

# Hjemmehørende- begrepet og skatteplikt

Revisor må under sin revisjonshandling også kontrollere visse forhold som kan ha skattemessige implikasjoner. I denne artikkelen skal vi se litt nærmere på de utfordringene som ligger i kontroll av hvor et utenlandsk registrert aksjeselskap er hjemmehørende.



Artikkelen er forfattet av:

Advokat MNA  
Petter Dragvold  
Partner Arntzenlegal

## Alminnelig skatteplikt

Etter skatteloven § 2–2 har et aksjeselskap alminnelig skatteplikt til Norge hvis det er hjemmehørende her. Har aksjeselskapet alminnelig skatteplikt hit, omfatter skatteplikten i utgangspunktet all inntekt uavhengig av hvor den har sin kilde. Det innebærer også plikt til å levere selvangivelse, ligningsoppgaver og internprisingsdokumentasjon.

Flere forhold aktualiserer nå en drøftelse av vilkårene for når et aksjeselskap er hjemmehørende i Norge. Dette er en kompleks problemstilling hvor regelverket er under utvikling og hvor det er oppstått usikkerhet om reglens innhold. Usikkerheten bunner dels i internasjonal utvikling av reglene for hjemmehørenhet i OECD, og at norske skattemyndigheter ikke er helt enige med seg selv om praktiseringen. Dessuten øker potensialet for konflikter med skattemyndighetene på dette punktet på grunn av avtaler om utveksling av informasjon, mediafokus osv.

## Foreligger fellesvirksomhet?

Det er ikke uvanlig at internasjonale konsern organiserer aktiviteten slik at rettigheter og løsøre, dvs. alle eiendeler som ikke er fast eiendom, legges i selskap hjemmehørende i et land med gunstige skatteregler, med den konsekvensen at det utenlandske selskapet ikke er underlagt norsk beskatning. I den senere tid har norske skattemyndigheter sett nærmere på disse organi-

seringene bl.a. med spørsmål om det foreligger fellesvirksomhet, dvs. om det norske og det utenlandske selskapet har etablert et ansvarlig selskap her i landet.<sup>1</sup> Videre om det utenlandske selskapets inntekter blir skattepliktig hit grunnet NOKUS-regelen, dvs. om selskapets inntekter kan direkte lignedes på aksjonærenes hånd. Men det er også rettet økt fokus på hvor det utenlandsk registrerte selskapet er skattemessig hjemmehørende, dvs. om selskapet er underlagt globalskatteplikt hit eller ikke. I den forbindelse vises til at Skattedirektoratet 18. februar i år kom med en artikkel på hjemmesiden om bostedet til utenlandsk registrerte selskaper.

Selv om det nå høyst sannsynlig blir vedtatt nye regler om utflytting av selskap fra Norge til EØS-land, innebærer ikke dette at de problemstillingene som drøftes her blir mindre aktuelle.

## Hovedregelen etter norsk rett

Etter skatteloven 2–2 har aksjeselskaper alminnelig skatteplikt til Norge dersom de er hjemmehørende i Norge. Vurderingstemaet er ikke om et selskap er hjemmehørende i registreringslandet. Det er sel-



*ORGANISERING: Internasjonale konsern organiserer ofte aktiviteten slik at rettigheter og løsøre legges i selskap hjemmehørende i et land med gunstige skatteregler.*

skapets tilknytning til Norge etter de internrettslige reglene som er avgjørende.

Når det gjelder spørsmålet om et *utenlandsk registrert selskap* skal anses hjemmehørende i Norge, legges avgjørende vekt på om ledelse på styrenivå finner sted i Norge. I den forbindelse kan det vises til uttalelser fra FIN i Utv. 1995 s. 481 og 1998 s. 848, Ot.prp. nr. 86 (1997–98) s. 33. Videre synes Høyesterett å ha lagt samme forståelse til grunn i Rt. 2002 s. 1144 (Utv. 2002 s. 1357). Det avgjørende er hvor beslutninger som materielt sett er beslutninger på styrenivå, fattes, uavhengig av hvem som gjør det. Det er derfor viktig å ha et bevisst forhold til hvilke beslutninger som utgjør selskapets ledelse på styrenivå i de ulike perioder.

## Styrets ansvar

Etter aksjeloven har styret et forvaltningsansvar<sup>2</sup> som i utgangspunktet omfatter all ledelse av selskapet, et tilsynsansvar<sup>3</sup>. I tillegg skal styret fatte beslutning i saker som etter «selskapets forhold er av uvanlig art eller stor betydning».<sup>4</sup> Hva som er av stor betydning, avhenger av selskapet, dets virksomhet og størrelse. Eksempler på saker av stor betydning er inngåelse av viktige avtaler for selskapet og låneopptak grunnet lånets størrelse eller formål.

## Hvor beslutningene fattes

Dersom beslutninger på styrenivå i realiteten fattes av daglig leder, generalforsamling, forretningsfører eller andre, må det ses hen til hvor disse treffer sine beslutninger. Det er videre ikke tilstrekkelig for å unngå norsk beskatning at styremøtene rent fysisk avholdes utenfor Norges grenser. Det avgjørende er hvor beslutninger på styrenivå i realiteten blir fattet.

<sup>2</sup> Jf. aksjeloven § 6–12.

<sup>3</sup> Jf. aksjeloven § 6–13.

<sup>4</sup> Jf. aksjeloven § 6–14, 2. ledd.

<sup>1</sup> Petter Dragvold «Urleie av borerigger i konsernforhold – felles virksomhet?» Skatterett 2010 s. 390.

### Dokumentasjon av styrebeslutninger

Selv om bevisbyrden i utgangspunktet hviler på skattemyndighetene, må selskapet forberede seg på særlige krav til dokumentasjon hvis flertallet av styremedlemmene er bosatt i Norge. Det har bl.a. sin årsak i dagens kommunikasjonsteknologi som muliggjør møter uten å møtes. Styremøtene kan skje i form av en «Resolution in Writing» og ved telefonkonferanser. Sakene kan også være av en slik karakter at det indikerer et løpende styrearbeide over tid. Selskapet bør derfor være bevisst på at de på en tilfredsstillende måte kan dokumentere at styrebeslutningene faktisk ikke skjer her til lands.

### Reell styrebehandling

Vi ser ofte at forretningsføringen skjer fra Norge, enten fra eget forretningskontor eller av uavhengig representant. I et slikt tilfelle bør det gå klart frem av styrepapiret, referater fra styremøtene og fra eventuell annen dokumentasjon at det faktisk er styret som fatter beslutningene på styrenivå og at de oppfyller sin tilsynsplikt med videre. Det er helt legitimt at administrasjonen deltar i forberedelsen av styremøtet, men det må skje en reell styrebehandling av et kompetent styre, og ikke bare en ren sandpårstrøing av administrasjonens forslag.

Det er ikke uvanlig at aktiviteten i selskapet kan variere over tid slik at det i de ulike perioder kan være ulikt behov for styrets deltakelse. Det er derfor viktig at det foretas en løpende vurdering av selskapets bosted, som kan variere over tid, med de skattekomplikasjonene dette kan medføre. I en oppstartsfase bør vurderingen foretas når selskapet har fått etablert et styre, når dette skjer forholdsvis kort tid etter stiftelsen.

Skattedirektoratet har i den ovennevnte artikkelen anbefalt skattekontoret å lete etter opplysninger på selskapets hjemmeside, finne ut hvor selskapets hovedkontor ligger, lese årsrapporten til selskapet, herunder skattenotene, undersøke om det er utarbeidet prospekter som kan si noe om beskatningen av investorene, og henvende seg til selskapet med spørsmål om hvor selskapet er hjemmehørende.

Som vi ser, er ikke de opplysningene de spør om direkte avgjørende for hvor selskapet er hjemmehørende, men kan indikere bosted her og/eller oppfordre til ytterligere undersøkelser eller spørsmål fra skattekontorets side. For å unngå unødvendige problemer bør selskapet være bevisst på at

faktum blir presentert på en korrekt og presis måte i all dokumentasjon fra selskapet.

Vurderingstemaet er bredere når det gjelder spørsmålet om **et norsk registrert selskap** er hjemmehørende hit. I de tilfellene foretas en helhetsvurdering av alle de konkrete tilknytningsforholdene selskapet har til Norge, men også her står ledelse på styrenivå sentralt.<sup>5</sup>

### Hjemmehørende etter OECDs mønsteravtale

I de tilfellene et selskap anses hjemmehørende i flere land etter landets internrett, kan dobbelt bosted avverges ved skatteavtale. Etter OECDs mønsteravtale artikkel 4 anses et selskap hjemmehørende i den stat hvor selskapets «place of management» utøves. Det er i 2008 gjort endringer i kommentarene til mønsteravtalens artikkel 4. Stedet for styrets beslutninger er ikke lenger alene avgjørende, selv om det fortsatt er det sentrale momentet. Det er nå lagt opp til en bredere helhetsvurdering hvor det bl.a. skal vektlegges hvor den daglige ledelse finner sted, hvor selskapets kontor ligger, samt hvor selskapets ledende funksjonærer utøver sine daglige funksjoner. I vurderingen kan det også sees hen til eksempelvis hvor regnskapet føres og oppbevares.

Som en ser, er det nå disharmoni mellom det som hittil har vært sikker norsk internrett vedrørende utenlandsk registrerte selskaper og det «nye» hjemmehørende-begrepet etter mønsteravtalen, noe som bl.a. kan medføre at et selskap ikke blir underlagt alminnelig skatteplikt i noe land, dette under forutsetning av at skatteavtalen gir Norge eksklusiv beskatningsrett uten at vi samtidig har intern hjemmel for beskatning.

Endringen i kommentarene til Mønsteravtalen påvirker i utgangspunktet ikke norsk intern rett direkte, selv om endringene kan si noe om hva Finansdepartementet mener skal være vurderingstemaet i forhold til norske skatteavtaler. Denne rettsoppfatningen synes også å være lagt til grunn til grunn i en artikkel fra Skatteetaten av 18. februar 2001 «Hva som avgjør hvor et selskap er skattemessig hjemmehørende» og Hilde Widerberg og John Harald Berger ««Hjemmehørende»-begrepet i skatteloven», Utv. 2011 s. 123 fl. Artiklene nevner ikke endringen i OECDs retningslinjer til artikkel 4, men

legger den eksisterende rettsoppfatningen til grunn.

Imidlertid har vi fått opplyst at det har skjedd en praksisendring i ytre etat da det har blitt lagt til grunn at endringen i OECDs retningslinjer medfører endring i norsk intern rett. Grunnen til dette er visstnok at de oppfatter departementets aksept om endringene i mønsteravtalen som et implisitt signal om kursendring i norsk internrett i samme retning. Til dette kan bemerkes at selv om formuleringene til Høyesterett<sup>6</sup> antagelig ikke utelukker at andre lederfunksjoner enn styrefunksjoner også kan være relevante, er det ikke tilstrekkelige holdepunkter for å legge til grunn endret rettsoppfatning med et slikt innhold som ytre etat her gjør.

Som vi ser, er det uansett oppstått en usikkerhet vedrørende forståelsen av innholdet i skatteloven § 2–2. Dette er ikke heldig da vi snakker om det grunnleggende vilkåret for skatteplikt til Norge. Her er vi på et område hvor det bør være høy grad av forutberegnelighet for skattyter, bl.a. grunnet organisasjonsmessige og økonomiske hensyn. Usikkerheten gjør heller ikke jobben til revisor enklere. Det er derfor alvorlig når det oppstår usikkerhet rundt et slikt tema.

Er selskapet eller aksjonær i et selskap i tvil om hvor selskapet er hjemmehørende, er det viktig å gi opplysninger om vurderingen av skattemessig bosted for selskapet i selvangivelsen. Særlig er dette viktig når skatteetaten selv har skapt usikkerhet om egen praksis. På denne måten reduserer man også risikoen for å bli ilagt tilleggs-skatt og kommer inn under toårsfristen for eventuell endring av ligning.

### Avsluttende kommentarer

På grunn av den usikkerheten som er oppstått, bør Finansdepartementet komme på banen straks. «Hjemmehørende»-begrepet i skatteloven, som forekommer flere steder i skatteloven, til dels med ulikt innhold, er uansett helt klart overmodent for en evaluering.

Næringslivet har videre behov for klare rammebetingelser for sin virksomhetsutøvelse da både de og samfunnet for øvrig har stadig mindre toleranse for skattemessig usikkerhet som kan oppfattes som illojal skatteplanlegging.

Ved en evaluering av regelverket er det naturlig å forvente at vurderingstemaet av

5 Se Utv. 1998 s. 848 (850) (FIN).

6 Se Rt. 2002 s. 1144 (Utv. 2002 s. 1357).

om et utenlandsk registrert selskap er hjemmehørende i Norge harmoneres mot retningslinjene til artikkel 4 i mønsteravtalen. Utviklingen innen OECD og internasjonal skatterett går stadig mer i retning av å legge vekt på realitet istedenfor formalia.

Selskaper bør derfor nå vurdere tiltak for å unngå eventuell uønsket immigrasjon eller emigrasjon ved en eventuell endring av forståelsen/innholdet i begrepet hjemmehørende. Det kan i den anledning bemerkes at en endring kan medføre likvida-

sjonsbeskatning til Norge hvis selskapet grunnet regelendringen anses emigrert etter internretten.

**BFU 010/11, avgitt 31.3.2011:**

## Klassifisering av kapitalytelse som lån eller egenkapital

**Det skulle gjennomføres en kapitalnedskrivning i Selskapet på 400 millioner. Deretter skulle aksjonærene skyte inn igjen 350 millioner som ansvarlig lån. Spørsmålet var hvordan innskuddet skulle klassifiseres skatterettslig.**

På bakgrunn av bl.a. tilbakebetalingsplikt, samt at kapitalytelsen er rentebærende og ikke har tapsabsorberende evne, konkluderte direktoratet med at kapitalytelsen på 350 millioner fra aksjonærene til Selskapet var å anse som lån fra aksjonærene, og ikke som egenkapital.

### Innsenders fremstilling av faktum og jus

Innsenders anmodning om bindende forhåndsuttalelse i brev av 25. februar 2011 siteres i det følgende:

#### Innledning

Anmodningen gjelder klassifiseringen av et privatrettslig ansvarlig lån som lån eller egenkapital for skatteformål.

#### Behovet for avklaring

Selskapet ønsker en forhåndsavklaring vedrørende den skattemessige klassifiseringen av det ansvarlige lånet som planlegges etablert ved nedsettelse av egenkapital for etablering av ansvarlig lån til eier (fylkeskommunene).

Utgangspunktet er at renter på det ansvarlige lånet vil være fradragsberettiget for

Selskapet, mens (fylkes-)kommuner som kreditorer ikke skattlegges for renteinntektene. Enkelte av (fylkes-)kommunene har eierskap i Selskapet via holdingselskaper (AS). For disse eierne vil holdingselskapene inneha aksjepostene, og kreditorposisjonene til det ansvarlige lånet vil kunne innehas av (fylkes-)kommunene eller eventuelt av holdingselskapene.

Kapitalnedsettelsen vil gjelde betydelige beløp. Den forestående kapitalnedsettelsen vil være i størrelsesorden NOK 400 millioner, hvorav NOK 50 millioner av nedsettelsesbeløpet utbetales til aksjonærene og NOK 350 millioner vil gå til etablering av ansvarlig lån. For å få en betryggende og forutsigbar skattemessig behandling, har både Selskapet og eier (fylkes-)kommunene et behov for avklaring. Det anmodes derfor om en bekreftelse på at låneforholdet skattemessig vil bli klassifisert som et lån, og ikke som egenkapital.

#### Bakgrunn

##### *Ansvarlig lån – fremmedfinansiering*

Konsernet har i dag en bokført egenkapital på cirka 46 prosent, mens verdijustert egen-

kapital antas å utgjøre cirka 55 prosent. Dette er meget solid for et industriselskap, og er ingen optimal finansieringsstruktur. Dagens høye egenkapital setter langt høyere krav til resultater enn hva en optimal struktur tilsier. En optimal struktur antas å utgjøre bokført egenkapital på minimum 30 prosent og verdijustert egenkapital på minimum 40 prosent. Legges dette til grunn, burde en kapitalnedsettelse på inntil 400 millioner kroner vurderes. Det er foretatt undersøkelser hos finansieringsinstitusjoner som bekrefter at kapitalnedsettelse i denne størrelsesorden vil kunne gjennomføres uten at dette får konsekvenser for bankenes vurdering av soliditet og rating av konsernet, slik at finansieringsvilkårene vil opprettholdes på dagens nivå.

Konsernet har ambisiøse investeringsplaner som skal finansieres enten med fremmed- eller egenkapital. At konsernets eiere ikke gjennomfører en kapitalnedsettelse i nevnte størrelsesorden, men tar del i finansieringen med kapital, vurderes som positivt fra finansinstitusjonene. At eierne også etablerer dette som ansvarlig lån, viser at de er villige til å ta større risiko enn andre långi-