



UIT

**NORGES
ARKTISKE
UNIVERSITET**

Det juridiske fakultet

Vilkåret ”hjemmehørende” i skatteloven § 2-2 – Tilstrekkelig eller modent for en lovendring?

Johan Sjaastad

Liten masteroppgave - JUR-3902, vår 2018



Innholdsfortegnelse

1	Innledning	1
1.1	Oppgavens formål	1
1.2	Problemstilling og avgrensning	2
1.3	Begrepsavklaring	3
1.4	Rettsvirkninger av hvor et selskap er hjemmehørende	4
2	Generelt om tilknytningsforhold i relasjon til ”hjemmehørende”	5
2.1	Mulige tilknytningsforhold	6
2.1.1	Formelle vilkår	6
2.1.2	Reelle vilkår	7
2.1.3	Helhetsvurdering basert på flere vilkår	9
2.2	Forholdet til OECDs mønsteravtale	9
3	Gjeldende rett	11
3.1	Tolkningen av hjemmehørende-vilkåret i skatteloven § 2-2	11
3.2	Faktisk ledelse	12
3.2.1	Tolkningen etter skatteloven av 1911	14
3.2.2	Vurdering av ”reelle tilknytningsforhold”	16
3.2.3	Ulik vurdering for selskap stiftet i Norge?	17
3.3	Ledelse på styrenivå	19
3.4	Stedet for ledelse på styrenivå	20
3.5	Daglig ledernivå	23
3.6	Oppsummering av dagens regler	24
4	Lovforslaget – Fremtidens rett?	24
4.1	Introduksjon av lovforslaget	25
4.2	Den ”nye” bestemmelsen	25
4.3	Endring i vurderingskriteriene	27

4.3.1	Innføring av stiftelsesprinsippet.....	27
4.3.2	Selskap stiftet i utlandet – ”Reell ledelse”	28
4.3.3	Unntak ved skatteavtaler.....	34
4.4	De lege ferenda	36
5	Avsluttende bemerkninger	38
	Kildeliste.....	40

1 Innledning

På starten av 1900-tallet var det begrenset med selskapsvirksomhet som gikk på tvers av landegrenser. Mot slutten av århundre var tilstanden en helt annen. Økt globalisering, inntoget av EU/EØS frie handel, samt handelstraktater mellom stater har bidratt til et samfunnsbilde som i stor grad preges av selskaper som opererer i mer enn et land. Dette har ført til at internasjonale skattespørsmål har økt i stort omfang.

Resultatet av dette har formet et særs viktig spørsmål i dagens samfunn. Til hvilket land skal et selskap som driver virksomhet på tvers av landegrenser skatte til?

Norsk rett tar utgangspunkt i at selskaper er skattepliktig dersom det er ”hjemmehørende i riket”, jf. lov om skatt av formue og inntekt 26 mars 1999 nr 14 (heretter sktl.) § 2-2 første ledd, og suppleres av globalinntektsprinsippet som fremgår av sktl. § 2-2(6) som fastslår at skatteplikten gjelder for all formue og inntekt, uavhengig av om den er opptjent i Norge eller utlandet.

Dersom et selskap ikke er hjemmehørende i Norge kan det likevel være skattepliktig for formue i og inntekt av virksomhet som drives eller bestyres fra Norge etter skatteloven § 2-3 første ledd bokstav b.

Hvis et selskap er ”hjemmehørende” i Norge vil det ha alminnelig skatteplikt hit. Dersom selskap ikke er ”hjemmehørende” her kan det etter § 2-3 likevel ha begrenset skatteplikt hit. På denne måten kan vilkåret ”hjemmehørende” være forskjellen på alminnelig og begrenset skatteplikt til Norge.

1.1 Oppgavens formål

En drøftelse av vilkåret ”hjemmehørende” er aktuelt på bakgrunn av en rekke forhold. Fra et selskaps perspektiv vil de siste tiårs utvikling kunne utløse et behov for å kunne endre bostedsland. Globaliseringen i økonomien har medført at stadig flere selskaper har blitt

internasjonalt mobile, som igjen har ført til at selskap oftere driftes og/eller ledes fra andre land enn der selskapet ble stiftet.¹

De fleste selskaper som opererer i flere land har naturligvis et mål om å oppnå et så høyt overskudd som mulig. Beskatning er en viktig faktor når man skal beregne lønnsomheten i et selskap og selskapets organisering kan dermed skje ut fra skattemessige hensyn. Eksempler på dette kan være at produksjons- og salgsvdelinger legges til høyskatteland, samtidig som service- og finansieringsavdelinger legges til lavskatteland.² Videre vil det være naturlig for selskapet å finne metoder for å få en størst mulig del av den samlede inntekten beskattet i lavskatteland for å øke lønnsomheten til selskapet.³

Fra staten Norge sitt perspektiv vil det være fordelaktig å ivareta det norske skattefundament i et samfunn som har gitt økt konkurranse fra andre land om beskatning av de samme inntektene.

Det å ha uklare regler når det skal avgjøres om et selskap er hjemmehørende i Norge vil kunne medføre usikkerhet i næringslivet og potensielt øke risikoen for uønskede tvister mellom skattyter og skattemyndighet. Viktigheten av klare regler i et emne som er høyst relevant innenfor norsk skatterett og som berører tilhørende selskaper og skattemyndighet er dermed stor.

1.2 Problemstilling og avgrensning

Ordet ”hjemmehørende” blir i juridisk teori brukt som et begrep, et uttrykk og et vilkår.

Den overordnede problemstillingen i oppgaven er det lovfestede vilkåret ”hjemmehørende” som må realiseres for at alminnelig skatteplikt inntreffer, og om dette er tilstrekkelig i forhold til sitt formål og anvendelse eller om det vil være fordelaktig med en lovendring.

Vilkåret ”hjemmehørende” har vært gjenstand for debatt i juridisk teori, særlig fra starten av 90-tallet og frem til i dag. Oppgaven vil søke å oppklare rettstilstand slik den forstås i dag.

¹ NOU 2003:9, s. 80

² Ot.prp.nr.26 (1980-1981), s. 57

³ Se eksempler på metoder, Ot.prp.nr.26 (1980-1981), s. 57.

Videre vil finansdepartementets forslag til lovendring analyseres og veies opp mot gjeldende rett, for å belyse om det hadde vært fordelaktig med en slik lovendring.⁴

Det følger av sktl. § 2-2 bokstav a til h hvilke selskapstyper som er skattepliktig etter bestemmelsen. For å forenkle oppgaven vil selskapstypene som fremgår i bokstav a til h i denne oppgaven bli referert til som ”selskap”. Unntak for dette hvor bestemte selskapstyper fremgår av lov, for eksempel lov 13 juni 1997 nr 44 om aksjeselskaper (heretter referert til som asl.) eller henvisninger til andre rettskilder.

Annen tilknytning til Norge som kan føre til skatteplikt som faller utenfor sktl. § 2-2, slik som den nevnte regelen i sktl. § 2-3 vil ikke bli drøftet i oppgaven. Unntak for regler som kan være med å klargjøre innholdet og betydningen av hjemmehørende-vilkåret i sktl. § 2-2, men da bare for fremstillingens skyld.

Vilkåret ”hjemmehørende” benyttes også i reglene om norskkontrollerte utenlandske foretak hjemmehørende i lavskattland, jf. skatteloven § 10-60. Vilkåret tolkes ulikt det som fremgår av skatteloven § 2-2 og vil ikke bli behandlet videre i oppgaven.⁵

Avgrensninger utover dette blir redegjort for i oppgaven.

1.3 Begrepsavklaring

Skattemessig bosted, hjemhørighet og hjemsted for selskaper er alle begreper som brukes synonymt i juridisk litteratur om ”hjemmehørende”. Det vil veksles noe mellom disse.

Hjemmehørende blir konsekvent brukt hvor det drøftes ut fra lovteksten i sktl. § 2-2.

I juridiske tekster blir begrepene ”virkelig ledelse” og ”faktisk ledelse” brukt om hverandre.⁶ Begrepet faktisk ledelse vil bli benyttet konsekvent for en klarere fremstilling, såfremt det ikke henvises til andre kilder. Faktisk ledelse blir behandlet i punkt 3.2.

⁴ Forslag til lovendring: Finansdepartementet, Saksnr. 15/2550, 16.03.2017

⁵ Widerberg, Hilde og Berger, John Harald, ”Hjemmehørende”-begrepet i skatteloven, Utv 2011 s. 123, punkt 3.1

⁶ Begrepet ”virkelig ledelse” benyttes i Ot.prp.nr.86 (1997-1998) punkt 7.2, Til § 2-2, mens ”faktisk ledelse” benyttes i Ot.prp.nr.16 (1991-1992), s. 63

At et selskap er ”stiftet i Norge” betyr at det er opprettet etter de interne reglene i norsk selskapsrett. Selskapet har da betegnelsen ”stiftet” til det oppløses etter norsk rett.

1.4 Rettsvirkninger av hvor et selskap er hjemmehørende

Vurderingen av hjemmehørende-vilkåret kan gi ulike rettsvirkninger. For å belyse viktigheten av oppgavens tema vil det bli redegjort for noen typetilfeller hvor vilkåret kan ha avgjørende betydning for å stifte rettsvirkninger. Drøftelsen er med intensjon gjort kortfattet da det ikke er i kjernen av oppgavens problemstilling.

Som nevnt innledningsvis kan vilkåret ”hjemmehørende” være forskjellen på alminnelig skatteplikt, jf. sktl. § 2-2 og begrenset skatteplikt, jf. sktl. § 2-3.

Dersom et utenlandsk registrert selskap flytter hele eller deler av sin virksomhet til Norge, slik at kriteriene for hjemmehørende er oppfylt vil selskapet få alminnelig skatteplikt hit. Et slikt tilfelle vil også reise spørsmål rundt tidfestingen. Dette behandles ikke nærmere i oppgaven. Det vil også kunne aktualisere spørsmål rundt dobbelt bosted for selskaper.

Dobbelt bosted skjer dersom et selskap oppfyller de internrettslige kriteriene for å være hjemmehørende i to eller flere land. Det er flere tenkte tilfeller hvor dette kan inntreffe. Dersom et selskap er stiftet i et land som bruker stiftelsesgrunnlag som vurderingskriterium for at det er hjemmehørende der og samtidig har flyttet hele sin virksomhet til Norge slik at det er hjemmehørende her etter internretten, vil det ha dobbelt bosted. Et annet tenkt tilfelle er dersom et selskap blir ansett å ledes fra Norge etter interne regler og det samme i et annet land etter dets interne regler. Dette kan oppstå dersom landene har ulik tolking i forhold til hvor selskapet ledes fra. For slike tilfeller kan selskapet være skattepliktig til to land, såfremt skatteavtale ikke avskjærer muligheten. Samtidig kan selskaper få rettigheter i form av skattefradrag på utgifter i to land.

Etter norsk rett kan selskap få fritak for skatteplikt, jf. sktl. § 2-38, hvor et av vilkårene er at det er hjemmehørende her. Et selskap hjemmehørende i mer enn et land kan også bli omfattet av flere skatteavtaler og få fordeler på denne måten. Ved dobbelt bosted vil man som regel søke å få avklart hvilket land selskapet skal være hjemmehørende i gjennom skatteavtale. Slike forhold avgjøres etter OECDs mønsteravtale som drøftes i punkt 2.1.

Hvis selskap flytter hele eller deler av sin virksomhet ut av landet, slik at det ikke lengre anses hjemmehørende her, kan det bli tale om utflyttingsskatt, jf. sktl. § 10-71, og vil således kunne pålegge selskapet en forpliktelse. Utflyttingsskatt faller utenfor oppgaven og vil ikke bli drøftet videre.

Selskapet kan også bli bostedsløst hvis det for eksempel er stiftet i Norge, og deretter flytter all sin virksomhet til et land som bruker stiftelsesgrunnlag som vurderingskriterium for at det er hjemmehørende der. Da vil man åpenbart oppnå fordeler ved å ikke ha alminnelig skatteplikt til noe land. Samtidig vil man kunne ha begrenset skatteplikt til Norge, og følgelig vil et slikt selskap ikke få fradrag på utgifter. Det vil heller ikke være subjekt for noen skatteavtaler og de fordeler det kan medføre.

Skattyter som nevnt i sktl. § 2-2 kan få skattefradrag for diverse inntektsskatt eller formueskatt etter reglene i sktl. § 16-20, som vil kunne medføre en rettighet selskapet ikke ville hatt dersom det falt utenfor bestemmelsen.

Som vist er viktigheten av å avklare om et selskap er hjemmehørende i Norge stor og kan potensielt være avgjørende for andre forhold en den alminnelige skatteplikten etter sktl. § 2-2.

2 Generelt om tilknytningsforhold i relasjon til ”hjemmehørende”

For å kunne avklare hvor et selskap er hjemmehørende må det ha en rettslig tilknytning til landet som det skal skattes til.

Tilknytningsforholdet vil kunne bli avgjort på bakgrunn av flere kriterier. Dette kan være formelle kriterier i form av hvor selskapet er registrert, eller reelle kriterier i form av hvor selskapet ledes fra.⁷ Det kan også avgjøres ved en bredere vurdering av flere kriterier. Disse vurderingskriteriene drøftes i neste punkt.

Det vil i mange anliggender være uproblematisk å avgjøre om et selskap er hjemmehørende i Norge eller ikke. Den alminnelige skatteplikten er som regel avklart dersom selskapet er

⁷ Dragvold, Petter, ”Hjemmehørende-begrepet i skatteloven § 2-2, Skatterett 2012, punkt 2

stiftet i Norge, den daglige driften foregår her og selskapet ledes fra Norge. Like klart er det ikke dersom noen av de nevnte forutsetningene finner sted i forskjellige land eller dersom et selskap anses hjemmehørende i to land. Sistnevnte tilfelle avgjøres etter OECDs mønsteravtale som vil bli redegjort for i punkt 2.2

2.1 Mulige tilknytningsforhold

Som nevnt er vilkåret hjemmehørende avgjørende for om et selskap har skatteplikt. Selskapet må ha et tilknytningsforhold til landet for å kunne bli skattepliktig dit. Tilknytningsforholdet kan vurderes ut fra formelle-, reelle- eller flere forhold. Disse vil i det følgende bli redegjort for.

Fremstillingen belyser utfordringene i de ulike vilkårene og er relevant for en bedre forståelse av dagens regler og særlig relevant i forhold det nye lovforslaget som drøftes senere i oppgaven, da alle vilkårene er aktuell i forhold til vurderingene som foreslås.

2.1.1 Formelle vilkår

Formelle forhold er kriterier som ofte kommer til når et selskap stiftes, og som etter stiftelsen kan være utfordrende å endre, for eksempel stedet hvor selskapet ble stiftet eller hvem som er eieren av selskapet. Felles for formelle kriterier er at de er statiske og enkel å avdekke.

Stedet hvor selskapet ble stiftet er det mest vanlige formelle vilkår og blir brukt i land som for eksempel USA og Argentina.⁸ Vilkaeret er i nytt lovforslag foreslått innført i Norge, som det fremgår av oppgavens kapittel 4.

Fordelen med vilkåret er at det er enkelt å avdekke, og på den måten unngår man en omfattende vurdering av forholdet. For selskap vil vilkåret være enkelt å forutse som i mange tilfeller vil være positivt for selskapene. Hvis et slikt vilkår er ubetinget vil det problematisere en utflytting, da selskapet vil ha skatteplikt, selv om virksomheten i sin helhet er flyttet ut av landet.

⁸ OECD, sist lest 04.04.2018 - <http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/crs-implementation-and-assistance/tax-residency/>, United States, Argentina

Sett fra skattemyndighetens ståsted vil en slik vurdering kunne bidra til at selskaper blir stiftet i lavskattland eller andre land enn Norge som tilbyr bedre skattevilkår. Reglene i Norge har tatt høyde for selskaper stiftet i lavskattland gjennom NOKUS-reglene i sktl. §§ 10-60 til 10-68. Disse drøftes ikke videre.

Et annet eksempel på et formelt vilkår kan være å se på hvor selskapet etter vedtektene har sitt hovedkontor. Dette blir brukt som et moment i vurderingen internt i Belgia.⁹ I Norge er det et krav å angi dette i vedtektene etter asl. § 2-2. Et slikt vilkår vil også være enkelt å forholde seg til da det ville fremgått av foretaksregisteret. På den andre siden ville det for selskapene vært enkelt å endre vedtektene sine, med de følger at det ville vært uforutsigbart for skattemyndighetene.

Et vilkår som kan sies å være en krysning mellom et formelt og reelt vilkår er å se til hvor aksjonærene i et selskap finner sted. Formel for selskapets del, reell i forhold til å ettergå hvor aksjonærene befinner seg. Det vil være enkelt å påse hvem som er eierne i et selskap, men like forutsigbart for skattemyndighetens del vil det ikke være i forhold til å ettergå bostedet for aksjonærer. Dess flere aksjonærer, dess vanskeligere å påse. Enda vanskeligere blir det dersom selskapet eies av et eller flere andre selskap, hvor man må ettergå flere ledd. Et slikt vilkår vil for Norges del kunne stride mot prinsippet om at selskaper er et eget skattesubjekt og at aksjonærer ikke skal blandes med selskapet de eier.¹⁰

Oppsummert er formelle vilkår enkle å påvise og kan skape forutberegnelighet for skattemyndighet og skatteyter, dette gjelder spesielt stiftelsesvilkåret. Andre formelle vilkår kan på den andre siden gi selskaper muligheten til å tilpasse seg for å oppnå skattefordeler. En vurdering som utelukkende består av den typen formelle vilkår vil neppe gi et ønsket resultat sett med skattemyndighetens øyne.

2.1.2 Reelle vilkår

Slike vilkår baserer seg på de reelle forholdene til selskapet. I motsetning til stiftelsesvilkåret vil disse ofte være enkle å endre.

⁹ OECD, sist lest 04.04.2018 - <http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/crs-implementation-and-assistance/tax-residency/>, Belgium

¹⁰ Se HR-2017-627-A, avsnitt 30

Det mest nærliggende reelle vilkår er å se til stedet hvor selskapet ledes fra. Ledelsen har det overordnede ansvar for et selskap og vil på den bakgrunn ha størst tilknytning til landet det ledes fra.

Det er flere tenkelige vilkår som kan avgjøre hvor et selskap ledes fra. I Storbritannia ser man til stedet hvor styret tar sine avgjørelser, i Japan hvor hovedkontoret finner sted og i Norge ser man tradisjonelt sett til hvor funksjoner som tilligger styret finner sted.¹¹

Fordelen med et slikt vilkår er at det kan være enkelt å kontrollere da styremøter og generalforsamlinger ofte protokollføres. Imidlertid kan dette føre til at forholdet i praksis blir formelt, hvis man kun fokuserer på protokollførselen. Da kan selskap omgå vilkåret ved å avholde styremøtet i land med bedre skattevilkår en Norge. Styremøtene holdes ikke nødvendigvis utelukkende på samme sted hver gang. Teknologiens utvikling har også medført at møter i praksis kan avholdes uten at personer er fysisk tilstede. Da kan det bli svært omfattende å påvise hvor selskapet i realiteten ledes fra.

En annen mulighet er å se bort fra ledelsen og heller legge vekt på hvor selskapet driftes fra og basere vurderingen på hvor selskapet har størst aktivitet hva gjelder økonomi og produksjon eller hvor administrasjon og øvrige ansatte finner sted. Dette er en del av vurderingen i Italia.¹² Et slikt vilkår vil kunne påse hvor selskapet i praksis har størst tilknytning. Ved en slik vurdering ville det vært nærliggende å se til hvor selskapets inntekt kommer fra i form av hvor det selges mest varer eller tjenester eller hvor selskapet investerer betydelig. En annen mulighet vil være å se til administrasjon av selskapet eller eksempelvis se til hvor flertallet av ansatte finner sted. Hvis en skulle legge avgjørende vekt på et slikt vilkår ville det for skattemyndigheten kunne bli svært omfattende å påse hvor selskapet har mest inntekt eller hvor det har størst investeringer, hvis selskapet har slik tilknytning til mange land.

Den klare ulempen med reelle vilkår er som det fremgår av drøftelsen at de er enkle å endre og dermed i stor grad åpner selskapers mulighet til å tilpasse seg for å oppnå fordeler. For skattemyndigheten vil det naturligvis være ønskelig å unngå.

¹¹ OECD, sist lest 04.04.2018 - <http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/crs-implementation-and-assistance/tax-residency/>, United Kingdom, Japan

¹² Ibid. - Italy

2.1.3 Helhetsvurdering basert på flere vilkår

De nevnte vilkår byr på fordeler og ulemper for å fastslå tilknytning til et land. Det kan dermed være naturlig å foreta en helhetsvurdering basert på flere vilkår for å fastslå hvor et selskap skal anses hjemmehørende. Dette er vurderingsformen finansdepartementet foreslår for selskaper stiftet i utlandet i deres lovforslag som drøftes i kapittel 4. En slik vurdering legges det nå også opp til for å avgjøre tilfeller med dobbelt bosted for selskaper, som det fremgår av neste punkt.

En helhetsvurdering vil kunne gi et klart bilde av hvor selskap i praksis har størst tilknytning. Da ville viktigheten av å kartlegge hvilke momenter vurderingen skal bygge på være stor. Hvordan momentene skal veies opp mot hverandre ville også vært avgjørende. Disse måtte vært forutsigbar og enkle å forholde seg til. Et problem med denne vurderingsformen er at selskapers forhold stadig endres og dermed ville momentene i vurderingen stadig kunne endres. Vurderingsformen kan også bli for skjønnsmessig og føre til unødvendig uforutsigbarhet for selskaper, så vel som skattemyndigheten.

Vurderingen av hvor et selskap er hjemmehørende og dermed har alminnelig skatteplikt kan som vist være problematisk og det er både fordeler og ulemper ved de nevnte vurderingene. For skattyter og skattemyndighet er det viktig at regelen er forutsigbar. For skattemyndigheten er det åpenbart viktig at regelen også avskjærer muligheten for skatteplanlegging så langt det lar seg gjøre.

2.2 Forholdet til OECDs mønsteravtale

OECDs mønsteravtale er en mal for bilaterale skatteavtaler mellom stater og anvendes hyppig mellom medlemsstatene. Den er ikke bindende for sine medlemmer, men OECD anbefaler konsekvent bruk av den ved inngåelsen av skatteavtaler.¹³

Skatteavtaler inngått av Norge med andre stater er for øvrig inkorporert i norsk rett som formell lov, jf. dobbeltbeskatningsavtaleloven av 1949. Skatteavtaler kan ikke benyttes for å hjemle skatteplikt, men inngås for å kunne gjøre unntak fra de interne reglene.

¹³ Zimmer, Fredrik, Internasjonal inntektsskatterett, 4. utgave, 2009, s. 56

For tilfeller hvor selskaper anses hjemmehørende her etter norske regler, men samtidig er hjemmehørende i en fremmed stat etter dens interne regler, såkalt dobbelt bosted, anvendes OECDs mønsteravtale art. 4(3) for å avgjøre tilfellene. Det bemerkes at dette først og fremst gjelder såfremt den fremmede stat er et av medlemmene i OECD eller malen er brukt i inngåelsen av en skatteavtale med land som ikke er medlemmer. Dette er for øvrig tilfelle for de aller fleste skatteavtaler internasjonalt og brukes konsekvent i Norge.¹⁴

Artikkelen fastslår at dersom et selskap er hjemmehørende i to land skal det søkes enighet mellom disse landene og legges vekt på hvor faktisk ledelse finner sted, hvor det er stiftet og andre relevante faktorer. (Egen oversettelse)

Dette innebærer at i de tilfeller hvor et selskap oppfyller kriteriene for å være hjemmehørende i flere land, er det opp til disse landene å avgjøre hvor selskapet skal anses hjemmehørende.

Frem til 2017 la mønsteravtalen avgjørende vekt på hvor selskapets faktiske ledelse fant sted. For tilfeller hvor et selskap hadde dobbelt bosted under forutsetning at den ene statens interne regler vektla formelle kriterier, slik som for eksempel stiftelse, mens den andre statens interne regler vektla reelle kriterier, for eksempel hvor selskapet ledes fra, skulle det avgjøres etter hvor selskapet hadde sin faktiske ledelse.¹⁵ Hvis begge statene da hadde ulikt innhold i anvendelsen av begrepet ”faktisk ledelse”, var det begrepet i OECDs mønsteravtale Art. 4(3) som skulle anvendes.¹⁶

Tidligere utgaver av mønsteravtalen la til grunn at formelle vilkår, eksempelvis stiftelsesgrunnlaget, ikke var tilstrekkelig for å avklare hvilket land tilknytningen var sterkest til.¹⁷ I 2017 ble dette endret, hvor medlemslandene nå skal gjennomføre en såkalt ”mutual agreement procedure”, eller på norsk en minnelig avtaleprosedyre. (heretter kalt MAP), jf. mønsteravtalen artikkel 25. Det er berørte selskaper som selv må påberope seg en MAP ovenfor skattemyndighetene for tilfeller det er hjemmehørende i to land. Hvis et selskap som anses hjemmehørende i Norge og annen stat henvender seg til skattemyndigheten for å få avklart hvilket land det skal ha alminnelig skatteplikt til, skal skattemyndighetene i de to land forsøke å komme til enighet gjennom MAP.

¹⁴ Zimmer, Fredrik, Lærebok i skatterett, 7. utgave, 2014, s. 61

¹⁵ Zimmer, Fredrik, Internasjonal inntektsskatterett, 4. utgave, 2009, s. 133

¹⁶ Ibid

¹⁷ Model Tax Convention on Income and Capital: Condensed Version 2017, Commentary on article 4, paragraph 3 (22)

Mønsteravtalens artikkel 4 (3) legger nå opp til en bredere vurdering av hvor selskapet skal anses hjemmehørende for tilfeller av dobbelt bosted. Ved gjennomføringen av MAP skal det i henhold til mønsteravtalens kommentarer sees til relevante faktorer som hvor styremøtene finner sted, hvor styrelederen og andre medlemmer vanligvis arbeider, hvor den daglige ledelsen av selskapet finner sted, hvor hovedkontoret er og hvor regnskapet føres.¹⁸
(Egen oversettelse)

Finansdepartementet ønsker en tilsvarende vurdering for å avgjøre om selskap er hjemmehørende i Norge for selskaper stiftet i utlandet. Dette fremgår av lovforslaget som drøftes i kapittel 4.

Ved en MAP vurdering skal statene etter mønsteravtalen ta hensyn til flere ulike vilkår. Mønsteravtalen er imidlertid taus om vektingen av de ulike momentene. Det kan tenkes at Norge i en slik forhandling med en annen stat vil kunne støte på problemer i forhold til hvilke kriterier den andre stat tradisjonelt benytter for å avgjøre tilknytningen. Videre påpeker artikkel 4 (3) at selskap som er gjenstand for MAP ikke har rett til skattefritak mens prosedyren pågår i noen av statene med mindre det avtales mellom de aktuelle statene.

Det må bemerkes at artikkelen i mønsteravtalen anvendes for å avgjøre tilfeller hvor det er ”uavgjort” mellom to stater, ikke hvordan man skal avgjøre reglene internt i statene.

3 Gjeldende rett

Vurderingen av hvor et selskap er hjemmehørende etter sktl. § 2-2 er et internrettslig norsk spørsmål. Det vil i det følgende søkes å oppklare gjeldende rett slik tolkningen av reglene forstås i dag.

3.1 Tolkningen av hjemmehørende-vilkåret i skatteloven § 2-2

Det fremgår av sktl. § 2-2 at selskaper har skatteplikt dersom det er ”hjemmehørende” i riket.

¹⁸ Model Tax Convention on Income and Capital: Condensed Version 2017, Commentary on article 4 paragraph 3 (24.1)

Hvordan ”hjemmehørende” defineres vil således ha avgjørende økonomiske konsekvenser for selskaper som oppfyller kriteriene som hjemmehørende. Vilåret er ikke definert i skatteloven. Ordlyden gir heller ingen føringer for hva som skal til for at selskap skal anses hjemmehørende her.

Da det ikke utgår fra loven hva som skal legges til grunn i vurderingen må det avklares hvilke tilknytningsforhold norsk rett legger til grunn i vurderingen.

Den utbredte oppfatning gjennom rettspraksis, forarbeider og juridisk teori er at vilåret hjemmehørende skal vurderes etter hvor selskapets faktiske ledelse finner sted. At denne vurderingen skal legges til grunn for selskaper stiftet i utlandet er det stor enighet om. Det har vært tvil om vurderingen stiller seg annerledes for selskaper stiftet i Norge. Dette drøftes i punkt 3.2.3.

Uttalelser fra finansdepartementet har skapt usikkerhet knyttet til om det er rom for en bredere vurdering av vilåret, hvor andre selskapsforhold kan tillegges vekt. Nærmere om dette i punkt 3.2.2.

3.2 Faktisk ledelse

Hvor et selskap har sin faktiske ledelse er det avgjørende i vurderingen av om et selskap er hjemmehørende i Norge. Videre vil det belyses hva faktisk ledelse betyr i forhold til hjemmehørende-vilåret.

Det fremgår av forarbeidene til oppfølging av skattereformen av 1992 at begrepet faktisk ledelse ”... omfatter både avgjørelser om den daglige drift av selskapet og styrebeslutninger”.¹⁹ Uttalelsen taler for at den faktiske ledelse omfatter både daglig ledelse og styret.

I det nevnte forarbeidet påpekes det at vurderingen om faktisk ledelse i relasjon til hjemmehørende-vilåret er beslutninger som ”tilligger styret å treffe, til forskjell fra den daglige leder”. Denne presiseringen tyder på at det er avgjørende hvor styret treffer sine beslutninger uavhengig av hvor den daglige drift finner sted.

¹⁹ Ot.prp.nr.16 (1991-1992), punkt 5.4.2.1

Finansdepartementet uttalte før den nye skatteloven ble innført at ”aksjeselskap må anses hjemmehørende i Norge dersom selskapets faktiske ledelse på styrenivå finner sted i Norge”.²⁰ Med denne uttalelsen kunne det fremstå som at man kun skal legge vekt på ledelse på styrenivå og med det avskjære daglig ledernivå i vurderingen. Senest i sitt forslag til lovendring påpeker finansdepartementet at det må tas en vurdering hvor det ”... særlig legges vekt på hvor selskapets ledelse på styrenivå faktisk utøves. Det er ikke tilstrekkelig at den daglige driften skjer i Norge”.²¹ Med dette utelukkes samtidig ikke den daglige driften fra vurderingen. Juridisk teori enes stort sett i at det er ledelse på styrenivå som anses som det avgjørende kriteriet for selskaps faktiske ledelse. Tolkningen er også inntatt i Skatte-ABC²².

I høyesterett ble spørsmålet om et utenlandsk registrert selskap måtte anses hjemmehørende i Norge behandlet prejudisielt.²³ Domstolen var enig med lagmannsretten i at selskap er skatterettslig hjemmehørende i Norge ”... dersom selskapets faktiske ledelse på styrenivå finner sted i Norge, selv om det er registrert i utlandet og formelt er opprettet i tråd med utenlandsk aksjelovgivning”. At man skal legge avgjørende vekt på selskapets ledelse på styrenivå er i tråd med tidligere høyesterettspraksis.²⁴ Høyesteretts uttalelser utelukker likevel ikke at faktisk ledelse også innebærer ledelse på daglig ledernivå eller andre lederfunksjoner som ikke tilfaller styret.

Advokat Petter Dragvold påpeker at man ved å stenge for ledelse på daglig ledernivå ”... kompliserer vurderingen mellom hva som skal forstås som beslutninger på daglig ledernivå og styrenivå” og konkluderer med at faktisk ledelse omfatter beslutninger både på daglig ledernivå og styrenivå, men at hovedvekten er på styrenivå.²⁵

Det fremstår nokså klart at man ved å legge hovedvekten på ledelse på styrenivå indikerer at det skal mye til for å anse daglig ledernivå som et selskaps faktiske ledelse og slik sett er det ledelse på styrenivå som er av overordnet betydning.

Likevel kan en ikke se bort fra beslutninger på daglig ledernivå i vurderingen, særlig for tilfeller hvor ledelse på styrenivå er vanskelig å ettergå. Det tas dermed utgangspunkt i at

²⁰ Utv. 1995 s. 481

²¹ Finansdepartementet, Saksnr. 15/2550, 16.03.2017, punkt 3.1.1

²² Skatte-ABC 2017-2018, s. 1391

²³ Rt-2002-1144, s. 1147

²⁴ Se for eksempel Rt-1973-143

²⁵ Dragvold, Petter, ”Hjemmehørende-begrepet i skatteloven § 2-2, Skatterett 2012, punkt 3.

faktisk ledelse er beslutninger på styrenivå og daglig ledernivå. Samtidig som det i grensetilfeller legges avgjørende vekt på styrenivå.

Hva som ligger i ledelse på styrenivå og daglig ledernivå drøftes henholdsvis i punkt 3.3 og 3.4.

3.2.1 Tolkningen etter skatteloven av 1911

Dagens skattelov er en redaksjonell bearbeidelse og systematisering av skatteloven fra 1911. Den nyere sktl. var ikke ment å ha et annet materielt innhold en den fra 1911. Dermed er rettskildene etter skatteloven av 1911 relevant for tolkningen av den nye.²⁶

Ordlyden i skatteloven av 1911 §15(1) bokstav b lyder ”i riket hjemmehørende” og harmoniserer således med dagens ordlyd i § 2-2. Ordlyden i den gamle skatteloven var som den nåværende taus om tolkningen av vilkåret hjemmehørende.

Skatteloven av 1911 var en kommuneskattelov, men gjorde seg indirekte også gjeldene for statsskatt på formue og inntekt.²⁷

I forhold til analogisk anvendelse av rettskilder skal man være kritisk til slik bruk, spesielt i forhold til legalitetsprinsippet. Det er imidlertid i juridisk teori enighet om at man i vurderingen av hva som ligger i ”faktisk ledelse” er nyttig å bruke en analogisk tolkning av rettspraksis fra skatteloven av 1911 for å avklare hva som skal legges til grunn i vurderingen.²⁸

Etter gjeldende rett er skattesubjektene som fremgår av sktl. § 2-2 første ledd nå fritatt for skatteplikt til fylkeskommuner og kommuner etter sktl. § 2-36 (2). Praksis etter skatteloven av 1911 bygger på når selskap skal anses hjemmehørende i en kommune.

Etter skatteloven av 1911 § 20 første ledd var selskaper skattepliktig til den kommune hvor ”selskapet har sitt kontor”, og subsidiært ”... i den kommune hvor bestyrelsen har sitt sete”. Ordlyden tilsier at begge vilkår ligger nært opp mot hverandre.

²⁶ Zimmer, Fredrik, Lærebok i skatterett, 7. utgave, 2014, s. 50

²⁷ Zimmer, Fredrik, Lovkommentar til skatteloven av 1911, kap. 2, Note 4, www.rechtsdata.no

²⁸ Leegaard, Thor, Skattemessig hjemsted for aksjeselskap – utilstrekkelig lovgiving?, Utv 2001 s 928

I vurderingen av hvor et selskap har sitt kontor ville det vært naturlig å se på hvor et selskap utøver sin ledelse, samt hvor styremøter avholdes. Dersom selskapet ikke har kontor skal det ses til hvor selskapet har sitt sete. Da vil det være nærliggende å se hvor selskapets styre fysisk finner sted eller hvor det avholder sine styremøter. I begge tilfeller fremstår det som det er hvor selskapet ledes fra som er avgjørende. Dette samsvarer med reglene drøftet i punkt 3.1.

Vurderingskriteriet for vilkåret hjemmehørende av skatteloven av 1911 § 20 første ledd ligger dermed tett opp mot vurderingskriteriet for den nåværende skatteloven § 2-2.

Sktl. av 1911 benytter ikke begrepet faktisk ledelse, som reiser spørsmålet om begrepet må oppfattes på samme måte som bestyrelse, jf. ordlyden i sktl. av 1911 § 20 første ledd.

Det ble argumentert i NOU 1986:9 kapittel 2 at man ved å erstatte begrepet ”bestyrelse” med ”faktisk ledelse” vil heve terskelen for når skatteplikt til Norge oppstår. Det skal bemerkes at sammenhengen her var i forhold til skatteplikt for utlendinger med eierandel i norske selskap i skipsfartsnæringen. Man kan likevel si at begrepet faktisk ledelse har videre rekkevidde enn bestyrelse. I den grad det er avgjørende for å bruke praksis fra den gamle skatteloven i tolkningen av den nye, vil ikke begrepet ”bestyrelse” motsatt kunne innsnevre terskelen for forståelsen av dagens regler.

Høyesterett påpekte da skatteloven av 1911 var relativt fersk at det skal legges vekt på hvor selskapets bestyrelse faktisk hadde sitt sete.²⁹

Dette er i tråd med Aarbakkes sammenfatning av rettstilstand før den nye skatteloven trådte i kraft.³⁰ Han påpeker at begge vilkårene i skatteloven av 1911 § 20 er sammenfallende med faktisk ledelse og at ”... ledelse betyr i denne sammenheng beslutninger i selskapets løpende saker, de beslutninger som treffes av styret og daglig leder med hovedvekten på styrebeslutninger”. Dette samsvarer med tolkningen av dagens regler som drøftet i forrige punkt.

Skattepolitisk vil skatteloven av 1911 ha lite å si for tolkningen av dagens skattelov, da det for Norges del vil være mer avgjørende å ivareta det norske skattefundament, enn

²⁹ Rt-1923-146, s. 148, Se også Rt-1973-143, s. 149

³⁰ Aarbakke, Magnus, Skatt på inntekt, 4. utgave, Oslo, 1990, s. 392

skattefordelingen interkommunalt. Rettskildene som ble brukt i tilknytning til den gamle skatteloven tok naturligvis heller ikke høyde for at styremøter kunne avholdes og beslutninger kunne tas gjennom telefon eller video eller andre teknologiske nyvinninger som har kommet til i ettertid.

Like fullt kan man ikke se bort fra praksis etter skatteloven av 1911 i tolkningen av dagens § 2-2, da vurderingskriteriene er så sterkt sammenknyttet.

3.2.2 Vurdering av ”reelle tilknytningsforhold”

I forarbeidene til skatteloven av 1999 påpekte Finansdepartementet at det i vurderingen av om et selskap er hjemmehørende i Norge hvor det er utenlandsk registrert, skal tas ”...utgangspunkt i selskapets reelle tilknytningsforhold til Norge. I grensetilfellene legges det avgjørende vekt på om selskapets faktiske ledelse, det vil si ledelse på styrenivå, finner sted i Norge”.³¹

Uttalelsen er en presisering av Finansdepartementets uttalelse i oppfølgingen av skattereformen i 1992, hvor det ble uttalt at ”selskap er hjemmehørende i Norge dersom det har (hoved)kontoret her eller ledelsen av selskapet skjer fra Norge”.³²

Utgangspunktet er i følge forarbeidene at vurderingen skal bestå av selskapets ”reelle tilknytningsforhold”. Uttalelsen belyser ikke hva som skal vektlegges i vurderingen annet enn at det skal legges avgjørende vekt på selskapets faktiske ledelse i grensetilfeller. Med tanke på rettskildene drøftet i tilknytning til faktisk ledelse synes uttalelsen å utvide vurderingstema for hjemmehørende-vurderingen. Det fremgår ikke hva innholdet i ”reelle tilknytningsforhold” er.

Uttalelsen har vært gjenstand for kritikk i juridisk teori, hvor den gjengse oppfatning er at vurderingen består i om selskapet ledes fra Norge.³³ Dette reiser et prinsipielt viktig spørsmål i form av om det er rom for en bredere vurdering enn den som fremgår av punkt 3.1.

³¹ Ot.prp.nr.86 (1997-1998) punkt 7.2, til § 2-2

³² Ot.prp.nr.16 (1991-1992) punkt 6.2, Gjeldende rett

³³ Se for eksempel Leegaard, Thor, Skattemessig hjemsted for aksjeselskap – utilstrekkelig lovgiving?, Utv 2001 s 928, punkt 2.2

Uttalelsen synes å ta høyde for at man kan se til alle faktorer knyttet til et selskaps virksomhet i vurderingen av om det er hjemmehørende her. Dette er forøvrig ikke ulikt det finansdepartementet foreslår i forslaget om lovendring. At faktisk ledelse er avgjørende i grensetilfeller fremstår ikke som et hinder for at et selskap registrert i utlandet kan anses hjemmehørende her, dersom selskapets faktiske ledelse ikke er her.

Tatt i betraktning at hjemmehørende-vilkåret ikke var ment å ha materielle endringer etter ny skattelov, jf. punkt 3.1.1 og kildene referert i punkt 3.1, kan ikke uttalelsen gis særlig vekt, og foranledningen til uttalelsen kan vanskelig forstås som noe annet enn at det er den faktiske ledelse av selskapet som må legges til grunn i vurderingen.

3.2.3 Ulik vurdering for selskap stiftet i Norge?

For tilfeller hvor norskregistrerte aksjeselskaper flytter virksomhet og styreledelse ut av Norge, har finansdepartementet uttalt at vurderingen må "... bero på en helhetsvurdering av alle de konkrete tilknytningsforhold.³⁴ Videre listes det opp en rekke momenter som kan vektlegges i vurderingen, slik som stedet for selskapet hovedadministrasjon og daglig ledelse under styret.

Uttalelsen har ført til en usikkerhet i forhold til om det er rom for en ulik vurdering av vilkåret hjemmehørende basert på om selskapet er stiftet her eller i utlandet. Den har møtt krass kritikk i juridisk teori. Advokat Geir Peter Hole påpeker at rettskildene ikke gir grunnlag for noen helhetsvurdering, hvor han konkluderer med at eneste kriteriet i vurderingen er om selskapets faktiske ledelse er i Norge.³⁵ Også advokat Petter Dragvold kritiserer forslaget på bakgrunn av manglende rettslig begrunnelse og mener skattemyndigheten her "... forsøker å opptre som lovgiver, uten at det forankres i stortinget".³⁶

Som grunnlag for uttalelsen viser finansdepartementet til forarbeidene som sier at "... aksjeselskapers skatteplikt til Norge *kan* også opphøre dersom den faktiske ledelse flyttes utenfor norsk beskatningsområde".³⁷ (Egen utheving)

³⁴ Utv. 1998 s. 848, punkt 4

³⁵ Hole, Geir Peter, Skattemessig emigrasjon av aksjeselskaper, 2000, s. 18-37

³⁶ Dragvold, Petter, "Hjemmehørende-begrepet i skatteloven § 2-2, Skatterett 2012, punkt 8

³⁷ Ot.prp.nr.16 (1991-1992), punkt 5.4.2.1

Finansdepartementet argumenterer med at ordlyden *kan* må oppfattes slik at utflytting av faktisk ledelse ikke nødvendigvis medfører at selskap stiftet i Norge ikke lengre anses hjemmehørende her.

Dette argumentet er etter min oppfatning dårlig begrunnet og vanskelig å forholde seg til. Det støttes heller ikke opp av praksis eller andre rettskilder. Det uttales i samme forarbeid at ”et selskap med reell virksomhet *kan* måtte regnes som hjemmehørende i Norge selv om selskapet er registrert i et annet land og etter selskapets vedtekter har sitt kontor der”.

(Egen utheving)

Skulle man følge argumentasjon til finansdepartementet ville det heller ikke vært klart at selskap stiftet i utlandet med faktisk ledelse i Norge skal anses hjemmehørende her. Det skal også understrekes at høyesterett ikke alltid tillegger administrative uttalelser særlig vekt som rettskilde.³⁸

I sin sammenfatning av gjeldende rett i lovforslaget som drøftes i neste kapittel, gjentar finansdepartementet denne oppfatningen for selskaper stiftet i Norge.³⁹ Det påpekes i den forbindelse på at det ikke foreligger rettspraksis på området. De rettskilder finansdepartementet bygger på er en henvisning til den nevnte uttalelsen, samt en oppsummering av lignings-ABC 2016 s. 1464. Denne påpeker at en samlet vurdering skal avgjøre tilfeller hvor styreledelse eller drift i stor grad flytter utenlands. ”...at styremøter avholdes i utlandet vil på den annen side heller ikke være tilstrekkelig for å anse selskapet for ikke å være hjemmehørende i Norge”. Ligning-ABC viser heller ikke til andre kilder enn den nevnte uttalelsen i Utv. 1998 s. 848. Lignings-ABC tillegges liten eller ingen vekt som rettskilde.⁴⁰

Høyesterett gir i Rt-2002-1144 heller ikke inntrykk av at vurderingskriteriet er annerledes for norskregistrerte selskaper.⁴¹ Det fremgår av dommen at lagmannsretten viser til en uttalelse finansdepartementets ga i 1995⁴², hvor det det ikke påpekes noen forskjeller i vurderingen basert på registreringsland. Høyesterett drøfter som nevnt i punkt 3.2 ut fra dette hva som må forstås med faktisk ledelse, uten å fastslå om vurderingen stiller seg annerledes for

³⁸ Se eksempel på dette i Rt-1990-958, HR var uenig i Finansdepartementet uttalelser.

³⁹ Finansdepartementet, Saksnr. 15/2550, 16.03.2017, punkt 3.1.1

⁴⁰ Se eksempel i Rt-2005-577, punkt 40

⁴¹ Rt-2002-1144

⁴² Utv. 1995 s. 481

norskregistrerte selskap. Det skal bemerkes at saken omhandlet selskap stiftet i utlandet, men vil like fullt ha relevans for tolkingen av vurderingskriteriet for selskap stiftet i Norge.

Ser man sammenhengen i det nevnte forarbeidet og legger til høyesteretts tolkning kan det ikke være tvilsomt at utflytting av faktisk ledelse fra Norge vil medføre at selskapet ikke er hjemmehørende her lengre, uavhengig av hvor det er stiftet. Det er merkelig at finansdepartementet tar utgangspunkt i to ulike vurderinger basert på stiftelsesland uten å begrunne det rettslig. Likhetsprinsippet i norsk rett tilsier at like saker behandles likt så lenge relevante hensyn ikke tilsier forskjellsbehandling. Slike hensyn kan ikke sies å være tilstede etter hva jeg kan se.

Vurderingskriteriene vil etter dette anses å være de samme uavhengig av hvor selskapet ble stiftet.

3.3 Ledelse på styrenivå

Som nevnt i punkt 3.1 skal det i vurderingen av om faktisk ledelse finner sted i Norge legges avgjørende vekt på om selskapet ledelse på styrenivå er i Norge.

For å forstå hva ledelse på styrenivå innebærer må man se på styrets rolle og dets forhold til de underliggende organer i et selskap.

Felles for alle selskapstypene i sktl. § 2-2 første ledd, er at styret som selskapsorgan er nødvendig. De fleste skattesubjektene som oppregnes i sktl. § 2-2 er pliktig etter lov til å ha styre.⁴³

Vilkåret omtales i teorien som et materielt vilkår.⁴⁴ Først å fremst må en se til hvilke oppgaver som normalt tilligger styret sin myndighet. Denne tolkningen av ledelse på styrenivå er i tråd med gjeldende rett. Dersom man tok utgangspunkt i alle vedtak styret har fattet ville vurderingen kunne bli svært omfattende.

For noen selskapstyper er styrets plikter lovfestet. Spørsmål vedrørende hvor et selskap er hjemmehørende opptrer oftest i tilknytning til aksjeselskaper, og det vil dermed være naturlig

⁴³ Eksempler på dette er aksjeloven § 6-1 og statsforetaksloven § 19

⁴⁴ Zimmer, Fredrik, Internasjonal inntektsskatterett, 4. utgave, 2009, s. 133

å se til aksjeloven for å se hvilke oppgaver som tilligger styret. For aksjeselskaper skal forvaltningen av selskapet skje under styret, jf. asl. § 6-12 første ledd. Reglene i asl. er tilnærmet like for flere av selskapstypene i sktl. § 2-2.⁴⁵

Utgangspunktet etter asl. § 6-12 (1-4) er at det tilligger styret å utøve all ledelse av selskapet. Det er ikke uvanlig at styret delegerer myndighet til underliggende selskapsorgan. I et slikt tilfelle vil styrets myndighet utøves av andre. Da vil det fremdeles være nærliggende å se til hvor myndighetsutøvelsen til styret finner sted. Hvis en skulle vurdere hvor den delegerte myndighet finner sted, kunne styret delegert all myndighet, og gjort asl. regler overflødig.

For å avgjøre om ledelse på styrenivå i Norge finner sted i Norge, er det viktig for skattemyndigheten å ha innsynrett for korrespondanse mellom selskapet og dets styre, slik de har etter skatteforvaltningsloven § 10-1. Korrespondanse mellom styremedlemmene er imidlertid unntatt innsyn etter nevnte lov § 10-2. Dette er gjort et poeng av i forhold til vurderingen som kan oppstå etter det nye lovforslaget.⁴⁶ Å kunne se korrespondanse mellom styremedlemmene ville kunne forenkle vurderingen for skattemyndigheten.

Da selskapstyper og oppbyggingen av selskapene kan være svært varierende må det vurderes nærmere for hvert tilfelle hva som ligger i ledelse på styrenivå og hvor stedet for ledelse på styrenivå er.

Det kan bemerkes at advokat Thor Leegaard har påpekt at kriteriet ledelse på styrenivå har sine svakheter i forhold til skattetilpasninger med de følger at Norge kan gå glipp av skatteinntekter og at reglene ikke er i tråd med tiden vi lever i.⁴⁷ Denne oppfatningen kan sies å samsvare med finansdepartementet da de nylig fremmet lovforslaget som gjennomgås i kapittel 4.

3.4 Stedet for ledelse på styrenivå

Som fastslått er det avgjørende i vurderingen om et selskap er hjemmehørende i Norge om selskapets ledelse på styrenivå finner sted her.

⁴⁵ Se for eksempel finansforetaksloven § 8-6 og samvirkelova § 76

⁴⁶ Se punkt 4.3.2

⁴⁷ Leegaard, Thor, Skattemessig hjemsted for aksjeselskap – utilstrekkelig lovgiving?, Utv 2001 s 928, punkt 10

For å finne frem til stedet hvor ledelse på styrenivå utøves er det naturlig å se hvor beslutninger tas i styremøter, hvilke beslutninger som tas og om disse beslutningene kan sies å omfatte ledelse på styrenivå.

Hvis styremøter avholdes med hele styret fysisk tilstede er det ikke tvilsomt hvor beslutningene finner sted. Det problematiske er når beslutninger tas uten fysiske møter, eller hvor styremedlemmene oppholder seg i ulike land på tidspunktet hvor beslutninger treffes.

Vurderingen av hvor ledelse på styrenivå finner sted kan avgjøres på bakgrunn av to mulige forhold. Den ene muligheten er å se på hvor styremedlemmene fysisk oppholder seg når beslutninger tas. Det andre alternativet er å se på stedet hvor de materielle beslutningene fra styret tas.⁴⁸

For å starte med sistnevnte alternativ vil dette innebære at man ikke tar høyde for hvor styremedlemmer oppholder seg, men legger avgjørende vekt på hvor beslutninger tas. En beslutning blir som oftest truffet på styremøter, men kan i praksis bli truffet hvor som helst. Man kan tenke seg et styre bestående av medlemmer som sitter i ti ulike land har et møte gjennom telefon eller video, hvor en sentral beslutning bli truffet. Beslutningen kan da vanskelig knyttes opp mot et av ti fysiske steder, og kan dermed bli tilnærmet umulig å påvise.

En regel basert utelukkende på hvor beslutningen fant sted vil dermed være svært krevende og tilnærmet umulig å praktisere.

Å ta utgangspunkt i hvor styremedlemmene fysisk oppholder seg fremstår mer praktisk enn alternativet. Da blir vurderingen hvor styremedlemmene er når beslutningen treffes.

I tilfeller hvor beslutningene treffes hvor alle styremedlemmer er tilstede, er det ikke tvilsomt hvor stedet for ledelse på styrenivå finner sted.

For aksjeselskaper trenger ikke styret å behandle saker i møte, såfremt det gjennomføres på en ”betryggende måte”, jf. asl. § 6-19(1). En mulighet er å vektlegge hvor flertallet av styremedlemmene oppholder seg på beslutningstidspunktet, som Wilskow synes å legge til

⁴⁸ Wilskow, Petter, *Bedriftsbeskatning i praksis*, 1997, s. 201

grunn.⁴⁹ Igjen vil situasjon bli problematisk hvis ti styremedlemmer sitter i ti ulike land da beslutningen treffes.

Det reiser også spørsmålet om hvem som rent faktisk tar beslutningene. Hvis styremedlemmer stemmer mot en beslutning, kan de vanskelig sies å være beslutningstagerne. Advokat Petter Dragvold har tatt høyde for dette i sin vurdering av hvor stedet for ledelse på styrenivå finner sted.⁵⁰

Han konkluderer med at beslutninger på styrenivå er hvor stemmeflertallet befinner seg når beslutninger tas, og legger til at dersom stemmeflertallet ikke befinner seg i Norge når beslutningen tas er ikke beslutningen tatt i Norge. Dette begrunnes blant annet med at flertallet tar beslutningen.

Denne muligheten har sin klare fordel ved at stemmeflertallet åpenbart er beslutningstagerne og på den måten avskjærer undertallet i vurderingen. Likevel reiser også denne muligheten problematiske spørsmål. For eksempel ved likhet i stemmeflertallet i flere land. En kan tenke seg at fire fra flertallet sitter i Norge og like mange i Sverige. Da blir spørsmålet igjen om beslutningen har størst tilknytning hit eller til Sverige. Det kan også tenkes at stemmeflertallet består av ti styremedlemmer fra ti ulike land. Generelt fremstår regelen god for tilfeller hvor stemmeflertallet er klargjort. Videre vil den vil gi et riktig bilde av stedet hvor beslutningen reelt sett tas. Regelen vil også være forutsigbar for berørte aktører.

I mange tilfeller vil det for styremedlemmer være nødvendig å oppholde seg i utlandet og flere av mulighetene presentert over kan virke uoversiktlige for selskap og dets styremedlemmer. Sistnevnte alternativ anses dermed som den mest nærliggende å ta utgangspunkt i.

Alle mulighetene åpner for skattemessig tilpasning, hvor selskaper kan regulere hvor beslutningene tas, for å oppnå skattefordeler. Dette kan enkelt gjøres ved å avholde styremøter utenfor Norges grenser. Det ses bort fra ulovlige skattetilpasninger.

Det bemerkes samtidig at problemer rundt skattetilpasninger vanskelig kan avskjæres fullt og helt for alle tilfeller, da selskaper alltid kan stiftes i henhold til ulike lands interne rettsregler

⁴⁹ Wilskow, Petter, *Bedriftsbeskatning i praksis*, 1997, s. 202

⁵⁰ Dragvold, Petter, "Hjemmehørende-begrepet i skatteloven § 2-2, *Skatterett* 2012, punkt 5

og berøres av tilhørende skatteavtaler eller innrette seg etter regelverket slik tolkingen av reglene er internt. At de interne reglene i Norge har forbedringspotensial i forhold til skattetilpasninger er i følge finansdepartementet side åpenbart, da de fremmet nytt lovforslag i 2017.

3.5 Daglig ledernivå

Vurderingen som tidligere nevnt består i ledelse på styre- og daglig ledernivå. Da hovedvekten skal legges på førstnevnte, må en se til daglig ledernivå for tilfeller hvor det ikke kan fastslås om selskapet ledes på styrenivå fra Norge.

Et eksempel er hvis et selskap regelmessig avholder styremøter på forskjellige steder og tar beslutninger tilsvarende i ulike land. Da kan det være svært krevende å ettergå hvor selskapets ledelse på styrenivå finner sted. Det vil da være naturlig å trekke daglig ledernivå inn i vurderingen. Da blir spørsmålet hva daglig ledernivå innebærer.

Daglig leder skal stå for den daglige ledelse av selskapets virksomhet, jf. asl. § 6-14. Videre fremgår det av asl. § 6-14(2) at den daglige ledelses myndighet avskjæres i saker ”... som etter selskapet forhold er av uvanlig art eller stor betydning. Daglig leder kan derimot gis myndighet til å avgjøre enkeltsaker, såfremt avgjørelsen ikke kan avvende uten vesentlig ulempe for selskapet, jf. asl. § 6-14(3). Også i saker som er av uvanlig art eller stor betydning.⁵¹

Hva som omfatter forhold av ”uvanlig art eller stor betydning” gir ikke ordlyden et nærmere svar på. Slike saker vil ofte nedfelles i styreinstruksen og kan for eksempel bestå av vesentlige investeringer, som kjøp og salg av eiendom, opptak av lån og betydelige avtaleinngåelser.

Grensen for hvilken myndighet som kan tillegges daglig leder må dermed bero på en vurdering ut fra selskapets art og størrelse.⁵²

Det kan være vanskelig å skille mellom styret og daglig leder, spesielt i mindre selskap. Da er det ikke uvanlig at styreleder og daglig leder er samme person. I aksjeselskaper hvor

⁵¹ NUT 1970:1, kap. 9, til § 6-14

⁵² Bråthen, Tore, Lovkommentar til aksjeloven § 6-14, Note 1110, 2014 www.rechtsdata.no

aksjekapitalen er tre millioner eller mindre er det ikke pålagt å ha daglig leder, jf. asl. § 6-2, jf. forarbeidene.⁵³ Da vil styret også utøve funksjonene til daglig leder.

I store selskaper vil daglig leder ofte ha en klarere stillingsbeskrivelse og det vil ofte være enklere å skille myndigheten utøvd av styret med daglig leders myndighet. På denne bakgrunn vil det være tilnærmet umulig å sette en klar grense mellom styret og daglig leder, da den vil endres basert på selskapers art og størrelse.

En vurdering av hvor daglig ledernivå finner sted vil dermed måtte avgjøres konkret i hvert enkelt tilfelle. Det vil imidlertid ikke være avgjørende i vurderingen så lenge det er på det rene hvor selskapet ledes på styrenivå. Daglig ledernivå vil dermed kun sees til såfremt det ikke kan påvises om ledelsen på styrenivå finner sted i Norge.

3.6 Oppsummering av dagens regler

Hjemmehørende-vilkåret i sktl. § 2-2 avgjøres på bakgrunn av hvor et selskap har sin faktiske ledelse på styre- og daglig ledernivå. Dette er begrunnet etter tolkingen av skatteloven av 1911 og er fremdeles vurderingstema etter nåværende skattelov. Dette gjelder uavhengig av hvor selskapet er stiftet. Å kunne legge vekt på andre tilknytningsforhold et selskap har til Norge gir ikke rettskildene holdepunkter for.

Om selskapet ledes fra Norge må vurderes konkret i hvert tilfelle ut fra selskapets ledelsesutøvelse og hva som tilligger styret i forhold til utøvelsen, hvor stedet for dette baserer seg på hvor stemmeflertallet finner sted. For tilfeller hvor ikke dette kan påvises av skattemyndigheten trekkes daglig ledernivå med i vurderingen. Hvis selskapet etter dette ikke har slik tilknytning til Norge er det ikke hjemmehørende her etter sktl. § 2-2 første ledd.

4 Lovforslaget – Fremtidens rett?

Finansdepartementet sendte 16. Mars 2017 ut høringsnotat hvor det foreslås en endring av hjemmehørendebegrepet i sktl. § 2-2 første ledd. Endringen ble foreslått å tre i kraft fra og med inntektsåret 2018. I dette kapitlet vil det redegjøres for lovforslagets formål og hvordan

⁵³ Prop. 111 L (2012-2013), Til § 6-2

vurderingskriteriene vil endres ved en eventuell lovendring. Det vil i den forbindelse også sees til aktuelle aktører i norsk rett og hvilket syn de har på forslaget.

I forslaget foreslås det samtidig endring av sktl. § 8-2 første ledd bokstav a. Denne endringen vil ikke bli behandlet i oppgaven.

4.1 Introduksjon av lovforslaget

Det foreslås at selskaper stiftet i Norge som utgangspunkt alltid skal anses hjemmehørende i Norge. Endringen ønskes på bakgrunn av skattedirektoratets anbefaling om at selskap registrert i Norge alltid skal være hjemmehørende i Norge.⁵⁴ Bakgrunn for anbefalingen var etter skattedirektoratets uttalelse at ”reglene om skattemessig bosted er relativt enkle å omgå slik at selskap anses hjemmehørende et annet sted enn der virksomheten reelt sett bestyres”. Begrunnelsen for dette er altså å avskjære muligheten for skattetilpasning og at selskaper stiftet i Norge kan bli statsløs.

Skatteutvalgets anbefaling sammenfaller stort sett med den fra finansdepartementet med et terminologisk unntak. Vilkåret foreslått av skatteutvalget er selskap ”registrert” i Norge, mens Finansdepartementets vilkår foreslås å være ”stiftet” i Norge. Dette begrunnes med at det ”... ikke kan sees bort fra at noen selskaper stiftet i Norge ikke har registreringsplikt”.

Videre foreslås det en endring i vurderingen av når et selskap stiftet i utlandet skal anses hjemmehørende i Norge, hvor det skal legges mindre vekt på hvor selskapets ledelse på styrenivå finner sted.

Avslutningsvis innebærer lovendringen en regel som gjør at selskap som er hjemmehørende i Norge etter gjeldende rett på grunnlag av stiftelse eller reell ledelse, ikke skal anses hjemmehørende dersom det er bosatt i annen stat etter skatteavtale.

4.2 Den ”nye” bestemmelsen

Den foreslåtte lovendringen til sktl. § 2-2 første ledd vil gi følgende ordlyd:

⁵⁴ NOU 2014: 13, punkt 7.5.4

*”Plikt til å svare skatt har selskap mv. som nevnt i dette ledd såfremt de er hjemmehørende i riket. Som hjemmehørende i riket anses selskap mv. stiftet i Norge og selskap mv. med reell ledelse som finner sted i eller fra Norge. Dette gjelder likevel ikke selskap mv. bosatt i en annen stat etter skatteavtale med fremmed stat”.*⁵⁵

Den foreslåtte ordlyden presiserer hva som skal legges til grunn i vurderingen av vilkåret hjemmehørende. Det fremgår av høringsnotatet at ”stiftet i Norge” innebærer at selskap er ”opprettet i henhold til norsk selskapsrett”.⁵⁶

Det prinsipielt viktigste formålet med det nye lovforslaget er å forhindre at selskap stiftet i Norge kan bli ”statsløse”, og på den måten unngå å være skattepliktig til noen land.⁵⁷ Dette sammenfaller med skatteutvalgets anbefaling.⁵⁸

Det andre vilkåret i vurderingen av hjemmehørende er ”reell ledelse ...i eller fra Norge”. Terminologisk sett er ”reell” et synonym til virkelig eller faktisk og vil tilsynelatende fremstå som en lovfestelse av reglene slik de forstås i dag, jf. drøftelsen om faktisk ledelse i punkt 3.2.

Utgangspunktet for regelen om at selskap stiftet i utlandet kan bli hjemmehørende i Norge er å fastslå skatteplikt når selskapet har tilstrekkelig tilknytning til Norge.

Ordlyden ”i eller fra” Norge er brukt for å påse at selskaper som ikke har sin operative virksomhet i Norge likevel kan bli hjemmehørende her.⁵⁹ Hva som skal forstås som ”reell ledelse i eller fra Norge” drøftes nærmere i punkt 4.3.2.

Avslutningsvis er det gjort et unntak fra vilkårene stiftet og reell ledelse i eller fra Norge for tilfeller hvor selskap er hjemmehørende i et annet land gjennom skatteavtale. Et av de uttalte formålene med å endre reglene for selskap bosatt i annen stat etter skatteavtale er å sperre for skattetilpasninger som i enkelte tilfeller hvor et selskap er hjemmehørende i riket etter sktl. § 2-2 første ledd, men skal anses som bosatt i et annet land etter skatteavtale.⁶⁰ Nærmere om dette i punkt 4.3.3

⁵⁵ Finansdepartementet, Saksnr. 15/2550, 16.03.2017, punkt 10

⁵⁶ Finansdepartementet, Saksnr. 15/2550, 16.03.2017, punkt 6.2

⁵⁷ Ibid, punkt 1

⁵⁸ NOU 2014: 13, punkt 7.5.4

⁵⁹ Finansdepartementet, Saksnr. 15/2550, 16.03.2017, punkt 6.3

⁶⁰ Ibid, punkt 1

4.3 Endring i vurderingskriteriene

De endringer som foreslås i lovverket innebærer endringer i vurderingskriteriene for hjemmehørende-vilkåret avhengig av om selskap er stiftet i Norge eller i utlandet. Omfanget av disse endringene gjøres rede for i det følgende.

4.3.1 Innføring av stiftelsesprinsippet

Forslaget innebærer at selskap stiftet i Norge i utgangspunktet alltid skal anses hjemmehørende her.

I vurderingen om et selskap stiftet i Norge skal anses hjemmehørende her etter dagens regler, er det ikke nok at det er stiftet her etter norsk selskapsrett, da er vurderingen om selskapet faktisk ledes i Norge, jf. punkt 3.2.

En av årsakene til den ønskede endringen i loven er at selskap har muligheten til å omorganisere seg for å oppnå skattefordeler. Et eksempel er at omorganiseringen kan bestå av å flytte styrets ledelse til et land som har stiftelse som eneste hjemmehørendekriterium og på den måten ”oppnå” å bli statsløst. Dette i all hovedsak for å ikke ha alminnelig skatteplikt til Norge.

Til tross for at Finansdepartementet uttaler at det antakeligvis er få statsløse selskap stiftet i Norge,⁶¹ er det åpenbart ønskelig å få bukt med dette. Årsakene være seg at staten mister skatteinntekt og for å avskjære for selskapers mulighet til å unngå å ha alminnelig skatteplikt til noen land i form av å være statsløs.

En annen fordelaktig konsekvens med lovendringen er at reglene blir enklere å ta stilling til, ifølge finansdepartementet.⁶² Dette fordi selskaper stiftet i Norge ofte har annen tilknytning hit, som virksomhet og ledelse. På denne måten blir det enklere å avgjøre hjemmehørende-vilkåret.

Forslaget om stiftelsesprinsippet har blitt godt tatt i mot av de fleste høringsinstanser som har gitt tilsvaret på finansdepartementets forslag. Noen problemstillinger har like fullt forslaget reist.

⁶¹ Finansdepartementet, Saksnr. 15/2550, 16.03.2017, s. 15

⁶² Ibid

Selskaper som allerede er utflyttet fra Norge, men likevel er stiftet her etter interne regler vil igjen få alminnelig skatteplikt hit og dette kan bli problematisk. En kan se for seg selskaper som har flyttet hele virksomheten ut av Norge og som ellers ikke har noen tilknytning hit annet enn stiftelse. Da vil i realiteten eneste ”mulighet” være å avvikle selskapet, for så å stifte det i det landet hvor selskapet faktisk har sin virksomhet. Advokatfirmaet PwC foreslår i den forbindelse at slike selskaper skal gis overgangsregler, i form av fritak fra reglene når de trer i kraft eller at det gis lengre tid for å imøtegå reglene.⁶³ Det bemerkes samtidig at lovendringen vil kunne berøre lovgiving i forhold til SE-selskaper.⁶⁴ Dette blir ikke drøftet videre.

På et skattepolitisk plan påpekes det at en slik endring naturlig nok vil føre til flere saker hvor selskap blir hjemmehørende i to land, og som et resultat av dette bør ”bevilges tilstrekkelig med ressurser til slike saker”.⁶⁵ Med slike saker menes en MAP vurdering som nevnt i punkt 2.1.

Leegaard tok til ordet for en innføring av stiftelsesteorien tilbake i 2011 hvor han påpekte at det ville være ”... i tråd med internasjonal utvikling”.⁶⁶ Dette begrunnes i hovedsak med at dagens regler ikke er tilpasset dagens samfunn hvor beslutninger på styrenivå i større grad enn tidligere tas i andre land på grunn av globaliseringen.

Samlet sett er det stor enighet blant berørte aktører at en innføring av stiftelsesprinsippet i norsk rett vil være fordelaktig både i forhold til det uttalte målet om å unngå statsløse selskaper og at regelen vil være forutsigbar og enkel å forholde seg til. Angående de nevnte utfordringene som vil oppstå må disse kunne sies å være forholdsvis enkle å håndtere gjennom overgangsregler.

4.3.2 Selskap stiftet i utlandet – ”Reell ledelse”

Vurderingen av om et selskap stiftet i utlandet skal være hjemmehørende i Norge er foreslått å få en ”noe bredere vurdering”, hvor det ikke lengre skal legges avgjørende vekt på om styret

⁶³ Høringsuttalelse, PwC v/ advokat Ståle Wangen, Oslo, 16.06.17, punkt 1

⁶⁴ Se SE-loven § 7, Flytting av et europeisk selskap

⁶⁵ Høringsuttalelse, Finans Norge, 16.06.17, side 2

⁶⁶ Leegaard, Thor, Skattemessig hjemsted for akjeselskap – utilstrekkelig lovgiving?, Utv 2001 s 928, punkt 10

har sin faktiske ledelse i eller fra Norge. Bakgrunn for dette er i følge høringsnotatet at gjeldende rett ikke er ”effektiv nok mot skattemotiverte tilpasninger”.⁶⁷

Vurderingen av om ”reell ledelse finner sted i eller fra Norge” vil etter forslaget bestå av en samlet vurdering av hvor ledelse på styrenivå og reell daglig ledelse finner sted. Altså samme vurderingstema som gjelder etter dagens regler. I tillegg skal andre momenter som for eksempel hvor selskapets organisering og virksomhet finner sted, hvor generalforsamlingen avholdes, hvor selskapets kontorer finner sted og hvor selskapets driftes fra vektlegges i vurderingen.⁶⁸ Det vil også være relevant hvor styremedlemmene oppholder seg. På denne måten mener finansdepartementet at man vil få et klarere bilde av om tilknytningen til Norge er sterk nok til å kunne finne selskaper hjemmehørende her.

En bredere vurdering vil kunne være vanskelig og forholde seg til dersom den ikke inneholder en form for rang mellom de nevnte momenter. Det kan være med å skape uforutsigbarhet for selskapene.

Flere av aktørene som responderte på lovforslaget stiller seg svært kritisk til denne delen av lovendringen. Advokatfirmaet PwC mener begrepet ”...reell ledelse er vagt og potensielt vidtrekkende”.⁶⁹ Dette begrunnes blant annet med at vilkåret bør ses i sammenheng med sktl. § 2-3, som hjemler reglene om begrenset skatteplikt og at disse kan komme i konflikt. Mer om dette i punkt 4.3.2.1. Videre påpekes det at gjeldende rett fremstår tilfredsstillende og bør forbli uforandret for utenlandsk stiftede selskaper.

Dette synet deler også Deloitte Advokatfirma AS.⁷⁰ De mener vurderingen av ”reell ledelse” er uheldig på bakgrunn av flere forhold. Først og fremst påpekes det at dagens regel er klar og at alternativet er desto uklart. Det reageres negativt på at vurderingen skal følge OECDs mønsteravtale art. 4 (3). Dette drøftes nærmere i punkt 4.3.2.3.

Advokatforeningen gir i sitt hørings svar kritikk til den foreslåtte ordlyden ”i eller fra” Norge.⁷¹ De kaller det en ”skatterettslig nyskaping” som er bredere enn begrunnelsen tilsier. Begrunnelsen er at selskap kan være hjemmehørende selv om selskaps operative virksomhet

⁶⁷ Finansdepartementet, Saksnr. 15/2550, 16.03.2017, punkt 6.3

⁶⁸ Ibid

⁶⁹ Høringsuttalelse, PwC v/ advokat Ståle Wangen, Oslo, 16.06.17

⁷⁰ Høringsinnspill, Deloitte advokatfirma AS v/ Audun Frøland og Daniel M. H. Herde, Oslo, 12.06.17

⁷¹ Hørings svar, Advokatforeningen, 19.06.17, punkt 4.3 c

ikke finner sted i Norge.⁷² Hvilke andre gode argumenter som skulle tilsi at ordlyden ”i eller fra” er bedre enn bare ”i” er imidlertid lovforslaget taus om.

I henhold til forslaget er det relevant å se på hvor styremedlemmene normalt sett utfører arbeidet og befinner seg.⁷³ Mer om dette i punkt 4.3.2.4

Et viktig poeng i forhold til å påse hvor reell ledelse på styrenivå finner sted, er innsynsretten som skattemyndigheten har. Som nevnt i punkt 3.3 har man innsynsrett for korrespondanse mellom selskap og styre, jf. skatteforvaltningsloven § 10-1. Korrespondanse mellom styremedlemmene er imidlertid unntatt innsyn etter nevnte lov § 10-2. Skatteetaten tar til orde for at unntaket skal oppheves for å få et klarere bilde av de faktiske forhold.⁷⁴ På denne måten ville det blitt enklere å påvise når reell ledelse på styrenivå finner sted.

4.3.2.1 Forholdet til skatteloven § 2-3

Sktl. § 2-3 hjemler regelen for begrenset skatteplikt til Norge og har som formål å skape skatteinntekter på virksomhet som drives i Norge og virksomhet som ”...drives eller bestyres” fra Norge.

For selskaper som er stiftet i utlandet med tilknytning til Norge inntreffer ofte skatteplikt til Norge etter nevnte bestemmelse, samt NOKUS-reglene i sktl. §§ 10-60. Det er bare i tilfeller hvor selskap har sterk tilknytning til Norge at det bør være globalskattepliktig hit, jf. sktl. § 2-2. For annen tilknytning til Norge vil de nevnte regler sikre skatteinntekter. Det er dermed viktig at en eventuell lovendring ses i sammenheng med disse reglene.

Finansdepartementet uttaler at det legger vekt på å sikre at selskap er hjemmehørende her hvis det har tilstrekkelig tilknytning hit, uavhengig av om selskapet allerede har begrenset skatteplikt hit.

Hvis lovforslagets bredere vurdering kommer til, vil det kunne medføre at selskap kan bli hjemmehørende her til tross for at selskapet ikke drives eller bestyres her, jf. sktl. § 2-3 (2). Advokatfirmaet PwC viser til et eksempel basert på en situasjon som oppsto i Utv. 1993 s.

⁷² Finansdepartementet, Saksnr. 15/2550, 16.03.2017, punkt 6.3, s. 19

⁷³ Finansdepartementet, Saksnr. 15/2550, 16.03.2017, punkt 6.3

⁷⁴ Høringssvar, Skatteetaten v/ Astrid M. Dugstad Tveter, Oslo, 16.06.17, punkt 3

1589. Saken omhandlet et utenlandsk selskap som var i ferd med å inngå avtaler knyttet til daglig drift og ledelse med norsk datterselskap. Styret i selskapet tok avgjørende beslutninger i tilknytning til sitt datterselskap, hvor følgende var at selskapet ikke ble ansett å være bestyrt fra Norge. I henhold til lovforslaget vil selskapet kunne bli ansett å ha delt ledelse her og på den måten risikere å få alminnelig skatteplikt hit. Etter høringsnotatets side 19 skal det i tilfeller med delt ledelse gjøres en vurdering basert på blant annet ”hvor generalforsamlinger avholdes”.

Ved generalforsamlinger er det aksjonærene i et selskap som har møte- og stemmerett. Å skulle vektlegge hvor aksjonærene er ved generalforsamlinger kan motstride med prinsippet om at selskaper er et eget skattesubjekt og at aksjonærer ikke skal blandes med selskaper de har eierandeler i. Viktigheten av dette er fastslått av høyesterett.⁷⁵ Hvis et selskap skal kunne anses hjemmehørende på disse kriterier vil det kunne ha en preventiv effekt i forhold til utenlandske selskaper som ønsker å drive virksomhet i Norge. Det er med andre ord viktig å se på reglene for ”reell ledelse” i lys av reglene i § 2-3.

Som det fremgår av punkt 4.3.3 vil unntaket i den foreslåtte bestemmelsen også kunne gi problemer i tilknytning til sktl. § 2-3.

4.3.2.2 Tatt høyde for ulike selskapers oppbygging?

Flere av aktørene påpeker også at det nye lovforslaget ikke tar høyde for ulike selskapers oppbygging og da særlig for konserner.

Hvis en ser for seg et større konsern hvor styret er i Norge, men de har samtidig et datterselskap i utlandet. Vurderingen er om datterselskapet er hjemmehørende i Norge etter det nye lovforslaget.

I konserner er det ikke uvanlig at beslutninger som blir tatt i styret, senere blir gjennomført i datterselskap. Dette kan være beslutninger som angår datterselskapet i form av investeringer eller andre forhold. Ifølge finansdepartementet vil dette være ”lite annet enn sandpåstrøing”, og vil følgelig ikke vektlegges i vurderingen.⁷⁶ Datterselskapet kan altså bli hjemmehørende i

⁷⁵ Se HR-2017-627-A, avsnitt 30

⁷⁶ Finansdepartementet, Saksnr. 15/2550, 16.03.2017, punkt 6.3, s. 18

Norge på andre kriterier etter den samlede vurderingen av reell ledelse. Dette er et problem som fremgår av flere av høringssvarene fra aktuelle aktører, hvor det oppfordres til en klargjøring fra finansdepartementets side og påpekes at høringsnotatet ikke tar høyde for ulike selskapers oppbygging.

En annen problemstilling som kan tenkes for konserner som ledes fra utlandet er i tilfeller de ønsker å ta oppdrag i Norge. For eksempel et konsern som etablerer et ingeniørselskap som inngår avtale med et norsk selskap om å bygge en bro. Dette tar tid og krever mye arbeidskraft, så selskapet etablerer filial i Norge med kontor og det inngås avtale med et norsk konsern om innleie av arbeidskraft. Ingeniørselskapet har da et fast driftssted og kontorer i Norge. Man skal etter det nye lovforslaget ta hensyn til selskapets organisering og virksomhet, særlig "...hvor selskapets kontorer befinner seg og hvor selskapets virksomhet kan sies å drives".⁷⁷ Gitt at det tas få beslutninger på styrenivå kan altså ingeniørselskapet kunne bli vurdert på dette grunnlag og blitt hjemmehørende i Norge, til tross for at det ikke ledes herfra. Det kan igjen gjøre utenlandske selskaper skeptiske til å drive virksomhet her.

Dette kan etter min oppfatning ikke anses som "reell ledelse i eller fra Norge", men kan like fullt bli et tema i en slik nevnt situasjon. Å trekke inn disse momentene i vurderingen kan således virke bredere enn ordlyden "reell ledelse" gir grunnlag for. De nevnte momentene oppklarer ikke hvor selskap ledes fra, men fastslår bare hvor selskaper har virksomhet. Hvis man tar utgangspunkt i selskapets hovedkontor ville det kunne reflektere ledelse, men kontorer ellers gir ikke veiledning for "ledelse". Det gjøres i høringsnotatet fra finansdepartementet et poeng av at reglene skal være tydelige.⁷⁸ På dette punkt fremstår forslaget imidlertid å trekke i motsatt retning.

4.3.2.3 Regelen sett i sammenheng med OECDs mønsteravtale

Den helhetlige vurderingen det legges opp til i forhold til "reell ledelse" skal samsvare med OECD mønsteravtale art. 4 (3). Dette begrunnes med at reglene internt i Norge bør samsvare med nevnte artikkel, slik at Norge alltid vil ha hjemmel for de tilfeller hvor selskaper ville vært å anse som hjemmehørende etter artikkelen.

⁷⁷ Finansdepartementet, Saksnr. 15/2550, 16.03.2017, punkt 6.3, s. 19

⁷⁸ Finansdepartementet, Saksnr. 15/2550, 16.03.2017, punkt 6.3, s. 16

Dette har møtt kritikk fra blant andre Deloitte Advokatfirma AS, som mener at mønsteravtalens artikkel er uklar og slår samtidig fast at dette vil kunne øke tilfellene av dobbeltbeskatning for selskaper som er tilknyttet stater Norge har skatteavtaler med.⁷⁹ Videre påpekes det at regelen ikke vil være til hinder for statsløse selskaper, all den tid regelen ikke får anvendelse med mindre selskapet anses hjemmehørende i Norge og et annet land med skatteavtale.

Hensikten med regelen i sktl. § 2-2 må være å fastslå om tilknytningen er så sterk at et selskap kan anses hjemmehørende her, mens art. 4(3) i mønsteravtalen har til hensikt å avgjøre tilfeller hvor to land mener et selskap er hjemmehørende i de respektive land. Sistnevnte regel skal avgjøre en tvist mellom to land, mens første skal vurdere tilknytningen til Norge internt. At samme regel skal legges til grunn i vurderingen på to ulike forhold er ikke åpenbart.

De momenter som skal legges til grunn etter mønsteravtalen, jf. punkt 2.1, er utarbeidet for en bredere vurdering i tilfeller hvor man er hjemmehørende i to land, og kan muligens virke hensiktsmessig for å avgjøre tilfeller med dobbelt bosted. Å avgjøre forholdet internt i Norge krever imidlertid forutsigbarhet for skattyter og skattemyndighet. En bred vurdering som det legges opp til, uten noen form for rangordning mellom momentene fremstår svært uforutsigbart.

4.3.2.4 ”Hvor styremedlemmene vanligvis arbeider og oppholder seg”

Overskriften omtales som en ”særlig relevant omstendighet” i vurderingen av hvor selskapers reelle ledelse finner sted etter de foreslåtte regler.⁸⁰

Som drøftet i punkt 3.4 tas det utgangspunkt i hvor styremedlemmene oppholder seg når beslutninger tas etter dagens regler. Tar man lovforslaget på ordet synes det derimot som om det kan tas utgangspunkt i hvor de har størsteparten av sitt arbeid eller hvor de bor. Og ta utgangspunkt i hvor styremedlemmer vanligvis arbeider eller bor kan ikke sies å være i tråd med hvor den ”reelle ledelsen” av selskapet finner sted.

⁷⁹ Høringsinnspill, Deloitte advokatfirma AS v/ Audun Frøland og Daniel M. H. Herde, Oslo, 12.06.17, punkt 2

⁸⁰ Finansdepartementet, Saksnr. 15/2550, 16.03.2017, punkt 6.3, s. 19

Det kan tenkes at man har et utenlandsk selskap hvor halvparten av styremedlemmene er nordmenn og for det meste arbeider og bor her. Hvis styremøtene avholdes fysisk i utlandet, men ikke inneholder annet enn ”sandpåstrøing”, så kan det trekke i retning av hjemhørighet til Norge på bakgrunn av at halve styret består av nordmenn. En slik forståelse av ”reell ledelse” vil etter min mening også være bredere enn ordlyden gir uttrykk for.

En nevnt svakhet ved dagens regler er at de ikke passer tiden vi lever i. Å skulle vektlegge hvor styremedlemmene normalt sett oppholder seg og utfører arbeidet vil kunne trekke i motsatt retning, spesielt tatt i betraktning den digitale utviklingen de siste tiår.

4.3.3 Unntak ved skatteavtaler

Når det gjelder unntaket for selskap bosatt i annen stat etter skatteavtale er det to potensielle rettsvirkninger som kan være problematiske. BI ved professor Tore Bråthen belyser problemene som kan oppstå etter det foreslåtte regelverket på en forbilledlig måte med et eksempel som til dels blir gjengitt i det følgende.⁸¹

Gitt at et selskap er stiftet i Norge, mens ledelsen av selskapet er fordelt i henholdsvis Norge og Nederland. Selskapet har samtidig en filial i Irland, med betydelig inntekt.

Selskapet er hjemmehørende i Norge og Nederland og en må se til skatteavtalen mellom statene for å avgjøre hvor selskapet skal anses hjemmehørende. Hvis den faktiske ledelse tilsier at selskapet da er hjemmehørende på Nederland, vil selskapet ikke være hjemmehørende i Norge lengre etter unntaket i ”den nye bestemmelsen” første ledd, da skatteavtalen avskjærer denne muligheten. Da bortfaller samtidig skatteplikt for andre tilfeller enn den som fremgår av dagens skatteavtale mellom landene.

Etter dagens regler ville selskapet vært globalskatteplikt til Norge, jf. sktl. § 2-2 (6), for alle andre tilfeller som ikke avskjæres av skatteavtalen mellom Norge og Nederland. Altså ville selskapet vært skattepliktig til Norge for inntektene på Irland etter dagens regler, men ikke etter reglene i lovforslaget.

⁸¹ Høringsuttalelse, Handelshøyskolen BI v/ professor Tore Bråthen, Oslo, 14.06.17, punkt 2.

Et annet problem som oppstår i forbindelse med det nye forslaget er at det for selskaper kan bli enkelt å omgå reglene for kildeskatt, jf. sktl. § 2-3 (1) bokstav c og sktl. § 10-13. Et vilkår for kildeskatt er at selskapet som det gis utbytte fra er hjemmehørende her.

Hvis man tar utgangspunkt i eksemplet over, men samtidig legger til at selskapet er eid av et selskap hjemmehørende på Cayman Island, vil Norge ha hjemmel for kildeskatt på utbytte til aksjonærene på Cayman Island etter dagens regler. Hvis lovforslaget innføres vil selskapet ikke lengre være hjemmehørende i Norge på bakgrunn av skatteavtalen med Nederland og kildeskatten bortfaller.

Her er det altså to eksempler som vil innebære at skatteavtaler ”stenger døren” for annen virksomhet som etter dagens regler ville gitt norske skatteinntekter. En slik regel vil for selskaper innebære at man forholdsvis enkelt kan innrette seg slik at man slipper unna så vel globalskatteplikt som kildeskatt. Stikk i strid med lovforslagets intensjon, som i størst mulig grad skal avskjære muligheten for skattetilpasninger.

Videre skal det bemerkes at unntaksbestemmelsen ikke avskjærer muligheten for dobbelt bosted for de tilfeller hvor skatteavtale ikke foreligger.

For selskaper som ikke lengre ville vært hjemmehørende her etter forslaget ville det i utgangspunktet tilkomme en utflytteskatt etter reglene i sktl. § 10-71. Dette har isolert sett en preventiv effekt i forhold til de skattetilpasningene som enkelt kan foretas gjennom eksemplet vist over.

Sktl. § 10-71 (2) gir imidlertid unntak for utflytting til annet land i EØS. I et slikt tilfelle kommer sktl. § 9-14 til anvendelse, jf. sktl. § 10-71 (3), som gir skatteplikt på eiendeler som tas ut av norsk beskatningsområde.

Hvis selskapet da har begrenset skatteplikt til Norge etter § 2-3 for virksomhet i Norge og skatteavtale med fremmed stat tilsier at selskapet er hjemmehørende i fremmed stat jf. det foreslåtte unntaket, vil utflytteskatt ikke kunne kreves for eiendeler som tas ut av norsk beskatningsområde.

Hvis man ser på eksemplet til BI ved Tore Bråthen som delvis er gjengitt over vil selskapet som er hjemmehørende i Nederland etter skatteavtale, men ikke flytter virksomheten ut av Norge bety at skattemyndighetene her ikke kan kreve utflytteskatt. Selskapet vil ha begrenset skatteplikt til Norge, jf. § 2-3 (1) b. Da selskapet ikke lenger er globalskattepliktig til Norge

vil selskapet ikke være skattepliktig for filialen i Irland, og denne vil skattemyndighetene kunne kreve utflytteskatt på.

Det kan raskt fastslås at den foreslåtte unntaksbestemmelsen bør tas opp til en ny vurdering før en lovfestelse kan bli aktuell, eventuelt fjernes fra den foreslåtte lovteksten.

4.4 De lege ferenda

En innføring av stiftelsesprinsippet fremstår som en klar og god regel, som yter sitt formål. Nemlig å forhindre statsløse selskaper og stenge for mulige skattetilpasninger. Samtidig vil forutsigbarhetsprinsippet ivaretas. Det virker også å være bred enighet fra aktuelle aktører om at denne delen av lovforslaget er tilfredsstillende, med enkelte påpekninger i form av overgangsregler. Det vil være et naturlig utgangspunkt å anse selskaper stiftet i Norge som hjemmehørende her, da de som starter selskapet i tråd med norsk lovgiving gjør et bevisst valg om å være hjemmehørende i Norge.

Når det kommer til vurderingen ”reell ledelse” for utenlandsk stiftede selskaper synes denne å reise flere spørsmål enn den løser. Et av de uttalte målene er å avskjære for skattetilpasninger, men det kan virke som om problemer rundt skattetilpasning vil oppstå i ”ny drakt”. Dette gjelder særlig for den foreslåtte unntaksbestemmelsen.

Når finansdepartementet i tillegg uttaler at det ikke antas noen særlig økning i skatteinntekter for Norge fremstår denne delen av lovforslaget lite tilfredsstillende. Aktuelle aktører har også påpekt at anvendelsen av dagens regler er klar og fungerer utmerket.

Unntaket reiser også flere spørsmål i forhold til skattetilpasning og kan i tillegg føre til tapte skatteinntekter for Norges del.

Noen av aktørene mener ordlyden ”reell ledelse” synes å favne bredere enn reglene slik de forstås i dag. Isolert sett vil ordlyden være en lovfestelse av vurderingskriteriene slik tolkningen er i dag, jf. ”faktisk ledelse”. Ulikhetene ligger ikke i ordlyden, men i hva som skal legges til grunn i vurderingen av ”reell ledelse”.

Flere av momentene som foreslås vektlagt i det nye lovforslaget har som det fremgår over sine klare svakheter. Det vil etter min oppfatning være bedre å beholde reglene slik de forstås

i dag for selskaper stiftet i utlandet, med en endring i relasjon til statsløse selskaper, slik NHO i sitt hørings svar tar til orde for.⁸²

Hvis en tar utgangspunkt i en bredere vurdering kun for selskaper som ikke er hjemmehørende i annet land vil en kunne forhindre statsløse selskaper også i henhold til selskaper stiftet i utlandet med tilknytning til Norge. Et slikt unntak krever en omfattende vurdering i forhold til sitt innhold og ville fortjent en lengre utgreiing enn denne oppgaven gir rom for.

Hvis et slikt unntak skal være gjennomførbart må det fremgå tydelig av reglene at forståelsen av ”reell ledelse” er lik dagens tolkning av faktisk ledelse, men hvor det likevel kan gjøres en bredere vurdering av selskaper som har annen tilknytning til Norge for tilfeller hvor selskapet ikke er hjemmehørende i annet land. Likevel vil ikke alle de momentene som inngår i lovforslaget være relevant for et slikt unntak. Det må være vurderingskriterier som kan fastslå ”reell ledelse”. Dette innebærer for eksempel at driftsstedet ikke vil kunne inngå i vurderingen, da det vil være en bredere tolkning enn ordlyden gir uttrykk for. Det samme kan sies om hvor styremedlemmer vanligvis arbeider og oppholder seg eller hvor generalforsamlingen avholdes. De momenter som kunne være aktuelle for en bredere vurdering vil for eksempel være å legge mer vekt på hvor daglig ledelse finner sted eller hvor selskapet har sitt hovedkontor.

Det kan hevdes at det å se til hovedkontoret for å fastslå hjemhørighet også åpner for skattetilpasning. Det kan i mange tilfeller forholdsvis enkelt flyttes utenlands. For store selskaper med tilhørende stort hovedkontor med mange ansatte vil det likevel kunne bli svært ressurskrevende å flytte hovedkontoret. I mye større grad enn det vil være å flytte et styremøte. På den måten vil et slikt vilkår potensielt være langt mer preventivt.

Ved å gjøre et slikt unntak vil Norge etter min oppfatning ”gjøre sitt” på et internasjonalt skattepolitisk plan for å forhindre statsløse selskaper. Det er i utgangspunktet ikke Norge sin oppgave alene å forhindre statsløse selskaper. Ansvar for dette må tilligge land hvor tilknytningen ellers er sterk i forhold til stiftelse, ledelse eller andre relevante vilkår.

Et slikt unntak vil også være enklere for selskaper og forholde seg til, da det kun vil inntreffe når selskaper er statsløse.

⁸² Hørings svar, NHO v/ advokat Ellen Mulstad, 15.06.17, punkt 3

Nå er i utgangspunktet sktl. § 2-2 en regel som skal påse at selskaper som har sterk nok tilknytning til Norge skal være globalskattepliktig hit, og det kan argumenteres for at en bredere vurdering for selskaper som ikke er hjemmehørende i annet land vil innebære at man må vurdere om et selskap er hjemmehørende i et annet land. På denne måten vil det kunne stride mot formålet til sktl. § 2-2.

Likevel antas det at slike tilfeller vil dukke opp sjeldent her i landet og det kan vanskelig tenkes at det vil være svært omfattende å påse om et selskap med en form for tilknytning til Norge anses hjemmehørende i en fremmed stat.

En slik vurdering vil også bety at det vil forekomme færre tilfeller med dobbelt bosted enn den vurdering lovforslaget tar til orde for og problemene som oppstår i forbindelse med slike forhold.

Ser man bort fra unntaket er bestemmelsens ordlyd etter min mening god, problemet er heller hva som skal legges til grunn i vurderingen, derav denne drøftelsen. Med dette som bakgrunn foreslås følgende ordlyd til sktl. § 2-2 første ledd:

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

5 Avsluttende bemerkninger

Lovforslaget ble foreslått innført fra og med inntektsåret 2018. Så skjedde ikke og i skrivende stund har ikke finansdepartementet foretatt seg noe siden forslaget ble fremlagt.

Juridisk teori har i mange år etterlyst en klargjøring av dagens regler fra finansdepartementets side og gjerne gjennom ny lovgiving.⁸³⁸⁴ Dette grunner i usikkerheten departementet skapte med sine uttalelser som fastslo at en kunne se til andre ”reelle tilknytningsforhold”, samt at det legges til grunn en bredere vurdering for selskap stiftet i Norge, som drøftet i henholdsvis

⁸³ Se Leegaard, Thor, Skattemessig hjemsted for aksjeselskap – utilstrekkelig lovgiving?, Utv 2001 s 928, punkt 10

⁸⁴ Se Dragvold, Petter, ”Hjemmehørende-begrepet i skatteloven § 2-2, Skatterett 2012, s. 97-119, punkt 8

punkt 3.2.2 og 3.2.3. Samtidig taler teorien for at dagens regler ikke har fulgt samfunnsutviklingen.

Dagens skattelov er en bearbeidelse av skatteloven av 1911 og materielle endringer var ikke tilsiktet når dagens skattelov ble innført. På den tiden var selskaper langt mer stasjonære enn hva tilfelle er i dag. I flere tiår har ”faktisk ledelse” vært vurderingstema for hjemmehørende-vilkåret i sktl. § 2-2.

Som nevnt innledningsvis har den globale utviklingen gjort at selskaper ofte driver virksomhet i mer en et land. Den digitale utviklingen har også økt i stort omfang siden dagens skattelov ble innført i 1999.

Å ta utgangspunkt i faktisk ledelse som eneste vilkår i hjemmehørende-vurderingen åpner i stor grad for skattetilpasninger, i tillegg til problematikken rundt statsløse selskaper. Det skal påpekes at sistnevnte forhold er sjeldne. Det er dermed betimelig å spørre seg om dagens regler er i tråd med samfunnet vi lever i, hvor det mest nærliggende svaret er nei.

Det synes som om finansdepartementet er enig i dette når de nå har tatt tak i problematikken. Legger man den juridiske teorien til grunn kan det virke som om det er ”på høy tid”. Likevel lar en lovendring fremdeles vente på seg. Lovforslaget har som drøftet både fordeler og ulemper. Etter min oppfatning vil en lovendring som foreslått i forrige punkt være tilstrekkelig for å imøtegå globaliseringen. De nevnte problemer som knytter seg til dagens tolkning av sktl. § 2-2 er i alle tilfeller ønskelig å få korrigert. De beste grunner taler dermed for at dagens regelverk er modent for en lovendring.

For å sitere et treffende kinesisk ordtak: ”The best time to plant a tree is 20 years ago. The second best time is now”.

Kildeliste

Litteratur

Aarbakke, Magnus, Skatt på inntekt, 4. utgave, Oslo, 1990

Lignings-ABC 2016

OECD, Model Tax Convention on Income and Capital, 2017 edition

Skatte-ABC 2017/18

Wilskow, Petter, Bedriftsbeskatning i praksis, 1997

Zimmer, Fredrik, Internasjonal inntektsskatterett, 4. utgave, 2009

Zimmer, Fredrik, Lærebok i skatterett, 7. utgave, 2014

Artikler

Dragvold, Petter, ”Hjemmehørende-begrepet i skatteloven § 2-2, Skatterett 2012, s. 97-119

Hole, Geir Peter, Skattemessig emigrasjon av aksjeselskaper, 2000, s. 18-37

Leegaard, Thor, Skattemessig hjemsted for aksjeselskap – utilstrekkelig lovgiving?, Utv 2001 s 928

Widerberg, Hilde og Berger, John Harald, ”Hjemmehørende”-begrepet i skatteloven, Utv 2011 s. 123

Lover

Lov 18 august 1911 nr 18 om skatt av formue og inntekt (Skatteloven av 1911)

Lov 28 juli 1949 nr 15 om adgang for Kongen til å inngå overenskomster med fremmede stater til forebyggelse av dobbeltbeskatning (dobbeltbeskatningsavtaleloven)

Lov 30 august 1991 nr 71 om statsforetak

Lov 26 mars 1997 nr 14 om skatt av formue og inntekt (Skatteloven)

Lov 13 juni 1997 nr 44 om aksjeselskaper (aksjeloven)

Lov 29 juni 2007 nr 81 om samvirkeforetak (samvirkelova)

Lov 10 april 2015 nr 17 om finansforetak og finanskonsern (finansforetaksloven)

Lov 27 mai 2016 nr 14 om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven)

Forarbeid

NOU 1986:9

NOU 2003:9

NOU 2014:3

NUT 1970:1

Ot.prp.nr.26 (1980-1981)

Ot.prp.nr.16 (1991-1992)

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

Prop. 111 L (2012-2013)

Rettspraksis

Rt-1973-87

Rt-1973-143

Rt-1987-729

Rt-1990-958

Rt-1997-1602

Rt-2001-1444

Rt-2002-1144

Administrative uttalelser

Utv. 1995 s. 481 FIN

Utv. 1995 s. 1589

Utv. 1998 s. 848 FIN

Nytt lovforslag

<https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/horing---forslag-om-endring-av-skatteloven--2-2-forste-ledd/id2543809/>

Finansdepartementet, Saksnr. 15/2550, 16.03.2017

Høringsuttalelse, Pwc v/ advokat Ståle Wangen, Oslo, 16.06.17

Høringsinnspill, Deloitte advokatfirma AS v/ advokatene Audun Frøland og Daniel M. H. Herde, Oslo, 12.06.17

Høringsuttalelse, Handelshøyskolen BI v/ professor Tore Bråthen, Oslo, 14.06.17, punkt 2.

Hørings svar, Skatteetaten v/ Astrid M. Dugstad Tveter, Oslo, 16.06.17

Hørings svar, Advokatforeningen, 19.06.17

Hørings svar, NHO v/ advokat Ellen Mulstad, 15.06.17

Annet

Bråthen, Tore, Lovkommentar til aksjeloven § 6-14, Note 1110, 2014, www.rettsdata.no

Zimmer, Fredrik, Norsk lovkommentar til skatteloven av 1911, www.rettsdata.no

OECD, Rules governing tax residence, sist lest 22. april 2018 -

<http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/crs-implementation-and-assistance/tax-residency/> - Belgium, Italy, Japan, Norway, United Kingdom, United States

OECD kommentarer til artikkel 4, sist lest 28. april 2018 - https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017/commentary-on-article-4_mtc_cond-2017-7-en#page8