

Transocean/Arcade Drilling og opphør av skatteplikt til Norge:

– Hvor hører et selskap hjemme?

Dommene som gjelder Arcade Drilling viser at spørsmålet om et selskap er skattemessig hjemmehørende i Norge, både etter intern norsk rett og skatteavtaler, vil bero på en totalvurdering av hvor ledelsesfunksjonene for selskapets virksomhet utøves.

Artikkelen er forfattet av:



Advokat (H)
Hanne Skaarberg Holen
Partner Arntzen de Besche

Hun var prosessfullmektig for ulike Transocean-selskaper i skattesakene og medforsvarer for de tiltalte Transocean-selskapene i straffesaken som gikk i 2012–2013.



Advokatfullmektig
Synnøve Vedde-Fjærestad
Arntzen de Besche

Hun har arbeidet med ankesaken for Arcade som er omtalt i artikkelen.

Skattesaken mot Arcade Drilling AS

Arcade-forholdet var både en skattesak og en del av straffesaken mot Transocean-konsernet og dets rådgivere for Oslo tingrett. I begge sakene kom Oslo tingrett til at Arcade ikke var skattepliktig i Norge i 2001 og 2002. Endringsligningen ble kjent ugyldig, og det var ikke grunnlag for å idømme straff etter tiltalen.

Sentralt for både ligningssaken og straffesaken var spørsmålet om Arcade var skattemessig hjemmehørende i Norge.

I straffesaken ble spørsmålet avgjort på bakgrunn av intern norsk rett, mens det i ligningssaken ble avgjort på bakgrunn av en tolkning av skatteavtalen. Begge sakene var gjenstand for omfattende hovedforhandlinger og saksforberedelser både fra statens og selskapets side. Dette gjør Arcade-forholdet egnet til å belyse spørsmålet om skattemessig hjemmehørighet både etter norsk rett og skatteavtalerett på et mer generelt grunnlag.

Transocean-sakene

Økokrim og Skatt vest har siden 2004 foretatt omfattende granskninger og beslag mot ulike Transocean-selskaper og skatterådgivere. Samarbeidet omfatter ransaker og beslag knyttet til fem sivile ligningssaker. For fire av disse tok Økokrim ut tiltale i juni 2011. Straffesaken ble avholdt i Oslo tingrett i 2012 og 2013. Ved dom av 2. juli 2014 ble samtlige tiltalte frifunnet på samtlige tiltalepunkter. Frifinnelsen var gjennomgående begrunnet i at de tiltalte hadde basert seg på korrekt skattejus.

Parallelt behandles skattesakene som sivile saker. Tre av sakene er endelig og rettskraftig avgjort, mens to løper videre som ankesaker. Arcade-saken er endelig avgjort både som sivil sak og i straffesaken.

Staten la breidsiden til, og hevdet at konsernledelse i Houston innebar at Arcade reelt sett ble ledet fra Houston. Med et slikt syn ville konserntilhørighet få en helt annen og fremtredende plass i vurderingen av skattemessig hjemmehørighet. Arcade fikk imidlertid medhold i at selskapet ikke var skattepliktig til Norge fordi selskapets ledelse på styrenivå ikke fant sted i Norge.

Betydningen av begrepet skattemessig hjemmehørende

Et selskap som anses skattemessig hjemmehørende i Norge, er globalskattepliktig til Norge for selskapets inntekter som oppstår både i Norge og i utlandet. Der som selskapet samtidig anses skattemessig hjemmehørende i et annet land, vil skatteplikten begrenses til det landet som har beskatningsretten etter en eventuell skatteavtale Norge har inngått med dette landet.

Når et selskap flytter sin ledelse på styrenivå ut av landet, kan konsekvensen være at selskapets skatteplikt til Norge opphører enten etter skatteloven eller etter gjeldende skatteavtale. Fra 2008 ble det innført regler som medfører at selskaper i en utflyttingssituasjon vil bli pliktige til å betale utflyttingsskatt. Gevinsten på selskapets eiendeler på tidspunktet for utflyttingen skal beskattes som om gjenstanden

var realisert siste dag før utflyttingen. Vi er kjent med at skattemyndighetene i en annen sak har villet «tvangsflytte» et norsk aksjeselskap ut, slik at flyttingen ville utløse gevinstbeskatning av selskapets eiendeler.

For å sikre at et selskap ikke uforvarende flytter ut av Norge med utflyttingsskatt som følge, er det viktig å ha overblikk over de gjeldende kriteriene for skatteplikt, både etter intern norsk rett og etter skatteavtale.

Kartlegging av faktum

Til bruk i skatte- og straffesaken foretok Arcade en omfattende kartlegging av faktum om hvorfra selskapets virksomhet ble ledet.

Det første leddet i kartleggingen var å definere hva selskapets virksomhet besto i. Selskapet eide og eier to rigger. Den ene



RAMMENE: De overordnede rammene for selskapets virksomhet fremgikk av riggleieavtaler, managementavtaler og bareboatutleie.

riggen, Paul B. Loyd, var leid ut etter en alminnelig riggleieavtale, i virksomhet på britisk sokkel og driftet av et nærstående selskap i Aberdeen etter en managementavtale. Den andre riggen, Henry Goodrich, var fra 1999 leid ut på bareboatvilkår til et annet konsernselskap, som hadde det i bruk utenfor Newfoundland. Både regnskapsmessig og skattemessig var Paul B. Loyds aktivitet, inntekter og kostnader en del av Arcades virksomhet, mens Arcade hadde en mer passiv rolle som mottaker av bareboatleie for Henry Goodrich.

Det neste spørsmålet var hvor de sentrale beslutningene for virksomheten ble tatt. Arcade hadde ikke selv noen ansatte. Selskapets styre møttes ikke ofte, men styremøtene ble holdt i Aberdeen.

De overordnede rammene for selskapets virksomhet fremgikk av riggleieavtaler, managementavtaler og bareboatutleie, som var inngått av selskapets daglige leder etter fullmakt fra styret.

Transocean-konsernet hadde en alminnelig fullmaktsstruktur som medførte at større beslutninger, så som et eventuelt kjøp og salg av en rigg, måtte godkjennes av konsernledelsen i Houston. Dessuten hadde konsernet flere fellesfunksjoner i Houston, herunder finans, regnskap, IT, skatt mm. Statens anførsel var at konsernets fullmaktsstruktur og fellesfunksjoner plasserte Arcades ledelse på styrenivå i Houston.

Skattemessig hjemmehørende etter skatteloven § 2–2

Etter skatteloven § 2–2 er et selskap skattepliktig til Norge, forutsatt at det er

«hjemmehørende» i Norge. Hva betyr så egentlig «hjemmehørende»?

For et utenlandsk selskap ble spørsmålet avklart i «Kypros-dommen» i Rt. 2002 s. 1144, der Høyesterett la til grunn at «et utenlandsk selskap må anses skattemessig hjemmehørende i Norge dersom selskapet reelt sett må anses ledet fra Norge».

For norske selskaper har det vært mindre tydelig hva som skal til for at de hører hjemme i Norge. Finansdepartementet ga i 1998 en uttalelse (Utv. 1998 s. 848) som la til grunn at det skal mer til for at et norsk selskap flytter ut av landet. For de norske selskapene vil Finansdepartementet legge til grunn en «helhetsvurdering av alle de konkrete tilknytningsforhold selskapet har til Norge», med «særlig vekt» på om selskapet er stiftet som et norsk aksjeselskap.

Denne helhetsvurderingen fremstår som vanskelig praktiserbar. Hvordan kan man veie ledelsesfunksjoner opp mot selskapsregistrering?

Oslo tingrett kom med helt ulike vurderinger i skattesaken og i straffesaken. I skattesaken ble Finansdepartementets uttalelse langt på vei akseptert. Tingretten la vekt på at Arcade Drilling AS var et norskregistrert aksjeselskap, og la vesentlig vekt på registreringen i Brønnøysund i konklusjonen om at selskapet var hjemmehørende i Norge.

I straffesaken falt vurderingen motsatt ut. Her la retten til grunn:

- at vurderingen av skatterettslig hjemmehørehet er lik i en innflyttings- og utflyttingsituasjon, og for et utenlandsk eller norskregistrert selskap. Retten fant støtte i Ot.prp. nr. 16 (1991–1992) og Rt. 2002 s. 1144 (Kypros), som begge tilsier at vurderingen blir den samme uavhengig av registreringsland.
- at skattemessig hjemmehørehet «bestemmes etter en helhetlig vurdering av om bestyrelsen/ledelsen av selskapet reelt sett skjer i Norge. Dersom ledelse på styrenivå og daglig ledelse er flyttet til utlandet, må det for fortsatt skatteplikt til Norge foreligge andre tilknytningsforhold som med tyngde taler som at selskapet styres herfra. At den selskapsrettslige tilknytningen skal tillegges særlig vekt, fremstår som svakt begrunnet.»

I den konkrete vurderingen av om Arcade var skattepliktig til Norge, la tingretten til grunn at det for Arcades del skjedde lite ledelse på styrenivå og lite daglig ledelse i Norge i de aktuelle ligningsårene. Arcade ble derfor ikke ansett skatterettslig hjemmehørende i Norge etter intern norsk skatterett.

Staten har ikke gått videre med verken den sivile saken eller straffesaken som ankesak. Dette kan tyde på en erkjennelse av at skatteloven § 2–2 har et materielt tilknytningskrav, og at norske aksjeselskaper ikke er alminnelig skattepliktige til Norge dersom ledelsen på styrenivå reelt sett skjer utenfor landets grenser.

I Scheel-utvalgets utredning om skatteplikt er det foreslått nye tilknytningsregler, slik at et norskregistrert aksjeselskap skal være skattepliktig til Norge etter norsk intern rett uavhengig av hvor ledelsesfunksjoner ivaretas.

Skattemessig hjemmehørende etter skatteavtalene – «place of effective management»

Mens straffesaken ble avgjort etter intern rett, måtte Oslo tingrett i ligningssaken gå videre til spørsmålet om skatteavtalen med Storbritannia begrenset Norges beskatningsrett. Når et selskap er skattemessig hjemmehørende i begge skatteavtalelandene, skal beskatningen kun skje i det landet hvor selskapets virkelige ledelse befinner seg, jf. formuleringen «*place of effective management*» (POEM) i Skatteavtalen mellom Norge og UK artikkel 4 tredje ledd. Artikkelen er basert på OECDs mønsterskatteavtale, og er den alminnelige regelen for deling av beskatningsretten i situasjoner hvor et selskap anses hjemmehørende i mer enn ett land.

OECDs kommentar til mønsterskatteavtalen punkt 24 lød slik de aktuelle ligningsår:

«The place of effective management is the place where key management and commercial decisions that are necessary for the conduct of the entity's business are in substance made. The place of effective management will ordinarily be the place where the most senior person or group of persons (for example board of directors) makes its decisions, the place where the actions to be taken by the entity as a whole are determined, however, no definitive rule can be given and all relevant facts and circum-

tances must be examined to determine the place of effective management.»

Slik vilkåret var formulert, var det ingen tvil om at POEM for Arcade ikke var i Norge. Statens argument var at Arcades POEM heller ikke var i Storbritannia, og at skatteavtalen mellom Norge og Storbritannia av den grunn ikke løste dobbeltbeskatningsproblemet.

Staten viste særlig til funksjoner ivaretatt ved konsernets hovedkontor i Houston, og de sentraliserte funksjonene knyttet til:

- budsjettprosess
- fullmaktsstruktur og
- løpende finansiell rapportering.

Felles for disse var en inndeling i land/regioner og sentralisert oppfølging. I tillegg ville Staten vektlegge skatteavdelingen i Houstons involvering i spørsmålet om hvor Arcade var skattemessig hjemmehørende.

Tingrettens dom påpekte at fullmakts- og budsjetteringsstrukturer i utgangspunktet kan være relevante momenter i vurderingen av hvor den virkelige ledelsen finner sted. Samtidig ble det fremhevet at det må aksepteres at det foretas en sterk økonomisk konsernstyring fra et morselskap i utlandet på alle nivåer i konsernet uten at dette medfører at datterselskapets ledelse

utøves i utlandet. At skatteavdelingen til morselskapet i utlandet involverte seg i skattespørsmål til et datterselskap, ble ikke ansett avgjørende for hvor den virkelige ledelsen befant seg.

Dommen siterte videre fra Arvid Aage Skaar: Norsk skatteavtalerett 2006 for vurderingen av hvor den virkelige ledelsen befinner seg:

«... det stedet hvor de viktigste beslutningene tas, først og fremst det sted styret utøver sin virksomhet, men for å ta stilling til hvilket sted selskapets viktigste beslutninger utøves må det foretas en helhetsvurdering»

Videre viste tingretten til Skaars uttalelser om at momenter som hvor daglig ledelse finner sted, antall ansatte og funksjoner på de ulike kontorene, er relevante for vurderingen. I domspremissene fremheves allikevel særskilt uttalelsen om at det viktigste momentet vil være hvor toppledelsen i selskapet treffer sine beslutninger. Dette reflekteres også i den konkrete vurderingen av forholdene for Arcade. Retten foretok en konkret vurdering av hvor den reelle ledelsen av Arcade fant sted, med hovedvekt på at hvor styrebeslutningene fant sted disse årene, og konkluderte med at Arcades ledelse på styrenivå var i Storbritannia.

Kommentaren til OECDs mønsterskatteavtale artikkel 4 og begrepet «place of effective management» er senere blitt noe endret. Blant annet er paranteshenvisningen til «for example board of directors» som gjengitt i utdraget ovenfor, fjernet. Begrunnelsen for dette var at OECD mente den kunne føre til et for sterkt fokus på selve stedet for hvor styrebeslutningene finner sted, fremfor utøvelsen av den daglige ledelsen av selskapet. Denne endringen er tolket som en indikasjon på at andre momenter enn styrets plassering vil få en større betydning ved fastsettelse av skattemessig hjemmehørende etter skatteavtalene, sammenlignet med hva som er tilfellet etter internretten.

Reell ledelse er avgjørende

Dommene som gjelder Arcade, viser at spørsmålet om et selskap er skattemessig hjemmehørende i Norge, både etter intern norsk rett og skatteavtaler, vil bero på en totalvurdering av hvor ledelsesfunksjonene for selskapets virksomhet utøves. For et selskap som inngår i et større konsern, skal en normal konsernstyring fra morselskap i utlandet ikke alene bli utslagsgivende, og heller ikke selskapsrettslig tilknytning. Avgjørende er reell ledelse av selskapets virksomhet.

Foreign account tax compliance act (FATCA)

Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA) er en amerikansk lovgivning som gir USA større mulighet til å finne og beskatte amerikanske statsborgere og personer som er skattemessig bosatt/hjemmehørende i USA.



Artikkelen er forfattet av:

Rådgiver
Alexander Tresvig
Skatteetaten MAG-prosjektet

Kort om FATCA

FATCA innebærer at ikke-amerikanske finansielle institusjoner skal gi opplysninger om amerikanske kontohavere til amerikanske skattemyndigheter (IRS). Betalinger med amerikansk kilde vil bli trukket 30 prosent amerikansk skatt dersom de finansielle institusjonene ikke inngår avtale med amerikanske skattemyndigheter om å gi slike opplysninger.

Norge og USA inngikk 15. april 2013 en avtale om forbedret internasjonal overholdelse av skatteplikten og gjennomføring av FATCA. Dette innebærer at norske finansielle institusjoner skal identifisere amerikanske kontohavere og gi kontoopplysningene til norske skattemyndigheter, som vil sende opplysningene til amerikanske skattemyndigheter.