

UiO : **Det juridiske fakultet**

Hjemmehørendebegrepet for selskaper

Når skal et selskap med begrenset deltakeransvar anses skattemessig hjemmehørende i Norge?

Kandidatnummer: 635

Leveringsfrist: 25.05.2020

Antall ord: 16 991



Innholdsfortegnelse

1	INNLEDNING	1
1.1	Tema og problemstilling	1
1.2	Avgrensninger og presiseringer	2
1.3	Rettskilder	2
2	HJEMMEHØRENDEBEGREPET	4
2.1	Bakgrunn	4
2.2	Rettsvirkninger av hvor et selskap anses hjemmehørende.....	5
2.3	Vilkåret «hjemmehørende»	6
2.4	Lovendring 2019	7
2.4.1	Generelt	7
2.4.2	Bakgrunn	7
3	STIFTELSESVILKÅRET	9
3.1	Innledning	9
3.2	Rettsstilling før lovendring	9
3.3	Formål bak stiftelsesvilkåret	10
3.4	Rettsstilling etter lovendring	12
3.4.1	Oversikt	12
3.4.2	Vilkårets innhold	12
3.4.3	Innflytting	13
3.4.4	Utflytting	14
3.4.5	Flytting av Europeiske Selskap	16
3.5	Endring i rettsstilling.....	18
4	LEDELSESVILKÅRET	20
4.1	Innledning	20
4.2	Rettsstilling før lovendring	20
4.3	Formål bak ledelsesvilkåret	22
4.4	Rettsstilling etter lovendring	23
4.4.1	Oversikt	23
4.4.2	«Reell» ledelse.....	23
4.4.3	Ledelse.....	24
4.4.4	Typetilfeller	29
4.5	Utfordringer knyttet til ledelsesvilkåret	33
4.5.1	Konsernstyring.....	33

4.5.2	Verdipapirfond og investeringsselskaper	34
4.5.3	Skipseiende selskaper	35
4.6	Endring i rettsstilling.....	36
5	SKATTEAVTALEUNNTAKET	38
5.1	Innledning	38
5.2	Skatteavtaler.....	38
5.2.1	Oversikt	38
5.2.2	Bostedsregelen i skatteavtaler	39
5.3	Rettsstilstand før lovendring.....	41
5.4	Formål bak skatteavtaleunntaket.....	42
5.5	Rettsstilstand etter lovendring	43
5.5.1	Oversikt	43
5.5.2	Vilkårets innhold	43
5.5.3	Generell avskjæringsregel	45
5.5.4	Norskstiftede selskaper	46
5.5.5	Utenlandsk stiftede selskaper	46
5.6	Endring i rettsstilling.....	47
6	AVSLUTNING	48
	KILDELISTE	50

1 Innledning

1.1 Tema og problemstilling

Temaet for masteroppgaven er hjemmehørendebegrepet for selskaper i skatteloven. Problemtillingen for oppgaven er å klargjøre vilkårene for om et selskap med begrenset deltakeransvar skal anses skattemessig hjemmehørende i Norge. Oppgaven er en rettsdogmatisk analyse av skatteloven § 2-2.

Hvor et selskap er skattemessig hjemmehørende har stor betydning for et selskap. Et selskap som blir ansett hjemmehørende i Norge har alminnelig skatteplikt til riket. Hvor et selskap er hjemmehørende har også innvirkning for skatteavtalenes anvendelsesområde.

Skattemessig bosted for selskaper har fått en mer sentral betydning i de senere år, ettersom man i økende grad har sett grenseoverskridende transaksjoner og multinasjonale selskapskonstruksjoner. Med bakgrunn i denne utviklingen har det blitt av større kompleksitet å fastsette til hvilket land et selskap skal anses å inneha skatteplikt overfor.

Lov om skatt av formue og inntekt 26. mars 1999 nr. 14 (heretter skatteloven eller sktl.) § 2-2 hjemler regel for alminnelig skatteplikt til Norge. Grunnvilkåret som oppstilles i bestemmelsens første ledd er om skattesubjektet er «hjemmehørende i riket». Hvorvidt et selskap skal anses skattemessig hjemmehørende i Norge danner dermed utgangspunktet for vurdering av skatteplikt til landet.

Med virkning fra inntektsåret 2019 ble det vedtatt en endring av skatteloven § 2-2.¹ Endringen tok sikte på å styrke skatterettens regler for når et selskap skal anses hjemmehørende i Norge og motvirke uønskede skattemotiverte tilpasninger.² Oppdatert bestemmelse må videre ses i sammenheng med en delvis uavklart rettsstilling før lovendringen.³

I oppgaven vil den nye definisjonen av hjemmehørendebegrepet redegjøres for. Dette innebærer en utredning av det som her i oppgaven omtales som stiftelsesvilkåret, ledelsesvilkåret og skatteavtaleunntaket. De nye reglene vil videre ses mot tidligere rettsstilling, for å vurdere hvorvidt lovendringen har medført en endring i praksis.

¹ Lovvedtak 25 (2018–2019) s. 7.

² Prop. 1 LS (2018-2019) s. 130 første spalte.

³ Dragvold (2012a) s. 98 og Leegaard (2001) pkt. 2.8.

1.2 Avgrensninger og presiseringer

Oppgaven vil ta for seg hjemmehørendebegrepet for selskaper med begrenset deltakeransvar. Det avgrenses med dette mot fysiske personer og selskaper med ubegrenset deltakeransvar. Den videre fremstillingen vil i stor grad ha hovedtyngden på aksjeselskapet og tilsvarende selskapsform stiftet i utlandet, men også andre selskaper med begrenset deltakeransvar vil inngå i oppgaven.

Det er hjemmehørendebegrepet som vilkår for den alminnelige skatteplikt etter sktl. § 2-2 som er tema for oppgaven. Et selskap som ikke oppfyller vilkårene for globalskatteplikt etter denne bestemmelsen, kan likevel være skattepliktig til Norge for inntekt og formue knyttet til virksomhet som utøves i Norge etter sktl. § 2-3. Den delvis skatteplikten i sktl. § 2-3 faller utenfor oppgavens område.

Hjemmehørendebegrepet benyttes flere steder i skatteloven, blant annet i reglene om norsk-kontrollerte utenlandske selskap i sktl. § 10-60. Begrepet har i denne bestemmelsen et ulikt innhold enn i bestemmelsen for alminnelig skatteplikt for selskaper.⁴ Oppgaven avgrenses derfor mot hjemmehørendebegrepet i tilknytning til andre regler i skatteloven enn sktl. § 2-2.

1.3 Rettskilder

Oppgaven vil ta utgangspunkt i norsk lovtekst, nærmere bestemt skatteloven § 2-2. Ordlyden i denne bestemmelsen er et naturlig utgangspunkt for den rettsdogmatiske analysen.

Lovbestemmelsen ble endret med virkning fra 1. januar 2019. Forarbeidene til lovendringen er inntatt i Prop. 1 LS (2018-2019). Den nylige lovendringen medfører enkelte metodiske utfordringer. Det foreligger ikke retts- og ligningspraksis for den endrede lov hjemmel. Videre er det begrenset med juridisk litteratur som omhandler det nye hjemmehørendebegrepet. Av denne grunn vil lovtekstens ordlyd og uttalelser fra forarbeidene inneha en sentral rolle i oppgaven.

Ved klarlegging av rettsstillingen frem til lovendringen i 2019, vil rettskilder fra før lovendringen ha betydning. Dette omfatter, i tillegg til forarbeider, rettspraksis og juridisk litteratur, også administrative uttalelser fra Finansdepartementet.

Det fremgår av forarbeidene at det ikke ble tilsiktet materielle endringer for bestemmelsen ved vedtakelse av gjeldende skattelov.⁵ Forarbeider, rettspraksis og ligningspraksis tilknyttet

⁴ Widerberg (2011) pkt. 3.1.

⁵ Ot.prp. nr. 86 (1997-1998) s. 34.

skatteloven fra 1911 kan dermed fortsatt være relevant ved tolkning av hjemmehørendebegrepet.

Videre vil rapporter og annen dokumentasjon fra OECD og G20s «Base Erosion and Profit Shifting»-prosjektet (heretter kalt BEPS) være sentrale rettskilder i denne oppgaven. Særlig vil OECDs mønsterskatteavtale være av stor betydning i drøftelsen. Det vil også bli belyst enkelte sider ved handlingsplanen for BEPS, hvor det i 2015 ble lagt frem sluttrapporter som inkluderte 15 tiltakspunkter.⁶ Tiltakspunktene er utarbeidet for «å motvirke overskuddsflytting og uthuling av skattegrunnlaget ved (i) å styrke nasjonalt regelverk og (ii) gjennom endringer i skatteavtalene».⁷

⁶ Berg-Rolness (2016) s. 708.

⁷ Prop. 15 S (2018-2019) s. 5 første spalte.

2 Hjemmehørendebegrepet

2.1 Bakgrunn

Grunnlaget for skattesystemene går langt tilbake i tid og er knyttet til statenes fellesskapsløsninger.⁸ Det er nær sammenheng mellom skatterett og statenes suverenitet, ved at et land evner å forvalte sine egne skattesystemer.

Ved økt globalisering har det oppstått et større behov for internasjonal fordeling av skattefundamentene. Et sentralt spørsmål er da om fordelingen skal skje i henhold til prinsippene om hjemstats- eller kildestatsbeskatning. Det oppstilles normalt to hovedformer som danner grunnlaget for skattepliktens omfang for skattesubjekter: territorialprinsippet og globalinntektsprinsippet.

Territorialprinsippet innebærer at et land kun «skattlegger inntekt som har sin kilde i staten».⁹ Skattebyrden legges på inntekter som oppstår innenfor landets grenser. Ved at inntektens kilde får størst betydning, likestiller prinsippet i stor grad landets innbyggere med utlendinger.¹⁰

Det er stadig færre land som benytter territorialprinsippet som hovedprinsipp. En av årsakene er at prinsippet skaper uheldige forskyvninger i statenes skattefundament.¹¹ Det kan imidlertid være fordeler ved å opprettholde et slikt skattesystem. Dette gjelder blant annet for skatteparadiser, ved at flere internasjonale konserner velger å flytte såkalte postkasseselskaper til slike jurisdiksjoner for å oppnå skattefrihet.¹²

Globalinntektsprinsippet, på den annen side, innebærer at skattyters hjemstat skattlegger all inntekt uavhengig av hvor den har sin kilde.¹³ Skattebyrden legges på fysiske og juridiske personer som er residens i landet. Skattesubjekter som anses skattepliktig til landet, skal skattlegges for hele sin inntekt i landet – uavhengig om denne er opptjent innenfor landets grenser eller i utlandet.¹⁴ Tanken er at en skattyter vi inneha globalskatteplikt i den stat den har sterkest tilknytning til.

⁸ Berg-Rolness (2016) s. 276.

⁹ Zimmer (2017) s. 34.

¹⁰ Berg-Rolness (2016) s. 279.

¹¹ Berg-Rolness (2016) s. 56.

¹² Berg-Rolness (2016) s. 279.

¹³ Zimmer (2017) s. 34.

¹⁴ Zimmer (2014) s. 395.

De fleste land legger nå globalinntektsprinsippet til grunn ved skattlegging av sine egne innbyggere og for selskaper hjemmehørende i riket. Prinsippet kan imidlertid bidra til dobbeltbeskatning, ved at inntekt skal anses opptjent i en annen stat, samtidig som skattyter anses som residens i hjemstaten. Skatteavtaleretten har som formål å avhjelpe slike situasjoner.

I Norge er det globalinntektsprinsippet som gjelder etter internretten. For fysiske skattesubjekter er dette fastsatt i sktl. § 2-1, mens det for juridiske skattesubjekter fremgår av lovtekst i sktl. § 2-2.

2.2 Rettsvirkninger av hvor et selskap anses hjemmehørende

Hvor et selskap skal anses hjemmehørende, kan gi flere ulike rettsvirkninger. Dersom et selskap blir ansett hjemmehørende i Norge, vil det for det første få alminnelig skatteplikt til landet. Dette innebærer at selskapet som utgangspunkt er skattepliktig til Norge for all inntekt og formue, jf. sktl. § 2-2 sjette ledd. Den alminnelige skatteplikt illustrerer globalinntektsprinsippet, som gjelder som hovedregel i norsk rett. Prinsippet innebærer at også inntekt opptjent i utlandet, som utgangspunkt, er skattepliktig i Norge.¹⁵

Hvorvidt et selskap skal anses hjemmehørende i Norge har også betydning for anvendelse av fritaksmetoden. Metoden innebærer at aksjeutbytter og aksjegevinster i det vesentlige er skattefrie. Korresponderende vil det for tilsvarende tap ikke foreligge fradragsrett. Fritaksmetoden omfatter selskap hjemmehørende i Norge, samt tilsvarende selskap hjemmehørende i utlandet, jf. sktl. § 2-38 første ledd bokstav a og i. Et selskap hjemmehørende i utlandet vil likevel inneha skatteplikt for kildeskatt på mottatt utbytte etter sktl. § 10-13, dersom selskapet ikke oppfyller vilkåret om å være reelt etablert og drive reell økonomisk virksomhet i et EØS-land, jf. § 2-38 femte ledd.

Videre vil et selskap hjemmehørende utenfor Norge ikke ha plikt til å inntektsføre tre prosent av utbytte omfattet av fritaksmetoden etter sktl. § 2-38 sjette ledd bokstav a. Av denne grunn vil et selskap hjemmehørende utenfor Norge, men som innenfor EØS er reelt etablert og driver reell økonomisk virksomhet, komme mest fordelaktig ut. Dette ved at selskapets aksjeinntekter inngår under fritaksmetoden, og samtidig vil selskapet ikke ha plikt til å inntektsføre tre prosent av mottatt utbytte.

For det tredje, vil vurderingen av hvorvidt et selskap er hjemmehørende i Norge ha betydning i forbindelse med reglene om norsk-kontrollerte utenlandske selskap (NOKUS). Selskap hjemmehørende i lavskattelend omfattes av NOKUS-reglene. Dette medfører at eierne av

¹⁵ Zimmer (2018) s. 181.

selskaper i slike stater blir løpende skattlagt for sin forholdsmessige andel av selskapets overskudd etter sktl. § 10-61. Selskaper hjemmehørende i Norge etter sktl. § 2-2 faller således utenfor bestemmelsens anvendelsesområde.

Hvor et selskap er hjemmehørende, vil videre ha betydning for skatteavtaleretten. Skatteavtaler regulerer beskatningsretten for den stat hvor skattyter er hjemmehørende samt den stat hvor inntekten oppstår eller har sin kilde.¹⁶ For å vurdere om en skatteavtale kommer til anvendelse, er det nødvendig å kunne fastslå hvor et selskap er skattemessig bosatt. Videre har vurdering av hvor et selskap er hjemmehørende betydning for fordelingen av beskatningsretten mellom kildelandet og hjemlandet.¹⁷

2.3 Vilkåret «hjemmehørende»

Det har fra vedtakelsen av gjeldende skattelov vært inntatt et vilkår om at et selskap må anses hjemmehørende i riket for at et selskap skal ha alminnelig skatteplikt til Norge, se sktl. § 2-2. Hjemmehørendevilkåret har også tidligere vært inkludert i skattelovgivningen. I skatteloven fra 1911 ble det oppstilt at hjemmehørende aksjeselskaper mv. var forpliktet til å svare skatt til kommunen av sin inntekt og formue.¹⁸ Hvorvidt et selskap skal anses hjemmehørende i en stat eller kommune har således blitt benyttet som vilkår for skatteplikt i over 100 år.

Frem til lovendringen med virkning fra 2019 har hjemmehørendebegrepet ikke blitt definert i lovtekst. Hvordan vilkåret skulle tolkes har blitt vurdert ut fra forarbeider, ligningspraksis og rettspraksis.

Ordlyden gir indikasjoner på at et selskap må «høre hjemme» i Norge – det må foreligge et tilknytningsforhold mellom selskapet og landet. Hvorvidt det skal legges vekt på realitetene eller formalitetene ved vurdering av hvor et selskap hører hjemme, gir ordlyden ikke videre retningslinjer for.

Ved lovgivning av gjeldende skattelov ble det trukket paralleller fra skattelov 1911 § 20.¹⁹ Fra denne bestemmelsen ble det angitt at inntekter skal skattlegges i den kommune hvor hovedkontoret har sin lokasjon, eventuelt hvor bestyrelsen har sitt sete. Det ble derved først og fremst lagt vekt på lokasjon, og deretter på hvor styret holder til.

¹⁶ Naas (2017) s. 739.

¹⁷ NOU 2014: 13 s. 198.

¹⁸ Se skatteloven 1911 § 15 første ledd bokstav b: «Forpliktet til å svare skatt til kommunen av sin formue og inntekt (...) er (...) [i] riket hjemmehørende aksjeselskaper»).

¹⁹ Ot.prp. nr. 86 (1997-1998) s. 34.

Det har vært flere avgjørelser i Høyesterett knyttet til skattelov 1911 § 20, hvor domstolen har tatt stilling til hvilken kommune et selskap er skattepliktig til. I tre sentrale avgjørelser ble det lagt avgjørende vekt på hvor den faktiske ledelse fant sted.²⁰

Ved vedtakelse av ny skattelov i 1997 ble det hevdet at det «skal tas utgangspunkt i selskapets reelle tilknytningsforhold til Norge» ved vurdering av om et selskap skal anses hjemmehørende her i landet.²¹ Dette har normalt blitt tolket ulikt for selskaper stiftet i Norge og for selskaper stiftet i utlandet. For redegjørelse av rettsstilling før lovendring, se nærmere under pkt. 3.2 for norskstiftede selskaper og pkt. 4.2 for utenlandsk stiftede selskaper.

2.4 Lovendring 2019

2.4.1 Generelt

Med virkning fra 1. januar 2019 ble det gjennomført endring i lovtekst for skatteloven § 2-2.²² Lovendringen resulterte i nytt syvende og åttende ledd i bestemmelsen. Det ble ikke utført modifikasjoner i sktl. § 2-2 første til sjette ledd. Det ble med dette ikke gjort endringer av hvilke selskaper som omfattes, jf. sktl. § 2-2 første ledd bokstav a til h. Videre står vilkåret «hjemmehørende i riket» uforandret i bestemmelsens første ledd første punktum.

Skatteloven § 2-2 syvende ledd introduserer to nye kriterier i vurderingen av om et selskap skal anses hjemmehørende i Norge – henholdsvis stiftelsesvilkåret og ledelsesvilkåret. For norskstiftede selskap er stiftelsesvilkåret det sentrale, altså om selskapet er stiftet i henhold til norsk selskapsrett. For utenlandsk stiftede selskap er spørsmålet om selskapet har reell ledelse i Norge. For utredning av rettsstillingen etter lovendringen se nærmere under pkt. 3.4 og 4.4.

I bestemmelsens åttende ledd oppstilles skatteavtaleunntaket. Denne regelen innebærer at et selskap som i utgangspunktet anses hjemmehørende etter stiftelsesvilkåret eller ledelsesvilkåret oppstilt i syvende ledd, likevel ikke skal bli ansett hjemmehørende i Norge. Dette er tilfellet om selskapet skal anses hjemmehørende i en annen stat med bakgrunn i skatteavtale inngått av Norge. Denne rettsstillingen redegjøres for under pkt. 5.5.

2.4.2 Bakgrunn

Fra forarbeidene fremkommer det at formålet med lovendringen var «å motvirke skattetilpasninger og sikre at selskap med tilstrekkelig tilknytning til Norge skattlegges som alminnelig

²⁰ Rt. 1923 s. 146, Rt. 1926 s. 782 og Rt. 1973 s. 143.

²¹ Ot.prp. nr. 86 (1997-1998) s. 34.

²² Lovvedtak 25 (2018–2019) s. 7.

skattepliktig her».²³ Lovendringen er således utført med hensikt om å styrke den norske internrettslige hjemmel for når et selskap skal anses hjemmehørende i riket.

Det har i juridisk teori blitt hevdet at reglene om når et selskap skal anses hjemmehørende i Norge etter tidligere rettsstilling har fremstått som uklare.²⁴ En uklar lovhjemmel for alminnelig skatteplikt til landet kan medføre «usikre rammebetingelser for næringslivet, samt [at det] øker potensialet for konflikter mellom skattyter og skattemyndighetene».²⁵

En skattemotivert uønsket tilpasning er at et selskap blir ansett hjemmehørende i et annet land enn hvor selskapet reelt sett styres fra.²⁶ Et selskap som reelt sett styres fra Norge, men likevel blir ansett hjemmehørende i et lavskatteland, vil oppnå store skattebesparelser.

En annen skattemotivert uønsket tilpasning er at et selskap blir ansett skattemessig bostedsløs og nyter skattemessige fordeler som resultat av dette.²⁷ Dette er gjerne et resultat av ulikheter i forskjellige staters regler om skattemessig bosted.²⁸ Resultatet blir at selskapet ikke skal anses hjemmehørende til noe land, og unngår dermed globalskatteplikt.

Det hevdes at lovendringens hovedvirkning er at reglene skal være preventive mot skattemotiverte tilpasninger.²⁹ Preventiv virkning innebærer at reglene skal virke avskrekkende for skattyterne, som resulterer i at de velger ikke å foreta skattemotiverte uønskede tilpasninger.

Lovendringen anses å være i henhold til den internasjonale utviklingen på skatteområdet. Ny internrettslig bestemmelse for alminnelig skatteplikt harmoniserer i større grad med OECDs mønsterskatteavtale artikkel 4 tredje paragraf.

²³ Prop. 1 LS (2018-2019) s. 130 første spalte.

²⁴ Dragvold (2012a) s. 98 og Leegaard (2001) pkt. 2.8.

²⁵ Dragvold (2012b) s. 330.

²⁶ Prop. 1 LS (2018-2019) s. 130 første spalte.

²⁷ Prop. 1 LS (2018-2019) s. 130 annen spalte.

²⁸ NOU 2014: 13 s. 199.

²⁹ Prop. 1 LS (2018-2019) s. 131 første spalte.

3 Stiftelsesvilkåret

3.1 Innledning

Stiftelsesvilkåret ble innført ved lovendring av skatteloven med virkning fra 2019, og følger nå av sktl. § 2-2 syvende ledd bokstav a:

«Som hjemmehørende i riket etter første ledd anses selskaper m.v. som (...) er stiftet i henhold til norsk selskapsrett».

Jeg vil under først ta for meg rettsstillingen for norskstiftede selskaper før lovendring (pkt. 3.2). Videre vil det ses nærmere på formålet bak lovendringen for slike selskaper (pkt. 3.3), og rettsstillingen for dem etter stiftelsesvilkåret trådte i kraft i 2019 (pkt. 3.4). Endelig vil jeg gå nærmere inn på hvilken endring i praksis den nye rettsstillingen har medført for selskaper stiftet i henhold til norsk selskapsrett (pkt. 3.5).

3.2 Rettsstilling før lovendring

For å belyse innholdet i lovendringen i 2019 vil jeg kort behandle rettsstillingen slik den var før lovendringen. Spørsmålet er når et norskstiftet selskap skulle blitt ansett hjemmehørende i Norge etter rettsstillingen slik den forelå før lovendringen.

Ved vurdering av hvorvidt et selskap skulle anses hjemmehørende i Norge etter tidligere rettsstilling, har det for norskstiftede selskaper blitt argumentert at det skulle foretas en bredere vurdering enn for selskaper stiftet i utlandet. En bredere vurdering innebærer at det ikke kun skulle ses hen til faktisk ledelse på styrenivå – dette var kun ett av flere relevante momenter i vurderingen. Etter tidligere rettsstilling har det i lovtekst imidlertid ikke blitt oppstilt et skille mellom selskap stiftet i Norge og utlandet. Dette kan tale for at lovgiver ikke hadde intendert at vurderingskriteriene skulle være ulik.

Forarbeidene har gitt en viss støtte til at det skulle foretas en bredere vurdering for norskstiftede selskaper. Det har blitt uttalt at beslutninger tatt av både styre og daglig ledelse var av betydning ved vurdering av hvor et selskap skulle anses hjemmehørende.³⁰

Rettspraksis har gitt lite veiledning for når et norskstiftet selskap skulle anses hjemmehørende i Norge. Majoriteten av rettspraksis som omhandler hjemmehørende vurderingen angår selskaper stiftet i utlandet.³¹

³⁰ Ot.prp. nr. 16 (1991-1992) s. 63.

³¹ Se eksempelvis Rt. 2002 s. 1144, hvor selskapene var stiftet i Panama og på Kypros.

At det skulle blitt utført en bredere vurdering for norskstiftede selskaper enn for selskaper stiftet i utlandet, støttes særlig av en uttalelse gitt av Finansdepartementet. Det fremkommer her at det skulle foretas en helhetsvurdering hvor alle konkrete tilknytningsforhold skulle tillegges vekt.³² Uttalelsen har dog møtt sterk motstand i juridisk litteratur.³³ Det har blitt hevdet at dette synet ikke var forenlig med øvrige rettskilder på dette tidspunktet, og at det sentrale vurderingsmoment skulle være hvor selskapets faktiske ledelse på styrenivå utøves.³⁴

Svaret kan videre søkes i forvaltningspraksis. I siste utgave av Skatte-ABC før lovendringen fremkom det at flere momenter kunne være relevante for vurderingen av om et norskstiftet selskap skulle anses hjemmehørende i Norge.³⁵ Dette taler for at det etter tidligere rettsstilling skulle gjøres en bred vurdering ved fastsettelse av skattemessig hjemsted for et selskap stiftet i Norge.

De forskjellige rettskilder gir følgelig noe ulik anvisning på når et norskstiftet selskap skulle bli ansett hjemmehørende i Norge etter rettsstillingen før lovendringen i 2019. Det kan hevdes som et utgangspunkt at det uansett skulle være relevant å vektlegge hvor ledelse utført av styret utføres. Hvorvidt og i hvilken grad øvrige momenter skulle tillegges vekt, må hevdes å ha vært noe uklart. Det må dermed legges til grunn at tidligere rettsstilling ikke har vært avklart knyttet til hvilke omstendigheter som skulle inkluderes i vurderingen av om et selskap stiftet i henhold til norsk selskapsrett skulle anses skattemessig bosatt i riket etter sktl. § 2-2.

3.3 Formål bak stiftelsesvilkåret

Det fremgår av forarbeidene at formålet med stiftelsesvilkåret er å unngå at selskaper stiftet i Norge blir skattemessig bostedsløse.³⁶ At et selskap er skattemessig bostedsløs innebærer at den juridiske enheten ikke anses skattemessig hjemmehørende til noe land.³⁷ Dette medfører at selskaper nyter godt av utilsiktede fordeler, slik som unngåelse av globalskatteplikt.

Stiftelsesvilkåret medfører at norskstiftede selskaper ikke har mulighet til å bli skattemessig bostedsløse. Så lenge et selskap er stiftet i henhold til norsk selskapsrett, så skal selskapet anses hjemmehørende i Norge. På denne måten unngås uønskede skattemotiverte tilpasninger

³² Utv. 1998 s. 848.

³³ Dragvold (2012a), Leegaard (2001) og Zimmer (2010).

³⁴ Leegaard (2001) s. 8.

³⁵ Skattedirektoratet (2018) s. 1373.

³⁶ Prop. 1 LS (2018-2019) s. 130 annen spalte.

³⁷ NOU 2014: 13 s. 199.

i større grad. Dette har nær tilknytning til hva som er oppstilt som hovedformålet bak lovendringen – at den skal virke preventivt mot skattemotiverte tilpasninger.³⁸

Videre er den nye definisjonen av hjemmehørendebegrepet for norskstiftede selskaper retts-teknisk enkel. Som redegjort for over i pkt. 3.2, var det før lovendring ansett å være en uavklart rettsstilling, hvor det forelå usikkerhet knyttet til hvilke omstendigheter som skulle vektlegges ved hjemmehørendevurderingen. Dette ga en utfordrende oppgave for skattemyndighetene når de skulle vurdere om et selskap skulle anses hjemmehørende i landet. Samtidig ga det svekket forutberegnelighet for skattyterne. Etter lovendring er det etter internretten ukomplisert å avgjøre om vilkåret er oppfylt.

Det kan stilles spørsmål om stiftelsesvilkåret kan stride mot OECDs anbefalinger. Etter OECDs mønsterskatteavtale er deres foretrukne regel for skattemessig bosted knyttet til et materielt vilkår, hvor det blant annet skal ses hen til hvor selskapet har sin virkelige ledelse («place of effective management»), jf. art. 4 (3).

For selskaper stiftet i utlandet har det blitt gjort et valg om at vurderingen etter norsk internrett skal legges tettere opp mot vurderingen som gjøres etter OECDs mønsterskatteavtale art. 4 (3).³⁹ Dette gir indikasjon på at det foreligger et ønske om å knytte den internrettslige vurderingen tettere opp mot vurderingen som skal gjøres etter skatteavtalene. For norskstiftede selskaper er riktignok lovendringen utarbeidet slik at den fraviker OECDs vurdering i større grad enn etter tidligere rettsstilling.

Min oppfatning er at lovgiver har lagt større vekt på å bekjempe bostedsløse selskaper, enn at den internrettslige hjemmel skal harmonisere med OECDs anbefalinger. Dette kan være av den grunn at flere land har som internrettslig hjemmel for skattemessig bosted oppstilt rene formelle vilkår. Norskstiftede selskap ville da enkelt kunne flytte til slike stater og på denne måten ikke bli ansett hjemmehørende til noen av jurisdiksjonene. Dersom samtlige land hadde innført internrettslig hjemmel i samsvar med OECDs mønsterskatteavtale, ville ikke det vært det samme behov for stiftelsesvilkåret. Ulike stater benytter imidlertid ulike vilkår for skattemessig bosted. Fra et internrettslig perspektiv kan det derfor være hensiktsmessig å innta stiftelsesvilkåret i norsk skattelovgivning som kriterium for når et norskstiftet selskap skal inneha alminnelig skatteplikt til Norge.

³⁸ Prop. 1 LS (2018-2019) s. 131 første spalte.

³⁹ Prop. 1 LS (2018-2019) s. 130 annen spalte.

3.4 Rettsstilling etter lovendring

3.4.1 Oversikt

Utgangspunktet i vurdering av om et selskap skal anses skattemessig bosatt i Norge er om selskapet anses «hjemmehørende i riket», jf. sktl. § 2-2 første ledd. For norskstiftede selskaper presiseres dette vilkåret nærmere i sktl. § 2-2 syvende ledd bokstav a, hvor det fremkommer at selskapet må være «stiftet i henhold til norsk selskapsrett».

3.4.2 Vilrådets innhold

Spørsmålet er når et selskap med begrenset deltakeransvar er «stiftet i henhold til norsk selskapsrett».

Ordlyden «i henhold til» tilsier at stiftelsen må være utført i overensstemmelse med norsk selskapsrett. Ordlyden sier imidlertid ikke at stiftelseshandlingen må ha skjedd i Norge. Dette bekreftes også i forarbeidene, hvor det fremgår at ordlyden ble endret før endelig versjon for å få dette klarere frem.⁴⁰ Om stiftelseshandlingen er utført i utlandet er således uten betydning.

Hva som ligger i «norsk selskapsrett» avhenger av hvilken selskapsform det er tale om. Selskapsformene som omfattes av bestemmelsen listes opp i sktl. § 2-2 første ledd bokstav a til h. For et aksjeselskap kommer lov om aksjeselskaper 13. juni 1997 nr. 44 (heretter aksjeloven eller asl.) til anvendelse ved vurdering av om aksjeselskapet er stiftet i henhold til norsk selskapsrett. Vilrådet er for et aksjeselskap oppfylt når selskapet er stiftet i overensstemmelse med aksjelovens kapittel 2. Dette innebærer blant annet at selskapsdokumentet og vedtektene må oppfylle visse minstekrav.

Det er videre et krav etter aksjelovens annet kapittel at selskapet skal meldes til Foretaksregisteret etter at stiftelsesdokumentet har blitt signert.⁴¹ Spørsmålet er da om registrering i Foretaksregisteret også må være utført for at man kan hevde at stiftelsesvilkåret er oppfylt for et aksjeselskap.

Ordlyden tilsier at vilrådet er at et selskap må være «stiftet» i Norge. At det er benyttet dette begrepet fremfor begrepet «registrering», kan tilsi at registrering i Foretaksregisteret faller utenfor vilrådet.

⁴⁰ Prop. 1 LS (2018-2019) s. 137 første spalte.

⁴¹ Aksjeloven § 2-18.

I opprinnelig lovforslag fra 2014 var «registrering» det sentrale vilkår oppstilt.⁴² Det fremkommer fra forarbeidene at det ble foretatt en endring fra bruk av vilkåret «registrering» til «stiftelse».⁴³ Denne endringen ble imidlertid utført for å unngå at selskaper, som ikke har eller ikke vil ha registreringsplikt, faller utenfor bestemmelsens ordlyd. Det må derfor anses mest nærliggende at et aksjeselskap må være pliktig til å gjennomføre registrering i Foretaksregisteret for at selskapet skal anses endelig stiftet. Dette på bakgrunn av det er et pliktig handlingspunkt for stiftelse etter aksjelovens kapittel 2.

Ved vurdering av om et norskstiftet selskap skal anses hjemmehørende i Norge, kan det stilles spørsmål om det har noen innvirkning hvor selskapet reelt sett ledes fra. Ved at vilkåret som oppstilles er et formelt vilkår om stiftelse etter norsk selskapsrett, er det uten betydning hvor selskapet ledes fra. Det er videre irrelevant hvilken tilknytning selskapet for øvrig har til landet.

Det kan derimot tenkes tilfeller hvor et selskap stiftet etter norsk internrett blir reelt ledet fra et annet land, og hvor dette landet etter sin internrett hevder at det er hjemmehørende dit. Der som det foreligger skatteavtale mellom Norge og det aktuelle land, kan problemstillingen søke løsning i denne. Sktl. § 2-2 åttende ledd oppstiller et unntak fra stiftelsesvilkåret, i de tilfeller et selskap må anses hjemmehørende i et annet land på bakgrunn av skatteavtale mellom Norge og det aktuelle land. Se nærmere om skatteavtaleunntaket i sktl. § 2-2 åttende ledd i kapittel 5.

3.4.3 Innflytting

Spørsmålet er om et norskstiftet selskap som anses hjemmehørende i et annet land enn Norge, kan bli ansett hjemmehørende i Norge ved å flytte inn i riket. Etter tidligere rettsstilling var ikke dette et utenkelig scenario. Ved at et selskap flyttet sentrale funksjoner fra utlandet til Norge, ville dette kunne tilsi at selskapet skulle anses hjemmehørende i Norge.

Etter lovendringen hører det til sjeldenhetene at et norskstiftet selskap blir ansett hjemmehørende i Norge ved innflytting. Dette på grunn av at stiftelsesvilkåret er innført. Når et selskap stiftes i henhold til norsk selskapsrett, skal det automatisk anses hjemmehørende i Norge etter sktl. § 2-2 syvende ledd bokstav a.

Det kan imidlertid stilles spørsmål om norskstiftede selskaper, som etter tidligere rettsstilling ikke ble ansett hjemmehørende i Norge, skal anses innflyttet til Norge ved lovendringen i

⁴² NOU 2014: 13 s. 199.

⁴³ Prop. 1 LS (2018-2019) s. 133 annen spalte.

2019. Spørsmålet er om stiftelsesvilkåret gjelder først for selskaper stiftet i henhold til norsk selskapsrett fra og med inntektsåret 2019, eller om samtlige norskstiftede selskaper er omfattet av bestemmelsen.

Ordlyden heller klart i retning av at samtlige selskaper som er stiftet etter norsk selskapsrett skal anses hjemmehørende i Norge – både selskaper stiftet før lovendringen og i senere tid. Dette bekreftes av forarbeidene, som fremhever at om stiftelsesvilkåret ikke skulle gjelde for alle norskstiftede selskaper, ville dette motvirke regelens formål.⁴⁴ Det må dermed kunne hevdes at stiftelsesvilkåret gjelder for samtlige selskaper stiftet i henhold til norsk selskapsrett, også for de som etter tidligere rettsstilling ikke ble ansett hjemmehørende i Norge.

Rettsvirkningen er at flere norskstiftede selskaper, som de siste årene ikke har blitt ansett hjemmehørende i Norge, vil bli ansett som innflyttet til riket. Dette medfører at selskapene vil få globalskatteplikt til Norge. Dette vil være utgangspunktet, med mindre skatteavtaleunntaket i sktl. § 2-2 åttende ledd kommer til anvendelse.

Det kan videre stilles spørsmål om det skal gjelde overgangsregler for norskstiftede selskaper som etter tidligere rettsstilling har blitt ansett utflyttet. Det har i høringsrunden blitt fremhevet et ønske om dette, da det kan ta tid for selskaper med avvikling og omdanning.⁴⁵ Selskaper kan få betydelige skattekonsekvenser om avvikling ikke skjer innen ikrafttredelse av bestemmelsen.

Det har i forarbeidene blitt konstatert at det ikke foreligger et behov for å innføre overgangsregler, da selskapene skal ha hatt tilstrekkelig tid til å tilpasse seg reglene.⁴⁶ Ikrafttredelse og virkningstidspunkt var fra og med inntektsåret 2019.⁴⁷ Under høringsrunden var foreslått ikrafttredelse fra og med inntektsåret 2018.⁴⁸ Etersom ikrafttredelse kan hevdes å være ett år forsinket fra planlagt ikrafttredelsestidspunkt, kan det argumenteres for at slike selskaper bør ha hatt tilstrekkelig tid til å innrette seg før lovendringen trådte i kraft.

3.4.4 Utflytting

Spørsmålet er om et norskstiftet selskap, som senere flytter sentrale virksomhetsfunksjoner ut av landet, likevel opprettholder sin oppfyllelse av å bli ansett hjemmehørende i Norge. Etter ordlyden er vilkåret klart – et selskap skal anses hjemmehørende i Norge om det er stiftet etter

⁴⁴ Prop. 1 LS (2018-2019) s. 137 første spalte.

⁴⁵ Advokatfirmaet PricewaterhouseCoopers AS (2017) s. 1.

⁴⁶ Prop. 1 LS (2018-2019) s. 137 første spalte.

⁴⁷ Prop. 1 LS (2018-2019) s. 144 annen spalte.

⁴⁸ Finansdepartementet (2017) s. 3.

norsk selskapsrett. Dette taler for at utflytting av sentrale funksjoner i et selskap ikke fritar et selskap for sin alminnelige skatteplikt til Norge.

Forarbeidene bekrefter ordlyds tolkning. For at et norskstiftet selskap skal anses skattemessig utflyttet fra Norge, må selskapet gå veien om oppløsning og nystiftelse.⁴⁹ Oppløsning må tolkes som oppløsning i henhold til norsk selskapsrett. Et norskstiftet selskap med begrenset deltakeransvar innehar således alminnelig skatteplikt til Norge så lenge selskapet eksisterer.⁵⁰

Et unntak fra dette utgangspunktet er om skatteavtaleunntaket i sktl. § 2-2 åttende ledd kommer til anvendelse. Dette unntaket kan bli aktuelt dersom et selskap flytter ut ledelse og andre sentrale selskapsfunksjoner til et land som Norge har skatteavtale med. Skatteavtaleunntaket kan dermed medføre at selskapet opphører å bli ansett hjemmehørende i Norge etter norsk internrett.

Dersom det ikke foreligger en skatteavtale, må et selskap oppløses og stiftes på nytt for å anses skattemessig utflyttet fra Norge. Et spørsmål er om dette er i strid med EØS-forpliktelsene Norge har, når det er tale om utflytting til en EU- eller EØS-stat. EØS-avtalen art. 31, jf. art. 34, oppstiller at det ikke skal foreligge noen restriksjon på etableringsadgang for selskaper. Etter EØS-loven § 1 skal EØS-avtalen gjelde som norsk lov. Av denne grunn er Norge forpliktet til ikke å utarbeide og vedta internrett som virker diskriminerende eller på annen måte hindrer etableringsretten. Det norske skattesystemet skal ikke utarbeides slik at det utgjør et hinder for etableringsfriheten. Det må av denne grunn vurderes om stiftelsesvilkåret utgjør et slikt hinder for etableringsfriheten.

I henhold til EU-domstolens praksis er det i strid med etableringsretten å kreve at et selskap som er stiftet i henhold til nasjonal rett i en EU-stat, må oppløses før det kan flytte forretningskontor til en annen stat innen EU.⁵¹ Dommen er basert på TEUF art. 49 og art. 54, som tilsvarende EØS-avtalen art. 31 og art. 34, og skal derfor etterfølges og anses gjeldende også for Norge.

Det har i etterkant av denne avgjørelsen pågått et arbeid med å utarbeide et nytt EU-direktiv om grenseoverskridende konverteringer, fusjoner og fisjoner, og dette ble vedtatt av EU 27. november 2019.⁵² Direktivet har som formål å forbedre det fungerende indre marked for selskaper og oppfylle etableringsfriheten. Direktivet inneholder prosedyrer for hvordan et selskap

⁴⁹ Skattedirektoratet (2019) s. 1433.

⁵⁰ Prop. 1 LS (2018-2019) s. 137 annen spalte.

⁵¹ Sag C-106/16 Polbud mod Wykonawstwo sp. z o.o.

⁵² Dir 2019/2121.

kan flytte fra et EU-land til et annet, fusjoneres eller fisjoneres, uten at selskapet må avvikles i den opprinnelige EU-stat. Direktivets art. 86a oppstiller at det skal være mulig for et selskap som er stiftet i henhold til en av EU-statenes selskapslovgivning, til å konverteres til et selskap som er i henhold til selskapslovgivningen i en annen EU-stat.

Direktivet har foreløpig ikke blitt ratifisert av Norge, og det er på dette tidspunkt ikke klart at direktivet blir en del av EØS-avtalen. Nærings- og Handelsdepartementet har imidlertid i et foreløpig posisjonsnotat uttalt at direktivet vil være EØS-relevant.⁵³ Dersom direktivet blir en del av norske rettsregler, vil det etter mitt syn modifisere utgangspunktet om at et norskstiftet selskap må oppløses og stiftes på nytt ved utflytting til en annen EØS-stat.

3.4.5 Flytting av Europeiske Selskap

Spørsmålet er hvordan stiftelsesvilkåret skal tolkes for Europeiske Selskap («Societas Europaea»), eller såkalte SE-selskap. SE-selskaper er ikke stiftet etter et lands internrett, men etter EU- og EØS-retten.⁵⁴

Flere instanser har i høringsrunden fremhevet utfordringer.⁵⁵ Innvendingene som ble ytret av høringsinstansene er imidlertid i stor grad knyttet til at opprinnelig lovforslag inneholdt formuleringen «selskap mv. stiftet i Norge».⁵⁶ Det forhold at ordlyden ble endret til «selskap mv. stiftet i henhold til norsk selskapsrett», medførte løsning på flere av problemstillingene reist. Endret ordlyd kan imidlertid gi rom for nye problemstillinger.

Det kan for det første stilles spørsmål om et SE-selskap omfattes av stiftelsesvilkåret. Denne selskapsformen er som sagt stiftet etter EU- og EØS-retten. Vilkåret som oppstilles etter den internrettslige bestemmelsen er at selskapet må være stiftet i henhold til norsk selskapsrett. Ordlyden taler derfor for at SE-selskap ikke omfattes av paragrafens syvende ledd bokstav a – slike selskaper vil aldri bli stiftet i henhold til norsk rett.

Forarbeidene gir imidlertid uttrykk for anvendelse av en annen vurdering enn hva som følger av tolkning av lovteksten. Det fremkommer at et SE-selskap skal bli ansett hjemmehørende i Norge etter sktl. § 2-2 syvende ledd bokstav a dersom selskapet er registrert i Norge.⁵⁷

⁵³ Nærings- og handelsdepartementet (2019).

⁵⁴ SE-loven § 1, jf. For 2001/2157/EF.

⁵⁵ Advokatfirmaet PricewaterhouseCoopers AS (2017), Deloitte Advokatfirma AS (2017) og Den Norske Advokatforening (2017).

⁵⁶ Finansdepartementet (2017) s. 25.

⁵⁷ Prop. 1 LS (2018-2019) s. 138.

Forarbeidene oppstiller dermed registrering i Norge som vilkår for om et SE-selskap skal anses hjemmehørende her i landet etter bestemmelsens syvende ledd bokstav a. Dette kan ikke hevdes å være i henhold til ordlyds tolkning av lovbestemmelsen. Skatteloven oppstiller klart at det er stiftelse, ikke registrering, som er det sentrale vilkår for om et selskap skal anses hjemmehørende i Norge. Etter mitt syn ville det vært mer hensiktsmessig å fastslå at SE-selskaper ikke omfattes av stiftelsesvilkåret, da selskapene aldri vil være stiftet i henhold til norsk selskapsrett. Eventuelt at det klart fremgikk fra lovteksten at vilkåret for SE-selskaper skal være registrering.

Det kan for det andre oppstilles et spørsmål om stiftelsesvilkåret hindrer at SE-selskap kan flyttes fritt mellom EU-/EØS-land. Som redegjort for under pkt. 3.4.4, må et norskstiftet selskap som utgangspunkt oppløses og stiftes på nytt om selskapet ikke lenger skal anses hjemmehørende i Norge etter stiftelsesvilkåret. Om dette er tilfellet også for SE-selskap, strider det mot formålet for slike selskap. Et av hovedformålene med SE-selskaper er at selskapene skal kunne «flyttes mellom de forskjellige statene innen EU/EØS, uten at det er nødvendig å oppløse selskapet og stifte et nytt i landet man ønsker å flytte til».⁵⁸ Dette kommer også klart frem fra SE-forordningen art. 8 (1).

Forarbeidene fremhever at SE-selskap vil «kunne flytte uten å gå veien om oppløsning og nystiftelse».⁵⁹ Problemstillinger knyttet til innflytting og utflytting av SE-selskap blir imidlertid ikke direkte behandlet i proposisjonen. Dersom man legger til grunn at det er registrering som er det sentrale vilkår, ikke stiftelse, må det være mest nærliggende å anta at SE-selskap kan flytte ved omregistrering av selskapet.

Hvor et selskap først registreres i et annet EU- eller EØS-land, for så å flytte inn til Norge, medfører dette at selskapet må avregistreres i den første stat for så å registreres i Foretaksregisteret i Norge. I slike innflytningstilfeller skal SE-selskapet, etter mitt syn, anses hjemmehørende i Norge etter stiftelsesvilkåret når det har blitt omregistrert og innehar sin primærregistrering her i landet. Dette er i størst grad i henhold til formålet bak SE-selskaper.

Hvor et SE-selskap først registreres i Norge, skal dette anses å oppfylle stiftelsesvilkåret etter tolkning av forarbeidene. Dette medfører at selskapet skal bli ansett hjemmehørende her i landet etter sktl. § 2-2 syvende ledd bokstav a. Ved omregistrering til en annen EU-/EØS-stat, og hvor primærregistrering opphører i Norge, skal SE-selskapet, etter mitt syn, ikke lenger

⁵⁸ Naas (2017) s. 296.

⁵⁹ Prop. 1 LS (2018-2019) s. 137.

anses hjemmehørende her i riket. Dette er i samsvar med tolkning av hvordan det blir for SE-selskaper som flytter inn til Norge.

3.5 Endring i rettsstilling

Ved vurdering av om et selskap skal anses hjemmehørende i Norge, har trolig den største endring i rettsstilling skjedd for norskstiftede selskaper. Fra og med inntektsåret 2019 skal vurderingen gjøres ut fra et rent formelt vilkår – hvorvidt selskapet er stiftet i henhold til norsk selskapsrett. Rettsstillingen før lovendringen har, som redegjort over i pkt. 3.2, vært noe uklar. Mye taler likevel for at det har blitt foretatt en vurdering hvor flere momenter har blitt vektlagt – både materielle og formelle momenter. At et selskap har vært stiftet etter norsk selskapsrett eller registrert i Norge, har tidligere ikke vært alene avgjørende.⁶⁰ Av denne grunn kan lovendringen medføre store endringer i praksis for norskstiftede selskap.

Lovendringen medfører at selskaper som tidligere ikke ble ansett å være hjemmehørende i Norge, nå kan bli ansett å inneha skattemessig hjemsted til riket. Dette er tilfellet for norskstiftede selskaper som etter tidligere rettsstilling har blitt ansett utflyttet, men som ikke har oppløst den norske selskapsformen og gjennomført nyregistrering med en utenlandsk selskapsform.

Lovendringen kan videre påvirke stiftelse av fremtidige selskaper. Dette ved at skattytere unngår å stifte et selskap i henhold til norsk selskapsrett dersom det er en mulighet for senere utflytting av selskapet. Dette vil påtvinge eierne av selskapet å gå en tungvint vei med oppløsning og nyregistrering i annen stat, og de komplikasjoner dette kan medføre.

Utgangspunktet for hjemmehørendevurderingen for norskstiftede selskaper blir imidlertid modifisert av skatteavtaleunntaket oppstilt i sktl. § 2-2 åttende ledd. Hvor det kan være tale om utflytting til andre stater som Norge har inngått skatteavtale med, vil trolig problemstillingen løses med hjemmel i skatteavtalen. Se nærmere om skatteavtaleunntaket i kapittel 5.

En annen potensiell modifikasjon fra utgangspunktet om at alle selskaper stiftet i Norge skal anses hjemmehørende her i riket, vil være tilfellet for selskaper som flytter til et annet EU- eller EØS-land. Det må trolig anses som en restriksjon på etableringsfriheten om norskstiftede selskaper må oppløses og stiftes på nytt for å kunne flytte til en annen EU- eller EØS-stat. Dette med bakgrunn i etableringsfriheten hjemlet i EØS-avtalen, Polbud-dommen fra 2017 og det nye EU-direktivet om grenseoverskridende konverteringer, fusjoner og fisjoner.

⁶⁰ Skattedirektoratet (2018) s. 1373.

Et lignende tilfelle vil det også være for såkalte SE-selskap. Etter forarbeidene skal registrering være det avgjørende vilkår ved vurdering om et slikt selskap skal anses hjemmehørende i Norge etter internretten. Det gis med dette veiledning i forarbeidene som må anses å stride klart mot ordlyden i sktl. § 2-2 syvende ledd bokstav a, hvor stiftelse fremgår som det sentrale vilkår. Det er videre usikkerhet knyttet til innflytting og utflytting av SE-selskaper. Ut fra reelle hensyn må det trolig antas at det også i slike tilfeller skal være at det er registrering som er det sentrale. På denne måte vil avregistrering i Norge og registrering i ny stat medføre at den alminnelige skatteplikt til Norge opphører.

4 Ledelsesvilkåret

4.1 Innledning

Hvorvidt utenlandsk stiftede selskaper skal anses hjemmehørende i Norge følger av sktl. § 2-2 syvende ledd bokstav b:

«Som hjemmehørende i riket etter første ledd anses selskaper m.v. som (...) har reell ledelse i Norge. I vurderingen av om reell ledelse er i Norge, skal det ses hen til hvor ledelse på styrenivå og daglig ledelse utøves, men også til øvrige omstendigheter ved selskapets organisering og virksomhet.»

Under vil jeg først redegjøre for rettsstillingen for utenlandsk stiftede selskap etter tidligere rettsstilling (pkt. 4.2). Deretter ser jeg på formålet bak lovendring (pkt. 4.3) og rettsstillingen under gjeldende rett knyttet til de utenlandsk stiftede selskapene (pkt. 4.4). Videre vil enkelte utfordringer knyttet til ledelsesvilkåret bli belyst (pkt. 4.5). Endelig vil jeg vurdere om lovendringen har medført endringer i praksis for selskaper stiftet i utlandet ved vurdering av om de skal anses hjemmehørende i Norge (pkt. 4.6).

4.2 Rettsstilling før lovendring

Det kan stilles spørsmål om når et utenlandsk stiftet aksjeselskap skulle bli ansett hjemmehørende i Norge før lovendringen i 2019. Det har blitt hevdet at vurderingen skulle foretas basert på selskapets reelle tilknytningsforhold til Norge.⁶¹ Vurderingen av skattemessig bosted for selskaper har etter tidligere rettsstilling blitt bygget utelukkende på et materielt kriterium.⁶²

For selskaper stiftet i utlandet har det sentrale vurderingsmoment vært hvor selskapets faktiske ledelse utøver sine funksjoner.⁶³ Et spørsmål er om både styreledelse og daglig ledelse har utgjort sentrale momenter ved vurdering av selskapets faktiske ledelse.

Det har blitt gitt indikasjoner på at både ledelse på styrenivå og daglig ledelse skulle inkluderes som momenter i vurderingen, og at ingen av alternativene som utgangspunkt skulle tillegges mer vekt enn den andre.⁶⁴ Senere forarbeidene har på den annen side uttalt at det skulle

⁶¹ Ot.prp. nr. 86 (1997-1998) s. 34 og Utv. 1998 s. 848.

⁶² NOU 2014: 13 s. 199.

⁶³ Zimmer (2017) s. 140.

⁶⁴ Ot.prp. nr. 16 (1991-1992) s. 64.

legges avgjørende vekt på om selskapets ledelse på styrenivå fant sted i Norge.⁶⁵ Dette synet har også blitt bekreftet i en administrativ uttalelse fra Finansdepartementet.⁶⁶

At det sentrale vurderingsmoment har vært selskapets faktiske ledelse har også fått støtte i rettspraksis.⁶⁷ Det kan stilles spørsmål om det fra rettspraksis kan hevdes at det kun skal ses hen til ledelse på styrenivå. I Lagmannsrettens begrunnelse ble det lagt til grunn lik forståelse som i Utv. 1995 s. 481, hvor det blir fremhevet at det sentrale vurderingsmoment skulle være selskapets faktiske ledelse på styrenivå.⁶⁸ Høyesterett har imidlertid ikke valgt lik formulering, og det kan ut fra dommen ikke bekreftes at ledelse utført av styret skulle være eneste relevante moment. Etter min oppfatning gis det indikasjoner på at Høyesterett har lagt en noe bredere vurdering til grunn; det blitt sett hen til ledelse både på styre- og daglig ledelsesnivå, men hvor hovedvekten tillegges ledelse utført av styret.

I senere juridisk teori har det blitt fremhevet at det avgjørende skulle være hvor beslutningene på styrenivå faktisk fattes.⁶⁹ Dette må tolkes som hvor styret avholder sine møter og hvor de ellers befinner seg når større avgjørelser for virksomheten fattes.

At det har vært styret og styrets funksjoner som har vært det sentrale vurderingsmoment fremkommer videre av Skatte-ABC. Det fremgår at om den daglige drift og ledelse skjedde i Norge ikke ville vært tilstrekkelig for at et utenlandsk stiftet selskap skulle bli ansett hjemmehørende etter norsk internrett.⁷⁰

Med bakgrunn i ovennevnte rettskilder virker det klart at det avgjørende moment etter tidligere rettsstilling har vært om et selskaps virkelige ledelse har blitt utført i Norge. Det har imidlertid vært noe usikkerhet om daglig ledelse skulle tillegges vekt i denne vurderingen. Etter mitt syn har hovedvekten i vurderingen vært på hvor ledelse på styrenivå har blitt utført. Det har ved denne vurdering blitt sett hen til lokasjon av styremøter, samt hvor øvrig styrebeslutninger har blitt utført. Om daglig ledelse skulle bli inkludert i vurderingen, anser jeg at dette har utgjort et vurderingsmoment med begrenset vekt.

⁶⁵ Ot.prp. nr. 86 (1997-1998) s. 34.

⁶⁶ Utv. 1995 s. 481.

⁶⁷ Rt. 2002 s. 1144 på s. 1147.

⁶⁸ LB-1999-285.

⁶⁹ Zimmer (2014) s. 397.

⁷⁰ Skattedirektoratet (2018) s. 1373.

4.3 Formål bak ledelsesvilkåret

Som beskrevet under pkt. 2.4.2 er et av hovedformålene med lovendringen å unngå skattemotiverte tilpasninger. Ved innføring av ledelsesvilkåret er dette særlig sett i tilknytning til at selskaper tidligere har flyttet styrefunksjonene ut av Norge for å unngå norsk alminnelig skatteplikt. Det har på denne måten vært relativt enkelt å innrette seg slik at styrebeslutningene formelt sett treffes i utlandet.⁷¹ Den skattemessige bostedsregelen har av denne grunn vært forholdsvis ukomplisert å omgå etter tidligere rettsstilling.⁷²

Det utøves i større grad grenseoverskridende virksomhet enn tidligere. Det er derfor ikke uvanlig at styremøter og annen ledelse utøvet av styret blir utført ved bruk av telefonmøter og videokonferanser. Det kan også forekomme at beslutninger på styrenivå starter opp i en stat, for å endelig avgjøres i en annen stat. Det kan i slike tilfeller være komplisert å avgjøre hvor ledelse på styrenivå utøves – selv hvor det ikke er tale om bevisste skattemotiverte tilpasninger.

Ved vurdering av skattemessig bosted for selskaper stiftet i utlandet skal det etter lovendring gjøres en bredere vurdering enn etter tidligere rettsstilling. Fra forarbeidene fremgår det at formålet bak lovendringen «er å styrke bostedsreglene og sikre at selskap som reelt sett ledes fra Norge, også anses hjemmehørende her».⁷³ Dette må tolkes slik at en bredere vurdering av hvor selskapets reelle ledelse utøves, skal gi et mer korrekt bilde av dets skattemessige bosted. Dette er trolig også tilfellet i stor grad. Inkludering av flere momenter i vurderingen kan dog føre til en vanskeligere grensedracting og svekket forutsigbarhet for skattyterne.

Et annet formål bak lovendringen er å knytte vurderingsformen etter norsk internrett tettere opp mot internasjonal praksis. Vurderingen som nå skal gjøres etter sktl. § 2-2 syvende ledd bokstav b samsvarer i større grad med vurderingen som skjer etter både ny og eldre OECDs mønsterskatteavtale art. 4 (3). Bestemmelsen om skattemessig bosted gitt av OECD er en anbefalt regel av BEPS for å motvirke uønskede skattemotiverte tilpasninger.⁷⁴ At vurderingstemaet etter internretten og skatteavtaleretten i større grad er sammenfallende kan gi økt forutsigbarhet og gjøre rådgiving samt håndheving enklere å praktisere. Dette avhenger imidlertid av at vurderingene som gjøres av skattemyndighetene i stor grad er sammenfallende.

⁷¹ Finansdepartementet (2017) s. 16.

⁷² Prop. 1 LS (2018-2019) s. 138 første spalte.

⁷³ Prop. 1 LS (2018-2019) s. 138 annen spalte.

⁷⁴ Prop. 1 LS (2018-2019) s. 139 annen spalte.

4.4 Rettsstilling etter lovendring

4.4.1 Oversikt

Spørsmålet er når et utenlandsk stiftet selskap skal anses å inneha skattemessig bosted i Norge etter gjeldende norsk internrett. Som for norskstiftede selskaper, må utgangspunktet søkes i sktl. § 2-2 første ledd – et selskap innehar alminnelig skatteplikt til Norge når det er hjemmehørende i riket. Sktl. § 2-2 syvende ledd bokstav b utdyper hva dette innebærer for selskaper som ikke er stiftet i henhold til norsk selskapsrett. Bestemmelsen oppstiller et vilkår om at et utenlandsk stiftet selskap skal bli ansett hjemmehørende i Norge om det har «reell ledelse i Norge». Dette vilkåret blir her omtalt som ledelsesvilkåret.

4.4.2 «Reell» ledelse

Skatteloven § 2-2 syvende ledd bokstav b benytter seg av begrepet «reell» ledelse. Det må for det første stilles spørsmål med betydningen av dette begrepet – hva innebærer det at ledelsen er «reell».

Ordlyden gir klare indikasjoner på at det er de faktiske forhold som er avgjørende. Dette bekreftes av forarbeidene; det er realitetene – ikke formalitetene – det skal ses hen til ved vurdering om selskapets ledelse utøves i Norge.⁷⁵ I likhet med rettsstillingen før lovendringen i 2019, må vilkåret for alminnelig skatteplikt tolkes som et materielt vilkår.

Formelle omstendigheter som hvor ledelsen er registrert eller bosatt er ikke alene avgjørende i vurderingen om et selskap har alminnelig skatteplikt til Norge etter ledelsesvilkåret. Det relevante vurderingsmomentet er hvor ledelsen opererer og utfører den faktiske ledelse av virksomheten. Dette blir ikke avdekket ved kun å se hen til formelle forhold. Dette betyr imidlertid ikke at slike formelle omstendigheter ikke skal inngå i vurderingen. Dette kan være momenter som bør tas med i overveielser for å få frem et korrekt helhetsbilde av hvor den reelle ledelse utøves. Hvor stor grad slike momenter skal vektlegges avhenger av selskapet og virksomheten som utøves, men har trolig først større betydning i særlige grensetilfeller.

Som redegjort for under pkt. 4.2, ble det etter tidligere rettsstilling lagt til grunn at det sentrale vurderingsmomentet var den «faktiske» ledelse. Hvorvidt lovgiver har intendert en annerledes tolkning ved at det nå benyttes begrepet «reell» ledelse, fremkommer ikke fra forarbeidene. Begge begreper gir uttrykk for at det er realitetene, ergo de faktiske omstendighetene, som skal tillegges vekt. Det antas av denne grunn at begrepsendringen ikke har medført endringer i praksis.

⁷⁵ Prop. 1 LS (2018-2019) s. 140 første spalte.

4.4.3 Ledelse

Det må videre stilles spørsmål med hva som menes med begrepet «ledelse». Dette må klarlegges for å kunne fastslå hvor et selskaps ledelse befinner seg.

Skatteloven § 2-2 syvende ledd bokstav b annet punktum gir retningslinjer for når et selskap skal anses å ha reell ledelse i Norge. Lovbestemmelsen lister opp tre momenter som skal inkluderes i vurderingen: ledelse på styrenivå, ledelse på daglig ledelsesnivå, samt øvrige omstendigheter ved selskapets organisering og virksomhet. Det kommer dermed klart frem av lovteksten at det skal foretas en bredere vurdering nå enn etter tidligere rettsstilling, hvor flere momenter enn kun styreaspektet skal tillegges vekt. Bestemmelsen legger videre opp til at det skal foretas en skjønnsmessig vurdering av om et selskap skal anses skattemessig hjemmehørende i Norge etter ledelsesvilkåret.

Veiledningen oppstilt i annet punktum var ikke inkludert i opprinnelig lovforslag fremlagt i høringsnotatet. Dette var likevel omstendigheter som var listet opp som vurderingsmomenter.⁷⁶ Inkludering av bestemmelsens annet punktum utgjør av denne grunn ikke en realitetsendring.⁷⁷ Ved at momentene nå er inkludert i lovteksten gir en tydeligere hjemmel for at flere omstendigheter skal vektlegges i vurderingen, og at de viktigste momentene fremgår fra ordlyden. Bestemmelsen gir dermed økt forutberegnelighet for skattyterne, relativt til opprinnelig lovforslag oppstilt i høringsnotatet.

4.4.3.1 Styre

Det første momentet som skal vektlegges i vurderingen av hvor reell ledelse utøves etter sktl. § 2-2 annet ledd bokstav b annet punktum, er «hvor ledelse på styrenivå (...) utøves». Spørsmålet er hva som menes med ledelse på styrenivå.

Som redegjort for over i pkt. 4.2, har ledelse på styrenivå vært det sentrale vurderingsmomentet etter tidligere rettsstilling. Av denne grunn foreligger det en stor grad av ligningspraksis, administrative uttalelser og juridisk litteratur som redegjør for hvordan dette momentet skal tolkes. Spørsmålet er om lovendringen har medført en endring i denne vurderingsnormen.

Ved vurdering av hvor ledelse på styrenivå utøves skal det etter forarbeidene ses hen til «hvor kompetansen som materielt sett hører inn under styret, etter norsk selskapsrett og vanlig forretningsmessig praksis, utøves».⁷⁸

⁷⁶ Finansdepartementet (2017) s. 19

⁷⁷ Prop. 1 LS (2018-2019) s. 140 annen spalte.

⁷⁸ Prop. 1 LS (2018-2019) s. 140 annen spalte.

Når det gjelder kompetanse som materielt hører inn under styret etter norsk selskapsrett for aksjeselskaper, må det ses hen til aksjeloven kapittel 6 del II. For det første er styret ansvarlig for forvaltningen av selskapet.⁷⁹ Uttrykket «forvaltning» omfatter normalt hele selskapets virksomhet, både driften av selskapets forretninger og enhver annen aktivitet for selskapet.⁸⁰ For det annet innehar styret et tilsynsansvar.⁸¹ Et slikt ansvar innebærer at styret skal føre tilsyn med selskapets daglige ledelse og øvrige virksomhet, blant annet for å påse at virksomheten drives i samsvar med lovgivning og vedtektene for selskapet.⁸²

Kompetansen til styret som følger av vanlig forretningsmessig praksis kan imidlertid være vanskeligere å fastslå. Dette avhenger i stor grad av selskapsformen og bransjen som virksomheten opererer innenfor. Også størrelsen og kompleksiteten av selskapet kan ha betydning for hva som skal anses som vanlig forretningsmessig praksis for styrets kompetanse.

Det kan videre stilles spørsmål om hvilke momenter som bør vektlegges når det skal tas stilling til hvor kompetansen som materielt sett hører inn under styret utøves. Om man skal se hen til uttalelser og praksis tilknyttet den tidligere rettsstilling, bør både materielle og formelle omstendigheter vektlegges.

Et naturlig utgangspunkt er hvor styremøtene avholdes. Lokasjon av styremøtene gir imidlertid ikke alltid det mest korrekte bildet.⁸³ Dette må antas å ha nær sammenheng med at formålet bak lovendringen er å unngå i større grad uønskede skattemotiverte tilpasninger. Dersom eneste vurderingsmoment hadde vært hvor styremøtene avholdes, ville det vært enkelt for skattyterne å flytte møtene ut av landet for å unngå globalskatteplikt til Norge.

Et annet sentralt moment er «hvor styremedlemmene vanligvis utfører sine verv og oppholder seg».⁸⁴ Det kan stilles spørsmål om hva som menes med at styremedlemmene utfører sine verv. Jeg tolker uttalelsen slik at det er tale om styrearbeidet som utføres utenfor de formelle styremøtene. Dette omfatter blant annet forberedelser til møter og individuelle styreoppgaver som må gjennomføres.

At det videre skal legges vekt på hvor styremedlemmene vanligvis oppholder seg, kan skape en ytterligere problemstilling. Etter min mening er det mest nærliggende å anse dette som et

⁷⁹ Aksjeloven § 6-12.

⁸⁰ Andenæs (2016) s. 364.

⁸¹ Aksjeloven § 6-13.

⁸² Widerberg (2011) pkt. 2.2.

⁸³ Prop. 1 LS (2018-2019) s. 140 annen spalte.

⁸⁴ Prop. 1 LS (2018-2019) s. 141 første spalte.

materielt moment, hvor vurderingen er hvor styremedlemmene befinner seg når det utføres styrearbeid for selskapet. Det kan hevdes at også formelle omstendigheter, som hvor styremedlemmene er bosatt, kan være relevant i vurderingen.

4.4.3.2 *Daglig ledelse*

Den andre omstendigheten som skal tillegges vekt i vurderingen av hvor reell ledelse utføres, er «hvor (...) daglig ledelse utføres».⁸⁵ Som over, blir det her et spørsmål om hva som menes med daglig ledelse og hvilke momenter som skal inkluderes i vurderingen av hvor daglig ledelse utøves.

Det må anses å være en endring fra tidligere rettsstilling at daglig ledelse skal tillegges betydning i denne vurderingen. Som beskrevet under pkt. 4.2 har det vært noe uklart om daglig ledelse skulle tillegges vekt etter tidligere rettsstilling. I administrative uttalelser og ligningspraksis knyttet til sktl. § 2-2 før lovendring, har det imidlertid blitt uttrykkelig lagt vekt på ledelse i form av styrefunksjonen.⁸⁶

At daglig ledelse har fått en særskilt plass i vurderingen, kan sees i sammenheng med utfordringene ved fastsettelse av hvor styret utfører sin ledelse. Som beskrevet over i pkt. 4.4.3.1, utfører styret stort sett sin ledelse i form av beslutninger tatt i styremøter. Slike møter kan både være sjelden i omfang, samt i stor grad holdes over telefon- og videokonferanser. Det kan da bli utfordrende å fastsette hvor ledelsen utføres.

Hvor daglig ledelse utøves er normalt ukomplisert å avgjøre.⁸⁷ I stor grad er daglig ledelse ansatt på fulltid, og de har et fast sted hvor de oppholder seg og hvor ledelsen utføres. Det kan tenkes enkelte som har en utstrakt reisevirksomhet eller jobber fra flere kontorer i ulike jurisdiksjoner, men dette vil trolig være tale om et begrenset mindretall.

Det kan oppstå spørsmål om hva som skal anses som daglig ledelse. Dette må for det første avgrenses oppover mot ledelsesfunksjonene på nivå over daglig ledelse. Daglig ledelse er som utgangspunkt «den gruppe personer som er nærmest underordnet styret».⁸⁸ I mange selskaper er dette stillinger som CEO, altså daglig leder, samt øvrige CxO-stillinger. Dette er selskapets øverste ledelse på daglig ledelsesnivå.

⁸⁵ Sktl. § 2-2 syvende led bokstav b annet punktum.

⁸⁶ Ot.prp. nr. 86 (1997-1998) s. 34 og Utv. 1995 s. 481.

⁸⁷ Prop. 1 LS (2018-2019) s. 140 annen spalte.

⁸⁸ Prop. 1 LS (2018-2019) s. 140 første spalte.

Det må videre foretas en avgrensning nedover mot selve virksomhetsutøvelsen og annen ledelse på lavere nivåer. Forarbeidene uttaler ikke noe om denne nedre grensen, og dette er derfor et moment det kan knyttes usikkerhet til. For enkelte selskapstyper kan det særlig oppstå spørsmål om avgrensning mot den nedre grensen. Dette gjelder særlig for selskaper som ikke har en hierarkisk oppbygning av selskapets funksjoner. Dette kan blant annet gjelde for verdipapirfond, som ikke har en tradisjonell organisering av den daglig ledelse.

4.4.3.3 Øvrige omstendigheter

Endelig fremgår det av sktl. § 2-2 syvende ledd bokstav b annet punktum at det «skal ses hen (...) også til øvrige omstendigheter ved selskapets organisering og virksomhet». Et spørsmål er hvilke øvrige omstendigheter som skal vektlegges.

Etter sammenhengen med bestemmelsens første punktum må øvrige omstendigheter tolkes som momenter som kan belyse hvor reell ledelse skal anses å foreligge. Ikke enhver øvrig omstendighet knyttet til selskapet har betydning i vurderingen. Videre kan det tolkes fra ordlyden at de øvrige omstendighetene må være relatert til selskapets organisering og virksomhet. Det sentrale er derfor omstendigheter som er knyttet til selskapets organisering og virksomhet, og som samtidig belyser hvor reell ledelse utføres.

Forarbeidene lister opp tre momenter som kan være særlig aktuelle.⁸⁹ For det første nevnes det hvor generalforsamlingene avholdes. Generalforsamlingen er hvor aksjeeierne utøver den øverste myndighet i selskapet.⁹⁰ For et aksjeselskap skal generalforsamlingen minst holdes én gang i året, den såkalte ordinære generalforsamlingen. I tillegg kan styret innkalle til flere ekstraordinære generalforsamlinger i løpet av et år.

Vurderingsmomentet om hvor generalforsamlingene avholdes må anses å ha varierende vekt. Dette avhenger blant annet av hvor ofte et selskap avholder generalforsamlinger. For selskaper som avholder flere generalforsamlinger i løpet av året, må det ut fra reelle hensyn tilsi at store deler av selskapets reelle ledelse utøves via disse møtene. For selskaper som kun avholder den årlige obligatoriske generalforsamlingen, er det trolig et moment som innehar begrenset betydning i vurderingen av hvor reell ledelse utøves.

Det andre momentet som forarbeidene trekker frem er hvor selskapets kontorer befinner seg. Et selskap kan riktignok ha flere kontorer og driftssteder. Spørsmålet er om samtlige kontorer har betydning som moment i vurderingen av hvor selskapets reelle ledelse utøves. Ved at det

⁸⁹ Prop. 1 LS (2018-2019) s. 141 første spalte.

⁹⁰ Aksjeloven § 5-1 første ledd.

er hvor den reelle ledelse utøves som skal vurderes etter bestemmelsen, er det trolig hovedkontoret som er det mest sentrale vurderingsmomentet. Et tilsvarende syn kommer til uttrykk i forarbeidene.⁹¹ I hovedsak er det her daglig ledelse og andre sentrale ledelsesfunksjoner er lokalisert. Det kan likevel tenkes at andre kontorer også kan ha betydning – dette avhenger av selskapets organisering og virksomheten den utøver.

Det tredje og siste momentet som forarbeidene nevner er hvor selskapets virksomhet drives. Denne omstendigheten skiller seg fra de to første momentene. Hvor generalforsamlingen avholdes og hvor selskapets kontor er lokalisert, er ofte nært tilknyttet til hvor ledelsen i selskapet utøves. Det kan imidlertid stilles spørsmål om hvor selskapets virksomhet drives nødvendigvis gir et korrekt bilde av hvor den reelle ledelse utøves. I en verden med stadig flere globale og mobile selskaper, drives virksomheten gjerne i en stat, samtidig som selskapet reelt ledes fra en annen stat. Etter mitt syn vil ikke lokasjon av selskapets virksomhet nødvendigvis være et moment som på en god måte belyser hvor selskapet reelt sett ledes fra. Jeg mener at det av denne grunn er et moment som bør benyttes med varsomhet.

4.4.3.4 Samlet vurdering

Som det fremgår over er det flere momenter som skal tillegges betydning ved vurdering om et utenlandsk stiftet selskap skal anses hjemmehørende i Norge. Spørsmålet blir hvordan de ulike momentene skal vektlegges.

Sett i sammenheng med oppstillingen i sktl. § 2-2 syvende ledd bokstav b annet punktum, må det anses at begrepet «ledelse» etter første punktum omfatter både ledelse i form av styret og daglig ledelse. Ordlyden gir ikke holdepunkter for om en av de to ledelsesfunksjonene skal vektlegges i større grad.

Reelle hensyn tilsier at vektlegging av de ulike momenter avhenger av selskapet – at det skal foretas en konkret vurdering for hvert tilfelle. For enkelte selskaper utgjør styret i stor grad den sentrale ledelse, som tar alle viktige avgjørelser for selskapet. I et slikt tilfelle er det naturlig å legge mer vekt på styrets ledelse enn den daglige ledelse. I andre selskaper driver den daglige ledelse selskapet selvstendig i stor grad, og for praktiske formål tar de strategiske og avgjørende beslutningene for selskapet. Det er da mer nærliggende å vektlegge daglig ledelse i større grad.

Forarbeidene gir ikke klar antydning til at en av ledelsesformene skal tillegges mer vekt enn den andre. Ved at et av formålene bak regelen er at den skal være bedre egnet til å fange opp

⁹¹ Prop. 1 LS (2018-2019) s. 141 annen spalte.

hvor et selskap reelt sett ledes fra, tilsier dette at vurderingen bør gjøres konkret for hvert tilfelle.

Det må videre vurderes i hvor stor grad øvrige omstendigheter ved selskapets organisering og virksomhet skal tillegges vekt. Fra lovteksten fremkommer det at det «også» skal tas hensyn til slike momenter. Etter min mening tilsier ordlyden at man ikke nødvendigvis skal tillegge øvrige omstendigheter like stor vekt som hvor ledelse av styret og daglig ledelse anses utført. Forarbeidene bekrefter at faktisk ledelse på styrenivå og daglig ledelse er de viktigste momentene og utgangspunktet for vurderingen.⁹²

Et spørsmål er om en slik bred regel er for vidtrekkende. Dette kan medføre at regelen blir uforutsigbar for skattyterne, ved at det foreligger vanskelige grensdragninger. Det kan videre hevdes at manglende rangordning mellom de ulike vurderingsmomenter bidrar til å forsterke uklarheten og uforutsigbarheten. Et slikt syn fremkommer fra flere høringsinstanser.⁹³

På tross av de negative implikasjoner av en bred regel, hevdes det at en slik bestemmelse er nødvendig for å kunne ta en korrekt avgjørelse av hvor et selskap skal anses reelt ledet fra.⁹⁴ Dette kan gi inntrykk av at lovgiver har valgt å utarbeide en regel som skal motvirke skattemotiverte tilpasninger i så stor grad, at det har gått på bekostning av en enkel og presis regel.

Ved at vurderingen skal være konkret og knyttes tett til den enkelte virksomhet, kan det argumenteres for at fremtidig retts- og ligningspraksis vil gi lite veiledning for andre selskaper. Dette tilsier at det kan oppstå usikkerhet i lang tid fremover hvordan det enkelte selskap skal vektlegge de ulike omstendighetene og vurdere hvor selskapets reelle ledelse utføres.

4.4.4 Typetilfeller

Det trekkes frem fire ulike typetilfeller i proposisjonen tilhørende lovendringen med virkning fra 2019. Spørsmålet er om det i slike ulike typetilfeller kan trekkes konklusjoner for hvordan den konkrete hjemmehørende vurderingen skal utføres.

4.4.4.1 Ledelse i Norge

For det første nevnes det tilfellet hvor både ledelse på styrenivå og daglig ledelse utøves i Norge. I slike tilfeller kan man konstatere at selskapet er hjemmehørende i Norge, og det vil «normalt (...) ikke [være] nødvendig å se hen til øvrige omstendigheter ved selskapets organi-

⁹² Prop. 1 LS (2018-2019) s. 140 annen spalte.

⁹³ Deloitte Advokatfirma AS (2017), Ernst & Young Advokatfirma AS (2017) s. 8, Næringslivets Hovedorganisasjon (2017), Advokatfirmaet PricewaterhouseCoopers AS (2017) og Storbedriftenes Skatteforum (2017).

⁹⁴ Prop. 1 LS (2018-2019) s. 138 første spalte.

sering og virksomhet».⁹⁵ Med andre ord, er det som utgangspunkt ikke nødvendig å ta hensyn til momenter som lokasjon av kontor, hvor generalforsamlingen holdes og videre.

Et spørsmål er hva som menes med at ledelsen utøves i Norge. Det fremkommer ikke av forarbeidene hvor stor del av ledelsen som må anses å bli utøvet i Norge for at man skal falle inn under dette typetilfellet.

Det kan argumenteres for at dersom en kvalifisert overvekt av ledelsen utøves i Norge, så må man kunne hevde at man faller under dette typetilfellet. Man kan da hevde at om mer enn 50 prosent av ledelsen utføres i Norge, skal det ikke være nødvendig å se hen til øvrige omstendigheter ved selskapets organisering og virksomhet. Ved benyttelse av en slik kvantitativ grense, er det forholdsvis enkelt å avgjøre om ledelsen må anses å bli utøvet i Norge. Denne fremgangsmåten har støtte i juridisk litteratur.⁹⁶

Det kan imidlertid oppstå tilfeller hvor en kvalifisert overvekt av ledelsen må anses utøvet i Norge, men hvor ledelse utført av de mest sentrale nøkkelpersonene må anses utøvet fra utlandet. Etter min mening vil det vanskelig kunne konstateres at ledelsen må anses utført i Norge i samsvar med regelen om kvalifisert overvekt. I slike tilfeller mener jeg at det bør gjøres en konkret vurdering, fremfor å følge en regel med en kvantitativ grense.

Slik jeg tolker forarbeidene, støtter dette oppunder argumentasjonen over. Om ledelse utøves i Norge, fremkommer det at det «normalt» ikke er nødvendig å se hen til øvrige omstendigheter. Det oppstilles ikke en absolutt regel. Etter mitt syn gir dette en indikasjon på at det må vurderes konkret i hvert enkelt tilfelle.

En absolutt regel om at det ikke skal ses hen til øvrige omstendigheter når en kvalifisert andel av ledelsen utøves i Norge, kan også hevdes å være i strid med lovbestemmelsens ordlyd. Etter sktl. § 2-2 syvende ledd bokstav b annet punktum fremgår det at det «skal» ses hen til øvrige omstendigheter ved selskapets organisering og virksomhet, ved vurdering om selskapet har reell ledelse i Norge. Som redegjort for over i pkt. 4.4.3.4, kan det imidlertid tolkes slik at øvrige omstendigheter ikke nødvendigvis skal tillegges like stor vekt som hvor styreledelse og daglig ledelse utøves.

I tilfeller hvor det må hevdes at hele ledelsen på styrenivå og daglig ledelsesnivå utøves i Norge, veier dette tungt i en helhetsvurdering. Av denne grunn kan det hevdes at uansett hva

⁹⁵ Prop. 1 LS (2018-2019) s. 140 annen spalte.

⁹⁶ Bullen og Brødholt (2019b) s. 72.

øvrige omstendigheter tilsier, så må et selskap anses å ha reell ledelse i Norge. Det er da unødvendig å se hen til øvrige omstendigheter ved selskapets organisering og virksomhet. Hvor det ikke foreligger et slikt sterkt typetilfelle som beskrevet over, bør det etter mitt syn gjøres en konkret vurdering om øvrige omstendigheter skal tillegges vekt.

4.4.4.2 Ledelse i utlandet

Det andre typetilfellet som trekkes frem i forarbeidene, er hvor ledelse av styret og daglig ledelse må anses utøvet i utlandet. Også i slike tilfeller fremkommer det at «det normalt ikke [er] nødvendig å se hen til øvrige omstendigheter rundt selskapets organisering og virksomhet for å avgjøre om selskapet er hjemmehørende i riket».⁹⁷

Et spørsmål er hvor stor andel av selskapets ledelse som må anses utøvet i utlandet for at det ikke skal være nødvendig å se hen til øvrige omstendigheter rundt selskapets organisering og virksomhet. Tilsvarende som i delkapittelet over, mener jeg at det ikke er grunnlag for å oppstille en absolutt regel om kvalifisert overvekt. Det må i stedet gjøres en konkret vurdering i de tilfeller det ikke kan konstateres at hele selskapets ledelse utøves i utlandet.

Det sentrale etter forarbeidene er om selskapets ledelse utøves i «utlandet». Det oppstilles ikke et krav om at ledelsen må utøves i samme land. Det er tilstrekkelig å fastslå at ledelsen utøves i en annen stat enn Norge.

4.4.4.3 Delt ledelse

Det tredje typetilfellet som oppstilles i forarbeidene er hvor selskapet har såkalt delt ledelse. Delt ledelse defineres som de tilfeller «når den reelle ledelsen på styrenivå utøves i Norge og den daglig ledelse ikke utøves her (eller omvendt)».⁹⁸

Tilfeller med delt ledelse kan særlig være aktuelt for selskaper som etter tidligere rettsstilling ikke har blitt ansett hjemmehørende i Norge. Dette ved at styreledelsen ble ansett utført i en annen stat, samtidig som den daglig ledelse ble utført her i landet. For slike selskaper blir det særlig et spørsmål om lovendringen har medført en endring i praksis.

Ved vurdering av om utenlandsk stiftede selskaper som innehar delt ledelse skal anses hjemmehørende i Norge etter norsk internrett, oppstår spørsmålet hvordan de ulike ledelsesfunksjonene skal vektlegges.

⁹⁷ Prop. 1 LS (2018-2019) s. 140 annen spalte.

⁹⁸ Prop. 1 LS (2018-2019) s. 141 første spalte.

Etter forarbeidene kan det fremstå som at ledelse i form av styrefunksjonen veier tyngre enn daglig ledelse.⁹⁹ Det presiseres imidlertid at det ikke er en presumsjon for at ledelse på styrenivå vil være avgjørende. Dette må ses i sammenheng med at det skal gjøres en konkret vurdering, hvor også andre omstendigheter skal ses hen til. Dette må bety at øvrige omstendigheter ved selskapets organisering og virksomhet må i særlig grad redegjøres for hvor det foreligger delt ledelse. Videre er det nødvendig å redegjøre for hvilke oppgaver i selskapet som utføres av styret og den daglige ledelse. Hvor daglig ledelse er gitt særlig vide fullmakter, kan lokasjonen av hvor daglig ledelse utøves være det avgjørende i vurderingen av hvor selskapets reelle ledelse utøves.¹⁰⁰

4.4.4.4 Usikkerhet hvor ledelse utøves

Det fjerde, og siste, typetilfellet forarbeidene trekker frem i vurderingen av hvor et utenlandsk stiftet selskap skal anses hjemmehørende, er de tilfeller hvor det foreligger usikkerhet om hvor ledelse på styrenivå og/eller daglig ledelsesnivå utøves.¹⁰¹

Som redegjort for over i pkt. 4.4.3.2 er det i mindre grad utfordrende å fastsette hvor ledelse i form av daglig ledelse finner sted. Dette på bakgrunn av at daglig ledelse i hovedsak har et fast sted arbeidet utføres, og dermed vil ledelsen stort sett skje derfra. Det kan være større utfordringer med å fastsette hvor ledelse i form av styrefunksjonen utøves. Jeg vil av denne grunn anta at i de tilfeller det foreligger usikkerhet om hvor ledelsen utøves, er dette i hovedsak tale om styrefunksjonen.

Slik usikkerhet kan for det første inntreffe i de tilfeller der det er vanskelig å fastslå hvor ledelsen utøves, ut fra en vurdering av faktum. Dette er tilfellet når det foreligger manglende grunnlag for å avgjøre hvor ledelsen utøves. Dette kan være på bakgrunn av manglende informasjonsutvekslingsavtale med stiftelsesstat eller at selskapet av andre grunner ikke er villig til å bidra med relevant informasjon.

For det annet kan det foreligge situasjoner hvor ledelsen kan anses å bli utøvet i mange ulike stater. Dette er særlig tilfellet for styreledelse. Dersom et selskap avholder styremøter i ulike jurisdiksjoner, samt at styremedlemmene er bosatt og oppholder seg i forskjellige stater, kan det være svært vanskelig å fastslå hvor selskapet skal anses hjemmehørende. Det kan imidlertid hevdes at i slike situasjoner utføres minimal aktivitet i Norge, og at det av denne grunn er tilstrekkelig å fastslå at selskapet må anses reelt ledet i utlandet.

⁹⁹ Prop. 1 LS (2018-2019) s. 141 første spalte.

¹⁰⁰ Prop. 1 LS (2018-2019) s. 141 annen spalte.

¹⁰¹ Prop. 1 LS (2018-2019) s. 141 første spalte.

Hvor det foreligger usikkerhet knyttet til hvor ledelsen utøves, er det naturlig å se hen til øvrige omstendigheter ved selskapets organisering og virksomhet.¹⁰² Hvor styremedlemmene og den daglige ledelse normalt arbeider og oppholder seg, er ytterlige relevante momenter. Ved at det anbefales at det skal gjøres en bred vurdering i usikkerhetstilfeller må anses å være i samsvar med hensikten bak lovendringen – regelen skal i større grad være egnet til å fange opp hvor et selskap reelt sett ledes fra.

4.5 Utfordringer knyttet til ledelsesvilkåret

4.5.1 Konsernstyring

Ved at virksomheter vokser og i større grad blir globalisert, blir ofte komplekse virksomheter strukturert i et konsern. I aksjeloven blir et konsern definert som det et morselskap utgjør sammen med sitt eller sine datterselskaper.¹⁰³ Med bakgrunn i aksjelovens definisjon kan et konsern anses som «to eller flere rettslig selvstendige selskaper som er knyttet sammen som mor- og datterselskap eller som datterselskaper av samme morselskap».¹⁰⁴ Et konsern er en gruppe av flere foretak som er knyttet sammen på en slik måte at det kan være rimelig å betrakte gruppen som en rettslig og økonomisk enhet.

Ved vurdering av hvor et selskaps reelle ledelse utøves, oppstår det en problemstilling om det skal tas hensyn til konsernstyring i denne vurderingen. I store internasjonale konserner treffes det ofte beslutninger på konsernnivå, også for underliggende datterselskaper.¹⁰⁵ Det kan av denne grunn stilles spørsmål om utenlandske stiftede datterselskaper kan bli ansett hjemmehørende i Norge om konsernspissen, hvor viktige beslutninger tas, holder til her i landet.

Ordlyden trekker i retning av at konsernstyring ikke er relevant, ved at det ved vurderingen skal ses hen til hvor «selskapets» reelle ledelse utøves. Denne tolkningen bekreftes av forarbeidene, som understreker at det er det enkelte selskap som er sentralt ved vurderingen av hvor reell ledelse foreligger. Det fremkommer videre at «[m]er overordnede strategiske beslutninger på konsernnivå vil normalt ikke være relevante».¹⁰⁶ Ved at det uttales at det «normalt» ikke vil være relevant, kan det etter min mening ikke utelukkes at det kan ha en viss betydning.

Det fremgår også av forarbeidene at det er selskapet selv som er ansvarlig for hvor ledelsen utøves. Det uttales at det er selskapet og konsernet selv som har «muligheter til å innrette le-

¹⁰² Prop. 1 LS (2018-2019) s. 141 første spalte.

¹⁰³ Aksjeloven § 1-3 første ledd.

¹⁰⁴ Andenæs (2016) s. 29.

¹⁰⁵ Næringslivets Hovedorganisasjon (2017) s. 3 og Storbedriftenes Skatteforum pkt. 4.

¹⁰⁶ Prop. 1 LS (2018-2019) s. 140 første spalte.

delsen av selskapet slik at det ikke anses reelt ledet i Norge». ¹⁰⁷ Dette utsagnet må etter mitt syn tolkes slik at et utenlandsk stiftet datterselskap av et norsk konsern kan bli ansett hjemmehørende i Norge på grunnlag av ledelsesvilkåret. Selskapet og det tilhørende konsernet bør imidlertid kunne organisere ledelsen av de enkelte konsernselskapene slik at utenlandsk stiftede datterselskaper ikke blir ansett å inneha sin reelle ledelse i Norge.

4.5.2 Verdipapirfond og investeringsselskaper

Ved at det etter gjeldende rett skal gjøres en bredere vurdering av hvor et utenlandsk stiftet selskap skal anses hjemmehørende, oppstår det et spørsmål om hvordan dette skal tolkes for enkelte selskapstyper. Dette gjelder særlig for verdipapirfond og investeringsselskaper, hvor selskapene blir grensekryssende forvaltet.

Grensekryssende forvaltning kan defineres som der «fondet er etablert og underlagt regulatoriske tilsyn i et land, men forvaltes av et forvaltningsselskap som er etablert og underlagt finansregulatorisk tilsyn i et annet land». ¹⁰⁸ Forvaltningen av fondet blir således utført i en annen jurisdiksjon enn hvor fondet er stiftet.

Verdipapirfond og investeringsselskaper har i mange tilfeller ikke egne besluttende eller utøvende selskapsorganer. For verdipapirfond hører samtlige beslutninger inn under forvaltningsselskapet, jf. verdipapirfondloven § 2-14.

Det skal etter gjeldende rettsstilling ikke kun ses hen til ledelse på styrenivå. Et spørsmål er om forvaltningsselskapets skattemessige bosted kan virke inn på vurderingen av hvor et verdipapirfond eller et investeringsselskap stiftet i utlandet skal anses hjemmehørende etter norsk internrett.

Enkelte instanser har i høringsrunden fremhevet at verdipapirfond som er stiftet i utlandet, men hvor forvaltningen skjer i Norge, ikke bør anses skattemessig hjemmehørende i Norge. ¹⁰⁹ I forarbeidene blir det imidlertid fremhevet at lovendringen kan medføre at selskaper som driver med kapitalforvaltning kan bli ansett hjemmehørende i Norge etter ledelsesvilkåret. ¹¹⁰ Dette som resultat av at reglene er generelle og at det skal gjøres en bredere vurdering enn etter tidligere rett. Etter mitt syn kan derfor utenlandsk stiftede verdipapirfond og andre investeringsselskaper bli ansett hjemmehørende i Norge om de forvaltes fra Norge.

¹⁰⁷ Prop. 1 LS (2018-2019) s. 138 annen spalte.

¹⁰⁸ Verdipapirfondenes Forening (2017) s. 1.

¹⁰⁹ Finans Norge (2017) s. 4, Norsk Kapitalforvalterforening (2017) s. 3 og Verdipapirfondenes Forening (2017) s. 3.

¹¹⁰ Prop. 1 LS (2018-2019) s. 139 første spalte.

Lovgiver ønsker ikke å utarbeide særregler som enkelte høringsinstanser etterlyste. Dette begrunnes med at «slike særregler blant annet grunnet EØS-retten er krevende å utforme», samt at det kan «legge press på de generelle reglene ved at også andre aktører ønsker etablert tilsvarende unntak».¹¹¹

4.5.3 Skipseiende selskaper

En annen bransje hvor det er spørsmål om lovendringen medfører en endring i praksis, er for skipsfartsbransjen. Konserner som driver med skipsfart organiseres ofte slik at skipene legges i såkalte single purpose-selskaper, og at sentrale beslutninger vedrørende bestyrelsen av skipene tas av et management-selskap.¹¹² På bakgrunn av dette kan det oppstå et spørsmål om endringen av hjemmehørende-vilkåret medfører at utenlandske skipseiende selskaper, som er under norsk drift og bestyrelse, nå skal bli ansett hjemmehørende i Norge.

Etter tidligere rettsstilling ble skipseiende selskaper, som utøvde styrebeslutningene i utlandet, som utgangspunkt ikke ansett hjemmehørende i Norge. Dette uavhengig av om management-selskapet utøvde virksomheten sin i Norge. Etter lovendringen er det sentrale kriteriet hvor den reelle ledelse utøves, hvor det både skal ses hen til ledelse utført av styret og av den daglige ledelse. Det kan da oppstå spørsmål om ledelsen som utøves av management-selskapet skal tilsi hovedvekten av selskapets reelle ledelse. Om dette er tilfellet, kan utenlandske skipseiende selskaper bli ansett hjemmehørende i Norge dersom management-selskapet opererer her i riket, og derved utøver den reelle ledelse for selskapet i Norge.

Skatteloven § 2-34 oppstiller skattefritak for selskaper som ikke anses hjemmehørende i Norge, ved at slike selskaper kan sette et skip under norsk drift uten at dette medfører norsk beskatning av driftsinntektene. Et av formålene bak unntaksbestemmelsen er å «tiltrekke utenlandsk eierkapital til internasjonal skipsfart under norsk bestyrelse».¹¹³ Det kan derved hevdes at en endret praksis av hjemmehørendevurderingen kan få «stor betydning for tilgangen til utenlandsk skipskapital, som igjen kan svekke norsk skipsfartsnæring over tid».¹¹⁴

Som for kapitalforvaltning, fremgår det av forarbeidene at utenlandsk stiftede selskaper som driver med skipsfart kan bli ansett hjemmehørende i Norge etter de nye reglene.¹¹⁵ Det utelukkes derved ikke at en bredere vurdering kan medføre endret praksis for skipsfartsbransjen.

¹¹¹ Prop. 1 LS (2018-2019) s. 139 første spalte.

¹¹² Norges Rederiforbund (2017) s. 2.

¹¹³ Ot.prp. nr. 16 (1991-1992) s. 90.

¹¹⁴ Norges Rederiforbund (2017) s. 9.

¹¹⁵ Prop. 1 LS (2018-2019) s. 139 første spalte.

Det kan imidlertid problematiseres om det er ledelsen som utføres av management-selskapet, eller om det er hvor beslutningen tas om å sette ut driften, som er det avgjørende. Om sistnevnte er tilfellet, påvirker ikke lovendringen hvordan reglene har blitt tolket etter tidligere rettsstilling for utenlandske skipseiende selskaper.

Forarbeidene hevder imidlertid at den daglige ledelsen må anses utøvd i Norge om et utenlandsk stiftet selskap lar et selskap hjemmehørende i Norge ta seg av hele eller vesentlige deler av dets daglige ledelse. Det fremheves videre at det ikke er «relevant i denne sammenheng at selve beslutningen om å sette bort den daglige ledelse er truffet i utlandet.»¹¹⁶

Uttalelsene i forarbeidene må tolkes slik at lovendringen med høy sannsynlighet kan medføre at flere skipseiende selskaper stiftet i utlandet kan komme til å bli ansett hjemmehørende i Norge etter ledelsesvilkåret. Dette på grunnlag av at den reelle ledelse av selskapet utføres av et norsk management-selskap. Det må imidlertid først og fremst tas stilling til om et management-selskap i Norge utfører ledelse på styre- eller daglig ledelsesnivå, eller om de kun driver med virksomhetsutøvelse og ledelse på lavere nivåer. Om sistnevnte tilfellet gjelder, kvalifiseres ikke dette som et selskaps reelle ledelse. Selskapet skal av denne grunn ikke anses hjemmehørende i Norge.

4.6 Endring i rettsstilling

Det kan ikke hevdes at lovendringen har medført en like betydelig endring for utenlandsk stiftede selskaper som for norskstiftede selskaper. For utenlandske selskaper oppstilles det etter gjeldende rettsstilling fortsatt et materielt vilkår, hvor det sentrale vurderingsmoment er hvor selskapets reelle ledelse utøves. Lovendringen har imidlertid medført at det skal tas hensyn til flere omstendigheter enn hva som følger av administrative uttalelser, rettspraksis og ligningspraksis etter tidligere rettsstilling.

Fra lovtekstens ordlyd og forarbeider er det klart at det skal gjøres en bredere vurdering enn etter tidligere rettsstilling. Det skal ikke lenger kun tas hensyn til hvor ledelse på styrenivå utøves, men også til ledelse utført av selskapets daglige ledelse samt øvrige omstendigheter som kan belyse hvor reell ledelse utøves.

En sentral problemstilling er hvordan grensdragningen skal være mellom de ulike momentene. Ved at det ikke kan hevdes å foreligge klare retningslinjer, verken i lovtekst eller forarbeider, er det usikkerhet knyttet til hvilken endring som foreligger i praksis ved vurdering av om et utenlandsk stiftet selskap skal anses hjemmehørende i Norge. Dette er særlig tilfellet for enkelte selskapstyper, slik som for verdipapirfond og skipseiende selskaper. Dette er selskaps-

¹¹⁶ Prop. 1 LS (2018-2019) s. 140 annen spalte.

former som i stor grad overlater forvaltning og ledelse til et annet selskap som ikke nødvendigvis befinner seg i samme land som fondet eller det skipseiende selskap er stiftet.

Hvordan vektlegging skal gjøres mellom de ulike vurderingsmomentene i grensetilfeller kan det ikke hevdes å være konkludert på nåværende tidspunkt. Først når det foreligger ligningspraksis, rettspraksis og administrative uttalelser på området, kan man i større grad gi klare retningslinjer for selskaper.

5 Skatteavtaleunntaket

5.1 Innledning

Skatteavtaleunntaket ble innført ved lovendring av skatteloven med virkning fra 2019, og følger nå av skatteloven § 2-2 åttende ledd:

«Et selskap m.v. som nevnt i syvende ledd, skal likevel ikke anses som hjemmehørende i riket, dersom selskapet etter skatteavtale er hjemmehørende i en annen stat».

Under vil det først redegjøres for skatteavtaler generelt og bostedsregelen som inngår i slike avtaler (pkt. 5.2). Videre vil jeg se kort på rettsstillingen slik den forelå før lovendringen trådte i kraft i 2019 (pkt. 5.3). Deretter redegjøres formålet bak skatteavtaleunntaket (pkt. 5.4). Videre analyseres rettsstillingen etter lovendringen og virkningen av skatteavtaleunntaket for norskstiftede og utenlandsk stiftede selskap (pkt. 5.5). Avsluttende vil det gjøres noen bemerkninger om hvilken endring i praksis skatteavtaleunntaket medfører for selskaper (pkt. 5.6).

5.2 Skatteavtaler

5.2.1 Oversikt

Skatteavtaler er folkerettslige traktater inngått mellom stater.¹¹⁷ For at traktater skal legges til grunn på lik linje med lover og gjelde som en del av norsk internrett, må innholdet i traktatene enten transformeres eller inkorporeres i norsk lov.¹¹⁸ Det må som utgangspunkt fattes et særlig lovvedtak ved inngåelse av hver traktat. Dette er imidlertid ikke tilfellet for skatteavtaler. Etter dobbeltbeskatningsavtaleloven § 1 kan skatteavtaler settes i kraft ved at Stortinget gir sitt samtykke. Det er av denne grunn ikke nødvendig med et etterfølgende lovvedtak for at avtalene skal gjelde som norsk lov. Dette medfører en forhåndsinkorporasjon av skatteavtalene i norsk rett.¹¹⁹ Avtalene får dermed samme virkning som interne skattelovsregler og har trinnhøyde på lik linje med norsk lov.¹²⁰

Skatteavtaler har som hovedformål å avverge internasjonal dobbeltbeskatning.¹²¹ Dette gjøres ved at avtalene gir avkall på nasjonal beskatningsrett.¹²² Skatteavtalene lempes således skatteplikten etter internretten. Avtalene bestemmer hvordan beskatningsretten skal fordeles mel-

¹¹⁷ Skaar (2006) s. 41.

¹¹⁸ Naas (2017) s. 81.

¹¹⁹ Zimmer (2017) s. 64.

¹²⁰ Rt. 1994 s. 132 Uncle John på s. 136.

¹²¹ Berg-Rolness (2016) s. 491.

¹²² Zimmer (2014) s. 49.

lom statene når det foreligger internrettslig hjemmel for beskatning i begge jurisdiksjonene. Skatteavtalene kan imidlertid ikke utvide et lands beskatningsrett, og gir derfor ikke selv hjemmel for skatteplikt.¹²³

Norge har inngått skatteavtaler med om lag 90 land.¹²⁴ De fleste skatteavtalene er bilaterale, som innebærer at de er gyldig mellom Norge og et annet land. Kun én av Norges inngåtte skatteavtaler er multilaterale, nemlig den nordiske skatteavtalen. I tillegg har Norge tiltrådt OECDs multilaterale instrument (MLI), som er utarbeidet med bakgrunn i BEPS-prosjektet.

De fleste skatteavtaler inngått av Norge bygger på OECDs mønsterskatteavtale.¹²⁵ Denne ble først utgitt av OECD i 1963, og har blitt oppdatert flere ganger i årene etter. Også FNs mønsterskatteavtale for utviklingsland benyttes i noen grad, da særlig for skatteavtaler inngått med u-land.¹²⁶

5.2.2 Bostedsregelen i skatteavtaler

Bostedsbegrepet i skatteavtaler kan sies å ha to hovedfunksjoner: for det første trekker begrepet grensen for avtalenes anvendelsesområde, og for det annet er det en sentral regel ved fordeling av beskatningsretten.¹²⁷ Det er særlig den andre hovedfunksjonen som er sentral her. I de fleste skatteavtaler finnes det en konfliktløsningsregel som avgjør hvor et selskap skal anses skattemessig bosatt.

Ved at overvekten av skatteavtalene inngått av Norge bygger på OECDs mønsterskatteavtale, vil jeg gå nærmere inn på bostedsregelen i henhold til denne avtalen.

Det følger av OECDs mønsterskatteavtale art. 4 (1) at et selskap skal bli ansett skattemessig bosatt i den jurisdiksjon hvor selskapet har alminnelig skatteplikt etter den aktuelle stats internrett. Hvor et selskap er skattemessig bosatt skal således først og fremst avgjøres basert på et lands internrett. Om selskapet skal anses hjemmehørende i kun én av de to kontraherende stater etter de respektive staters internrett, følger løsningen av skatteavtalens art. 4 (1).

Det forekommer imidlertid at et selskap blir ansett hjemmehørende i begge de kontraherende stater på grunnlag av intern lovgivning i disse landene – det foreligger dobbelt skattemessig bosted etter internretten. Dette er blant annet tilfellet når statene applikerer ulike vilkår ved

¹²³ Zimmer (2019) s. 52.

¹²⁴ Finansdepartementet (2019).

¹²⁵ OECD Model Tax Convention on Income and on Capital.

¹²⁶ Zimmer (2019) s. 52.

¹²⁷ Zimmer (2017) s. 134.

vurdering av hvor et selskap skal anses hjemmehørende. I slike tilfeller får man ikke en avklaring kun ved å se hen til skatteavtalens art. 4 (1). Dette på grunn av at en skattyter i prinsippet kun skal anses å være bosatt i én av statene i henhold til skatteavtaleretten.¹²⁸ For selskaper må da løsningen søkes i skatteavtalens art. 4 (3).

OECDs mønsterskatteavtale art. 4 (3) oppstiller et materielt vilkår for vurdering av hvor et selskap skal anses skattemessig bosatt. Det sentrale vilkår som har blitt oppstilt frem til revisjon av mønsterskatteavtalen i 2017, er hvor den virkelige ledelsen av selskapet har sitt sete («place of effective management»). Dette vilkåret har vært inntatt i mønsterskatteavtalen siden 1963.¹²⁹ Det har vært noen språklige endringer i art. 4 (3) siden den gang og frem til revisjonen i 2017, men vilkåret har stått uendret.

Det fremgår av kommentarene til OECDs mønsterskatteavtale, slik den lød før revisjonen i 2017, at vilkåret skal tolkes som det sted hvor selskapets viktigste avgjørelser tas.¹³⁰ Det fremkommer videre at hvor ledelsen av selskapet har sitt sete normalt er hvor selskapets styre tar sine avgjørelser.

Det ble fra og med 21. november 2017 innført en grunnleggende endring av artikkel 4 (3) i OECDs mønsterskatteavtale.¹³¹ Den nye paragrafen har siden 2008 vært inntatt som en alternativ konfliktløsningsbestemmelse i kommentarene til mønsterskatteavtalen, men ble med fra og med 2017 inntatt som avtalens hovedbestemmelse. Endringen hadde som formål å redusere muligheten for å kunne manipulere hvor et selskap skal anses skattemessig bosatt.¹³²

En viktig endring er at det nå skal overlates til de kompetente myndigheter å avgjøre hvor et selskap er skattemessig bosatt. OECD har hevdet at det er en bedre løsning å håndtere slike tilfeller konkret fra sak til sak.¹³³

Selv om det nå er de respektive lands kompetente myndigheter som skal avgjøre hvor et selskap er skattemessig bosatt, oppstiller OECDs mønsterskatteavtale likevel momenter som skal vektlegges i vurderingen. Det skal etter gjeldende art. 4 (3) tas hensyn til hvor den virkelige ledelsen av selskapet har sitt sete, hvor selskapet er etablert samt andre relevante faktorer. I kommentarene listes opp ytterligere momenter som kan være aktuelle, slik som lokasjon av

¹²⁸ Zimmer (2017) s. 142.

¹²⁹ OECD (2017) s. M-18.

¹³⁰ OECD (2014) s. C(4)-20.

¹³¹ OECD (2017) s. M-17.

¹³² Prop. 1 LS (2018-2019) s. 133 første spalte.

¹³³ OECD (2017) s. C(4)-11 pkt. 23.

styremøter, hvor daglig ledelse og andre sentrale roller normalt oppholder seg, lokasjon av hovedkontor, hvilket lands internrett som regulerer selskapsforholdene, hvor regnskapsinformasjon oppbevares og videre.¹³⁴ OECD har dermed gått over til en bredere vurdering ved fastsettelse av skattemessig bosted.

En bredere vurdering ved fastsettelse av skattemessig bosted kan medføre vanskeligere grensedragninger. Dette kan svekke forutsigbarheten for skattyterne. I tillegg vil det trolig ta tid med forhandlinger om gjensidige avtaler, som resultat av at de kompetente myndighetene i samsvar må avgjøre hvor selskaper skal anses skattemessig bosatt etter skatteavtalen.¹³⁵ Konsekvensen er at selskapene ikke kan påberope seg skatteavtalebeskyttelse mot dobbeltbeskatning før forhandlingene om gjensidige avtaler er avgjort.¹³⁶

Det kan også tenkes at de respektive stater gjennomfører forhandlinger om en gjensidig avtale, men at det ikke foreligger enighet. Ved at mønsterskatteavtalens art. 4 (3) ikke oppstiller en forpliktelse for statene til å inngå enighet, kun en forpliktelse til å forsøke å inngå en gjensidig avtale, kan dette være et realistisk utfall. Om dette er tilfellet, kan ikke et selskap påberope seg skatteavtalebeskyttelse mot dobbeltbeskatning.

5.3 Rettstilstand før lovendring

Det ble etter tidligere rettsstilling ikke oppstilt et skatteavtaleunntak i sktl. § 2-2, slik som nå er inntatt i bestemmelsens åttende ledd. Skatteloven var taus når det kom til hvilken innvirkning det ville ha for et selskap at det ble ansett hjemmehørende i en annen stat etter skatteavtale, samtidig som det ble ansett hjemmehørende i Norge etter norsk internrett. Etter tidligere rettsstilling kunne det derfor oppstå spørsmål om hvilke av de to rettsreglene som ga forrang ved motstrid.

Det har i juridisk teori blitt hevdet at bestemmelser i skatteavtaler normalt skal gå foran intern skattelovgivning.¹³⁷ Kollisjonsprinsippet *lex specialis* støtter oppunder dette synet. Etter dette prinsippet skal spesielle regler få forrang over generelle regler om det foreligger motstrid mellom dem.¹³⁸ Bestemmelser oppgitt i skatteavtalene mellom to stater anses som mer spesiell enn generelle bestemmelser i intern skattelovgivning.

¹³⁴ OECD (2017) s. C(4)-11 pkt. 24.1.

¹³⁵ Zimmer (2017) s. 148.

¹³⁶ Naas (2017) s. 205.

¹³⁷ Zimmer (2017) s. 68.

¹³⁸ Boe (2010) s. 405.

Spørsmålet er om reglene i skatteavtalene automatisk skal ha gått foran ved motstrid mellom dem og de internrettslige reglene. Det er en allmenn akseptert oppfatning at skattyter skal kunne velge å se bort fra en bestemmelse i en skatteavtale dersom skatteloven medfører en mer fordelaktig løsning.¹³⁹ Etter tidligere rettsstilling ville derfor skatteavtaler ha forrang over skatteloven som *lex specialis* kun dersom skattyter var bedre tjent med å følge skatteavtalen. Samtidig måtte skatteavtalen vike for skatteloven dersom det var til gunst for skattyter å følge internretten.

Selskaper som ble ansett hjemmehørende i Norge etter norsk internrett, ville som utgangspunkt inneha alminnelig skatteplikt til landet. Med bakgrunn i det ovennevnte, var dette tilfellet med mindre skattyter påberopte seg skattemessig bosted i en annen stat på grunnlag av skatteavtale.¹⁴⁰ Det må antas at skattyter kun påberopte skattemessig bosted i annen stat på bakgrunn av skatteavtale når det var til gunst for skattyter å følge skatteavtalen. Det var således opp til selskapet selv å vurdere effekten av å anses hjemmehørende i de ulike jurisdiksjonene, og om så påberope skattemessig bosted i annen stat med bakgrunn i skatteavtale. Dersom dette ikke ble påberopt av skattyter, ville selskapet måtte anses hjemmehørende i Norge i henhold til internretten.

5.4 Formål bak skatteavtaleunntaket

Et av formålene med skatteavtaleunntaket er å forhindre at selskaper får skattemessig bosted i to jurisdiksjoner. Unntaket har som mål «å motvirke uheldige utslag av manglende samsvar mellom et selskaps status som hjemmehørende etter internretten og etter skatteavtale».¹⁴¹ Ved at selskaper har dobbelt skattemessig bosted, kan selskapene benytte seg av uønskede tilpasningsmuligheter.

Det kan oppstå tilfeller der et selskap skal anses som internrettslig hjemmehørende i både Norge og et annet land i henhold til internretten. Om det foreligger skatteavtale mellom Norge og det aktuelle land, skal selskapet normalt kun anses bosatt i den ene jurisdiksjonen. Et selskap kan på denne måte utnytte fordeler ved å bli ansett internrettslig hjemmehørende i begge land, men hvor tilsvarende forpliktelser etter norsk internrett blir lempet som resultat av skatteavtale. I Norge utgjør slike fordeler særlig fradragsrett etter konsernbidragsordningen (sktl. § 10-2), benyttelse av fritaksmetoden (sktl. § 2-38) samt rett til andre fradrag.

¹³⁹ Naas (2017) s. 83.

¹⁴⁰ Naas (2017) s. 203.

¹⁴¹ Prop. 1 LS (2018-2019) s. 142 første spalte.

Skatteavtaleunntaket er et anbefalt tiltak i et lands internrett i henhold til BEPS-prosjektet.¹⁴² OECDs rapport for tiltakspunkt 2 trekker frem flere anbefalinger ved utarbeiding av intern lovgivning og skatteavtaler som nøytraliserer skatteeffektene av ulik behandling av hybride arrangementer.¹⁴³ OECDs mønsterskatteavtale art. 4 (3) løser ikke alle utfordringer knyttet til selskaper med dobbelt skattemessig bosted. Omgåelsesarrangementer på bakgrunn av at et selskap anses hjemmehørende i to eller flere jurisdiksjoner, må avhjelpest med generelle internrettslige omgåelsesregler. I tillegg oppfordrer OECD statene til å vurdere og innføre en internrettslig regel, slik som skatteavtaleunntaket.¹⁴⁴ En slik bestemmelse har tidligere blitt innført i Storbritannia og Canada.¹⁴⁵ Innføringen av skatteavtaleunntaket i norsk internrett er dermed i overensstemmelse med anbefalingen fra OECD.

5.5 Rettstilstand etter lovendring

5.5.1 Oversikt

Etter gjeldende rett skal et selskap som utgangspunkt anses hjemmehørende i Norge i to ulike tilfeller – om det er stiftet i henhold til norsk selskapsrett eller om selskapet har reell ledelse i Norge, jf. sktl. § 2-2 syvende ledd bokstav a og b. Dette utgangspunktet modifiseres om selskapet skal anses hjemmehørende i en annen jurisdiksjon som følge av skatteavtale inngått av Norge, jf. sktl. § 2-2 åttende ledd. Regelen presenterer dermed et unntak fra definisjonen av når et selskap skal anses hjemmehørende i Norge etter internretten.

5.5.2 Vilkårets innhold

Det avgjørende for at skatteavtaleunntaket kommer til anvendelse er om selskapet «etter skatteavtale er hjemmehørende i en annen stat», jf. sktl. § 2-2 åttende ledd. Det oppstår av den grunn et spørsmål om hva som skal til for at et selskap skal anses hjemmehørende i en annen stat etter skatteavtale.

Som redegjort for over i pkt. 5.3, har skatteavtalerettens gylne regel vært at en skattyter må påberope seg skatteavtalen, for at skattyter skal bli omfattet av bestemmelsene i avtalen. Spørsmålet er om dette er tilfellet også etter lovendringen. Skatteavtaleunntaket gjelder imidlertid uavhengig av om skattyter velger å påberope seg skatteavtalen.¹⁴⁶ Dette må ses i sammenheng med formålet bak regelen, nemlig at skattyter ikke skal kunne nyte godt av fordelene ved dobbelt skattemessig bosted.

¹⁴² Prop. 1 LS (2018-2019) s. 141 annen spalte.

¹⁴³ OECD (2015) s. 11.

¹⁴⁴ OECD (2015) s. 137.

¹⁴⁵ Income Tax Act of Canada subsection 250(5) og Corporation Tax Act of the United Kingdom section 18.

¹⁴⁶ Prop. 1 LS (2018-2019) s. 142 annen spalte.

For at unntaksbestemmelsen skal komme til anvendelse, er det tre vilkår som må oppfylles. For det første må et selskap anses hjemmehørende i Norge etter norsk internrett. Dette innebærer at selskapet enten må være stiftet i henhold til norsk selskapsrett eller ha reell ledelse i Norge. Dette vilkåret fremkommer klart frem fra ordlyd, jf. «[e]t selskap m.v. som nevnt i syvende ledd».

For det andre må selskapet normalt anses hjemmehørende i en annen stat i henhold til den aktuelle jurisdiksjons internrett. Dette vilkåret kommer ikke klart frem fra lovteksten. Dette kan dog tolkes ut fra skatteavtalen, særlig om avtalen er basert på OECDs mønsterskatteavtale. Som redegjort for under pkt. 5.2.2, kommer mønsterskatteavtalen art. 4 (3) først til anvendelse når et selskap anses internrettslig hjemmehørende i begge stater. Det er først ved dette tilfellet det kan være aktuelt at et selskap skal bli ansett hjemmehørende i en annen stat enn Norge på grunnlag av skatteavtale. Denne tolkningen bekreftes i forarbeidene.¹⁴⁷

Det tredje vilkåret som oppstilles er at selskapet må anses hjemmehørende i en annen stat i henhold til en av Norges inngåtte skatteavtaler. Dette innebærer for det første at det må foreligge en skatteavtale i kraft mellom landene. For det andre må denne avtalen regulere at selskapet skal anses bosatt i den annen stat. Skatteavtalen mellom landene må således inneholde en konfliktløsningsbestemmelse for at skatteavtaleunntaket skal komme til anvendelse.¹⁴⁸

En slik konfliktløsningsbestemmelse er i hovedsak av to typer. For det første er det bestemmelser som fastslår at et selskap skal anses hjemmehørende der dens virkelige ledelse har sitt sete. Denne utformingen er i samsvar med art. 4 (3) i OECDs mønsterskatteavtale, slik den forelå frem til revisjonen i 2017. Flertallet av Norges om lag 90 skatteavtaler innehar dette som gjeldende vilkår.¹⁴⁹ Den andre type konfliktløsningsbestemmelse er hvor de kompetente myndighetene i de respektive stater skal avgjøre hvor selskapet skal anses skattemessig bosatt i henhold til skatteavtalen.

Det kan tenkes at både fremtidige og tidligere inngåtte skatteavtaler i større grad vil legge om til den andre type av konfliktløsningsbestemmelse. Dette med bakgrunn i at OECD har endret mønsterskatteavtalens art. 4 (3) i denne retningen. Dette kan gi indikasjon på at dette bør være den mest foretrukne regelen i OECD-lands skatteavtaler.

Som redegjort for over i pkt. 5.2.2, kan det tenkes tilfeller hvor det tar lang tid å få i havn en gjensidig avtale mellom de respektive stater. Det kan i verste fall tenkes tilfeller hvor statene

¹⁴⁷ Finansdepartementet (2017) s. 21 og Prop. 1 LS (2018-2019) s. 142 første spalte.

¹⁴⁸ Prop. 1 LS (2018-2019) s. 142 første spalte.

¹⁴⁹ Prop. 1 LS (2018-2019) s. 132 annen spalte.

ikke kommer til en gjensidig enighet. I slike situasjoner vil det ikke være tilstrekkelig som vilkår for anvendelse av skatteavtaleunntaket, at skatteavtalen mellom de to land inneholder en konfliktløsningsbestemmelse. Det kan derfor hevdes at det i tillegg må oppstilles et tilleggsvilkår om at statene får på plass en gjensidig avtale som fastslår at selskapet skal anses skattemessig bosatt i den annen stat.

5.5.3 Generell avskjæringsregel

Skatteavtaleunntaket er en generell avskjæringsregel. Dette ved at regelen på et overordnet nivå avskjærer en skattyter å benytte seg av fordelene ved at et selskap er skattemessig hjemmehørende i mer enn én jurisdiksjon. Dette står i motsetning til spesielle avskjæringsregler som hjemler regelspesifikke unntak. Slike spesielle avskjæringsregler var allerede før lovendringen innarbeidet flere steder i skatteloven.¹⁵⁰

Et alternativ til å innføre en generell avskjæringsregel, kunne vært og innført flere spesielle avskjæringsregler for å dekke utfordringene hvor et selskap anses å ha dobbelt skattemessig bosted. Dette kunne imidlertid vært en utfordrende oppgave, ved at det internrettslige lovverket måtte kontinuerlig oppdateres for å dekke alle slike risikoer. Forarbeidene fremhever at spesielle avskjæringsregler ikke løser «det underliggende problemet, nemlig at en uoverensstemmelse mellom internrettslig bosted og skatteavtalebosted muliggjør slike omgåelsesarrangementer».¹⁵¹

Et spørsmål er om en generell avskjæringsregel som skatteavtaleunntaket kan ha negative implikasjoner. Det har blitt fremhevet i juridisk litteratur at det ikke kan utelukkes at en slik regel får negative utilsiktede konsekvenser.¹⁵² Dette må særlig anses å ha sammenheng med at selskapers globalskatteplikt til Norge opphører. Lovgiver anerkjenner at det kan foreligge negative sider ved en generell avskjæringsregel, men mener likevel at fordelene taler for å innføre en slik regel.¹⁵³

Etter innføring av den generelle avskjæringsregel i sktl. § 2-2 åttende ledd, kan det stilles spørsmål om de allerede hjemlede spesielle avskjæringsreglene i skattelovgivningen er overflødige. Jeg kan ikke se direkte negative konsekvenser ved fortsatt å ha oppstilt de spesielle avskjæringsreglene i skatteloven. Dersom den generelle avskjæringsregelen består videre fremover, vil det trolig være mest ryddig at det ikke oppstilles spesielle avskjæringsregler i tillegg. Reglene må uansett anses å være omfattet av den generelle regelen.

¹⁵⁰ Sktl. §§ 6-3 femte ledd, 9-4 annet ledd og 16-20 første ledd.

¹⁵¹ Finansdepartementet (2017) s. 20.

¹⁵² Bullen og Brødholt (2019a) s. 63.

¹⁵³ Prop. 1 LS (2018-2019) s. 142 første spalte.

5.5.4 Norskstiftede selskaper

Et spørsmål er hvilken betydning skatteavtaleunntaket har for norskstiftede selskaper. Etter sktl. § 2-2 syvende ledd bokstav a skal vurderingen av om et selskap skal anses hjemmehørende i Norge baseres på et rent formelt vilkår – om stiftelse av selskapet har skjedd i henhold til norsk selskapsrett. Det skal ikke foretas en skjønnsmessig vurdering hvor det skal legges vekt på ytterligere momenter. Et norskstiftet selskap som har flere tilknytningspunkter til en annen stat, skal likevel som utgangspunkt anses hjemmehørende i Norge.

Bostedsregelen i skatteavtaler, særlig hvor avtalene er basert på OECDs mønsterskatteavtale, oppstiller et materielt vilkår. Dette er tilfellet enten skatteavtalen er basert på gjeldende eller tidligere art. 4 (3). For selskaper stiftet i henhold til norsk selskapsrett kan det dermed lett oppstå motstrid mellom den internrettslige vurderingen og vurderingen etter skatteavtale ved fastsettelse av skattemessig bosted. Av denne grunn har trolig skatteavtaleunntaket størst betydning for norskstiftede selskaper. Man kan hevde at skatteavtaleunntaket utfyller stiftelsesvilkåret – vurderingen av hvor et norskstiftet selskap skal anses hjemmehørende er ikke kun basert på et formelt vilkår.¹⁵⁴

5.5.5 Utenlandsk stiftede selskaper

Et annet spørsmål er hvilken betydning skatteavtaleunntaket har for selskaper som ikke har blitt stiftet i henhold til norsk selskapsrett. Vilkåret for at et utenlandsk stiftet selskap skal anses hjemmehørende i Norge etter skatteloven, er om selskapets reelle ledelse er i Norge. Det oppstilles her et materielt vilkår. Som beskrevet over, oppstilles det for de fleste skatteavtaler et materielt vilkår ved vurdering av hvor et selskap skal anses skattemessig bosatt. Av denne grunn er det ofte samsvar mellom hjemmehørende vurderingen etter norsk internrett og etter skatteavtaleretten. Skatteavtaleunntaket kommer dermed trolig ikke til anvendelse i like stor grad for utenlandsk stiftede selskaper som for norskstiftede selskap.

Ved utarbeidelse av ledelsesvilkåret fremkommer det fra forarbeidene at vurderingen etter internretten er knyttet tettere opp mot både gjeldende og tidligere OECDs mønsterskatteavtale art. 4 (3).¹⁵⁵ Det er dermed gjort en vurdering ved lovendringen at norsk internrett skal knyttes nærmere opp mot internasjonal utvikling.

Det kan imidlertid være tilfeller hvor skatteavtaleunntaket er avgjørende i vurderingen av skattemessig bosted for et selskap som er stiftet i utlandet. Etter skatteavtalene som bygger på OECDs mønsterskatteavtalens tidligere art. 4 (3), er det i stor grad avgjørende hvor ledelsen

¹⁵⁴ Bullen og Brødholt (2019a) s. 63.

¹⁵⁵ Prop. 1 LS (2018-2019) s. 130 annen spalte.

har sitt sete. Etter skattelovens bestemmelse har også «øvrige omstendigheter» betydning i vurderingen av hvor selskapet skal anses hjemmehørende. Det kan i slike tilfeller bli vurdert ulikt hvor et selskap skal anses ha sitt skattemessig bosted.

Etter gjeldende art. 4 (3) i OECDs mønsterskatteavtale skal det gjøres en bredere vurdering enn tidligere ved fastsettelse av skattemessig bosted. Omstendighetene som skal vektlegges i denne vurderingen samsvarer i stor grad med omstendighetene som skal tillegges vekt etter norsk internrett. Hvor denne bestemmelsen er inkludert i skatteavtalene kan det hevdes at det i mindre grad er motstrid mellom vurderingen etter skatteavtalene og internretten.

Etter OECDs gjeldende art. 4 (3) er det opp til de kompetente myndigheter i de respektive land å fastslå hvor selskaper skal anses å ha sitt skattemessige bosted. Det kan på denne bakgrunn foreligge avvik i hjemmehørende vurderingen mellom skatteloven og skatteavtaler, ved at momentene blir vektlagt forskjellig av de ulike lands skattemyndigheter.

5.6 Endring i rettsstilling

Ved lovendringen i 2019 ble det innført en generell avskjæringsregel i norsk skatterett. Regelen oppstiller et unntak for når et selskap skal anses hjemmehørende i Norge, med bakgrunn i skatteavtaler inngått av Norge. Norsk internrett har tidligere ikke inneholdt en slik bestemmelse.

Lovendringen medfører at selskaper som anses hjemmehørende i Norge etter internretten, og samtidig anses skattemessig bosatt i en annen stat etter skatteavtale, ikke lenger skal anses hjemmehørende i Norge etter skatteloven. Dette innebærer ikke endringer i skatteforpliktelsene til Norge, ved at det også tidligere har blitt lempet skatteplikt til Norge etter skatteavtalene. Det medfører likevel en endring for selskaper, ved at selskapene ikke lenger kan benytte seg av skattefordelene som følger av å bli ansett hjemmehørende i Norge. Det kan av denne grunn hevdes at skatteavtaleunntaket medfører at selskaper ikke lenger får både i «pose og sekk».¹⁵⁶

At skatteavtaleunntaket er innført i norsk rett må særlig ses i sammenheng med at stiftelsesvilkåret har blitt innført. Stiftelsesvilkåret er et rent formelt vilkår og det kan derfor oppstå motstridende vurderinger etter norsk internrett og etter Norges skatteavtaler. Unntaket motvirker således at norskstiftede selskaper skal få fordeler ved å anses hjemmehørende i Norge etter intern skatterett, når de er skattemessig bosatt i annen stat som resultat av skatteavtale.

¹⁵⁶ Bullen og Brødholt (2019a) s. 63.

6 Avslutning

Oppgaven har tatt for seg endringen i skatteloven § 2-2 med virkning fra inntektsåret 2019, og har klargjort vilkårene for om norsk- og utenlandsk stiftede selskaper skal bli ansett hjemmehørende i Norge. Jeg vil under komme med noen refleksjoner knyttet til innholdet av de nye reglene og virkningene av dem.

Stiftelsesvilkåret innebærer at alle selskaper stiftet i henhold til norsk selskapsrett skal bli ansett hjemmehørende i Norge etter sktl. § 2-2 syvende ledd bokstav a. Dette medfører at selskapene innehar globalskatteplikt i riket. Regelen ble innført for å unngå at norskstiftede selskaper blir bostedsløse, og således unngår alminnelig skatteplikt til noen land.

Som utgangspunkt må norskstiftede selskaper oppløses og stiftes på nytt i en annen stat for at de ikke lenger skal anses hjemmehørende i Norge. Det finnes imidlertid unntak fra dette utgangspunktet. Dette gjelder for det første selskaper som blir omfattet av skatteavtaleunntaket i sktl. § 2-2 åttende ledd. Selskaper som blir ansett skattemessig bosatt i en annen stat i henhold til skatteavtale, skal ikke lenger bli ansett hjemmehørende i Norge. For det andre kan det tenkes unntak ved flytting av selskaper innad i EU og EØS. Videre må det antas at stiftelsesvilkåret ikke er til hinder for at SE-selskaper kan flytte fritt innad i unionen.

Ledelsesvilkåret i sktl. § 2-2 syvende ledd bokstav b oppstiller at selskaper som er stiftet i utlandet skal anses hjemmehørende i Norge når selskapets reelle ledelse er i Norge. Bestemmelsen gir uttrykk for at det skal utføres en bredere vurdering enn etter tidligere rettsstilling, hvor flere omstendigheter skal tas i betraktning. Daglig ledelse skal tillegges større vekt enn etter tidligere rettsstilling, samt at det skal ses hen til øvrige omstendigheter som kan belyses hvor reell ledelse utøves. Bakgrunnen for en slik endring er særlig å unngå uønskede skattemotiverte tilpasninger.

Lovteksten eller forarbeidene oppstiller ikke veiledning for vektlegging av de ulike momentene i grensetilfeller. Det kan derfor tolkes som at hvert tilfelle må vurderes konkret. Dette er etter min mening en svakhet ved lovendringen, ettersom dette kan medføre svekket forutsigbarhet for skattyterne. For enkelte selskapstyper, da særlig for verdipapirfond og skipseiende selskaper, kan det hevdes at lovendringen har medført flere spørsmål, enn den har gitt svar. Det kan tolkes ut fra lovteksten og forarbeidene at det ikke utelukkes at disse selskapene kan i større grad bli ansett hjemmehørende i Norge etter den nye bestemmelsen. Det foreligger derfor stor usikkerhet for de to bransjene om de bør foreta restruktureringer, eller om lovendringen ikke kommer til å medføre endring i praksis for dem. Enkelte spørsmål vil man gjerne ikke få svar på før det foreligger retts- og ligningspraksis på området.

Skatteavtaleunntaket oppstilt i sktl. § 2-2 åttende ledd medfører at et selskap, som utgangspunkt er hjemmehørende i Norge etter stiftelsesvilkåret eller ledelsesvilkåret, likevel ikke skal bli ansett hjemmehørende i Norge. Dette er tilfellet om selskapet skal anses skattemessig bosatt i en annen stat i henhold til en av Norges inngåtte skatteavtaler. Unntaket må særlig ses å være utarbeidet i tilknytning til stiftelsesvilkåret; det antas at det i flere tilfeller vil være avvik mellom vurderingene som gjøres etter det formelle vilkåret oppstilt etter norsk rett og etter det materielle vilkåret oppstilt i skatteavtaler.

Regelen er en generell avskjæringsregel som medfører at globalskatteplikten opphører etter norsk internrett på bakgrunn av skatteavtale. En slik generell avskjæringsregel kan tenkes å få utilsiktede konsekvenser. Dette trekkes også frem i forarbeidene, uten at dette spesifiseres ytterligere. Det er derfor overraskende at en slik regel har blitt innført i norsk internrett uten en grundigere konsekvensanalyse. Særlig med tanke på at så få land fra tidligere har inkludert en slik rettsregel i sin internrettslige skattelovgivning.

Kildeliste

Litteratur

Andenæs, Mads Henry, Ole Andenæs og Stig Berge. *Aksjeselskaper & allmennaksjeselskaper*. 3. utgave, Oslo: M. H. Andenæs, 2016.

Berg-Rolness, Gregar. *Skatteparadisene og den internasjonale selskapsskatteretten*. 1. utgave, Oslo: Gyldendal Norsk Forlag, 2016.

Boe, Erik Magnus. *Innføring i juss. Juridisk tenkning og rettskildelære*. 3. utgave, Oslo: Universitetsforlaget, 2010.

Bullen, Andreas og Henrik Brødholt. «Del I: Skattemessig hjemsted for selskaper: Nytt hjemmehørendebegrep for selskaper». *Revisjon og regnskap nr. 1* (2019a), s. 59-66.

Bullen, Andreas og Henrik Brødholt. «Del II: Skattemessig hjemsted for selskaper: Nytt hjemmehørendebegrep for selskaper». *Revisjon og regnskap nr. 2* (2019b), s. 67-73.

Dragvold, Petter. «Hjemmehørende-begrepet i skatteloven § 2-2». *Skatterett nr. 2* (2012a), s. 97-119 [sitert fra juridika.no].

Dragvold, Petter. «Kommentarer til Sentralskattekontoret for storbedrifter sin forståelse av hjemmehørende-begrepet i skatteloven § 2-2». *Skatterett nr. 4* (2012b), s. 327-330 [sitert fra juridika.no].

Leegaard, Thor. «Skattemessig hjemsted for aksjeselskap – utilstrekkelig lovgivning?». *Utvalget* (2001), s. 928 [sitert fra rettsdata.no].

Naas, Henning, Ståle R. Kristiansen og Finn Backer-Grøndahl. *Norsk internasjonal skatterett*. 2. utgave, Oslo: Universitetsforlaget, 2017.

Skaar, Arvid. *Norsk skatteavtalerett*. 1. utgave, Oslo: Gyldendal Akademisk, 2006.

Skattedirektoratet. *Skatte-ABC 2018*. 1. utgave, Oslo: 2018.

Skattedirektoratet. *Skatte-ABC 2019/20*. 1. utgave, Oslo: 2019.

Widerberg, Hilde og John Harald Berger. «Hjemmehørende-begrepet i skatteloven». *Utvalget* (2011), s. 123 [sitert fra rettsdata.no].

Zimmer, Fredrik. «Skattelov og aksjelov – noen funderinger» i *Selskap, kontrakt, konkurs og rettskilder: Festskrift til Mads Henry Andenæs*. Gudmund Knudsen, Kristin Normann og Geir Woxholth red., 1. utgave, Oslo: Gyldendal Norsk Forlag, 2010, s. 344-356 [siteret fra rettsdata.no].

Zimmer, Fredrik. *Bedrift, selskap og skatt*. 6. utgave, Oslo: Universitetsforlaget, 2014.

Zimmer, Fredrik. *Internasjonal inntektsskatterett*. 5. utgave, Oslo: Universitetsforlaget, 2017.

Zimmer, Fredrik. *Lærebok i skatterett*. 8. utgave, Oslo: Universitetsforlaget, 2018.

Zimmer, Fredrik og BÅHR. *Bedrift, selskap og skatt*. 7. utgave, Oslo: Universitetsforlaget, 2019.

Lover

- | | |
|------|---|
| 1911 | Lov 18. august 1911 nr. 8 om skatt av formue og inntekt (skatteloven 1911). |
| 1949 | Lov 28. juli 1949 nr. 15 om adgang for Kongen til å inngå overenskomster med fremmede stater til forebygging av dobbeltbeskatning mv. (dobbelbeskatningsavtaleloven). |
| 1992 | Lov 27. november 1992 nr. 109 om gjennomføring i norsk rett av hoveddelen i avtale om Det europeiske økonomiske samarbeidsområde (EØS) m.v. (EØS-loven). |
| 1997 | Lov 26. mars 1997 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven). |
| 1997 | Lov 13. juni 1997 nr. 44 om aksjeselskaper (aksjeloven). |
| 2005 | Lov 1. april 2005 nr. 14 om europeiske selskaper ved gjennomføring av EØS-avtalen vedlegg XXII nr. 10a (rådsforordning (EF) nr. 2157/2001) (SE-loven). |
| 2011 | Lov 25. november 2011 nr. 44 om verdipapirfond (verdipapirfondloven). |

Forarbeider

- NOU 2014: 13 Kapitalbeskatning i en internasjonal økonomi.
- Ot.prp. nr. 16 (1991-1992) Oppfølging av skattereformen 1992.
- Ot.prp. nr. 86 (1997-1998) Ny skattelov.
- Prop. 1 LS (2018–2019) For budsjettåret 2019, Skatter, avgifter og toll 2019.
- Prop. 15 S (2018–2019) Samtykke til å sette i kraft en multilateral avtale for å gjennomføre endringer i skatteavtaler for å motvirke uthuling av skattegrunnlaget og overskuddsflytting, med de foreslåtte valg og forbehold, undertegnet i Paris 7. juni 2017.
- Lovvedtak 25 (2018–2019) Lov om endringer i skatteloven.

Høringsnotat og -svar

Finansdepartementet. *Høringsnotat - Endring i skatteloven § 2-2 første ledd (hjemmehørendebegrepet for selskap mv.)*. 16.03.2017.

https://www.regjeringen.no/contentassets/67d5395474ae47ce898860d5339f1ce1/aei_horingsnotat---16-mars-2017.pdf hentet 22.01.2020.

Advokatfirmaet PricewaterhouseCoopers AS. *Høringsuttalelse – hjemmehørendebegrepet for selskaper*. 16.06.2017.

[file:///C:/Users/104290car6/Downloads/2017-06-16%20PwC%20-%20h%C3%B8ringsuttalelse%20om%20hjemmeh%C3%B8ringe%20begrepet%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/104290car6/Downloads/2017-06-16%20PwC%20-%20h%C3%B8ringsuttalelse%20om%20hjemmeh%C3%B8ringe%20begrepet%20(1).pdf) hentet 28.01.2020.

Deloitte Advokatfirma AS. *Høringsinnspill – Endring i skatteloven § 2-2 første ledd (hjemmehørendebegrepet for selskap mv.)*. 12.06.2017.

<https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/horing---forslag-om-endring-av-skatteloven--2-2-forste-ledd/id2543809/?uid=ebd7d5c0-8190-497f-bf21-7b6e3187dba3> hentet 06.03.2020.

Den Norske Advokatforening. *Høring - Forslag om endring av skatteloven § 2-2 første ledd*. 19.06.2017.

https://www.regjeringen.no/contentassets/5268312417e44848ab00f91dea651c46/35_advokatforeningen.pdf?uid=Den_norske_advokatforening hentet 25.02.2020.

Ernst & Young Advokatfirma AS. *Hørings svar – forslag om endring av skatteloven § 2-2 første ledd.* 16.06.2017.

<https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/horing---forslag-om-endring-av-skatteloven--2-2-forste-ledd/id2543809/?uid=1ffca620-a371-412a-b385-f288d6179345> hentet 06.03.2020.

Finans Norge. *Høringsuttalelse - forslag om endring av skatteloven § 2-2 første ledd.* 16.06.2017.

<https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/horing---forslag-om-endring-av-skatteloven--2-2-forste-ledd/id2543809/?uid=906692b0-aaf6-41e1-8d9a-4867c25ff1f7> hentet 10.03.2020.

Norsk Kapitalforvalterforening. *Høringsuttalelse: Skatteloven § 2-2 første ledd (hjemmehørendebegrepet).* 16.06.2017.

<https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/horing---forslag-om-endring-av-skatteloven--2-2-forste-ledd/id2543809/?uid=28360d2e-c727-42a7-84b3-1ac211136c20> hentet 10.03.2020.

Næringslivets Hovedorganisasjon. *Høring – Endring i skatteloven § 2-2 første ledd (hjemmehørendebegrepet for selskap m.v.).* 15.06.2017.

<https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/horing---forslag-om-endring-av-skatteloven--2-2-forste-ledd/id2543809/?uid=c4f4d33d-043e-4c94-9bf7-e01116e27630> hentet 06.03.2020.

Storbedriftenes Skatteforum. *Høringsuttalelse om endringer i skatteloven § 2-2 første ledd.* 16.06.2017.

<https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/horing---forslag-om-endring-av-skatteloven--2-2-forste-ledd/id2543809/?uid=66a498de-9b50-40b9-a1e3-956d0786fa4e> hentet 06.03.2020.

Verdipapirfondenes Forening. *Høringsuttalelse - forslag om endring av skatteloven § 2-2 første ledd.* 16.06.2017.

<https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/horing---forslag-om-endring-av-skatteloven--2-2-forste-ledd/id2543809/?uid=b9af62a4-b306-4ca9-a8b3-bd738fb416eb> hentet 10.03.2020.

Domsregister

Rt. 1923 s. 146

Rt. 1926 s. 782

Rt. 1973 s. 143

Rt. 1994 s. 132

Uncle John

Rt. 2002 s. 1144

Panama/Kypros

LB-1999-285

Annen offentlig praksis

- Utv. 1995 s. 481 Finansdepartementet. «Forholdet mellom skatteloven § 15 første ledd bokstav b og selskapsskatteloven kapittel 7». 28.02.1995.
<https://min.rechtsdata.no/Dokument/gUTVz2D1995z2D481?directHit=1&dq=utv%201995%20s.%20481> hentet 26.01.2020.
- Utv. 1998 s. 848 Finansdepartementet. «Spørsmål om alminnelig skatteplikt til Norge/likvidasjonsbeskatning når et norskregistrert aksjeselskap flytter styrefunksjonen og den administrative ledelse til utlandet». 07.05.1998.
<https://min.rechtsdata.no/Dokument/gUTVz2D1998z2D848?directHit=1&dq=Utv.%201998%20s%20848> hentet 26.01.2020.

Internasjonale kilder

OECD

OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version)*, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264239081-en> hentet 10.02.2020.

OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version)*, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/g2g972ee-en> hentet 26.01.2020.

OECD. *Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 – 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241138-en> hentet 21.03.2020.

EU- og EØS-rettsakter

For 2001/2157/EF EF. *Council Regulation (EC) No 2157/2001 of 8 October 2001 on the Statute for a European company (SE)*.
<https://eur-lex.europa.eu/eli/reg/2001/2157/oj> hentet 25.02.2020.

Dir 2019/2121 EU. *Directive (EU) 2019/2121 of the European Parliament and of the Council of 27 November 2019 amending Directive (EU) 2017/1132 as regards cross-border conversions, mergers and divisions*.
<https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2019/2121/oj> hentet 13.02.2020.

EU-domstolen

Sag C-106/16 Polbud mod Wykonawstwo sp. z o.o. [Polbud]. ECLI:EU:C:2017:804.

Utenlandske rettskilder

Lover

Parliament of Canada (1985), *Income Tax Act*, R.S.C. 1985, c. 1 (5th Supp.), Canada.
<https://laws.justice.gc.ca/eng/acts/I-3.3/page-1.html> hentet 21.03.2020.

Parliament of the United Kingdom (2009), *Corporation Tax Act 2009*, United Kingdom.
<http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2009/4/contents> hentet 21.03.2020.

Øvrige kilder

Finansdepartementet. «Skatteavtaler mellom Norge og andre stater». 04.11.2019.

<https://www.regjeringen.no/no/tema/okonomi-og-budsjett/skatter-og-avgifter/skatteavtaler-mellom-norge-og-andre-stat/id417330/> hentet 05.02.2020.

Nærings- og handelsdepartementet. «Direktivforslag om grenseoverskridende omdanning, fusjon, fisjon av selskaper». 31.08.2018.

<https://www.regjeringen.no/no/sub/eos-notatbasen/notatene/2018/juli/direktivforslag-om-grenseoverskridende-omdanning-fusjon-fisjon-av-selskaper/id2609729/> hentet 14.02.2020.