

Vedtak 2014–079KV fra mars 2018

Hjemmehørende- begrepet

Sentralskattekontoret for storbedrifter traff 1. mars 2018 vedtak i en sak som omhandlet spørsmål om et selskap stiftet i utlandet var å anse som skattemessig hjemmehørende i Norge i henhold til skatteloven § 2–2. Vi redegjør for vedtaket og omtaler samtidig endringene av hjemmehørendebegrepet som er foreslått i statsbudsjettet for 2019.



Seniorskattejurist
Fabian Mikarlsen Storm
Sentralskattekontoret for
storbedrifter



Seniorskattejurist
Ellen Kristiansen Wærnhus
Sentralskattekontoret for
storbedrifter

Det er foreslått endringer både for norske og utenlandske selskaper. Hovedvekten i denne artikkelen vil imidlertid være på hvorvidt utenlandske selskaper er hjemmehørende i Norge.

Vedtak 2014–079KV

Sakens bakgrunn

Riggeier Ltd. – et single purpose-selskap i lavskatteland

Det norske selskapet Operatør AS inngikk i år 1 en avtale med et oljeselskap om å levere borings- og brønnintervensjonstjenester med en ny type rigg. Like etter stiftet Operatør AS datterselskapet Riggeier Ltd. i et typisk lavskatteland.

Riggeier Ltd. hadde som formål å forstå byggingen av riggen. Etter planen skulle Riggeier Ltd. deretter leie ut riggen til Operatør AS på bareboatvilkår, som igjen skulle anvende den til å oppfylle kontrakten med oljeselskapet. Virksomheten i Riggeier Ltd. skulle gå ut på utleie og tilhørende

Mange spørsmål må avklares

Hvor utenlandske selskaper er hjemmehørende, er et praktisk viktig spørsmål. Størst betydning har hjemmehørendespørsmålet for det utenlandske selskapet selv. Er tilknytningen til Norge slik at den begrunner skatteplikt etter globalinntektsprinsippet i henhold til skatteloven § 2–2? Er tilknytningen kun begrenset til visse inntektskilder eller deler av virksomheten, slik at skatteplikten kun omfatter denne inntekten?¹ Eller er tilknytningen så svak at Norge ikke har beskatningsrett til noen del av selskapets inntekter?

Også beskatningen av aksjonærene avhenger i mange tilfeller av hvor det utenlandske selskapet er hjemmehørende. Hvis det er hjemmehørende i Norge, vil for eksempel fritaksmetoden i skatteloven § 2–38 komme til anvendelse på samme måte som hvis selskapet var et norsk aksjeselskap.

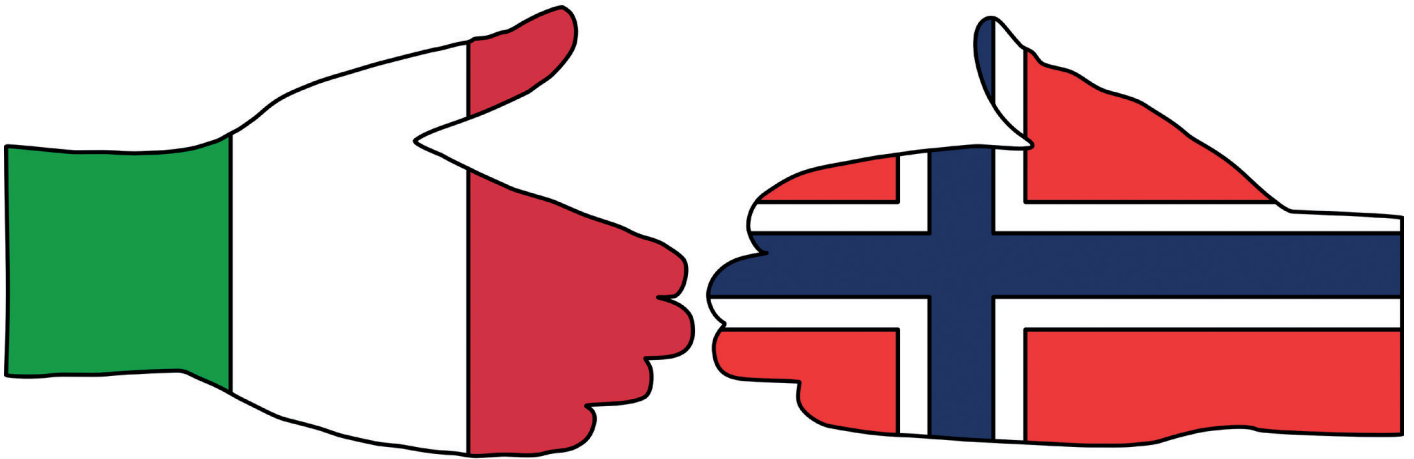
Hvis det utenlandske selskapet ikke er hjemmehørende i Norge, vil det i flere sammenhenger ha betydning om det er hjemmehørende i et lavskatteland. For eksempel gjelder dette fritaksmetodens anvendelse på inntekter fra selskapet,² og om skatteloven § 6–2 tredje ledd avskjærer fradrag for tap på fordringer. Hvis selskapet er hjemmehørende i lavskatteland, vil dessuten de norske aksjonærene kunne bli skattepliktige for selskapets resultat etter de såkalte NOKUS-reglene i skatteloven §§ 10–60 flg.

¹ Jf. skatteloven § 2-3.
² Jf. skatteloven § 2-38.

oppfølging. Målet var å etablere et stabilt fundament for langsiktig drift i lavskattelandet, først med utleie til Operatør AS og deretter til neste kunde. Riggens brukstid ble estimert til 25–30 år.

Riggeier Ltd. pådro seg betydelige kostnader knyttet til forberedende aktiviteter for bygging av riggen. Før endelig byggekontrakt ble inngått, ble kontrakten mellom Operatør AS og oljeselskapet kansellert. Dette skjedde

sommeren år 2. Innen da hadde Riggeier Ltd. pådratt seg kostnader for flere titalls millioner dollar. Kort tid senere ble det besluttet å avvikle Riggeier Ltd., og selskapet ble likvidert ett år senere – sommeren år 3. Likvidasjonen førte til at Operatør AS realiserte et vesentlig tap på både fordringer og aksjer. Selskapet krevde fradrag for tapene i selvangivelsen for år 3.



Saken gjaldt spørsmål om et selskap stiftet i utlandet var å anse som skattemessig hjemmehørende i Norge i henhold til skatteloven § 2-2.

Hjemmehørende vurderingen avgjørende for fradragsretten

Som utgangspunkt er både tap ved realisasjon av aksjer og tap på fordring fradragsberettiget etter henholdsvis skatteloven § 10–31 og skatteloven § 6–2. For selskapsaksjonærer fører imidlertid fritaksmetoden i skatteloven § 2–38 til at aksjeinntekter som hovedregel er fritatt for beskatning, og at tap ikke er fradragsberettiget. Unntak gjelder blant annet for tap på eierandel i selskap hjemmehørende i lavskatteland utenfor EØS.¹

I slike tilfeller kommer fritaksmetoden ikke til anvendelse, og tap vil være fradragsberettiget i henhold til hovedregelen i skatteloven § 10–31. Når det gjelder fradrag for tap på fordring, avskjæres fradraget i tilfeller hvor kreditor og debitor er nærstående.² Dette gjelder likevel ikke såfremt debitor har vært hjemmehørende i lavskatteland i hele fordringens levetid. I slike tilfeller vil det likevel være fradragsrett for tap på fordring, såfremt de øvrige vilkårene i skatteloven § 6–2 er oppfylt.

En forutsetning for at Operatør AS hadde fradragsrett for tapet på aksjene og fordringene, ble dermed at Riggeier Ltd. var å anse som hjemmehørende i lavskatteland. Sentralskattekontoret kom til at det ikke var tilfellet fordi Riggeier Ltd. var å anse som hjemmehørende i Norge.

Rettslig utgangspunkt Reell ledelse på styrenivå

Sentralskattekontoret tok utgangspunkt i at utenlandskregistrerte selskaper ikke er hjemmehørende i henhold til skatteloven § 2–2, med mindre reell ledelse på styrenivå finner sted i Norge.³

Vurderingen av hvor reell ledelse på styrenivå har funnet sted, tar utgangspunkt i hovedoppgavene som styret har i henhold til norsk aksjeselskapsrett: Forvaltnings- og tilsynsansvaret.⁴ Hvis beslutninger på styrenivå i realiteten treffes av andre enn styret, må det ses hen til hvor disse treffer sine beslutninger.

Sentralskattekontoret la til grunn at et utenlandskregistrert selskap ikke blir hjemmehørende i Norge kun hvis enkelte styrebeslutninger treffes her. Avgjørende er hvor selskapet i det vesentligste styres fra. Her må man se nærmere på hva de ulike beslutningene går ut på. Avgjørelser som påvirker selskapets virksomhet, vil ha større betydning enn beslutninger som har mer formell eller praktisk karakter.⁵

Avgrensningen styreledelse og daglig ledelse

I tilfeller hvor det er oppnevnt daglig leder, vil det være særlig aktuelt å avgrense den daglige ledelsen mot for-

valtningsansvar som kun tilligger styret. Det fremgår av aksjeloven § 6–14 annet ledd at den daglige ledelsen ikke omfatter saker «som etter selskapets forhold er av uvanlig art eller stor betydning». Slike saker hører under styret. Ved grensdragningen må sakens art og betydning isolert sett tas i betraktning, men sett i sammenheng med virksomhetens art og omfang i vedkommende selskap.⁶

Inngåelse av avtaler vil i mange tilfeller høre til den daglige ledelsen av et selskap, med mindre det gjelder avtaler som vil være av uvanlig art eller av stor betydning. Sentralskattekontoret var enig med selskapet i at det ved vurderingen må ses hen til den planlagte virksomheten og selskapets formål. Inngåelse av avtaler i tråd med selskapets formål og virksomhet vil ikke nødvendigvis falle utenfor daglig leders kompetanse, selv om avtalene isolert sett er av stor betydning.

Samtidig måtte det etter sentralskattekontorets vurdering tas i betraktning at styrets forvaltningsansvar omfatter å påse at selskapets virksomhet starter opp i samsvar med de forutsetningene som ligger til grunn for stiftelsen av selskapet.⁷ Slik sentralskattekontoret så det, ville derfor avtaleinngåelser som trekker opp rammene for selskapets virksomhet, måtte anses å falle utenfor den daglige ledelsen av et selskap.

1 Jf. skatteloven § 2-38 tredje ledd bokstav a.

2 Jf. skatteloven § 6-2 tredje ledd.

3 Jf. blant annet Ot.prp. nr. 86 (1997–98) pkt. 7 på side 33 og Rt. 2002 s. 1144 *Kypros*.

4 Jf. henholdsvis aksjeloven §§ 6-12 og 6-13.

5 Som illustrasjon, se dom fra Kristiansand tingrett 11. mars 2010, inntatt i Utv. 2010 s. 968.

6 Jf. Andenæs: *Aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper*, 3. utg. 2016 s. 369.

7 Jf. Aarbakke m.fl.: *Aksjeloven og allmennaksjeloven – Lovkommentar*, 4. utg. 2017 s. 502.

Dette var tilfellet i sak 1995–505OLN, referert i Almvik og Kristiansen: *Bedriftsbeskatning i praksis*, 2006 s. 31 flg.

Vurdering av hvor Riggeier Ltd. var hjemmehørende

Utgangspunkt: Styreprotokollene

Riggeier Ltd. hadde to styremedlemmer: en norsk statsborger bosatt i Norge og en utenlandsk statsborger bosatt i lavskattelandet. Selskapet hadde verken ansatte eller egne lokaler. I selskapets levetid ble det avholdt fem styremøter i lavskattelandet, fordelt over til sammen tre dager.

Sentralskattekontoret tok utgangspunkt i styreprotokollene ved vurderingen av hvor reell ledelse på styrenivå hadde funnet sted. Protokollene viste at det var truffet beslutninger knyttet til opprettelse av bankkonto, avslutning av årsregnskapet og oppnevning av revisor. Det ble også truffet beslutninger om å avholde ekstraordinær generalforsamling for å utstede nye aksjer, gi styremedlemmene fullmakt til å videreforshandle og signere endelig management-avtale med et annet selskap i konsernet, oppnevning av det norske styremedlemmet som daglig leder og likvidasjon av selskapet.

Selv om protokollene viste at det var truffet beslutninger i saker som hører under styrets forvaltningsansvar, fremsto de først og fremst av formell og praktisk art, til dels nødvendige for å oppfylle lovbestemte krav i forbindelse med stiftelsen av Riggeier Ltd. Styrets behandling av management-avtalen fremsto i utgangspunktet som betydningsfull. Etter en nærmere vurdering la sentralskattekontoret likevel til grunn at det var liten realitet knyttet til styrets behandling av denne. Det fremsto som mest sannsynlig at innholdet i avtalen var klarlagt allerede fra begynnelsen av, og at dette var gjort i Norge. I den grad vilkårene var endret, fremsto det som sannsynlig at også dette var gjort i Norge.

Avtaler som rammeverk for selskapets virksomhet

I tillegg til styreprotokollene var det lagt frem en rekke avtaler som Riggeier

Ltd. hadde inngått. Disse viste at det løpende ble inngått avtaler som gjaldt forberedelser til byggingen helt fra stiftelsen av selskapet. Riggeier Ltd. inngikk kontrakter om design av riggen, men også intensjonsavtaler om levering av forskjellige deler til denne. Alle avtalene var signert i Norge.

Slik sentralskattekontoret vurderte avtalene, dannet de rammeverket for selskapets fremtidige virksomhet med utleie av riggen. De forpliktet dessuten selskapet til å yte betydelige beløp i vederlag, og det ble på bakgrunn av disse forpliktelsene behov for ytterligere finansiering av selskapet. Sentralskattekontoret var ikke enig med selskapet i at det i denne sammenhengen måtte ses hen til prosjektets kostnadsramme, som utgjorde flere milliarder kroner. Hva som utgjorde betydelige beløp, måtte etter sentralskattekontorets syn vurderes ut fra selskapets økonomiske stilling på det aktuelle tidspunktet. Selskapet var nystiftet, uten kontrakt som sikret fremtidige inntekter, og uten sikring mot tap som kunne oppstå i forbindelse med prosjekteringen. Beslutningene knyttet til disse avtalene måtte derfor anses som reell ledelse på styrenivå.

Selv om det var dokumentert at det var utført ledelse på styrenivå i lavskattelandet, fremsto denne som underordnet i forhold til beslutningene som var truffet i Norge. Dermed måtte selskapet anses som hjemmehørende i Norge.

Vedtaket konklusjon

Både vurdert hver for seg og samlet hadde Riggeier Ltd. etter sentralskattekontorets syn inngått en rekke avtaler i Norge som innebar at den reelle ledelsen på styrenivå måtte anses utøvet herfra. Dette skyldtes både avtalenes art og på hvilken måte de forpliktet selskapet. Selv om enkelte beslutninger på styrenivå var truffet i lavskattelandet, var de vesentligste beslutningene på styrenivå truffet i Norge. Riggeier Ltd. hadde derfor sterkest tilknytning til Norge, og selskapet ble dermed ansett som hjemmehørende i Norge i henhold til skatteloven § 2–2. Følgelig var det verken

fradragsrett for tap på aksjer eller tap på fordring. Vedtaket er ikke påklaget.

Det kan bemerkes at saken ikke reiste problemstillinger knyttet til skatteavtale. Det var morselskapets fradragsrett som var tema i saken, og eventuelle problemstillinger knyttet til det å være hjemmehørende i to stater, ble ikke satt på spissen.

Forslag til endring av hjemmehørendebegrepet for selskap

Bakgrunnen for forslaget

Finansdepartementets forslag til «styrking av bostedsreglene» gjennom en endring av hjemmehørendebegrepet, fremgår av Prop.1 LS (2018–2019) kapittel 8. Endringen foreslås gjennomført ved et nytt syvende ledd i skatteloven § 2–2:

«(7) Som hjemmehørende i riket etter første ledd anses selskaper m.v. som:

- er stiftet i henhold til norsk selskapsrett, eller
- har reell ledelse i Norge. I vurderingen av om reell ledelse er i Norge, skal det ses hen til hvor ledelse på styrenivå og daglig ledelse utøves, men også til øvrige omstendigheter ved selskapets organisering og virksomhet.»

Forslaget følger opp Skatteutvalgets forslag i NOU 2014:13 *Kapitalbeskatning i en internasjonal økonomi* (punkt 7.5.4), og departements høringsnotat av 16. mars 2017. Formålet med de foreslåtte endringene er å motvirke skattetilpasninger og sikre at selskap med tilstrekkelig tilknytning til Norge skattlegges for alle sine inntekter uavhengig av hvor de er opptjent.⁸

Nærmere om forslaget

To alternativer

I forslag til nytt syvende ledd i skatteloven § 2–2 oppstilles to alternativer for at et selskap skal anses som hjemmehørende i Norge. Etter bokstav a skal et selskap som er «stiftet i henhold til norsk selskapsrett» anses som hjemmehørende i Norge. Det oppstilles følgelig en regel om at selskap stiftet etter norsk

⁸ Jf. proposisjonens punkt 8.1.

selskapsrett som utgangspunkt forblir skattepliktig til Norge så lenge selskapet eksisterer. Unntak er imidlertid foreslått i nytt åttende ledd, for tilfeller hvor selskapet etter skatteavtale anses som hjemmehørende i en annen stat. Etter som denne artikkelen har utspring i en konkret sak ved Sentralskattekontoret for storbedrifter hvor vurderingstema var om et selskap stiftet i et lavskatteland skulle anses hjemmehørende i Norge, avgrenses fremstillingen i det følgende til lovforslagets bokstav b.

Etter bokstav b skal et selskap anses hjemmehørende i Norge dersom det har «reell ledelse» her. I dette ligger det for det første at det er realitetene – ikke formalitetene – som skal være avgjørende for om selskapets ledelse utøves i Norge. Dette innebærer at det må foretas en konkret vurdering i hvert enkelt tilfelle, og bestemmelsens annet punktum gir nærmere veiledning for hvilke momenter som er relevante ved denne vurderingen.

Hva er nytt?

Sammenlignet med gjeldende rett som omtalt ovenfor, innebærer forslaget til ny skattelov § 2–2 (7) bokstav b at det skal foretas en bredere vurdering ved at det i tillegg til hvor styrets ledelse finner sted, også skal tas hensyn til hvor den daglige ledelse utøves, samt også øvrige omstendigheter ved selskapets organisering og virksomhet. I høringsnotatet ble det likevel uttalt at det ikke forventes at mange flere selskaper av den grunn vil bli ansett som skattepliktige til Norge, men departementet pekte på «holding-, postkasse-, og skallselskaper» som aktuelle kandidater.

Totalvurdering

Dersom både ledelse på styrenivå og den daglige ledelse utøves på samme sted, dvs. i Norge eller utlandet, vil vurderingen av hvor selskapet blir hjemmehørende være ukomplisert, og det vil normalt ikke bli nødvendig å vurdere øvrige omstendigheter ved selskapets organisering og virksomhet. Dersom ledelsen imidlertid er delt, slik at styreledelse utøves i et land, mens den daglige ledelse utøves fra et annet («delt ledelse»), eller det ikke er utøvet noen reell styre- eller daglig ledelse, vil problemstillingen settes

mer på spissen. Spørsmålet om hvor et selskap er hjemmehørende, må i slike tilfeller avgjøres ved en totalvurdering av alle momentene i § 2–2 (7) annet punktum hvor øvrige omstendigheter ved selskapets organisering og virksomhet vil være særlig relevant.

Finansdepartementet påpeker at det ikke skal oppstilles noen presumsjon for at reell ledelse på styrenivå vil være avgjørende i tvilstilfellene. Det legges imidlertid til grunn at stedet for ledelse på styrenivå og styrets funksjoner vil være et tungtveiende moment ved totalvurderingen. Det må likevel ses hen til andre forhold, herunder hvilke oppgaver som faktisk utøves av henholdsvis styret og den daglige ledelse. Det fremgår av proposisjonens punkt 8.5.2 *Nærmere om lovforslaget* at det med ledelse på styrenivå siktes til den kompetanse som etter norsk selskapslovgivning (forvaltnings- og tilsynsansvaret) og vanlig forretningsmessig praksis hører inn under styret.

Hvor har ledelsen funnet sted?

Vurderingen av hvor et selskap er hjemmehørende, vil i mange tilfeller bli en vurdering av hvor styrets ledelse mv. mest sannsynlig finner sted. Det naturlige utgangspunktet for en slik vurdering er hvor styremøtene formelt har blitt avholdt. Dette gir imidlertid ikke alltid et godt bilde av hvor ledelse på styrenivå faktisk finner sted, både som følge av bedre kommunikasjonsteknologi og dermed større fleksibilitet, og fordi beslutninger som formelt sett er tatt av styret ikke alltid gir uttrykk for den faktiske ledelsen av selskapet.

Vurderingstemaet er dermed hvor de faktiske beslutningene som hører inn under styrets kompetanse finner sted. Finansdepartementet fremhever at det også ved denne vurderingen må sees hen til andre relevante omstendigheter, eksempelvis hvor styremedlemmene vanligvis utfører sine verv og oppholder seg. Etter Finansdepartements oppfatning kan skattemyndighetene i denne forbindelse kreve innsyn i korrespondanse, eksempelvis referater fra styremøter, styrets beslutninger og styrets korrespondanse seg imellom og med daglig leder.

Med den daglige ledelse menes normalt den gruppen av personer som er nærmest underordnet styret, typisk daglig leder, eventuelt også personer med overordnet ansvar for økonomi, personal og sentrale virksomhetsområder. Etter departements oppfatning vil det antakeligvis være ukomplisert å avgjøre hvor den daglige ledelse utøves, da dette som hovedregel vil være stedet hvor de som inngår i den daglige ledelsen arbeider og oppholder seg.

Andre forhold kan ha betydning

Det fremgår av lovforslaget at det også skal ses hen til øvrige omstendigheter ved selskapets organisering og virksomhet. Ordlyden innebærer at opplysningen over relevante momenter ikke blir uttømmende. Finansdepartementet viser i proposisjonen til at slike omstendigheter kan være hvor generalforsamlingene avholdes, hvor selskapets kontorer befinner seg og hvor selskapets virksomhet drives.

Ville resultatet blitt annerledes vurdert etter endringsforslaget?

Saken i 2014–079KV ble avgjort på grunnlag av gjeldende rett, og dermed en vurdering av hvor reell ledelse på styrenivå fant sted. Forslaget til ny skattelov § 2–2 (7) bokstav b innebærer at det skal foretas en bredere vurdering ved at det i tillegg til hvor styrets ledelse finner sted, også skal tas hensyn til hvor den daglige ledelse utøves, samt også øvrige omstendigheter ved selskapets organisering og virksomhet.

Det kan spørres om saken ville stilt seg annerledes etter en vurdering i henhold til endringsforslaget. Svaret må etter vår oppfatning bli nei. I den grad det forekom noen daglig ledelse av Riggier Ltd., ble denne, basert på opplysningene i saken, utøvd av den norske daglige lederen som var bosatt i Norge. I tillegg kommer at selskapet hadde leid inn management-tjenester fra et annet konsernselskap i Norge. Det fremgår av proposisjonen at outsourcing av daglig ledelse til et selskap i Norge, etter departements oppfatning kan føre til at selskapet anses hjemmehørende i Norge.