i et lavskatteland eller i Norge. Det er derfor ikke sikkert at spørsmålet står i samme stilling hvor det er spørsmål om selskapet er hjemmehørende i ett av to utland, hvor bare det ene er lavskatteland.

⁶⁹ Ot.prp. nr. 1 (2004-2005) s. 46.

⁷⁰ Lov om særregler for beskatning av selskaper og selskapsdeltakere (selskapsskattelov) av 20. juli 1991 nr. 65 (opphevet).

⁷¹ Saken er omtalt i Almvik (2000) s. 31.

I brev av 7. august 1996⁷² har Finansdepartementet uttalt at begrepet «hjemmehørende i lavskatteland» ikke kan tolkes tilsvarende begrepet i sktl. § 15 (1) b, ettersom «kriteriene for når et aksjeselskap har alminnelig skatteplikt til en fremmed stat varierer fra stat til stat».

Finansdepartementet begrunner ikke sitt standpunkt nærmere. Det virker som Finansdepartementet legger vekt på at selskaper må ha faktisk skatteplikt i den aktuelle staten. Det er nærliggende å anta at Finansdepartementet sikter til uheldige situasjoner hvor et selskap ikke blir ansett hjemmehørende i et lavskatteland etter norsk intern rett, men i virkeligheten er skattepliktig der etter landets interne rett. I så fall ville Norge miste en reell beskatningsmulighet.

Departementet har i samme uttalelsen antatt at et norsk-kontrollert selskap registrert i et lavskatteland, men ledet fra et tredje land (ikke-lavskatteland), vil være omfattet av NOKUS-reglene, med mindre det er hjemmehørende i det landet hvor bestyrelsen finner sted etter dette landets regler. Dette må også anses å gjelde i tilfeller hvor et lavskatteland anser ledelse i sin alminnelighet for tilstrekkelig, mens det andre land (ikke-lavskatteland) krever ledelse på styrenivå og den foreligger der, slik at selskapet er hjemmehørende i begge land.

Finansdepartementet har for øvrig uttalt at retten for NOKUS-beskatning er begrenset overfor stater Norge har skatteavtale med. Dette fremgår av uttalelser i Ot.prp. nr. 16 (1991-92) s. 82 og Ot.prp. nr. 1 (2007-2008), hvor det heter:

«De gjeldende NOKUS-reglene omfatter eiere av selskaper hjemmehørende i EØS, så vel som eiere av selskaper hjemmehørende utenfor EØS. NOKUS-reglene er likevel begrenset slik at det ikke foretas NOKUS-beskatning dersom selskapet er hjemmehørende i et land som har skatteavtale med Norge og selskapets inntekter ikke hovedsakelig er av passiv karakter.»⁷³

I juridisk teori har det vært stilt spørsmål om en slik begrensning er hensiktsmessig.

Widerberg er av den oppfatning at en bør «revurdere innholdet i begrepet ‘hjemmehørende i lavskatteland’, med sikte på en samordning med begrepet ‘hjemmehørende i riket’». Hun sier at en slik begrensning ikke er nødvendig med sikte på å ivareta Norges internasjonale

⁷² Brevet er ikke publisert og siteres etter Widerberg (2011).

⁷³ Ot.prp. nr. 1 (2007-2008) s. 56.

forpliktelser i henhold til skatteavtaler. Hun påpeker at NOKUS-regler ikke er i strid med skatteavtaler og viser til OECD-kommentarene til Art. 7 (1).

Oppsummeringsvis kan man si at «hjemmehørende i lavskatteland» viser til reglene i det aktuelle lavskatteland. En kan dermed ikke gå ut fra at lokaliseringen av selskapets virkelige ledelse vil være avgjørende etter NOKUS-reglene.

5.3 Vilkåret hjemmehørende etter regler om skattefritak i § 2-38

Hvor aksjonæren er et aksjeselskap, er aksjegevinst og aksjeutbytte som hovedregel skattefritt og tap ved salg av aksjer ikke fradragsberettiget, jf. sktl. § 2-38 (1) a, jf. (2) a. Reglene innebærer at selskapsoverskuddet skattlegges i det selskapet som har opptjent det og at utbytte skattlegges hos den fysiske person som er aksjonær i morselskapet, men at mellomliggende selskaper ikke skattlegges (fritaksmetoden).⁷⁴

Reglene om skattefritak gjelder for en inntekt eller et tap på eierandeler i (eventuelt finansielle instrumenter med slik eierandel som underliggende objekt) i selskaper som er hjemmehørende i Norge etter sktl. § 2-2, jf. sktl. § 2-38 (1) a. Fritaksmetoden vil også gjelde for inntekt og tap på eierandeler i selskaper hjemmehørende i utlandet, sktl. § 2-38 (1) i.

Reglene kommer ikke til anvendelse for eierandeler i selskaper hjemmehørende i lavskatteland *utenfor* EØS, jf. sktl. § 2-38 (3) a. Skattefritaket for aksjeinntekter fra selskaper hjemmehørende i lavskatteland *innenfor* EØS forutsetter at selskapet er reelt etablert og driver økonomisk aktivitet i et EØS-land, jf. sktl. § 2-38 (3) a. Med hensyn til hva som menes med lavskatteland viser unntaksbestemmelsen til sktl. § 10-63, som definerer lavskatteland i forhold til NOKUS-reglene.

Videre oppstilles det unntak for inntekt og tap på eierandeler i selskaper hjemmehørende i land *utenfor* EØS, jf. sktl. § 2-38 (3) b-d. Forutsetningen for disse unntakene er at selskapet er hjemmehørende utenfor lavskatteland med hensyn til sktl. § 2-38 (3) a. Vurderingen om hvorvidt selskaper er hjemmehørende i land utenfor EØS etter unntaksbestemmelsene i sktl. § 2-38 (3) b-d vil kun være relevant når skattyteren har eierandel i det aktuelle selskapet som er

⁷⁴ Zimmer (2009)b s. 304.

lavere enn 10% og når skattyteren har mindre enn 10% av stemmene som kan avgis på generalforsamlingen i selskapet.

Verken lovteksten eller forarbeidene gir noen anvisning på hvordan vilkåret ”hjemmehørende i land utenfor EØS” skal forstås.

I brev av 10. mai 2005⁷⁵ har Finansdepartementet avgitt en uttalelse om forståelsen av uttrykket «hjemmehørende» i sktl. §2-38 (2), jf. (3) b-d. Det følger av uttalelsen at det avgjørende kriterium for om et selskap skal anses hjemmehørende i et land, er at det har alminnelig skatteplikt dit». Finansdepartementet har påpekt at spørsmålet av selskapets alminnelige skatteplikt til det aktuelle landet skal vurderes i henhold til det aktuelle landets rett og skatteavtaler.

Ifølge Finansdepartementet er det uten betydning hvorvidt vedkommende land baserer seg på virkelig ledelse, registrering eller andre kriterier for å anse et selskap som alminnelig skattepliktig der. Etter Finansdepartementets vurderinger vil inntekt av andeler i et selskap, som anses å være alminnelig skattepliktig i flere land, både innenfor og utenfor EØS, i utgangspunktet være omfattet av fritaksmetoden.

Finansdepartementet viser til denne uttalelsen i et brev fra 25. september 2007 om utenlandske aksjefond og fritaksmetoden.⁷⁶ Uttalelsen omhandler spørsmålet om det kan innfortolkes et krav om å være hjemmehørende etter skatteavtalen i henhold til sktl. § 2-38, eller om det er tilstrekkelig at bostedsbekreftelsen kun viser til hjemstatens interne bostedsregler. Med støtte i uttalelser i Utv. 2006 s. 485 la Finansdepartementet til grunn at selskaper «som skal være omfattet av fritaksmetoden, ikke bare må være hjemmehørende i medhold av hjemlandets interne regler, men også må være bosatt der i henhold til en eventuell skatteavtale mellom dette landet og Norge.»

De generelle betraktningene i denne uttalelsen tilsier at forståelsen av vilkåret hjemmehørende i Utv. 2006 s. 485 skal legges til grunn i hele bestemmelsen, det vil si ikke kun unntakene i

⁷⁵ Utv. 2006 s. 485.

⁷⁶ Utv. 2007 s.1568.

sktl. § 2-38 (3) b-d. Dette synes også å være forutsatt i departementets uttalelser i brev av 29. september 2009 og 3. november 2011.

5.4 Sammenfattende vurdering

Uttrykket «hjemmehørende» i NOKUS-reglene og reglene om skattefritak viser til reglene i det aktuelle land. NOKUS-reglene vil imidlertid ikke gjelde for selskaper i land som Norge har skatteavtale med, med mindre inntekten i utlandet er av passiv karakter. I forhold til fritaksmetoden må vurderingen skje etter selskapets hjemlands interne rett og en eventuell skatteavtale mellom dette landet og Norge.

Vurderingen etter disse to bestemmelsene ikke er sammenfallende med hjemmehørende-vurderingen etter sktl. § 2-2. Dette innebærer at kilder knyttet til sktl. §§ 2-38 og 10-60 ikke har større interesse ved tolking av sktl. § 2-2.

Hvis man kunne legge til grunn at uttrykket «hjemmehørende» etter disse reglene måtte tolkes på samme måte som i sktl. § 2-2, kunne det føre til at selskapet ville bli ansett hjemmehørende i det aktuelle landet etter norsk intern rett, men likevel ikke bli ansett hjemmehørende der etter det aktuelle landets interne rett og omvendt. En slik situasjon kan oppstå dersom Norge og vedkommende land har ulike kriterier for selskapets bosted, eller bruker kriteriet «faktisk ledelse», men tolker det annerledes.

I forhold til NOKUS-beskatning ville slike situasjoner føre til at selskapets inntekt ville være alminnelig skattepliktig i en annen, ikke-lavskattestat. I så fall foreligger det ikke fare for skattemotivert kapitalflukt og skatteomgåelse, som NOKUS-reglene tar sikte på å eliminere.

I motsatt situasjon, hvor et selskap ikke ville bli ansett hjemmehørende i lavskatteland etter norsk rett, men hjemmehørende der etter lavskattelandets rett, kunne selskaper foreta skattemotiverte tilpasninger. Ved å velge et lavskatteland som anvender et annet vilkår enn stedet for selskapets ledelse på styrenivå kunne selskapene få gunstig beskatning uten å betale skatt til Norge etter NOKUS-reglene.

Formålet med reglene om skattefritak tilsier også at det avgjørende må være om selskapet faktisk beskattes i et lavskatteland. Hensynet til å motvirke kjedebeskatning vil ikke slå til i de tilfellene hvor aksjeutbytte fra utenlandske selskaper er fritatt for beskatning i hjemlandet.

De ulike formålene og hensynene bak de konkrete skattebestemmelser tilsier derfor at uttrykket «hjemmehørende» ikke skal tolkes på samme måte. Det kan dermed ikke legges til grunn at uttrykket «hjemmehørende» har samme innhold i alle skattelovens bestemmelser, hvor det blir benyttet.

6 Selskapets bosted etter skatteavtaler

6.1 Innledning

I de ulike staters interne rett kan det være forskjellige kriterier for når et selskap anses hjemmehørende i vedkommende stat. En stat lar for eksempel formelle kriterier, som registreringssted være avgjørende i vurderingen om selskapets hjemsted, mens en annen stat lar stedet for den virkelige ledelse være avgjørende. Dette kan også skje hvor begge stater bygger på kriteriet «virkelig ledelse», men innholdet av de internrettslige begrepene defineres ulikt. I så fall kan selskapet bli hjemmehørende i to ulike stater etter statenes interne rett, noe som kan føre til dobbeltbeskatning av en lang rekke inntekter. Dobbelt bosted kan også resultere i at skattyteren oppnår dobbelt sett av rettigheter, for eksempel dobbelt fradrag ved underskudd.⁷⁷

Dersom Norge har inngått en skatteavtale med vedkommende stat, vil skatteavtalens regler avgjøre hvor selskapet anses å være hjemmehørende i det aktuelle tilfellet, slik at dobbeltbeskatning på grunnlag av dobbelt hjemsted unngås. Det er imidlertid et vilkår for å kunne påberope seg skatteavtalebeskyttelse at vedkommende selskap er bosatt etter internretten i minst en av de kontraherende stater, jf. Art. 1.

I det følgende vil jeg først gjøre rede for når skatteavtale kommer til anvendelse. Deretter vil jeg se på hva som skal til for at et selskap anses å være hjemmehørende etter Mønsteravt. Art. 4. Selv om skatteavtaler kan ha særegne bestemmelser, har de fleste skatteavtaler en bestemmelse som helt eller delvis tilsvarer Mønsteravt. Art. 4.

6.2 Mønsteravtalens bostedsregel

Mønsteravt. Art. 4(1) bestemmer at selskapets bosted etter skatteavtalen skal avgjøres med utgangspunkt i intern rett i avtalestatene:

⁷⁷ Zimmer (2009) a s. 131.

«the term ‘resident of a Contracting State’ means any person⁷⁸ who, under the laws of that State, is liable to tax therein by reason of his domicile, residence, place of management or any other criterion of a similar nature...»

Utgangspunktet er at det er statenes interne rett som avgjør i hvilken stat et selskap er skattemessig bosatt. Er selskapet bosatt i bare en av de kontraherende stater, vil denne staten være selskapets hjemstat etter skatteavtalen. Dersom et selskap ikke er hjemmehørende i noen av avtalestatene etter statenes interne rett, vil ikke problemet med dobbeltbeskatning på grunnlag av dobbelt hjemsted være aktuelt. Er selskapet ansett bosatt i begge kontraherende stater etter statenes interne rett, vil selskapets bosted bestemmes etter kriteriet «place of effective management» i Art. 4(3).

Det fremgår av Art. 4(1) at et selskap må være skattepliktig («liable to tax») etter intern rett i minst en av kontraherende stater («under the laws of that State») for at skatteavtalen skal komme til anvendelse. Denne skatteplikten må oppstå på grunnlag av domisil, setet for selskapets ledelse eller andre lignende kriterier. Disse kriteriene dekker ulike former for selskapets tilknytning til en stat og som etter intern rett anses å gi grunnlag for alminnelig beskatning av selskapet. Begrenset skatteplikt til en stat er ikke tilstrekkelig for at et selskap anses bosatt der etter skatteavtalen, se Mønsteravt. Art. 4(1), 2. punktum.

Kravet om alminnelig skatteplikt forutsetter at selskapet må være eget skattesubjekt etter denne statens interne rett. Dette er uproblematisk for norske aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper, herunder tilsvarende utenlandske selskaper, ettersom de er selvstendige skattesubjekter etter norsk rett. Det kan tenkes tilfeller hvor selskapet er skattesubjekt i Norge, men ikke er kvalifisert som skattesubjekt i den aktuelle staten som Norge har inngått skatteavtale med. Dette vil for eksempel gjelde i USA, hvor selskapet i visse tilfeller kan velge om skatten skal beregnes på deltaker- eller på selskapsnivå. Det kan også tenkes tilfeller hvor enkelte selskapsformer er egne skattesubjekter i andre avtalestater, men ikke er det etter norsk rett. For at skatteavtalen kommer til anvendelse er det tilstrekkelig at selskapet er skattesubjekt etter internretten i minst en av de kontraherende stater, samt alminnelig skattepliktig dit, jf. Art. 1 og 4(1). Dette fremgår også av kommentarene til Mønsteravt. Art. 1 pkt. 5, som viser til Art. 4(1).

⁷⁸ Begrepet «person» omfatter også selskaper, jf. Art. 3(1).

Verken ordlyden i bestemmelsen, heller ikke kommentarene til Mønsteravtalen presiserer hva som ligger i «any other criterion of similar nature». Alminnelig språklig forståelse av ordlyden tilsier at kriteriet må være av samme karakter og ha en viss nærhet til kriteriene som er nevnt i Art. 4(1). Vilkåret må derfor forstås som en henvisning til enhver stedsrelatert tilknytning som avgjør selskapets alminnelige skatteplikt etter landets interne rett.⁷⁹ Det kan for eksempel være sete for selskapets hovedkontor, stedet for selskapets vesentlige aktivitet, stedet hvor et selskap er registret eller stiftet og lignende.

6.3 Vilkåret «place of effective management» i artikkel 4(3)

Det forutsettes i den videre fremstillingen at selskapet er et skattesubjekt og er skattemessig bosatt i begge kontraherende stater etter begge staters interne rett etter kriterier som nevnt i Art. 4(1). Spørsmålet er hvor selskapet har sitt skattemessige hjemsted etter skatteavtalen.

Stedet for selskapets bosted vil bestemmes på grunnlag av kriteriet «place of effective management», nedfelt i Mønsteravt. Art. 4(3):

«Where [...] a person other than an individual is a resident of both Contracting States, then it shall be deemed to be a resident of the State in which it's place of effective management is situated. »

Mønsteravtalen inneholder ikke en definisjon av uttrykket «place of effective management», slik at det kan tenkes at statene er henvist til å tolke uttrykket etter deres interne rett, jf. Art. 3(2). Formålet bak bestemmelsen tilsier imidlertid at de kontraherende statene må ha en felles forståelse av begrepet for at skatteavtalen skal være effektiv og avverge dobbeltbeskatning. Vilkåret har derfor en selvstendig betydning og må ikke tolkes på bakgrunn av avtalestatens interne rett.⁸⁰

Etter Mønsteravtalens ordlyd er det sete for selskapets virkelige ledelse som må være avgjørende i vurderingen av hvor selskapet er bosatt. De formelle kriterier, så som registrering og lignende er uten betydning. I kommentarene til Mønsteravtalen er det uttrykkelig uttalt at det ikke anses å gi en tilfredsstillende løsning å knytte selskapets bosted til formelle kriterier

⁷⁹ Couzin (2002) s. 143.

⁸⁰ Se Vogel (1997) s. 262 og Oliver (2001) s. 289.

som registrering.⁸¹ Aksjonærens bosted er også uten betydning for selskapets bosted etter skatteavtalen.⁸²

Hvis dobbelt bosted skyldes at en stat etter intern rett lar formelle krav, som for eksempel registrering, være avgjørende, må denne stat gi avkall på å være hjemstat til fordel for den andre staten, som lar sete for virkelig ledelse være avgjørende.

Et eksempel som kan nevnes her, er et selskap som er stiftet i Storbritannia, men som ledes på styrenivå fra Norge. Dette er typisk for en del norskregistrerte utenlandske foretak (NUF-er). Storbritannia bruker registrering som vilkår ved fastsettelsen av selskapets bosted, mens Norge lar stedet for selskapets ledelse på styrenivå være avgjørende. Et selskap som det nevnte vil således være bosatt både i Norge og Storbritannia etter landenes interne rett. Etter skatteavtale mellom Norge og Storbritannia, som bruker kriteriet «virkelig ledelse» i Art. 4(3), vil selskapet være bosatt i Norge.⁸³ Storbritannia må derfor gi avkall på den alminnelige beskatningsretten.

Hvis begge statene har virkelig ledelse som vilkår for selskapets bosted, men definerer innholdet i dette vilkåret ulikt, er det skatteavtalens begrep som vil avgjøre situasjonen. Det må da avgjøres i hvilken stat de mest sentrale ledelsesfunksjonene finner sted.⁸⁴

Det fremgår av kommentarer til Mønsteravtalen at et selskap kan ha ledelsen i mer enn ett land, men bare kan ha den virkelige ledelse i ett land av gangen. Kommentarene fremhever at forskjellen mellom sete for selskapets ledelse («place of management»)⁸⁵ og sete for virkelig ledelse («place of effective management»), vil sistnevnte være en mer kvalifisert form.⁸⁶ Dette er fordi selskapet kan ledes fra ulike land og kan ha flere seter for selskapets ledelse. Det sentrale er at kriteriet «place of effective management» vil være avgjørende.

⁸¹ OECDkomm. Art. 4 pkt. 22.

⁸² Se Mønsteravt. Art. 5(7).

⁸³ Art. 4(3) i skatteavtale mellom Norge og Storbritannia bygger på Mønsteravtalens begrep «place of effective management», se St.prp. nr. 9 (2000-2001) s. 5.

⁸⁴ Skaar (2006) s. 122.

⁸⁵ Som det er nevnt ovenfor, kan sete for selskapets ledelse være et vilkår for alminnelig skatteplikt i avtalestatenes interne rett, jf. Art. 4(1).

⁸⁶ Skaar (2006) s. 122.

6.3.1 Hva omfattes av selskapets virkelige ledelse

Kommentarene til Mønsteravtalen gir en nærmere presisering av hva som ligger i begrepet «place of effective management»:

«The place of effective management is the place where key management and commercial decisions that are necessary for the conduct of the entity's business as a whole are in substance made.»⁸⁷

Den alminnelige språklige forståelsen av ordlyden tilsier at det er tale om stedet hvor toppledelsen i selskapet utøver sine funksjoner.

I tidligere kommentarer til Art. 4 var stedet for selskapets virkelige ledelse presisert på følgende måte:

«The place of effective management will ordinarily be the place where the most senior person or group of persons (for example the board of directors) makes its decisions, the place where the actions to be taken by the entity as a whole are determined... »⁸⁸

Mange avtalestater mente at formuleringen hadde for sterkt fokus på styrets plassering i forhold til stedet hvor selskapets daglige ledelse utøves.⁸⁹ Dette førte til at henvisningen til stedet for styremøtene ble tatt ut fra kommentarene i 2008.

Det kan stilles spørsmål om denne endringen er et resultat av en endret oppfatning eller en presisering av hvilken vekt daglig ledelse skal tillegges.

Problemstillingen har også betydning for spørsmålet om de endrede kommentarene kan anvendes ved tolking av eldre avtalebestemmelser. Dersom reviderte kommentarer ikke inneholder materielle endringer må nye kommentarer legges til grunn også for tolkingen av eldre skatteavtaler.⁹⁰

⁸⁷ OECDkomm. Art. 4 pkt. 24.

⁸⁸ Comments on the 2008 Update to the Model Tax Convention – Place of Effective Management (2008), Art. 4 pkt. 24.

⁸⁹ *ibid.* s. 7.

⁹⁰ OECDkomm Introduction pkt. 35.

Ordlyden i tidligere kommentarer synes å forutsette at stedet for daglig ledelse vil være et relevant moment i vurderingen. Kommentarene henviste ikke til stedet for styremøtene som eneste relevante moment, men brukte det kun som et eksempel på hvor av hvor selskapets øverste ledelse kan utøves. Det er dermed ikke tilsiktet noen materiell endring av begrepet «virkelig ledelse», men en presisering av hvordan begrepet skal tolkes. Etter presiseringen i kommentarene er det blitt mer klart at man ikke skal utelukkende se på hvor styremøtene eller andre selskapsmøter avholdes. Det sentrale er hvor selskapets øverste ledelse utøver sine funksjoner, enten det er styre, daglig leder eller andre nøkkelpersoner i selskapets ledelse.

Hvordan selskapet er organisert og hvem som står for styring av selskapets virksomhet kan variere fra land til land. Hvem som utøver selskapets øverste ledelse må derfor vurderes på bakgrunn av selskapets hjemlands selskapslovgivning. Statenes selskapslovgivning kan tillate selskaper å fravike enkelte regler om selskapets organisasjon og kompetansefordeling i sine vedtekter. Så hvordan ledelsen utøves kan også variere fra selskap til selskap. Det er derfor hensiktsmessig å se på hva som eventuelt følger av vedtekter i vedkommende selskap.

Videre er det nødvendig å se på hvilke beslutninger som blir truffet av selskapets øverste ledelse og hvilken betydning de aktuelle beslutningene har for selskapet. Det er bare forretningsmessige beslutninger som er nødvendige for selskapets virksomhet, som vil utgjøre selskapets virkelige ledelse.⁹¹

Det må derfor trekkes en grense mot aktiviteter som ikke knytter seg til forretningsmessige sider av virksomheten, men vil være en del av selskapets drift. Dette vil for eksempel være personalforvaltning og produksjon. Det kan nevnes som et eksempel et it-selskap med egen avdeling for forskning og utvikling av programvare i ett land, mens den forretningsmessige siden av virksomheten blir utøvet i et annet land. Dersom en av selskapets daglige ledere kun leder utviklingsavdelingen, vil ikke han utøve virkelig ledelse etter skatteavtalen.

⁹¹ OECDkomm art. 4 pkt. 24.

Stedet hvor ledelsen kun kontrollerer eller overvåker selskapets virksomhet vil ikke være sete for selskapets virkelige ledelse.⁹² Det er videre uten betydning hvor viktige ledelsesmessige beslutningene er iverksatt.⁹³

6.3.2 Betydningen av hvem som faktisk utøver virkelig ledelse

Det kan reises spørsmål om det har noen betydning at de aktuelle avgjørelsene blir diskutert og truffet ett sted, men senere blir formelt vedtatt på et styremøte eller andre selskapsmøter et annet sted. Problemstillingen vil for eksempel være aktuell i tilfeller hvor et selskap har styre som sitter og tar beslutninger i ett land, mens selskapets eneaksjonær oppholder seg i et annet land, hvor han gir klare instruksjoner til styret angående hvilke beslutninger som må vedtas på styremøter. I så fall vil styremøtene ha en formell betydning, da styret ikke vil ha noen innflytelse på hvilke beslutninger som blir vedtatt og heller ikke vil ha noen mulighet til å utforme innholdet i disse beslutningene. Det kan også tenkes andre situasjoner hvor stedet hvor beslutninger er truffet og stedet hvor de er formelt vedtatt ikke er sammenfallende.⁹⁴

Den alminnelige språklige forståelsen av begrepet «virkelig ledelse» tilsier at det avgjørende er hvor selskapets ledelse faktisk er utøvet og ikke hvor beslutningene formelt er vedtatt.

I diskusjonsnotat heter det uttrykkelig at dersom stedet hvor en formell godkjenning av avgjørelser finner sted ikke er sammenfallende med stedet hvor disse avgjørelsene faktisk ble tatt, vil det sistnevnte være avgjørende.⁹⁵ Selv om forslagene i notatet aldri ble vedtatt, kan det etter min mening være veiledende og gi en viss innsikt i hvordan OECD tolker begrepet «virkelig ledelse». I juridisk teori er det også antatt at det avgjørende er hvor beslutningene faktisk er tatt.⁹⁶

⁹² Vogel (1997) s. 262.

⁹³ I.c.

⁹⁴ Tilsvarende spørsmål oppstår også ved fastsettelsen av selskapets bosted etter norsk intern rett, se pkt. 4.2 og pkt. 4.4 for en nærmere drøftelse.

⁹⁵ OECD, Place of effective management concept; suggestions for changes to the OECD model tax convention. (2003), pkt. 24. 3.

⁹⁶ Vogel (1997) s. 262.

Det er som regel uproblematisk å anvende det materielle vilkåret, når ledelsesmessige funksjoner er tillagt konkrete personer i selskapet, slik at det er mulig å fastslå hvor de befinner seg når de treffer ledelsesbeslutninger. Det kan imidlertid tenkes situasjoner hvor et selskap har to daglig ledere, som i felleskap leder selskapet. Det kan være problematisk å fastslå hvor selskapets daglige ledelse blir utøvet dersom de oppholder seg i to forskjellige land.

En sak med tilsvarende saksforhold var behandlet av engelsk domstol i første instans (First-tier Tribunal) i Laerstate-dommen.⁹⁷ Spørsmålet i denne saken var om et nederlandskstiftet holdingselskap var bosatt i Nederland eller i Storbritannia etter skatteavtale mellom disse statene.⁹⁸ Selskapet Laerstate var eid av et nederlandsk selskap. Selskapet hadde et styre som hadde to styremedlemmer, som også var selskapets direktører. Den ene direktøren (A) var eneaksjonær i det nederlandske selskapet som eide alle aksjene i Laerstate. Han var tysk statsborger, men oppholdte seg store deler av tiden i Storbritannia. Selskapets andre direktør (B) holdt til Nederland. Samtlige styremøter ble avholdt utenfor Storbritannia, og flesteparten av dem fant sted i Nederland.

I sin vurdering av selskapets bosted tok retten utgangspunkt i hvem som sto for selskapets ledelse. Retten tok stilling til hvem som i virkeligheten sto for selskapets ledelse først i perioden når selskapet hadde to daglige ledere og dernest i perioden etter at direktøren A fratrådte sin stilling.

I perioden da selskapet hadde to direktører la retten til grunn at morselskapets eneaksjonær i virkeligheten utøvet all vesentlige ledelse, mens den andre direktøren handlet etter eneaksjonærens instruksjoner uten å delta i beslutningsprosessen. Retten uttalte at selskapet ikke var ledet av styret gjennom styremøter, men kun av selskapets eneaksjonær, som sto for selskapets strategiske og ledelsesoppgaver. Han inngikk blant annet låneavtaler og tok andre viktige forretningsmessige beslutninger.

Retten konkluderte at i denne perioden var selskapet skattemessig bosatt i Storbritannia.

⁹⁷ Laerstate BV v. HM Revenue & Customs 2009.

⁹⁸ Skatteavtale mellom Storbritannia og Nederland inneholder bostedsregel med identisk ordlyd som i Mønsteravt. Art. 4(3).

I perioden etter at A fratrådte stillingen som direktør, la retten til grunn at B ikke hadde fått det minimum av informasjon, som var nødvendig for å ta beslutninger vedrørende selskapets ledelse. B var fortsatt instruert av eneaksjonæren og signerte dokumenter i samsvar med disse instruksene.

På bakgrunn av dette konkluderte retten med at A tok alle viktige beslutninger om selskapets virksomhet i Storbritannia også etter sin fratredelse og at stedet for selskapets virkelige ledelse var i Storbritannia. Retten konkluderte med at selskapet i denne perioden var skattemessig bosatt i Storbritannia.

Selskapet anket avgjørelsen. Ankeinstansen ville imidlertid ikke behandle saken på nytt og avviste anken.

Laerstate-dommen illustrerer at selskapets ledelse ikke nødvendigvis vil være utøvet av styret. I vurderingen av hvem som faktisk utøver virkelig ledelse må man se på hvem som har en avgjørende innflytelse på styring av selskapets virksomhet og hvilke disposisjoner som blir gjennomført.

6.3.3 «All relevant facts and circumstances»

Kommentarene til Art. 4(3) pkt. 24 gir uttrykk for at alle relevante forhold må tas i betraktning når man skal fastslå hvor selskapets virkelige ledelse utøves: «All relevant facts and circumstances must be examined to determine the place of effective management. »

Aktuelle momenter i denne vurderingen kan være stedet hvor styret vanligvis avholder sine møter, hvor nøkkelpersoner i den konkrete virksomheten treffer sine beslutninger, hvor daglige ledelse utøves, hvor selskapet har sin vesentlige aktivitet, lokalisering av majoritetsaksjonærer dersom de fatter beslutninger som er viktige for selskapet utover det som naturlig faller inn under aksjonærenes styringsområde. Det vil etter min mening også være nærliggende å se på momentene som er nevnt i den nye bestemmelsen i kommentarene pkt. 24 til alternativ ordlyd i Art. 4(3), som plassering av selskapets hovedkontor, hvor

selskapets oppbevarer sine regnskaper, hvilken stats lovgivning selskapet er underlagt og lignende.⁹⁹

En helhetlig vurdering av de nevnte momentene vil særlig være aktuell når selskapets ledelsesfunksjoner blir utøvet i flere land samtidig eller i andre tilfeller hvor det er vanskelig å lokalisere selskapets virkelige ledelse er.

Kommentarene gir ikke en uttømmende liste over hvilke kriterier som skal vurderes og sier heller ikke hvilken vekt de nevnte momentene skal ha. Dette kan føre til uenighet mellom avtalestatene med hensyn til selskapets skattemessige bosted, dersom de bruker ulike momenter eller vektlegger samme momenter ulikt. I så fall vil ikke dobbeltbeskatning avverges.

Det kan for eksempel tenkes at et selskap er registrert i stat A og selskapets vesentlige aktivitet foregår der. Selskapets hovedkontor ligger i stat B. Selskapets styreledelse og daglig ledelse er jevnt fordelt på begge statene. I vurderingen etter skatteavtale kan disse statene komme til forskjellige resultater dersom stat A legger størst vekt på hvor den vesentlige aktiviteten finner sted, mens stat B lar stedet for selskapets hovedkontor være avgjørende.

I skatteavtaleretten er det oppstilt et prinsipp om felles tolkning av skatteavtaler. Dette prinsippet går ut på at partene er oppfordret til å søke det tolkningsresultat som mest sannsynlig vil bli akseptert av begge avtalepartene.¹⁰⁰ Prinsippet er imidlertid ingen selvstendig rettskilde som kan tillegges vekt og kan ikke benyttes til å avverge dobbeltbeskatningen ved ulik tolkning av skatteavtaler.¹⁰¹ Det kan derfor ikke utelukkes at statene kommer til ulike tolkningsresultater, ikke minst fordi de forsøker å beskytte egne skattefundamenter gjennom tolkningen av egne skatteavtaler.¹⁰²

Eksempelet foran viser at det er behov for en presisering av hvilke momenter som er aktuelle og ikke minst hvordan de skal vektlegges. Dette vil øke sannsynligheten for at den den

⁹⁹ OECDkomm. Art. 4 pkt. 24.1.

¹⁰⁰ Vogel (1997) Introduction pkt. 74.

¹⁰¹ Skaar (2006) s. 66.

¹⁰² I.c.

enkelte skatteavtale tolkes likt av begge stater, slik at unngåelse av dobbeltbeskatning bli oppnådd på en mer effektiv måte. Hensynet til konsekvens og ensartet praksis, samt hensynet til forutberegnelighet taler også for at det oppstilles en klarere veiledning med hensyn til hvordan regelen skal forstås. Det har vært foreslått å oppstille alternative kriterier, der hvor kriteriet «sete for virkelig ledelse» ikke løser dobbelstedssituasjon. Dette forslaget drøftes nedenfor.

6.4 Forslag om endring av Mønsteravtalens bostedsregel

En stadig teknologisk utvikling og økt virksomhetsutøvelse på tvers av landegrensene medfører at det blir vanskeligere å lokalisere stedet for den virkelige ledelse av selskaper. En arbeidsgruppe innen OECD utarbeidet i 2003 et diskusjonsnotat der det fremmes forslag om nye regler som kan løse problemer med dobbelt bosted for selskaper.¹⁰³ Formålet bak de foreslåtte regler var å presisere begrepet «virkelig ledelse» og delvis å endre selve kriteriet.¹⁰⁴

I det følgende vil jeg gjøre rede for hva dette forslaget går ut på.

I diskusjonsutkastet fremmes det to alternative forslag. Det ene forslaget er å fastholde Mønsteravtalens formulering «place of effective management». Ifølge notatet skal det fortsatt være avgjørende hvor betydningsfulle kommersielle beslutninger for selskapets drift blir truffet. Det er altså den reelle og ikke den formelle styreledelsen som vil være avgjørende for hvor selskapet skal anses å ha sin virkelige ledelse.

Det andre forslaget går ut på å utvide bestemmelsen i Art. 4(3) ved å oppstille et hierarki av kriterier som skal vurderes etter hvert. Det foreslåtte hierarkiet av momenter går ut på at det primære alternativet skal være «sete for virkelig ledelse», slik det er definert i det førstnevnte alternativet. Dersom dette primære alternativet ikke løser spørsmålet om selskapets bosted, vil selskapets tilknytning kartlegges etter det sekundære alternativet gjennom et hierarki av tre angitte kriterier.

¹⁰³ OECD, Place of effective management concept; suggestions for changes to the OECD model tax convention. (2003).

¹⁰⁴ OECDkomm. Art. 4 pkt. 21 flg.

Det første kriteriet er hvor selskapet først og fremst har sin økonomiske tilknytning. Det følger av forslaget at kriteriet om størst økonomisk tilknytning er valgt fordi et selskap bør være alminnelig skattepliktig i den stat hvor selskapet i størst grad utnytter vedkommende stats økonomiske ressurser. Det heter videre at man i denne vurderingen skal se på ulike momenter, som for eksempel i hvilken stat selskapet har de fleste ansatte og eiendeler, hvor det har sin hovedaktivitet, hvor det får de fleste inntektene fra, hvor hovedkontoret er, hvor den øverste ledelse av selskapet er og hvilken stats lovgivning selskapet er underlagt. Hvis en helhetsvurdering av disse relevante momentene tilsier at selskapet er mer økonomisk tilknyttet en stat enn den andre, vil selskapet anses å være skattemessig bosatt i den staten.

Det andre kriteriet er hvor selskapets vesentlige aktivitet finner sted. Dette momentet vil også være relevant i helhetsvurderingen av hvilket land selskapet har størst økonomisk tilknytning til etter første kriteriet omtalt foran. Dersom man kommer til at selskapet har like stor økonomisk tilknytning til begge kontraherende stater, vil dette momentet være avgjørende etter Mønsteravtalens andre kriterium. Selskapet skal anses å være bosatt i den stat hvor dets viktigste funksjoner utøves. Som regel vil det være den stat hvor hovedkontoret er lokalisert.

Det tredje kriteriet er beslutningsstedet for den overordnede daglige ledelse.

Dersom en slik sekundær vurdering etter de tre nevnte kriteriene ikke løser problemet med dobbelt hjemsted, vil staten som selskapet utleder sin rettslige status fra være selskapets hjemstat etter skatteavtale. Dette vil typisk være en stat hvor selskapet er stiftet. Dette momentet vil få avgjørende vekt etter dette kriteriet, i motsetning til vurderingen av selskapets økonomiske tilknytning nevnt foran, hvor momentet kun er ett av momentene i helhetsvurderingen.

Dersom spørsmålet fortsatt er uavklart, må statene løse spørsmålet ved en gjensidig avtale. Det er også foreslått en plikt for statene til å komme til resultat med hensyn til selskapets bosted.

Som følge av diskusjonsnotatet ble det i 2008 inkludert et nytt punkt 24.1 i OECD-kommentarer til Art. 4(3). Den nye bestemmelsen inneholder en alternativ løsning for de avtalestatene som ikke vil legge størst vekt på kriteriet virkelig ledelse. For de statene som

fastsetter selskapets bosted etter kriteriet virkelig ledelse og hvor virkelig ledelse ikke lar seg fastslå, vil ikke den nye bestemmelsen løse spørsmålet. Kommentarene åpner nå for at avtalestatene kan velge å erstatte Art. 4(3) med en bestemmelse som løser dobbeltbostedssituasjoner etter hvert som de oppstår. Det er da opp til statenes kompetente skattemyndigheter å inngå en gjensidig avtale som avgjør i hvilken stat selskapet er hjemmehørende.¹⁰⁵

Den alternative bestemmelsen i kommentarene til Art. 4(3) pålegger ikke statene plikt til å løse dobbelthjemstedsspørsmål.¹⁰⁶ Dette forslaget sier for så vidt lite mer enn Mønsteravtalens bestemmelse om statens gjensidige avtaler i Art. 25. Etter denne bestemmelsen kan avtalestatene inngå gjensidige avtaler for å avklare tvilsomme spørsmål vedrørende skatteavtalens anvendelsesområde og dobbeltbeskatningsspørsmål, som ikke er regulert i skatteavtalen.¹⁰⁷ Problemet med denne fremgangsmåten er at den ikke uten videre gir en løsning på dobbeltbeskatningssituasjonen, men er avhengig av enighet mellom de kompetente myndighetene i statene. En slik løsning gir mindre forutsigbarhet for skattyter og kan være tidskrevende.

6.5 Oppsummering

Oppsummeringsvis kan man si at selskapets bosted etter skatteavtale vil avgjøres på grunnlag av selskapets virkelige ledelse, det vil si hvor selskapets nøkkelpersoner treffer de viktigste forretningsmessige beslutninger for selskapets virksomhet. Det avgjørende er hvor disse beslutningene faktisk blir tatt og ikke hvor styremøtene eller andre selskapsmøter formelt finner sted. Det er heller ikke avgjørende hvor nøkkelpersonene i selskapets ledelse oppholder seg, når viktige ledelsesfunksjoner blir utøvet av andre. I slike tilfeller må man se på stedet hvor disse funksjonene i realiteten blir utført.

Selv om både norsk intern rett og Mønsteravtalen bygger på det materielle vilkåret faktisk ledelse, kan det påvises noen forskjeller i vurderingen etter norsk intern rett og

¹⁰⁵ OECDkomm. Art. 4 pkt. 24.1.

¹⁰⁶ Jf. ordlyden i OECDkomm pkt. 24.1 «shall endeavour to determine by mutual agreement».

¹⁰⁷ I juridisk teori har det vært omstridt hvorvidt Art. 25 inneholder en plikt for statene til å komme til enighet. Vogel er blant annet av den oppfatning at en slik plikt ikke foreligger etter Art. 25, se Vogel (1997) s. 1378.

Mønsteravtalen. Den sentrale forskjellen er at stedet for daglig ledelse er tillagt vekt og vil være et relevant moment i vurderingen av selskapets bosted etter Mønsteravtalen. I norsk intern rett spiller stedet for daglig ledelse en betydelig mindre rolle enn etter Mønsteravtalen. Mønsteravtalen åpner også for en bredere vurdering enn det som følger av norsk rett. Det skal foretas en konkret helhetlig vurdering av alle relevante forhold for å fastslå hvor selskapets virkelige ledelse utøves.

7 Avsluttende bemerkninger

Både norsk rett og OECDs mønsteravtale bruker et materielt kriterium ved fastsettelsen av selskapets bosted. I begge tilfeller er det avgjørende hvor selskapets virkelige ledelse utøver sine funksjoner. Norsk intern rett og Mønsteravtale definerer imidlertid ulikt hva som ligger i selskapets virkelige ledelse. Etter Mønsteravtalen er det også anledning til å foreta en bredere vurdering av hvor selskapets virkelige ledelse befinner seg, mens etter norsk intern rett vil stedet for selskapets styreledelse være avgjørende. Det kan derfor ikke utelukkes at et selskap, som ikke blir ansett hjemmehørende i Norge etter norsk intern rett, kan ha alminnelig skatteplikt der etter skatteavtalen. Dette kan for eksempel være tilfelle hvor den daglige ledelse utøves i Norge, mens styrefunksjonene i selskapet er delt, slik at det er uklart hvor styreledelsen utøves. I så fall vil Norge miste beskatningsmuligheten.

Det kan reises spørsmål om ikke det er hensiktsmessig å ta utgangspunkt i et bredere kriterium, slik det er definert i Mønsteravtalen, også i norsk intern rett.

Dersom det er samsvar mellom begrepet etter intern rett og skatteavtalen, vil ikke Norge miste en eventuell beskatningsmulighet etter skatteavtalen, slik at hensynet til det norske skattefundament blir ivaretatt på en mer effektiv måte. Dette vil også føre til tolkningsresultater som vil bli opprettholdt etter skatteavtalene. Dette taler for at det kan være hensiktsmessig at det norske begrepet faktisk ledelse omfatter både styreledelse og daglige ledelse. En slik fremgangsmåte synes å være best egnet til å fastslå stedet for virkelig ledelse, hvor selskapene ikke har noe fast sete for styre og hvor styrebeslutninger blir truffet uten fysisk tilstedeværelse over telefon-, videokonferanser eller dokumentsirkulasjon.

I tilfeller hvor det ikke lar seg fastslå hvor selskapets daglig ledelse og styreledelse finner sted, kan helhetsvurdering av andre relevante momenter gi et relativt godt bilde av selskapets reelle tilknytning til Norge. En slik regel vil imidlertid ikke være forutberegnelig for skattyter. Det kan dessuten ikke utelukkes at en slik helhetsvurdering etter norsk intern rett vil gi samme tolkningsresultat som den andre avtalestaten legger til grunn etter den aktuelle

skatteavtalen. I så fall må det gis en klarere veiledning med hensyn til hvilke momenter som skal inngå i denne helhetsvurderingen og hvordan de skal vektlegges, både i forhold til norsk intern rett og skatteavtaler.

Etter min mening kan det være nærliggende å oppstille et formelt kriterium som registreringssted som et sekundært alternativ til kriteriet virkelig ledelse i norsk intern rett. Kriteriet vil kunne være avgjørende i særtilfeller hvor selskapets virkelige ledelse (daglig ledelse og styreledelse) ikke lar seg fastslå. En slik løsning ville forhindre situasjoner hvor det ikke er mulig å fastsette selskapets virkelige ledelse fordi selskapets ledelse er likt fordelt over flere stater. Sett i lys av dobbeltbostedsproblematikken etter skatteavtalene vil en slik kombinasjon av kriteriene forhindre at selskapet blir bosatt i to stater hvor stedet for virkelig ledelse ikke lar seg fastslå og statene ikke kommer til enighet ved en gjensidig avtale. Denne fremgangsmåten vil også være bedre tilpasset dagens virkelighet med økende mobilitet på tvers av landegrensene og nye teknologiske former for styring av virksomheten.

Litteraturliste

Litteratur:

- Aarbakke (1990) Aarbakke, Magnus. *Skatt på inntekt*. 4. utg. Oslo, 1990.
- Aarbakke (2004) Magnus Aarbakke. *Aksjeloven og allmennaksjeloven. Kommentartutgave*. ...[et al.] 2. utg. Oslo, 2004.
- Almvik (2000) Almvik, Fred-Ove, Vegard Kristiansen og Anders Myklebust. *Bedriftsbeskatning i praksis*. Oslo, 2000.
- Almvik (2006) Almvik, Fred-Ove og Vegard Kristiansen. *Bedriftsbeskatning i praksis*. 3. utg. Bergen, 2006.
- Andenæs (2006) Andenæs, Mads Henry. *Aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper*. 2. utg. Oslo, 2006.
- Boe (1996) Erik, Boe. *Innføring i juss. Juridisk tenkning og rettskildelære*. Oslo, 1996.
- Couzin (2002) Couzin, Robert. *Corporate Residence and International Taxation*. Amsterdam, 2002.
- Gulli (2005) Gulli, Ole Chr. *Styrehåndboken*. 4. utg. Oslo, 2005.
- Sanfelt (1991) Sanfelt, Trond. *Skatteplikt til Norge ved deltakelse i internasjonal skipsfartsvirksomhet. I: Skipsfart og samarbeid – maritim joint ventures i rettslig betydning*. Lars Olav Askheim. ...[et al.] Oslo, 1991. s. 917-1005.
- Skaar (2006) Skaar, Arvid Aage m. fl. *Norsk skatteavtalerett*. Oslo, 2006.
- Vogel (1997) Vogel, Klaus. *Klaus Vogel on double taxation conventions: a commentary to the OECD-, UN-, and US model conventions for the avoidance of double taxation on income and capital*,

with particular reference to German treaty practice, 3. utg.
London, 1997.

- Wilskow (1997) Wilskow, Petter Chr. *Bedriftsbeskatning i praksis*. Oslo, 1997.
- Woxholth (2007) Woxholth, Geir. *Selskapsrett*. Oslo, 2007.
- Zimmer (2009)a Zimmer, Frederik. *Internasjonal inntektsskatterett*. 4. utg. Oslo, 2009.
- Zimmer (2009)b Zimmer, Frederik. *Lærebok i skatterett*. 6. utg. Oslo, 2009.
- Zimmer (2010) Zimmer, Frederik. *Skattelov og aksjelov – noen funderinger*. I: Selskap, kontrakt, konkurs og rettskilder – Festskrift til Mads Henry Andenæs 70 år. 2010, s. 344-356.

Artikler:

- Hole (2000) Hole, Geir Petter. *Skattemessig emigrasjon av selskaper*. I: Skatterett, årg. 18. 2000, s. 18-36.
- Kjærstad (2003) Kjærstad, Håvard. *Forvaltningspraksis som rettskilde – belyst med praksis fra ett eller flere forvaltningsområder*. I: Jussens Venner, nr. 3. 2003, s. 138-160. (siteret fra idunn.no)
- Leegaard (2001) Leegaard, Thor. *Skattemessig hjemsted for aksjeselskap – utilstrekkelig lovgivning?* I: Utvalget 2001, s. 928. (siteret fra rettsdata.no)
- Oliver (2001) Oliver, J. D. B. *Effective Management*. I: British Tax review, 5. 2001, s. 289-295. (siteret fra international.westlaw.com)
- Widerberg (2011) Widerberg, Hilde og John Harald Berger. *Hjemmehørende-begrepet i skatteloven*. I: Utvalget. 2011, s. 123. (siteret fra rettsdata)

Lover og forarbeider

Lover:

1911	Lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven) av 18. august 1911 nr. 8 (opphevet).
1949	Lov om adgang for Kongen til å inngå overenskomster med fremmede stater til forebygging av dobbeltbeskatning m.v. (dobbeltbeskatningsavtaleloven) av 28. juli 1949 nr. 15.
1980	Lov om ligningsforvaltning (ligningsloven) av 13. juni 1980 nr. 24.
1991	Lov om særregler for beskatning av selskaper og selskapsdeltakere (selskapsskattelov) av 20. juli 1991 nr. 65 (opphevet).
1997	Lov om aksjeselskaper (aksjeloven) av 13. juni 1997 nr. 44.
1997	Lov om allmennaksjeselskaper (allmennaksjeloven) av 13. juni nr. 45.
1998	Lov om årsregnskap mv (regnskapsloven) av 17. juli 1998 nr. 56.
1999	Lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven) av 26. mars 1999 nr. 14.

Forarbeider:

Ot.prp. nr.16 (1991-1992)	Oppfølging av skattereformen 1992
Ot.prp. nr. 86 (1997-1998)	Ny skattelov
Ot.prp. nr. 32 (1998-1999)	Endringer i skattelovgivningen
Ot.prp. nr. 1 (2004-2005)	Skatte- og avgiftsopplegget 2005 – lovendringer
Ot.prp. nr. 1 (2007-2008)	Skatte- og avgiftsopplegget 2008 - lovendringer

Domsregister

Høyesterettsdommer:

Rt. 1937 s. 443	<i>Panama</i>
Rt. 1975 s. 992	<i>Hjelmaas-Larsen</i>
Rt. 1987 s. 729	<i>Bokreditt</i>
Rt. 1996 s. 369	<i>Knap</i>
Rt. 2001 s. 1444	<i>Skøyen Næringspark</i>
Rt. 2002 s. 1144	
Rt. 2005 s. 577	<i>Baker Hughes II</i>

Underrettsdommer:

Utv. 2010 s. 968	Dom fra Kristiansand tingrett (<i>Amarillo Media</i>)
------------------	---

Utenlandske dommer:

Laerstate BV v. The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs
First-tier Tribunal (Tax), London, 11.08.2009.

Administrative uttalelser og ligningspraksis

Utvalget (dommer, uttalelser mv. i skattesaker og skattespørsmål):

Utv.1995 s. 481	Finansdepartementets brev av 28. februar 1995.
Utv.1998 s. 848	Finansdepartementets brev av 7. mai 1998.
Utv. 2006 s. 485	Finansdepartementets brev av 10. mai 2005.
Utv. 2007 s. 1568	Finansdepartementets brev av 25. september 2007.

Saker fra overligningsnemnda (OLN) ved skattekontoret for storbedrifter (SFS):

1992-310SFS
1995-505OLN
1995-618/619SFS
1996-616/617/618SFS
2002-604SFS
2005-604SFS

Øvrige uttalelser:

Justisdepartementets brev av 6. januar 1998.

<http://www.regjeringen.no/nb/dep/jd/kampanjer/tolkningsuttalelser/sammenslutningsrett/tolkningsuttalelser-om-aksjeloven-1976/-2-2---aksjeloven--2-2-forste-ledd-nr-2.html?id=456565> [sitert 25. oktober 2011]

Finansdepartementets brev av 29. september 2009.

http://www.regjeringen.no/nb/dep/fin/dok/andre/brev/prinsipputtalelser_fortolkninger/2009/utenlandske-selskaper-i-eos-som-subjekt-.html?id=578464 [sitert 30. oktober 2011]

Finansdepartements brev av 3. november 2011.

http://www.regjeringen.no/nb/dep/fin/dok/andre/brev/prinsipputtalelser_fortolkninger/2011/fritaksmetoden-og-utenlandsk-selskap---u.html?id=662302 [sitert 12. november 2011]

Annet

Skattedirektoratet:

Lignings-ABC 2011 Skattedirektoratet (utg.). Lignings-ABC 2011, 32 utg. Oslo, 2011.

OECD:

OECD Model Tax Convention on Income and on Capital (condensed version), 22 July 2010 (OECDs mønsteravtale med kommentarer).

Comments on the 2008 Update to the Model Tax Convention – Place of Effective Management, 28 May 2008.

<http://www.oecd.org/dataoecd/48/60/40489100.pdf> [sitert 9. september 2011]

Discussion draft: Place of effective management concept: suggestions for changes to the OECD model tax convention, 27 May 2003.

<http://www.oecd.org/dataoecd/24/17/2956428.pdf> [sitert 9. september 2011]

Skatteavtaler:

Skatteavtalen mellom Norge og Storbritannia. St.prp.nr. 9 (2000-2001).

Skatteavtalen mellom Nederland og Storbritannia (1980).