

Saksnr. 15/2550

16.03.2017

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

## Innhold

1	Innledning og sammendrag .....	3
2	Bakgrunn .....	4
2.1	NOU 2014: 13 .....	4
2.2	Høring NOU 2014: 13 .....	5
2.3	Meld. St. 4 (2015-2016) .....	5
3	Gjeldende rett .....	6
3.1	Selskap med alminnelig skatteplikt etter skatteloven § 2-2 første ledd .....	6
3.1.1	Nærmere om når selskap mv. anses «hjemmehørende i riket» .....	7
3.2	Selskap som er internrettslig hjemmehørende i flere land .....	9
4	Utenlandsk rett .....	10
4.1	De nordiske landene .....	10
4.2	Utvalgte OECD-land .....	11
5	OECD/G20-landenes BEPS-prosjekt – tiltak mot overskuddsflytting .....	12
5.1	Ny artikkel 4 (3) i OECDs mønsteravtale – tiltakspunkt 6 .....	12
5.2	Internrettslig regulering av dobbelt bosted for selskap – tiltakspunkt 2 .....	13
6	Nærmere om forslaget .....	14
6.1	Innledning .....	14
6.2	Selskap stiftet i Norge .....	15
6.3	Selskap stiftet i utlandet .....	15
6.4	Unntak for selskap bosatt i annet land etter skatteavtale .....	20
7	Fastsetting av skattemessig åpningsbalanse .....	22
8	Utflytting .....	23
9	Økonomiske og administrative konsekvenser .....	24
10	Utkast til bestemmelser .....	25

## 1 INNLEDNING OG SAMMENDRAG

Finansdepartementet foreslår å endre skatteloven § 2-2 første ledd slik at hjemmehørendebegrepet omfatter selskap m.v. stiftet i Norge og selskap m.v. med reell ledelse som finner sted i eller fra Norge.<sup>1</sup> I tillegg foreslås at selskap bosatt i en annen stat etter skatteavtale med fremmed stat likevel ikke skal anses som hjemmehørende i riket. Endringene foreslås å tre i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2018. Forslaget er en oppfølging av Skatteutvalgets forslag i NOU 2014: 13 kap. 7.5.4 som varslet i Meld. St. 4 (2015-2016) Bedre skatt kap. 8.6.1.

Av skatteloven § 2-2 første ledd framgår at selskap som nevnt i bokstav a til h har alminnelig skatteplikt (globalskatteplikt) til Norge såfremt de er «hjemmehørende i riket». Om et selskap stiftet i utlandet er å anse som hjemmehørende i riket, avhenger av en konkret vurdering hvor det særlig legges vekt på hvor selskapets ledelse på styrenivå faktisk utøves. Om et selskap stiftet i Norge skal anses hjemmehørende i riket avgjøres på bakgrunn av en noe bredere vurdering.

Finansdepartementet foreslår i dette høringsnotatet at selskap stiftet i Norge etter norsk intern rett i utgangspunktet alltid skal anses hjemmehørende her. Denne delen av forslaget følger opp Skatteutvalgets anbefaling i NOU 2014: 13 kap. 7.5.4, men med den forskjell at stiftelse i stedet for registrering er valgt som vilkår for å anses hjemmehørende i riket. Begrunnelsen for forslaget er i hovedsak at selskap stiftet i Norge ikke lenger skal kunne bli «bostedsløse», dvs. unngå skatteplikt som hjemmehørende til noe land.

Finansdepartementet foreslår videre at det skal foretas en noe bredere vurdering av relevante momenter for å avgjøre om selskap stiftet utlandet skal anses som hjemmehørende i riket sammenlignet med gjeldende rett. Forslaget medfører at den internrettslige vurderingen av når selskap stiftet i utlandet skal anses hjemmehørende i riket, bedre vil samsvare med den vurderingen som følger av OECDs mønsteravtale art. 4 (3) som gjelder fastsettelse av bosted for selskap i skatteavtale. Forslaget tar også hensyn til forslag til ny art. 4 (3) i OECDs mønsteravtale i rapporten til tiltak 6 i OECD/G20s BEPS-prosjekt.<sup>2</sup>

Finansdepartementet foreslår også en regel som medfører at et selskap som i utgangspunktet er å anses som hjemmehørende i riket og globalskattepliktig til Norge, likevel ikke skal anses hjemmehørende i riket dersom selskapet er bosatt i en annen stat etter skatteavtale med fremmed stat (selskapet må altså være bosatt i en annen stat iht. skatteavtalens tie-breakerbestemmelse). Formålet er å hindre skattetilpasninger

---

<sup>1</sup> Selv om det ikke bare er selskap som kan være skattepliktig § 2-2 første ledd, vises det av hensyn til framstillingen bare til «selskap» (med mindre noe annet framgår av sammenhengen).

<sup>2</sup> OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project.

som er mulige i tilfeller hvor et selskap er hjemmehørende i riket iht. § 2-2 første ledd, men skal anses bosatt i en annen stat etter skatteavtale.

Finansdepartementet foreslår å endre skatteforvaltningsloven § 8-2 først ledd bokstav a slik at et selskap som ikke hjemmehørende i Norge fordi selskapet er bosatt i en annen stat etter skatteavtale med fremmed stat, skal levere skattemelding.

Når et selskap som omfattes av forslaget i høringsnotatet ikke tidligere har vært skattepliktig til Norge, foreligger det ikke norske skattemessige verdier for selskapets eiendeler mv. Ved overgang til skatteplikt må det derfor fastsettes skattemessige inngangsverdier (åpningsbalanser) for eiendeler som skal inngå ved beregning av inntekten. Finansdepartementet foreslår egne regler for fastsetting av skattemessig åpningsbalanse for slike selskap.

Høringsnotatet inneholder også en kort omtale av utflyttingssituasjonen, samt en omtale av de økonomiske og administrative konsekvensene av forslaget.

## **2 BAKGRUNN**

### **2.1 NOU 2014: 13**

I NOU 2014: 13 *Kapitalbeskatning i en internasjonal økonomi* påpekte Skatteutvalget i kap. 7.5.4. at reglene om skattemessig bosted for selskap kan være relativt enkle å omgå, dvs. slik at selskap anses hjemmehørende et annet sted enn der virksomheten reelt sett bestyres. Samtidig er det vanskelig å kontrollere hvor de relevante funksjonene faktisk utøves. Utvalget viste til at globalisering og teknologisk utvikling har gjort det enklere å flytte funksjonene som etter rettspraksis er avgjørende for hjemmehørendevurderingen ut av et land, samt at ulikheter i lands regler om skattemessig bosted også kan gjøre selskap bostedsløse. På denne måten kan selskap unngå beskatning i noe land. Utvalget pekte også på at det i innflyttingssituasjonen kan være mulig å flytte selskap til Norge for å utnytte en ev. negativ skatteposisjon i et norsk skattegrunnlag pga. uklarerheter i fastsetting av skattemessig åpningsbalanse. I praksis er dette særlig knyttet til verdsettelse av og gevinst og tap på eiendeler i selskapet på innflyttingstidspunktet.

Skatteutvalget foreslo å stramme inn hjemmehørendebegrepet i skatteloven § 2-2 første ledd ved å endre tilknytningskriteriet slik at selskap registrert i Norge alltid anses hjemmehørende her. Da oppnår man at selskap registrert i Norge ikke kan unngå å ha skattemessig bosted i Norge vurdert på bakgrunn av internretten alene og således aldri kunne bli bostedsløse.

Skatteutvalget antok at det var mindre behov for å gjøre endringer i reglene for når selskap registrert i utlandet skal anses hjemmehørende i riket. Det ble vist til at vurderingstemaet etter norsk rett er faktisk ledelse på styrenivå, mens mange andre land og OECDs mønsteravtale bygger på en noe bredere vurdering. Utvalget så bl.a.

problemet med at enkelte selskap kan ende opp bostedsløse fordi landene opererer med ulike kriterier for å bestemme skattemessig bosted. Utvalget uttalte at det likevel ikke trodde at en noe bredere materiell vurdering ville bety at mange flere selskap enn i dag blir ansett skattepliktige til Norge (selskap registrert i utlandet med tilstrekkelig virksomhet i Norge vil etter skattelovens regler uansett være skattepliktig hit for inntekt fra slik aktivitet). Departementet ble imidlertid bedt om å vurdere endringer også i reglene for selskap registrert i utlandet, ut fra en målsetting om å gjøre reglene mer robuste overfor tilpasninger som involverer mobile skattegrunnlag.

## **2.2 Høring NOU 2014: 13**

Finansdepartementet sendte NOU 2014: 13 *Kapitalbeskatning i en internasjonal økonomi* på høring 5. januar 2015. Få høringsinstanser kommenterte Skatteutvalgets forslag i kap. 7.5.4. Skattedirektoratet og Advokatforeningen støttet Skatteutvalgets forslag. Direktoratet påpekte at dagens regler er relativt enkle å omgå slik at selskap anses hjemmehørende et annet sted enn der virksomheten reelt sett bestyres, samt at det i visse tilfeller kan være vanskelig å kontrollere hvor de relevante funksjonene faktisk utøves. Advokatforeningen mente regelen burde suppleres med unntak for selskap som er skattemessig bosatt i annen stat etter skatteavtale (etter mønster fra Storbritannia). En slik unntaksregel vil ifølge Advokatforeningen hindre kompliserte ligningsforhold. NHO støttet ikke Skatteutvalgets forslag og viste til at hjemmehørendebegrepet i norsk rett stort sett er sammenfallende med prinsippet i OECDs mønsteravtale.

## **2.3 Meld. St. 4 (2015-2016)**

Regjeringen fulgte opp Skatteutvalgets forslag i Meld. St. 4 (2015-2016) *Bedre skatt* (Skattemeldingen). Av kap. 8.6.1 framgår at Finansdepartementet mener utvalgets forslag om å endre tilknytningskriteriet i hjemmehørendebegrepet er godt begrunnet. Departementet uttalte at det ville utrede tilknytningskravet nærmere og ta sikte på å sende et forslag på høring.

I Innst. 273 S (2015-2016) til Skattemeldingen uttalte finanskomiteen at overskuddsflytting må motvirkes gjennom internasjonalt samarbeid og ba om en rask og mest mulig fullstendig gjennomføring av tiltakene i BEPS-prosjektet. Komiteen uttalte bl.a. at den imøteser høringsnotat om innstramming i hjemmehørendebegrepet for selskap.

### 3 GJELDENE RETT

#### 3.1 Selskap med alminnelig skatteplikt etter skatteloven § 2-2 første ledd

Skatteloven § 2-2 første ledd lyder som følger:

*«(1) Plikt til å svare skatt har følgende selskaper m.v. såfremt de er hjemmehørende i riket:*

- a. aksjeselskap og allmennaksjeselskap,*
- b. sparebank og annet selveiende finansieringsforetak,*
- c. gjensidig forsikringsselskap,*
- d. samvirkeforetak,*
- e. selskap eller sammenslutning som noen eier formuesandeler i eller mottar inntektsandeler fra, når ansvaret for selskapets eller sammenslutningens forpliktelser er begrenset til selskapets eller sammenslutningens kapital,*
- f. statsforetak etter statsforetaksloven,*
- g. interkommunalt selskap, jf. lov om interkommunale selskaper,*
- h. innretning eller forening under selvstendig bestyrelse, herunder*
  - 1. stiftelser*
  - 2. døds-, konkurs- og administrasjonsbo*
  - 3. allmenningskasser.»*

For å være skattepliktig etter skatteloven § 2-2 første ledd er det krav til foretaksform som nevnt i bokstav a til h, men også krav til tilknytning til riket («hjemmehørende i riket»). Er vilkårene oppfylt, oppstår skatteplikt for all formue og inntekt her i riket og i utlandet (globalskatteplikt), jf. § 2-2 sjette ledd. Selskap mv. som nevnt i § 2-2 første ledd er selvstendige skattesubjekter, dvs. at de skattlegges for seg.<sup>3</sup>

Siden departementet ikke foreslår endringer i hvilke foretaksformer som kan være skattepliktig etter skatteloven § 2-2 første ledd, redegjøres det ikke nærmere for avgrensningen av foretaksformene i bokstav a til h. Selv om det ikke bare er selskap opprettet etter selskapslovgivningen som kan være skattepliktig etter § 2-2 første ledd, vises det av hensyn til framstillingen bare til «selskap» (med mindre noe annet framgår av sammenhengen). Av samtlige subjekter som ble ansett skattepliktig etter § 2-2 første ledd i 2015 var ca. 96 pst. aksjeselskap og allmennaksjeselskap.

Innholdet i hjemmehørendebegrepet er av grunnleggende betydning i det norske skattesystemet. Ved å bli ansett hjemmehørende i riket etter skatteloven § 2-2 første ledd blir et selskap globalskattepliktig til Norge. Etter gjeldende rett er det ikke

---

<sup>3</sup> At det finnes selskap som er uselvstendige skattesubjekter (ikke lignes for seg) framgår av § 2-2 annet ledd bokstav a til e jf. tredje ledd. Hovedskillet går ved ansvarsformen, dvs. slik at om deltagerens ansvar er begrenset til selskapets kapital vil skattesubjekt være selvstendig.

avgjørende hvor et selskap er stiftet eller registrert for at skatteplikt etter § 2-2 første ledd kan oppstå. Også et selskap stiftet/registrert i utlandet kan være globalskattepliktig til Norge. Ved innflytting gjelder visse særregler for fastsettelse av inngangsverdier, jf. skatteloven § 14-61. Når et selskap ikke lenger er å anse som hjemmehørende i riket, medfører dette i utgangspunktet realisasjonsbeskatning iht. skatteloven § 10-71.

Skatteplikt etter skatteloven § 2-2 første ledd utløser også plikt til å levere skattemelding etter skatteforvaltningsloven § 8-2 første ledd bokstav a. Et selskaps tilstedeværelse i Norge kan også utløse andre plikter, f.eks. regnskapsplikt, bokføringsplikt og registreringsplikt i foretaksregisteret.

Selv om et selskap ikke er skattepliktig etter skatteloven § 2-2 første ledd, kan selskapet være skattepliktig til Norge på annet grunnlag. Av § 2-3 første ledd følger at selskap som ikke har skatteplikt etter § 2-2 første ledd plikter å svare skatt av formue i og inntekt av fast eiendom eller løsøre som vedkommende eier eller rår over her i riket (bokstav a – fast eiendom), formue i og inntekt av virksomhet som vedkommende utøver eller deltar i og som drives her eller bestyres herfra, herunder virksomhet hvor arbeidstaker stilles til rådighet for andre innen riket (bokstav b – næringsvirksomhet) og utbytte på aksjer og renter av grunnfondsbevis i selskap som er hjemmehørende i riket, etter reglene i § 10-13 (bokstav c – utbytte).

### **3.1.1 Nærmere om når selskap mv. anses «hjemmehørende i riket»**

Hva som skal til for at et selskap anses «hjemmehørende i riket» etter skatteloven § 2-2 første ledd er ikke nærmere definert i skatteloven. Det nærmere innholdet i begrepet er bl.a. utdypet i retts- og ligningspraksis. Vanligvis skilles det mellom situasjonen hvor selskapet er stiftet i utlandet og hvor selskapet er stiftet i Norge, dvs. om selskapet er opprettet som et selskap etter norsk selskapsrett eller ikke. Rettstilstanden er i begge tilfeller omdiskutert, men det er enighet om at det må vurderes konkret om et selskap er hjemmehørende i riket eller ikke.

For selskap *stiftet i utlandet* har Finansdepartementet i en uttalelse, gjengitt i Utv. 1998 s. 848, uttalt at det må anses å være en utbredt rettsoppfatning at vurderingen av om et utenlandsk registrert aksjeselskap er hjemmehørende i riket, i utgangspunktet skal vurderes på basis av selskapets reelle tilknytningsforhold til Norge. I grensetilfellene legges avgjørende vekt på om selskapets virkelige ledelse, dvs. ledelse på styrenivå, finner sted i Norge. Høyesterett har i Rt. 2002 s.1144 (straffesak) uttalt at et utenlandsk selskap må anses hjemmehørende i Norge dersom selskapet reelt sett må anses ledet

fra Norge.<sup>4</sup> I Lignings-ABC 2016 s. 1464 flg., som må anses å gi uttrykk for ligningspraksis, uttales følgende:

*«Aksjeselskap eller likestilt selskap som er opprettet i henhold til utenlandsk lovgivning og registrert i utlandet anses skattepliktig som hjemmehørende i Norge dersom selskapets faktiske ledelse på styrenivå finner sted i Norge. For at selskapet skal anses hjemmehørende her, må beslutninger som etter norsk aksjeselskapsrett og vanlig forretningsmessig praksis tilligger et selskaps styre, reelt treffes av det norske styret. Styrets ledelse av selskapet må således reelt finne sted i Norge [...]*

*At den daglige drift og operative ledelse skjer i Norge, er ikke tilstrekkelig for at et utenlandsk registrert selskap skal anses skattepliktig som hjemmehørende her. Dette gjelder også om norske aksjonærer forestår den daglige drift og operative ledelse av selskapet.»*

Om et selskap stiftet i utlandet er å anse som hjemmehørende i riket etter skatteloven § 2-2 første ledd, avhenger av en konkret 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.

For selskap stiftet i Norge foreligger ikke avgjørende rettspraksis. Departementet har imidlertid i uttalelsen nevnt ovenfor gitt anvisning på en noe bredere vurdering enn for selskap stiftet i utlandet. Det vil si at faktisk ledelse på styrenivå bare er ett av flere momenter. I tillegg skal det vurderes momenter som lokalisering av hovedadministrasjon og daglig ledelse, faktisk funksjonsfordeling ellers mellom organer i Norge og i utlandet, samt hvor generalforsamlingen holdes og om norsk aksjelovgivning får anvendelse på selskapet. I Lignings-ABC 2016 s. 1464, som bygger på nevnte uttalelse, framgår:

*«I utgangspunktet vil et aksjeselskap eller likestilt selskap anses skattepliktig som hjemmehørende i Norge når selskapet er stiftet iht. norsk lov og registrert her.*

*Er styreledelse og drift i stor grad flyttet til utlandet, må det etter en samlet vurdering avgjøres konkret om selskapet anses hjemmehørende i Norge. Ved vurderingen vil den norske registreringen isolert sett ikke være avgjørende for å anse selskapet hjemmehørende i Norge. At styremøter avholdes i utlandet vil på den annen side heller ikke være tilstrekkelig for å anse selskapet for ikke å være*

---

<sup>4</sup> I «Internasjonal Skatterett» (4. utgave 2009) side 127 skriver Fredrik Zimmer at Høyesteretts formulering kanskje ikke utelukker at andre ledelsesfunksjoner enn styrefunksjoner også kan være relevante.



*hjemmehørende i Norge. I den samlede bedømmelsen vil også lokalisering av hovedadministrasjon, daglig ledelse under styret, de årlige generalforsamlingsmøtene og faktisk funksjonsfordeling ellers mellom organer i Norge og i utlandet være av betydning. Det forhold at et selskap stiftet i Norge, etter utflytting av styret, fortsatt er underlagt norsk aksjelovgivning, er et moment som trekker i retning av at selskapet må anses hjemmehørende i Norge. Se FIN 7. mai 1998 i Utv. 1998/848.»*

### **3.2 Selskap som er internrettslig hjemmehørende i flere land**

Når et selskap har tilknytning til flere land, kan det hende at selskapet også anses som hjemmehørende i flere land etter deres interne skattelovgivning med tilhørende skatteplikt, og dobbeltbeskatning kan således oppstå.<sup>5</sup> Hvordan dobbeltbeskatningen forebygges, avhenger av landenes interne lovgivning og om det foreligger skatteavtale mellom landene.

Når det foreligger skatteavtale, er det sentrale spørsmålet hvor selskapet som er internrettslig hjemmehørende i begge avtalestatene, skal anses bosatt etter skatteavtalen. Dette reguleres av bostedsbestemmelsene i skatteavtalene.

Bostedsbestemmelsene i de norske skatteavtalene bygger på artikkel 4 i OECDs mønsteravtale. Et selskap som er hjemmehørende i to land etter disse landenes interne regler, vil som utgangspunkt også være bosatt i begge land i henhold til artikkel 4 (1). Etter mønsteravtalen kan et selskap bare være bosatt i ett land ved anvendelsen av avtalens regler. Dobbelt avtalebosted må derfor løses. For dette formålet inneholder mønsteravtalens bostedsbestemmelse en særskilt konfliktløsningsbestemmelse (tie-breaker).

Konfliktløsningsbestemmelsen for selskap i mange av de norske skatteavtalene er identisk med artikkel 4 (3) i OECDs mønsteravtale fra juli 2010. Det følger av denne bestemmelsen at et selskap som er bosatt i begge land, jf. artikkel 4(1), skal anses bosatt der selskapet har sin virkelige ledelse («place of effective management»).

Flere av de norske skatteavtalene inneholder en annen konfliktløsningsregel enn den som følger av OECD-mønsterets artikkel 4 (3).<sup>6</sup> Etter denne bestemmelsen skal de kompetente myndighetene ved minnelig avtale (MAP) søke å avgjøre hvor et dobbeltbosatt selskap er bosatt etter skatteavtalen.

---

<sup>5</sup> Teoretisk kan et selskap være internrettslig hjemmehørende i en rekke land. Situasjonen hvor et selskap er internrettslig hjemmehørende i to land må anses som det mest praktiske eksemplet.

<sup>6</sup> Jf. Norges skatteavtaler med Aserbajdsjan, Canada, Chile, Estland, Filippinene, Japan, Latvia, Litauen, Storbritannia, Serbia, Sør-Afrika, Thailand, Malawi, Russland og Zambia.

Selv om et selskap anses bosatt i ett av landene etter disse konfliktløsningsbestemmelsene, vil selskapet fortsatt være hjemmehørende etter internretten i begge avtalestatene.<sup>7</sup>

Hvis et selskap er hjemmehørende i to land og det ikke foreligger en skatteavtale mellom landene, vil dobbelt bosted bestå.

#### 4 UTENLANDSK RETT

I dette kapitlet gis en kort beskrivelse av gjeldende rett for når et selskap anses hjemmehørende i de nordiske landene iht. deres internrett, samt tilsvarende regler i noen andre sentrale OECD-land.

##### 4.1 De nordiske landene

I *Danmark* regnes et selskap som er registrert eller har «ledelsens sæde» i Danmark som hjemmehørende der. Om ledelsens sete er i Danmark beror på en konkret vurdering av de faktiske forhold i forbindelse med selskapets avgjørelser. Det legges først og fremst vekt på den daglige ledelse av selskapet. Selskapet vil derfor ofte bli ansett for hjemmehørende i Danmark når administrasjonen har sete eller selskapet har hovedsete i landet. Om styret forestår den reelle daglige ledelsen av selskapet, er stedet for styrets avgjørelser av vesentlig betydning.

I *Finland* anses «innenlandske samfunn» som globalskattepliktige. Finsk skattelovgivning har ikke definert hva som anses som et «innenlandsk samfunn», men i praksis er dette selskap stiftet i henhold til finsk lov og registrert i det finske foretaksregisteret. Et utenlandsk selskap anses ikke globalskattepliktige selv om ledelse på styrenivå befinner seg i Finland, men et slikt selskap kan ha begrenset skatteplikt til Finland.

*Island* regner et selskap som hjemmehørende dersom selskapet er registrert der. Det samme gjelder hvis selskapet i henhold til vedtektene er islandsk, og i tilfeller hvor stedet for effektiv ledelse er på Island.

I *Sverige* er juridiske personer globalskattepliktige om de på grunn av sin registrering eller, om registrering ikke har funnet sted, på grunn av stedet for styrets sete eller noen annen slik omstendighet er å anse som en svensk juridisk person. Utenlandske juridiske personer har ev. begrenset skatteplikt og er således ev. bare å anse som skattepliktige for nærmere angitte inntekter. Vurderingen av om en juridisk person er svensk eller utenlandsk gjøres normalt ut fra formelle kriterier. En juridisk person som er registrert i det svenske registret for en viss sammenslutningsform, f.eks. i

---

<sup>7</sup> Hvor staten selskapet ikke skal anses skatteavtalebosatt i har en såkalt «Treaty Non-Resident regel», se omtale i kap. 5.2 og 6.4, vil selskapet likevel bare anses internrettslig bosatt i en stat.

Bolagsverkets register over svenske aksjeselskap, er en svensk juridisk person. Om det ikke finnes registrering noe sted, men stedet for styrets sete er i Sverige eller det finnes noen annen omstendighet (f.eks. at den hovedsaklige virksomheten drives Sverige) medfører dette også globalskatteplikt for denne personen.

## 4.2 Utvalgte OECD-land

I *Australia* anses et selskap som hjemmehørende dersom det er stiftet der. Er ikke selskapet stiftet i Australia anses det likevel hjemmehørende der dersom selskapet driver virksomhet i Australia, og har sentral ledelse og kontroll i Australia eller dersom stemmeretten i selskapet kontrolleres av aksjonærer hjemmehørende i Australia. Med ledelse menes iverksettelse av selskapets strategier og beslutninger. Med kontroll menes å utforme slike strategier og beslutninger.

I *Belgia* regnes et selskap som hjemmehørende dersom selskapet enten selskapsrettslig er å regne som et belgisk selskap (legalt sete), har hovedetablering eller effektiv ledelse i Belgia.

I *Canada* anses et selskap som hjemmehørende dersom selskapet er stiftet der. Selskap som ikke er stiftet i Canada vil anses hjemmehørende dersom den sentrale ledelsen og kontrollen over selskapet finner sted i Canada. Generelt vil dette være ledelse på styrenivå.

*Frankrike* anser et selskap som hjemmehørende dersom det har legalt sete der eller dersom den effektive ledelsen på styrenivå finner sted i Frankrike. Frankrike bygger imidlertid på territorialprinsippet i selskapsbeskatningen, slik at betydningen av hvor et selskap er hjemmehørende reduseres.

*Nederland* anser et selskap som er stiftet i Nederland som hjemmehørende der. Et selskap som ikke er stiftet i Nederland kan likevel anses hjemmehørende dersom det etter omstendighetene er faktisk plassert i Nederland. For å avgjøre dette foretas en bred vurdering av en rekke momenter som hvor selskapets effektive ledelse er, hvor styremedlemmer er bosatt, hvor medlemmene av representantskapet er bosatt, hvor generalforsamlingen holdes, hvor majoritetsaksjeeier er bosatt, hvor selskapets eiendeler befinner seg, hvor regnskapet oppbevares, virksomhetens art og hvor den er lokalisert.

*Storbritannia* anser et selskap som hjemmehørende dersom det er stiftet der. Et selskap som ikke er stiftet i Storbritannia, kan likevel anses som hjemmehørende der, men må da være formelt eller reelt administrert og kontrollert i Storbritannia. Styret anses for å stå for administrasjon og kontroll av et selskap. Storbritannia har en særregel hvor det følger at et selskap som i utgangspunktet er internrettslig hjemmehørende i Storbritannia, men som etter skatteavtale er bosatt i et annet land, likevel ikke skal anses internrettslig hjemmehørende i Storbritannia.

*Tyskland* anser et selskap som hjemmehørende dersom det har legalt sete eller ledelse på styrenivå der. Alle enheter som er stiftet i henhold til tysk lovgivning må ha legalt sete i Tyskland.

USA bygger på inkorporeringskriteriet, dvs. at et selskap anses hjemmehørende der dersom det er stiftet der. Dersom et selskap flytter, kan det fortsatt bli ansett som globalskattepliktig til USA, men da er det vilkår om uendret eierskap og liten substansiell aktivitet i etableringslandet. Likeledes kan et utenlandsk selskap på visse vilkår regnes som globalskattepliktig til USA («stapled stock rule»).

## **5 OECD/G20-LANDENES BEPS-PROSJEKT – TILTAK MOT OVERSKUDDSFLYTTING**

Skattemyndigheters erfaring med at multinasjonale selskap har og benytter muligheter for aggressiv skatteplanlegging var bakgrunnen for OECD/G20s BEPS-prosjektet (Base Erosion and Profit Shifting Project). I oktober 2015 ble det lagt fram en handlingsplan med 15 tiltakspunkter.<sup>8</sup>

Det er særlig to av tiltakspunktene som inneholder forslag om bosted for selskap:

*Action 2: Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements* som omhandler regler som skal motvirke doble inntektsfradrag og dobbelt ikke-beskatning ved bruk av hybride finansielle instrumenter eller hybride enheter, og

*Action 6: Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances* som gjelder misbruk av skatteavtaler og blant annet inneholder en minimumsstandard for hvordan landene skal forebygge dette.

Nedenfor presenteres kort forslagene i disse to tiltakspunktene som er relevante for høringsforslaget.

### **5.1 Ny artikkel 4 (3) i OECDs mønsteravtale – tiltakspunkt 6**

Artikkel 4 (3) («stedet for virkelig ledelse») ble tatt inn i OECDs mønsteravtale i 1963. I 2008 ble en alternativ konfliktløsningsbestemmelse til mønsterets artikkel 4 (3) tatt inn i kommentarene til denne bestemmelsen. I tiltakspunkt 6 (side 72 flg.) anbefales det å erstatte gjeldende artikkel 4 (3) i OECDs mønsteravtale med den alternative bestemmelsen. Bestemmelsen, som også har vært en del av Norges skatteavtalepolicy de seneste årene, lyder i norsk oversettelse:

---

<sup>8</sup> <http://www.oecd.org/tax/beps-2015-final-reports.htm>

*«Når en annen person enn en fysisk person ifølge bestemmelsene i punkt 1 anses bosatt i begge avtalestatene, skal de kompetente myndigheter i avtalestatene ved gjensidig avtale søke å avgjøre i hvilken avtalestat personen skal anses bosatt for denne overenskomstens formål. Ved avgjørelsen skal det tas hensyn til stedet for personens effektive ledelse, stedet hvor den er stiftet eller på annen måte opprettet og ethvert annet lignende kriterium. I mangel av en slik avtale mellom avtalestatenes kompetente myndigheter skal personen ikke ha krav på noen fritak fra eller nedsettelse av skatt som følger av denne overenskomsten, bortsett fra i den utstrekning eller på en slik måte som de kompetente myndigheter i avtalestatene blir enige om».*

Formålet med bestemmelsen er å redusere muligheten for å manipulere hvor et selskap skal anses bosatt når et selskap er bosatt etter internretten i begge statene. Det er avtalestatenes kompetente myndigheter som skal avgjøre i hvilket land selskapet skal anses bosatt etter skatteavtalen. I kommentarene til bestemmelsen framgår det at statene forventes å ta i betraktning faktorer som hvor styret e.l. vanligvis avholder møte, hvor daglig leder og andre sentrale personer normalt arbeider, hvor den overordnede daglige driften er, hvor selskapets hovedkontor befinner seg, hvilket lands rett som regulerer selskapsforholdene, hvor regnskapsinformasjonen lagres og om valget medfører risiko for uheldig bruk av skatteavtalen etc. De kompetente myndighetene er ikke forpliktet til å komme til enighet om hvor selskapet skal anses bosatt. Fram til slik avgjørelse foreligger, vil selskapet ikke ha skatteavtalebeskyttelse med mindre de kompetente myndigheter bestemmer noe annet.

## **5.2 Internrettslig regulering av dobbelt bosted for selskap – tiltakspunkt 2**

I rapporten til tiltakspunkt 2 side 137 flg. framgår det at ny artikkel 4 (3) i OECDs mønsteravtale ikke løser alle utfordringer knyttet til at et selskap er internrettslig hjemmehørende i flere land. Som eksempel vises det til omgåelsesarrangement hvor et selskap er internrettslig hjemmehørende i begge land, men samtidig er å anse som bosatt i det ene landet etter skatteavtale. Selskapet gis da mulighet til å nyte godt av fordelene ved å være internrettslig hjemmehørende i begge land, men uten å ha tilsvarende forpliktelser. Som eksempel er det vist til at et internrettslig hjemmehørende selskap som er skatteavtalebosatt i en annen stat kan flytte tap i utlandet til et annet internrettslig hjemmehørende selskap ved hjelp av konsernbidrag, mens det samtidig krever beskyttelse iht. skatteavtale for beskatning av overskudd i utlandet. Rapporten uttaler at slike arrangement må håndteres med generelle internrettslige omgåelsesregler. Hvis et land likevel har problemer med omgøelser i slike tilfeller, kan en annen løsning være å innføre en regel om at et selskap ikke skal anses internrettslig hjemmehørende dersom det følger av skatteavtale at selskapet er bosatt i et annet land.

## 6 NÆRMERE OM FORSLAGET

### 6.1 Innledning

Departementet foreslår å endre skatteloven § 2-2 første ledd slik at det framgår at et selskap skal anses som hjemmehørende i riket dersom det er stiftet i Norge eller dersom den reelle ledelsen av selskapet finner sted i eller fra Norge. Departementet foreslår også å endre § 2-2 første ledd slik at det framgår at dette likevel ikke gjelder når et selskap er bosatt i en annen stat etter skatteavtale med fremmed stat.

Departementet deler Skatteutvalgets vurdering om at skatteloven § 2-2 første ledd bør strammes inn, men med den forskjell at stiftelse er valgt i stedet for registrering. Denne innstrammingen foreslås primært for at selskap stiftet i Norge ikke lenger skal kunne bli bostedsløse.

Forslaget innebærer videre at det skal foretas en noe bredere vurdering av relevante momenter for å avgjøre om et selskap stiftet i utlandet skal anses som hjemmehørende i riket etter norsk internrett. Bl.a. vil det ikke lenger i like stor grad være avgjørende hvor selskapets ledelse på styrenivå faktisk utøves. Endringen medfører at den internrettslige vurderingen av når et selskap stiftet i utlandet skal anses hjemmehørende i Norge minst vil være like bred som den som følger av art. 4 (3) i OECDs mønsteravtale (dvs. både gjeldende og alternativ/ny art. 4 (3))

Forslaget omfatter også en regel som medfører at et selskap som i utgangspunktet er å anses som hjemmehørende i riket på grunnlag av stiftelse eller reell ledelse, likevel ikke skal anses som hjemmehørende her dersom selskapet er bosatt i en annen stat etter skatteavtale (selskapet må altså være bosatt i en annen stat iht. skatteavtalens tie-breakerbestemmelse). En slik «Treaty Non-Resident»-regel er å finne i Storbritannias internrett og er også omtalt i anbefalingene fra BEPS-prosjektet, jf. kap. 5.2 over. Formålet er å hindre skattetilpasninger som er mulige i tilfeller hvor et selskap er hjemmehørende i riket iht. skatteloven § 2-2 første ledd, men skal anses bosatt i en annen stat etter skatteavtale. Departementet foreslår også å endre skatteforvaltningsloven § 8-2 først ledd bokstav a slik at et selskap som ikke hjemmehørende i Norge fordi selskapet er bosatt i en annen stat etter skatteavtale med fremmed stat, skal levere skattemelding.

Når selskap som omfattes av forslaget i høringsnotatet ikke tidligere har vært skattepliktig til Norge, foreligger det ikke norske skattemessige verdier for selskapets eiendeler mv. Ved overgang til skatteplikt må det derfor fastsettes skattemessige inngangsverdier (åpningsbalanser) for eiendeler som skal inngå ved beregning av inntekten. Finansdepartementet foreslår egne regler for fastsetting av skattemessig åpningsbalanse for slike selskap.

Endringene foreslås å tre i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2018.

## 6.2 Selskap stiftet i Norge

Etter gjeldende rett er stiftelse av et selskap i Norge ikke tilstrekkelig til å anse selskapet som hjemmehørende i riket etter skatteloven § 2-2 første ledd. Både i Finansdepartementets uttalelse gjengitt i Utv. 1998 s. 848 og i Lignings-ABC er det lagt til grunn at selskapets skattemessige bosted må avgjøres på bakgrunn av en bred vurdering av de faktiske forhold i den enkelte sak, hvor faktisk ledelse på styrenivå er ett av flere momenter.

Selv om det skal en del til for at et selskap stiftet i Norge ikke anses som hjemmehørende i riket etter skatteloven § 2-2 første ledd, er Skatteetatens erfaring at et selskap kan organisere seg slik at det i praksis er vanskelig å kontrollere om selskapet skal anses hjemmehørende her og/eller i et annet land. Et selskap stiftet i Norge kan også flytte stedet for styrets ledelse mv. til et land som utelukkende bruker stiftelse som hjemmehørendekriterium, dvs. slik at selskapet ikke anses hjemmehørende i noe land etter internretten. Dette er klart uheldig, og selv om departementet antar at det er få bostedsløse selskap stiftet i Norge, bør dette forhindres fordi det kan føre til at visse inntekter ikke skattlegges noe sted.

Et ytterligere argument for den foreslåtte regelen er at selskap som er stiftet/registret i Norge i de aller fleste tilfeller også vil ha andre tilknytningsformer til Norge, dvs. typisk ledelse og virksomhet her. En regel om at selskap stiftet i Norge alltid skal anses hjemmehørende i riket iht. skatteloven § 2-2 første ledd, vil dermed bidra til et enklere regelverk for når et selskap stiftet i Norge skal anses hjemmehørende i riket. Som det framgår av kapittel 4 har alle land omtalt der en regel hvor et selskap stiftet/registrert i det respektive landet skal anses hjemmehørende der.

Skatteutvalget foreslår en regel som fastslår at et selskap *registrert* i riket alltid skal anses hjemmehørende i riket etter skatteloven § 2-2 første ledd, men det framgår ikke hvorfor utvalget har valgt registrering framfor stiftelse. Av kapittel 4 framgår at det ikke er en entydig løsning internasjonalt. Departementet antar at spørsmålet har liten betydning siden nær sagt alle selskap stiftet i Norge har registreringsplikt i foretaksregisteret. Blant annet siden det verken nå eller i framtiden helt kan ses bort fra noen selskap stiftet i Norge ikke har registreringsplikt, finner departementet det hensiktsmessige å bruke stiftelse som kriterium. Med «stiftet i Norge» menes et selskap opprettet i henhold til norsk selskapsrett. Et selskap vil være å anse som «stiftet i Norge» inntil selskapet er oppløst iht. norsk selskapsrett.

## 6.3 Selskap stiftet i utlandet

Etter gjeldende rett anses selskap stiftet i utlandet som skattemessig hjemmehørende i riket dersom selskapet etter en konkret vurdering reelt sett må anses ledet fra Norge. I vurderingen legges det særlig vekt på hvor selskapets ledelse på styrenivå faktisk utøves.

Etter Skatteutvalgets oppfatning er det antagelig mindre behov for å gjøre endringer i reglene for når selskap stiftet i utlandet skal anses hjemmehørende i riket. Utvalget viser til at vurderingstemaet etter norsk rett er faktisk ledelse på styrenivå, mens mange andre land og OECDs mønsteravtale bygger på en noe bredere vurdering («stedet for virkelig ledelse»). Utvalget ser bl.a. problemet med at enkelte selskap kan ende opp bostedsløse fordi landene opererer med ulike kriterier for å bestemme skattemessig bosted, men tror likevel ikke at en noe bredere materiell vurdering vil bety at mange flere selskap enn i dag blir ansett skattepliktige til Norge. Dette skyldes at selskap stiftet i utlandet med tilstrekkelig virksomhet i Norge uansett vil være skattepliktig hit for inntekt fra slik aktivitet. Utvalget ber imidlertid departementet vurdere endringer også i reglene for når selskap stiftet i utlandet skal anses hjemmehørende i riket, ut fra en målsetting om å gjøre reglene mer robuste overfor tilpasninger som involverer mobile skattegrunnlag.

Den grunnleggende funksjon ved regelen for når et selskap stiftet i utlandet skal anses hjemmehørende i riket, er å etablere globalskatteplikt når et selskap har tilstrekkelig tilknytning til Norge. Det har en klar verdi å ha en tydelig regel om hva som anses som tilstrekkelig tilknytning for å etablere globalskatteplikt til Norge. Slik gjeldende rett er i dag må dette kunne sies å være tilfelle, men regelen er imidlertid ikke tilstrekkelig effektiv mot skattemotiverte tilpasninger. Globalisering og teknologisk utvikling bidrar til å gjøre denne utfordringen større. For eksempel kan et selskap relativt enkelt innrette seg slik at beslutningene på styrenivå formelt treffes i utlandet, noe som ev. i kombinasjon med andre momenter kan medføre at globalskatteplikt til Norge unngås. At styremøter helt eller delvis kan avholdes uten at fysiske møter, at styremøter stadig flyttes og styremedlemmer ofte skiftes ut kan også gjøre det tilnærmet umulig å fastslå hvor faktisk ledelse på styrenivå foregår. Lignende betraktninger har lenge vært framme i juridisk litteratur.<sup>9</sup> Skatteetatens erfaring med at det er relativt enkelt å unngå at faktisk ledelse på styrenivå finner sted i Norge styrker departementets oppfatning om at dagens regel bør endres. Departementet antar at en noe bredere vurdering enn etter dagens regler, vil kunne gjøre det noe enklere å fastslå om den reelle ledelsen utøves i Norge.

Vurderingsnormen i OECDs mønsteravtale art. 4 (3), dvs. stedet for virkelig ledelse, bygger på en noe bredere vurdering enn gjeldende internrettslige regel for selskap stiftet i utlandet. Av kommentarene til art. 4 (3) framgår at dette er stedet hvor den sentrale ledelsen («key management») og forretningsmessige avgjørelsene («commercial decisions») som er nødvendig for den helhetlige driften av foretakets virksomhet i hovedsak treffes («that are necessary for the conduct of the entity's business as a whole are in substance made»). Departementet viser ellers til at iht. den alternative art. 4 (3) i mønsteravtalen, jf. også BEPS-anbefalingen i tiltakspunkt 6, så

---

<sup>9</sup> Se eksempelvis «Norsk Internasjonal Skatterett» (2011) av Naas, Bruusgaard, Ilstad og Svensen (side 179).



skal dobbelt bosted for selskap avgjøres ved kompetent myndighetsavtale med grunnlag i en enda bredere vurdering enn stedet for virkelig ledelse (se ev. omtale i kap. 5.1)

Departementet mener den internrettslige regelen i det minste bør dekke de tilfeller hvor et selskap kan bli ansatt bosatt her etter en vurdering av bestemmelsen om dobbelt bosted for selskap i skatteavtale. Med en regel som gir et snevrere internrettslig vurderingsgrunnlag enn det som følger av skatteavtale, kan et selskap også i noen tilfeller ikke anses hjemmehørende i noe land. Endringen som foreslås for selskap stiftet i Norge kan også gjøre det mer aktuelt å stifte selskap i utlandet for å unngå å bli skattemessig hjemmehørende i Norge. Dette taler for for å endre vurderingstemaet også for selskap stiftet i utlandet.

Departementet deler Skatteutvalgets vurdering om at en noe bredere materiell vurdering nok ikke vil bety at mange flere selskap stiftet i utlandet enn i dag vil bli ansett internrettslig hjemmehørende i Norge – selskap stiftet i utlandet vil som hovedregel ha sterkere tilknytning til stiftelseslandet enn til Norge. Selskap med tilstrekkelig virksomhet i Norge eller som deltar i slik virksomhet vil også uansett være begrenset skatteplikt etter skatteloven § 2-3. Departementet legger likevel vekt på behovet for en regel som motvirker at selskap kan anses bostedsløse og som sikrer at et selskap som har tilstrekkelig tilknytning til riket er globalskattepliktig til Norge, dvs. uavhengig av om selskapet allerede har begrenset skatteplikt hit. Målet må være å ha regler som er motstandsdyktig overfor skattemotiverte tilpasninger og som sørger for at selskap med tilstrekkelig reell tilknytning til Norge regnes som hjemmehørende her (og da selv om dette skulle være et mindre antall selskap). På denne bakgrunn mener departementet at dagens rettstilstand for når selskap stiftet i utlandet skal anses hjemmehørende i riket bør endres.

#### *Nærmere om forslaget*

Departementet foreslår å endre skatteloven § 2-2 første ledd slik at selskap mv. skal regnes som hjemmehørende i riket også når «*reell ledelse [...] finner sted i eller fra Norge*». Forslaget innebærer at det skal foretas en noe bredere vurdering av relevante momenter for å avgjøre om et selskap stiftet utlandet skal anses som hjemmehørende etter norsk internrett. Bl.a. vil det ikke lenger i like stor grad være avgjørende hvor selskapets ledelse på styrenivå faktisk utøves. Endringen medfører at den internrettslige vurderingen av når et selskap stiftet i utlandet skal anses hjemmehørende i Norge minst vil være like bred som den som følger av OECDs mønsteravtale art. 4 (3), dvs. både etter både gjeldende og alternativ/ny art. 4 (3).

Departementet mener en noe bredere materiell vurdering ikke vil bety at mange flere selskap stiftet i utlandet enn i dag vil bli ansett internrettslig hjemmehørende i Norge. Hvor mange selskap dette vil gjelde er vanskelig å anslå. Skal det pekes på noen typer selskap stiftet i utlandet som i større grad enn andre må forventes å bli vurdert som hjemmehørende i riket etter forslaget til endret § 2-2 første ledd i skatteloven, antar departementet at dette først og fremst vil være holding-, postkasse- og skallselskap.

Departementet legger til grunn at det vil være få selskap stiftet i utlandet som allerede er hjemmehørende i riket som ikke også vil anses for å ha reell ledelse som finner sted i eller fra Norge. Siden det legges opp til noe bredere vurdering av relevante momenter, bl.a. slik at det ikke lenger i like stor grad vil være avgjørende hvor selskapets ledelse på styrenivå faktisk utøves, må det likevel forventes at noen selskap stiftet i utlandet som er hjemmehørende i riket etter forslaget ikke lenger vil være å anse som dette.

Forslag til endring av § 2-2 første ledd i skatteloven innebærer at et selskap skal regnes som hjemmehørende i riket når reell ledelse av selskapet finner sted i eller fra Norge. Dette er en vurdering som må gjøres på grunnlag av omstendighetene i hvert enkelttilfelle.

Med «ledelse» menes daglig ledelse og ledelse på styrenivå. Å fastslå hvem som formelt utgjør styret bør ikke by på problemer. Derimot kan det være mer utfordrende å avgjøre hvem som inngår i den daglige ledelsen. Spørsmålet om hvem som inngår i den daglige ledelsen må vurderes konkret i hver enkelte sak med utgangspunktet i at dette normalt vil være den gruppe personer som er hierarkisk underordnet styret (typisk daglig leder, økonomidirektør, personaldirektør etc.).

Det fremgår av ordlyden til forslaget om ny § 2-2 første ledd i skatteloven at det er realitetene – ikke formalitetene – man skal se hen til og som skal være avgjørende i vurderingen av om ledelsen av selskapet finner sted i eller fra Norge. I denne vurderingen er det naturlige første steg å se hen til hvor reell ledelse på styrenivå og reell daglig ledelse finner sted.

Å avgjøre stedet for reell daglig ledelse må antas å være mindre problematisk. Dette vil normalt være stedet hvor de som faktisk inngår i den daglige ledelsen vanligvis arbeider og oppholder seg. Er det nødvendig å undersøke grensen mellom ledelse på styrenivå og daglig ledelse, gjøres dette ved å ta utgangspunkt i fordelingen av ansvar og kompetanse som følger av norsk selskapsrett og vanlig forretningsmessig praksis.

Erfaringsmessig er det mer utfordrende å avgjøre hvor reell ledelse på styrenivå finner sted. Som før nevnt lar kriteriet seg forholdvis lett manipulere. Selv utenfor manipulasjonstilfellene er dette utfordrende fordi økt internasjonalisering av næringslivet og ny kommunikasjonsteknologi har medført at det ikke er uvanlig styremedlemmer er bosatt i ulike land, at styremøter avholdes uten fysiske møter (og kanskje sjeldnere enn før) eller avholdes på ulike steder. Ny kommunikasjonsteknologi bidrar også til økt fleksibilitet hva angår styremedlemmers oppfyllelse av deres arbeidsoppgaver og plikter. Departementet påpeker på denne bakgrunn at reell ledelse på styrenivå må anses å finne sted hvor den kompetansen som materielt sett tilhører styret iht. norsk selskapsrett og vanlig forretningsmessig praksis faktisk utøves. Det må ses hen til hvor styremøtene avholdes, men likevel slik at det uten videre skal legges til grunn dette også er stedet hvor reell ledelse på styrenivå foregår. Innebærer f.eks. styremøtene lite annet enn sandpåstrøing (formell vedtakelse av allerede fattede beslutninger mv.) er det svært liten grunn til å vektlegge hvor disse finner sted. I

vurderingen av hvor reell ledelse på styrenivå finner sted må også andre relevante omstendigheter enn hvor styremøtene faktisk finner sted vektlegges. En slik særlig relevant omstendighet er hvor styremedlemmene vanligvis arbeider og oppholder seg.

Forslaget til endret § 2-2 første ledd i skatteloven legger opp til en samlet vurdering av hvor reell ledelse på styrenivå og reell daglig ledelse finner sted. I vurdering av om den reelle ledelsen av selskapet finner sted i eller fra Norge må det imidlertid også tas hensyn til øvrige omstendigheter rundt selskapets organisering og virksomhet, særlig hvor generalforsamlingene avholdes, hvor selskapets kontorer befinner seg og hvor selskapets virksomhet ev. kan sies å drives. Ved å ta slike omstendigheter i betraktning belyses det overordnede spørsmålet, dvs. om den reelle ledelsen av selskapet finner sted i eller fra Norge og om selskapet har en slik tilknytning til Norge at det er å anses som hjemmehørende i riket.

En særlig problemstilling er situasjonen hvor den reelle ledelsen på styrenivå befinner seg i Norge og den reelle daglige ledelse ikke befinner seg her (eller omvendt) – her omtalt som «delt ledelse». I tilfeller av delt ledelse kan det argumenteres for at ledelsen av selskapet ikke finner sted i eller fra Norge så lenge den reelle ledelsen på styrenivå ikke befinner seg her. Motsatt, når den reelle ledelsen på styrenivå befinner seg i Norge, kan det argumenteres for at den reelle ledelsen av selskapet finner sted i eller fra Norge. I tilfelle av delt ledelse må det også ses hen til øvrige omstendigheter rundt selskapets organisering og virksomhet. Slike omstendigheter vil særlig være hvor generalforsamlingene avholdes, hvor selskapets kontorer befinner seg og hvor selskapets virksomhet ev. kan sies å drives. I tilfelle av delt ledelse er det ingen presumsjon om at reell ledelse på styrenivå avgjør om selskapet er hjemmehørende i riket eller ikke. Dette er i samsvar med kommentarene til OECDs mønsteravtale (2014) om vurderingen av «stedet for virkelig ledelse» og den fleksibilitet som følger av alternativ/ny artikkel 4 (3) i mønsteravtalen.

Det er ikke bare i situasjoner med delt ledelse at det må ses hen til andre omstendigheter rundt selskapets organisering og virksomhet for å avgjøre om den reelle ledelsen av selskapet finner sted i eller fra Norge. Globalisering og teknologisk utvikling har bidratt og bidrar til å gjøre det utfordrende å avgjøre hvor et selskap ledes fra. Styremøter kan avholdes i ulike land, avholdes uten at alle styremedlemmene fysisk møtes (noen styremedlemmer kan delta i møter digitalt) osv. Når det hefter usikkerhet rundt stedet for ledelse på styrenivå og/eller daglig ledelse må derfor momentene beskrevet ovenfor få en enda mer sentral plass i vurderingen av om den reelle ledelsen av selskapet finner sted i eller fra Norge. I den sammenheng vil det også være relevant å se hen til hvor de som inngår i styret og daglig ledelse normalt arbeider og oppholder seg.

Formuleringen reell ledelse som finner sted i «*eller fra*» Norge er valgt for å gjøre det helt klart at selv om et selskaps operative virksomhet ikke finner sted i riket, så kan selskapet likevel anses som internrettslig hjemmehørende i riket. Dette kan typisk være tilfelle for holdingselskap etc.

#### 6.4 Unntak for selskap bosatt i annet land etter skatteavtale

I et høringsinnspill til NOU 2014: 13 uttaler Advokatforeningen at en regelendring som gjør alle selskap stiftet i Norge skal anses skattemessig hjemmehørende i riket, bør suppleres med et unntak for selskap som er skattemessig bosatt i annen stat etter skatteavtale. Foreningen viser til at regelen kan utformes etter mønster fra tilsvarende regel i Storbritannia. Advokatforeningen mener en slik unntaksregel vil hindre kompliserte ligningsforhold.

Den britiske regelen følger av Corporation Tax Act 2009 section 18 og bestemmer at et selskap som i utgangspunktet er internrettslig hjemmehørende i Storbritannia, men som etter skatteavtale anses bosatt i en annen stat, likevel ikke skal anses hjemmehørende i Storbritannia etter britisk intern rett (et såkalt «Treaty Non-Resident»-selskap (TNR)). Dette er en omgåelsesregel med formål å motvirke uheldige utslag av at det ikke er samsvar mellom et selskaps status som hjemmehørende etter internretten og etter skatteavtale.<sup>10</sup>

At det kan være behov for en slik regel utover en administrativ begrunnelse, er trukket frem i anbefalingene fra BEPS-prosjektet, jf. kap. 5.2 over. En slik regel vil ha til hensikt å motvirke at selskap kan oppnå fordeler av å være hjemmehørende i et land etter internretten, men bosatt i et annet land etter skatteavtalen. Departementet har ikke oversikt over omfanget av slik skatteplanlegging som har en side til Norge, men er kjent med at Skatteetaten har slike saker. Omgåelsearrangement som tar utgangspunkt i fordelaktige virkninger av dobbelt internrettslig bosted er aktuelle også i det norske skattesystemet, dvs. slik at skattyter kan nyte godt av fulle internrettslige fordeler og skatteavtalefordeler samtidig. Slike arrangementer kan bl.a. involvere konsernbidragsordningen, rett til andre typer av fradrag og fritaksmetoden. Omfanget av saker hvor et selskap er hjemmehørende i riket etter skatteloven § 2-2 første ledd, men bosatt i en annen stat på bakgrunn av skatteavtale må dessuten forventes å øke noe når tilknytningskriteriene endres.

At det skal knyttes bestemte virkninger<sup>11</sup> til at et selskap er hjemmehørende i riket etter internretten, men ikke bosatt her etter skatteavtale, kan reguleres særskilt i sammenheng med det aktuelle regelsett. Det er for eksempel gjort i skatteloven § 6-3 femte ledd som avskjærer fradragsrett når Norge har frasagt seg beskatningsrett i skatteavtale og § 16-20 første ledd som gjelder fradrag i norsk skatt for skatt betalt til fremmed stat, og kan ev. gjøres i andre deler av skatteregelverket. Regelspesifikke løsninger adresserer likevel ikke det underliggende problemet, nemlig at en uoverensstemmelse mellom internrettslig bosted og skatteavtalebosted muliggjør slike omgåelsesarrangementer.

---

<sup>10</sup> Canada skal ha en tilsvarende regel i Income Tax Act of Canada subsection 250 (5)

<sup>11</sup> Det vil si andre virkninger enn det som følger av skatteavtalen.

Departementet foreslår å endre skatteloven § 2-2 første ledd slik at selskap som er bosatt i en annen stat etter skatteavtale likevel ikke skal anses hjemmehørende i riket. Vilkåret om å være «bosatt i en annen stat etter skatteavtale med fremmed stat» vil ikke være oppfylt fordi et selskap er internrettslig bosatt i en annen stat og således bare skatteavtalebosatt der etter skatteavtalen artikkel 4 (1). Selskapet må også være bosatt i den annen stat i medhold av konfliktløsningsbestemmelsen (tie-breaker) i skatteavtalen (normalt artikkel 4 (3)).

Regelen får anvendelse når et selskap er stiftet i Norge eller har reell ledelse som finner sted i eller fra Norge, og selskapet er bosatt i den annen stat etter internretten i den annen stat, og selskapet iht. konfliktløsningsbestemmelsen i den relevante skatteavtalen er bosatt i den annen stat. Det må da skilles mellom to typetilfeller av konfliktløsningsbestemmelser i skatteavtalene.

Det første typetilfellet er skatteavtaler som bruker «virkelig ledelse» («place of effective management»-testen). I slike tilfeller må selskapet i forbindelse med skattemeldingen vurdere i hvilken stat det skal anses bosatt etter skatteavtalen. Dersom selskapet påstår seg å være skatteavtalebosatt i den annen stat, må dette dokumenteres i form av bostedsbekreftelse e.l. utstedt av den annen stat.

Det andre typetilfellet er skatteavtaler hvor landenes kompetente myndigheter skal ta stilling til hvor selskapet skal anses bosatt. I en slik sak må selskapet kontakte skattemyndighetene for å initiere en minnelig avtaleprosedyre (MAP). I påvente av en kompetent myndighetsavtale som avgjør bostedsspørsmålet etter skatteavtalen, vil selskapet ikke oppfylle vilkåret om å være bosatt i en annen stat etter skatteavtale med fremmed stat. Et selskap kan oppfatte dette som en urimelig løsning, men et selskap har selv mulighet til å påvirke omstendigheter som kan føre til at det anses hjemmehørende/bosatt i to stater og kan dermed innrette seg slik at en slik situasjon ikke oppstår.

Regelen får ikke anvendelse når skatteavtalen ikke inneholder en konfliktløsningsbestemmelse (tie-breaker) for selskap.

Et selskap som oppfyller betingelsene for å være bosatt i den annen stat etter skatteavtalen, vil ikke være hjemmehørende i riket og derfor ikke globalskattepliktig til Norge. Selskapet kan imidlertid være skattepliktig til Norge på annet grunnlag, eventuelt begrenset av andre bestemmelser i skatteavtalen enn artikkel 4 om bosted, f.eks. fast driftsstedbestemmelser.

### *Skattemelding*

Etter gjeldende rett er plikt til å levere skattemelding knyttet til skatteplikt etter internretten, jf. skatteforvaltningsloven § 8-2 første ledd a. Et selskap har altså plikt til å levere skattemelding både på grunnlag av skatteplikt etter skatteloven § 2-2 første ledd og § 2-3 første ledd bokstav b.

Når et selskap skal anses bosatt i en annen stat etter skatteavtale, kan omstendighetene som ligger til grunn for at selskapet anses bosatt i en annen stat etter skatteavtale, endres over tid. Skatteavtalebostedet i Norge kan gjeninntre (for eksempel ved endringer i ledelsen) eller skatteavtalebostedet i den annen stat kan bortfalle (for eksempel ved at selskapet flytter videre til en stat som Norge ikke har skatteavtale med). Det kan også være at selskapet ikke har skatteplikt etter skatteloven § 2-3 første ledd bokstav b, og at selskapet dermed ikke har plikt til å levere skattemelding på dette grunnlaget. Skatteetatens kontrollbehov tilsier at skattemeldingsplikten for slike selskap bør bestå selv om disse selskapene ikke er hjemmehørende i Norge etter norsk intern rett.

Departementet foreslår derfor å endre skatteforvaltningsloven § 8-2 første ledd bokstav a, slik at det framgår at skattemelding også skal leveres av den som ville ha vært skattepliktig etter skatteloven § 2-2 første ledd dersom den ikke hadde vært bosatt i en annen stat etter skatteavtale med fremmed stat.

## **7 FASTSETTING AV SKATTEMESSIG ÅPNINGSBALANSE**

Når eksisterende selskap som omfattes av forslaget i dette høringsnotatet ikke tidligere har vært skattepliktig til Norge, foreligger det ikke norske skattemessige verdier for selskapets eiendeler mv. Ved overgang til skatteplikt for slike selskap må det derfor fastsettes skattemessige inngangsverdier (åpningsbalanser) for eiendeler som skal inngå ved beregning av inntekten.

Det gjelder ingen generell regel om at skattemessig verdi skal settes til markedsverdi ved inntak av objekter til norsk beskatningsområde. Inngangsverdien må fastsettes på grunnlag av en fortolkning av aktuelle skattebestemmelser. For driftsmidler som tas inn i norsk beskatningsområde settes inntaksverdien etter gjeldende rett til eierens anskaffelsespris, redusert med beregnede avskrivninger for eiertiden fram til inntakstidspunktet, jf. skatteloven §§ 14-60 til 14-62. Departementet legger til grunn at disse reglene også vil gjelde for eksisterende selskap som blir skattepliktig til Norge som følge av forslaget til endring skatteloven § 2-2 første ledd, og foreslår at dette klargjøres i en overgangsregel. Dette omfatter fysiske og immaterielle eiendeler som kan anses som driftsmidler. Reglene i skatteloven §§ 14-60 til 14-62 innebærer at anskaffelsesprisen reduseres med beregnede avskrivninger for eiertiden fram til inntektsåret 2018, enten saldoavskrivninger etter § 14-60 femte ledd eller lineære avskrivninger etter § 14-62. I samsvar med § 14-61 skal anskaffelsesprisen omregnes etter valutakursen på anskaffelsestidspunktet. Har driftsmidlet tidligere vært avskrevet i norsk beskatningsområde, medregnes i stedet disse faktiske avskrivningene for et slikt tidsrom.

For andre aktivaposter som har betydning for inntektsfastsettelsen, foreslår departementet en særlig overgangsregel om at skattemessig åpningsbalanse ved

inntreden av norsk skatteplikt skal fastsettes til markedsverdi pr. 31.12.2017. Det er først fra det tidspunkt selskapet blir skattepliktig til Norge at disse eiendelene genererer inntekt i Norge. En løsning med historisk kostpris for slike eiendeler kan føre til at Norge overtar negative og positive skatteposisjoner som har oppstått i en annen skattejurisdiksjon. Det vil føre til at verdistigning som har skjedd i et annet land blir skattepliktig til Norge, og motsvarende at verdinedgang eller tap som ikke har tilknytning til Norge blir fradragsberettiget her. Departementet mener at den foreslåtte løsningen der markedsverdi ved inntaket legges til grunn for åpningsbalansen, gir en enkel regel, samtidig som en unngår at tap som er opparbeidet før skatteplikten til Norge oppstår kommer til fradrag her.

Forslaget om markedsverdi som grunnlag for skattemessig inngangsverdi, omfatter blant annet eiendeler som ikke er å anse som driftsmidler, varer og lignende, aksjer, fordringer og andre finansielle eiendeler. Departementet foreslår også at det samme skal gjelde for gjeldsposter og forpliktelser som inngår i inntektsfastsettelsen.

NOKUS-selskap som blir skattepliktig til Norge som følge av endring av skatteloven § 2-2 første ledd, har allerede en norsk skattemessig verdi, som legges til grunn ved beskatning av norske eiere, jf. skatteloven § 10-65. Departementet foreslår at disse verdiene videreføres på selskapets hånd når selskapet blir skattepliktig etter forslaget i dette høringsnotatet.

Det vises til forslag til overgangsregel. Det foreslås at departementet gis fullmakt til å gi nærmer regler til utfylling og gjennomføring av denne overgangsregelen.

## **8 UTFLYTTING**

Konsekvensen av at et selskap stiftet i Norge skal anses som hjemmehørende i riket, jf. forslag til endring i skatteloven § 2-2 første ledd, er at slike selskap i utgangspunktet ikke vil anses som utflyttet før de etter norsk selskapslovgivning er oppløst. Selskap som anses hjemmehørende i Norge etter norsk intern rett, men som skal anses skattemessig bosatt i en annen stat etter skatteavtale, vil imidlertid anses skattemessig utflyttet på det tidspunkt selskapet etter skatteavtale skal regnes som bosatt i en annen stat.

Selskap stiftet i utlandet som er hjemmehørende i riket vil anses utflyttet når det ikke lenger er slik at reell ledelse finner sted i eller fra Norge, jf. forslag til endring i skatteloven § 2-2 første ledd. Dette må avgjøres konkret i det enkelte tilfellet og etter en vurdering av momentene angitt i kapittel 6.3. Alternativt, og da i det mer teoretiske tilfellet hvor den reelle ledelsen av et selskap stiftet i utlandet finner sted i eller fra Norge, men hvor selskapet er bosatt i en annen stat etter skatteavtale, vil selskapet anses utflyttet når selskapet etter skatteavtalen skal regnes som bosatt i den annen stat.

Konsekvensen av at et selskap skal anses som utflyttet er utflyttingsbeskatning innenfor rammen av skatteloven § 10-71. Skatteloven § 10-71 første ledd bestemmer at gevinst eller tap på eiendel som eies av et utflyttet selskap skal være skattepliktig eller fradragsberettiget som om eiendelen var realisert dagen før utflytting eller at selskapet blir ansett bosatt i utlandet etter skatteavtale. Bestemmelsens annet ledd begrenser dette utgangspunktet i tilfeller der selskapet blir hjemmehørende i en stat innenfor EØS. Bestemmelsens fjerde ledd fastslår at likvidasjon av selskapet etter norsk selskapslovgivning etter at selskapet anses som skattemessig utflyttet ikke skal regnes som en realisasjon av selskapets eiendeler i skattelovens forstand.

Siden forslaget legger opp til at et selskap stiftet i Norge ikke skal anses som hjemmehørende i riket og skattepliktig etter skatteloven § 2-2 første ledd dersom selskapet er bosatt i en annen stat etter skatteavtale, vil det kunne oppstå tilfeller hvor et selskap stiftet i Norge anses skattemessig utflyttet selv om selskapet ikke er likvidert etter norsk selskapslovgivning. Dermed er det behov for å videreføre skatteloven § 10-71 fjerde ledd.

## **9 ØKONOMISKE OG ADMINISTRATIVE KONSEKVENSER**

Regelendringen i skatteloven § 2-2 første ledd vil medføre at noe flere selskap blir ansett hjemmehørende i riket enn i dag. Det kan derfor forventes at forslagene gir økte skatteinntekter. Provenyvirkningene vil bero på inntekter og fradrag i disse selskapene. Det er ikke mulig å anslå for hvilke eller hvor mange selskap globalskatteplikten vil oppstå eller bortfalle som følge av forslaget. Departementet kan derfor ikke med rimelig grad av sikkerhet anslå størrelsen på økningen av proveny.

Skatteetaten antar at regelendringene ikke krever systemendringer, men peker på at en konsekvens av regelendringene kan være en økning i antall MAP-saker. Etaten mener at selv om det ikke kan forventes en stor økning i skattemanntallet av selskap skattepliktige etter skatteloven § 2-2 første ledd, så vil trolig endringene for noen selskap medføre en fornyet og mer kompleks vurdering slik at det kan påregnes å gå med mer ressurser i saksbehandlingen.



## 10 UTKAST TIL BESTEMMELSER

### I

I lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) gjøres følgende endringer:

§ 2-2 første ledd skal lyde:

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

- a. aksjeselskap og allmennaksjeselskap,
- b. sparebank og annet selveiende finansieringsforetak,
- c. gjensidig forsikringsselskap,
- d. samvirkeforetak,
- e. selskap eller sammenslutning som noen eier formuesandeler i eller mottar inntektsandeler fra, når ansvaret for selskapets eller sammenslutningens forpliktelser er begrenset til selskapets eller sammenslutningens kapital,
- f. statsforetak etter statsforetaksloven,
- g. interkommunalt selskap, jf. lov om interkommunale selskaper,
- h. innretning eller forening under selvstendig bestyrelse, herunder
  1. stiftelser
  2. døds-, konkurs- og administrasjonsbo
  3. allmenningsskasser.

### II

I lov 27. mai 2016 nr. 14 om skatteforvaltningen (skatteforvaltningsloven) gjøres følgende endring i §§ 8-2 og 8-11.

§ 8-2 første ledd bokstav a skal lyde:

*a) har hatt formue eller inntekt som er skattepliktig her i landet etter annen bestemmelse i skatteloven enn § 10-13 og den som ville ha vært skattepliktig etter skatteloven § 2-2 første ledd dersom den ikke hadde vært bosatt i en annen stat etter skatteavtale med fremmed stat*

### III

Endringene under I og II trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2018.

## IV

Følgende overgangsregel gjelder:

- (1) Inngangsverdi for driftsmidler for selskaper som blir skattepliktig til riket etter endring under I av skatteloven § 2-2 første ledd, fastsettes i samsvar med skatteloven § 14-60 til 14-62 pr. 31.12.2017.
- (2) For andre eiendeler, herunder blant annet finansielle eiendeler, varer og lignende, skal skattemessig inngangsverdi settes markedsverdi pr. 31.12.2017. Det samme gjelder inngangsverdi for selskapets forpliktelser.
- (3) NOKUS-selskap som blir skattepliktig til riket etter endringen under I av skatteloven § 2-2 første ledd, skal videreføre skattemessige verdier av eiendeler og gjeld som er fastsatt på selskapets hånd pr. 31.12.2017 ved beskatning av eierne etter skatteloven § 10-65.