

Del I: Skattemessig hjemsted for selskaper:

Nytt hjemmehørende-begrep for selskaper

Vi vil i denne artikkelen analysere den nye definisjonen av hjemmehørendebegrepet for selskaper, som reelt sett består av tre regler som vi vil omtale som stiftelsesregelen, ledelsesregelen og skatteavtaleregelen. Analysen baseres primært på den foreslåtte ordlyden og uttalelser i forarbeidene.



Advokat
Andreas Bullen (Phd)
Wiersholm



Advokat og statsautorisert revisor
Henrik Brødholt
Wiersholm

Ordlyden og forarbeidene løser (naturlig nok) ikke alle tolkingsspørsmål. Slike uløste tolkingsspørsmål vil vi ikke få sikre svar på før det foreligger rettspraksis, ligningspraksis eller administrative uttalelser som tar stilling til tolkingsspørsmålene. Vi vil i denne artikkelen likevel forsøke å angi nærliggende løsninger på slike tolkingsspørsmål.

1. Ørneblikk på den nye definisjonen

Skatteloven («sktl.») § 2–2 fastslår at aksjeselskaper¹ har alminnelig skatteplikt til Norge dersom de er «hjemmehørende» her. Slik skatteplikt gjelder all formue og inntekt her i riket og i utlandet, jf. sktl. § 2–2(6). Selv om «hjemmehørende» er et svært sentralt begrep i skatteloven og har vært inn tatt i loven siden 1911², har det aldri

¹ Den samme gjelder en rekke andre selskaper mv. med begrenset ansvar. Selv om denne artikkelen gjennomgående vil omtale aksjeselskaper, vil de bestemmelsene som analyseres få tilsvarende anvendelse på andre selskaper med begrenset ansvar.

² Se landsskatteloven 1911 § 15(1)(b) («Forpliktet til å svare skatt til kommunen av sin formue og inntekt er (...) [i] riket hjemmehørende aktieselskaper»).

Dette handler artikkelen om



I denne del I av artikkelen vil vi omtale stiftelsesregelen og skatteavtaleunntaket. Stiftelsesregelen innebærer at selskaper stiftet i Norge anses hjemmehørende her, uavhengig av hvilken tilknytning selskapet for øvrig har til Norge. Skatteavtaleunntaket innebærer at selv om selskapet anses hjemmehørende i Norge iht. stiftelsesregelen eller ledelsesregelen, så skal det likevel ikke anses som hjemmehørende i Norge dersom det anses hjemmehørende i en annen stat etter en av Norges skatteavtaler. Skatteavtaleunntaket har særlig betydning for selskaper som er hjemmehørende i Norge basert på stiftelsesregelen, men som for øvrig har begrenset tilknytning til Norge. Vi vil både redegjøre for formålet med og innholdet i hver av reglene, samt ta opp særlige tolkingsspørsmål knyttet til hver av reglene. Stiftelsesregelen har reelt sett ulikt innhold for aksjeselskaper mv. stiftet iht. norsk internrett og SE-selskaper, og vi vil derfor redegjøre for regelens anvendelse på disse selskapsformene hver for seg.

I del II vil vi omtale ledelsesregelen, som innebærer at selskaper stiftet i utlandet anses som hjemmehørende i Norge dersom selskapets reelle ledelse utøves her. Vi vil redegjøre for ledelsesregelens formål og innhold. Vi vil således redegjøre for de ledelsesfunksjonene som skal tillegges størst vekt etter regelen (styrenivå og daglig ledelse), men vil også ta for oss øvrige omstendigheter som skal vektlegges. Vi vil dessuten redegjøre for regelens anvendelse på fire praktiske typetilfeller, dvs. ledelse i utlandet, ledelse i Norge, delt ledelse og fragmentert ledelse.

vært definert i loven. I stedet har begrepets innhold blitt utpenslet i rettspraksis, ligningspraksis, administrative uttalelser og juridisk teori.³

Dette er nå endret. Med virkning fra 1. januar 2019 inneholder skatteloven en egen definisjon av hjemmehørende-

begrepet, se sktl. § 2–2(7) og (8).⁴ Definisjonen består av følgende tre regler:

- **Stiftelsesregelen:** Selskaper stiftet i Norge anses hjemmehørende her, uavhengig av hvilken tilknytning selskapet for øvrig har til Norge.

³ Se f.eks. Zimmer, *Internasjonal inntektskatterett*, 5. utgave, s. 131 flg.; Naas m.fl., *Norsk internasjonal skatterett*, 2. utgave, s. 178 flg.; Dragvold, *Skatterett* 2012 nr. 2 s. 97–119 og nr. 4 s. 327–330.

⁴ Lov av 20. desember 2018 nr. 102. Forarbeidene er høringsnotat av 16. mars 2017 og Prop. 1 LS (2018–2019) kapittel 8.

- **Ledelsesregelen:** Selskaper stiftet i utlandet anses som hjemmehørende i Norge dersom selskapets reelle ledelse utøves her.
- **Skatteavtaleunntaket:** Selv om selskapet anses hjemmehørende i Norge iht. stiftelsesregelen eller ledelsesregelen, skal selskapet likevel ikke anses som hjemmehørende i Norge dersom det anses hjemmehørende i en annen stat etter en av Norges skatteavtaler. Skatteavtaleunntaket har særlig betydning for selskaper som er hjemmehørende i Norge basert på stiftelsesregelen, men som for øvrig har begrenset tilknytning til Norge.

Den nye definisjonen innebærer endringer av rettsstanden både for selskaper stiftet i Norge og for selskaper stiftet i utlandet.

De tre reglene som til sammen utgjør den nye definisjonen av hjemmehørendebegrepet, har ulike begrunnelser, som vi vil gjøre rede for i analysen av den enkelte regelen senere i artikkelen. Utover disse særbegrunnelsene må det også legges til grunn at lovfesting av hjemmehørendebegrepet har en egenverdi i seg selv (uavhengig av det nærmere innholdet), idet lovfesting (i hvert fall på sikt – når nye tolkningsproblemer er avklart) kan bidra til å gjøre innholdet i hjemmehørendebegrepet lettere tilgjengelig for skattytere og skattemyndighetene. I tillegg påpeker departementet at «reglens hovedvirkning vil være at de er preventive mot skattemotiverte tilpasninger».⁵

2. Stiftelsesregelen: Selskap stiftet iht. norsk selskapsrett

Stiftelsesregelen følger av nye sktl. § 2–2(7)(a), som fastslår at «[s]om hjemmehørende i riket (...) anses selskaper mv. som (...) er stiftet i henhold til norsk selskapsrett». Stiftelsesregelen legger avgjørende vekt på et formelt kriterium, dvs. hvorvidt selskapet er stiftet iht. norsk selskapsrett. Etter stiftelsesregelen kan et selskap derfor være hjemmehørende i Norge selv om det har liten eller ingen tilknytning i

Norge utover å være stiftet iht. norsk selskapsrett. En annen sak er at skatteavtaleunntaket kan medføre at et slikt selskap likevel ikke anses hjemmehørende i Norge, jf. punkt 3 nedenfor.

Vi vil i det følgende redegjøre for stiftelsesregelens formål (punkt 2.2), hvordan den skal anvendes på selskaper stiftet etter norsk internrett (punkt 2.3) og hvordan den skal anvendes på selskaper stiftet etter EØS-retten (punkt 2.4).

2.2 Formål med stiftelsesregelen

2.2.1 Forhindre hjemstedsløse selskaper
Også etter den tidligere ulovfestede definisjonen av hjemmehørendebegrepet ville selskaper stiftet iht. norsk selskapsrett normalt anses hjemmehørende i Norge. Selv om det skulle mye til, kunne et slikt selskap imidlertid i prinsippet anses hjemmehørende i utlandet dersom f.eks. både selskapets ledelse på styrenivå og daglig ledelse ble utøvd i utlandet.⁶ Denne regelen kunne skape hjemstedsløse selskaper: Stiftelsesstaten Norge anså ikke selskapet som hjemmehørende her fordi selskapet ikke ble ledet herfra. Ledelsesstaten ville (avhengig av sin internrett) heller ikke anse selskapet som hjemmehørende, f.eks. fordi ledelsesstaten la avgjørende vekt på om selskapet var stiftet iht. ledelsesstatens selskapsrett.

Et hovedformål med stiftelsesregelen er å forhindre slike hjemstedsløse selskaper.⁷ Hjemstedsløse selskaper kan unngå å bli skattlagt i noen stat, hvilket er uheldig fra et skattepolitisk ståsted og ut fra likebehandlingsprinsipper.

2.2.2 Rettsteknisk enkel

Et ytterligere trekk ved stiftelsesregelen er at den i utgangspunktet er retsteknisk enkel å praktisere. Det er tilstrekkelig å konstatere at selskapet er stiftet iht. norsk selskapsrett. Utover dette nødvendiggjør ikke regelen noen vur-

dering av selskapets tilknytningspunkter til Norge. En annen sak er at skatteavtaleunntaket vil kunne gjøre det nødvendig å foreta en vurdering av selskapets øvrige tilknytningspunkter til Norge (og en eller flere andre stater). I så fall vil den retstekniske forenklingen ikke få noen særlig betydning i praksis.

2.3 Selskap stiftet iht. norsk internrettlig selskapsrett

2.3.1 Hvordan avgjøre om selskapet er stiftet iht. norsk selskapsrett?

2.3.1.1 Selskapsformen vil normalt avgjøre spørsmålet

Et første spørsmål er hvordan man i praksis skal avgjøre om et selskap er stiftet iht. norsk selskapsrett. Normalt vil formodentlig stiftelsesdokumentet inneholde referanser til selskapslovgivningen i en konkret stat. I så fall vil dette kunne avgjøre saken. Men normalt vil det neppe være nødvendig å lese stiftelsesdokumentene, idet den delen av selskapsnavnet som angir selskapsformen, som regel entydig vil avgjøre om selskapet er stiftet iht. norsk selskapsrett. Dersom selskapet heter Produksjon AS eller Salg ASA vil det normalt være klart at selskapet anses stiftet iht. norsk selskapsrett (henholdsvis aksjeloven og allmennaksjeloven). Dersom selskapet derimot heter Production AB, Sales B.V. eller Development Inc. vil det være klart at selskapet ikke er stiftet iht. norsk selskapsrett.

2.3.1.2 Selskapsformer som har samme navn i Norge og et annet land

Tvilsspørsmål vil unntaksvis kunne oppstå dersom et annet land skulle operere med samme navn på en selskapsform som Norge. Et nærliggende



Hvordan skal man i praksis kunne avgjøre om et selskap er stiftet iht. norsk selskapsrett?

6 Se Prop. 1 LS (2018–2019) s. 132 første spalte; Utv. 1998 s. 848; Naas m.fl., *Norsk internasjonal skatterett*, 2. utgave, s. 186 flg. (særlig s. 188), og Zimmer, *Internasjonal inntektskatterett*, 5. utgave, s. 140.

7 Prop. 1 LS (2018–2019) s. 130 andre spalte.

5 Prop. 1 LS (2018–2019) s. 131 første spalte.



EU har utarbeidet et forslag til nytt direktiv for grenseoverskridende konverteringer, fusjoner og fisjoner av 25. april 2018.

25. april 2018.¹¹ Artikkel 86a i dette direktivforslaget åpner for at selskaper stiftet iht. selskapslovgivningen i én EU-stat, kan konverteres til et selskap som reguleres av selskapslovgivningen i en annen EU-stat:

«This Chapter shall apply to the conversion of a limited liability company formed in accordance with the law of a Member State and having its registered office, central administration or principal place of business within the Union into a company governed by the law of another Member State.

Member States shall take the necessary measures to establish a procedure for cross-border conversion referred to in paragraph 1.»¹²

Så vidt forstås innebærer regelforslaget at f.eks. et svensk AB kan konverteres til et nederlandsk B.V. Dersom direktivet blir vedtatt og dette blir en del av EØS-avtalen, antar vi at en slik konvertering vil medføre at et norskstiftet selskap anses stiftet iht. utenlandsk selskapsrett etter at konverteringen har funnet sted og selskapet er avregistrert i Norge (og registrert i den andre EØS-staten), og derfor opphører å være hjemmehørende i Norge basert på stiftelsesregelen.¹³ Motsatt vil et utenlandskstiftet selskap som konverteres til et norsk aksjeselskap, bli hjem-

11 Proposal for a directive of the European parliament and of the council amending Directive (EU) 2017/1132 as regards cross-border conversions, mergers and divisions: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52018PC0241&from=EN>

12 Proposal for a directive of the European parliament and of the council amending Directive (EU) 2017/1132 as regards cross-border conversions, mergers and divisions, art. 86a på s. 45-46 i: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52018PC0241&from=EN>

13 Se Prop. 1 LS (2018–2019) s. 138 første spalte («Løsningene som følger av dette avsnittet [vedrørende SE-selskaper] må i skatterettslig forstand legges til grunn i andre tilfeller av grensekrystende omorganisering og selskapsrettslig flytting»).

eksempel vil være Danmark, som har selskapsformen A/S (som riktignok forkortes på en annen måte enn «AS»). Dersom stiftelsesdokumentet ikke inneholder referanser til selskapslovgivningen i en konkret stat, vil spørsmålet formodentlig avgjøres av om den forretningskommunen⁸ som oppgis i stiftelsesdokumentet ligger i Norge eller utlandet.

2.3.1.3 Registrering ikke avgjørende

Siden vilkåret er om selskapet er stiftet iht. norsk selskapsrett, er det ikke avgjørende om selskapet er registrert i det norske foretaksregisteret. En annen sak er at de fleste selskaper stiftet iht. norsk selskapsrett vil bli registrert i foretaksregisteret. Videre vil formodentlig alle primærregistrerte⁹ selskaper i det norske foretaksregisteret være stiftet iht. norsk selskapsrett.

2.3.1.4 Uten betydning hvor stiftelseshandlingen finner sted

Det er heller ikke relevant hvor selve stiftelseshandlingen finner sted.¹⁰ Et aksjeselskap stiftet iht. den norske aksjeloven vil således være hjemmehørende i Norge selv om stiftelseshandlingen skjedde i Stockholm eller London. Motsatt vil et selskap stiftet iht. utenlandsk selskapsrett ikke bli hjemmehørende i Norge bare fordi stiftelseshandlingen fant sted i Oslo eller Bergen.

2.3.1.5 Andre tilknytningspunkter til Norge uten betydning

Heller ikke andre tilknytningspunkter til Norge er avgjørende i vurderingen av om selskapet er stiftet iht. norsk selskapsrett. Eksempelvis er det irrelevant om stifterne er norske eller utenlandske statsborgere, om stifterne er bosatt i Norge eller utlandet og hvorvidt selskapet er påtenkt å drive virksomhet i Norge eller utlandet.

2.3.2 Innflytting

Ikrafttredelsen av den nye bestemmelsen 1. januar 2019 vil kunne medføre

8 Se aksjeloven § 2-2(1) nr. 2, som fastslår at vedtektene skal angi «den kommune i riket hvor selskapet skal ha sitt forretningskontor».

9 «Primærregistrering» brukes her i motsetning til sekundærregistrering av filialer (NUF) og andre former for registrering.

10 Prop. 1 LS (2018–2019) s. 137 første spalte.

at selskaper stiftet iht. norsk selskapsrett som tidligere ble ansett hjemmehørende i utlandet (f.eks. fordi daglig ledelse og styrefunksjonen ble utført der), anses innflyttet til Norge (som hjemmehørende her). Forutsetning for slik innflytting er at selskapet ikke anses hjemmehørende i utlandet iht. en av Norges skatteavtaler.

På senere tidspunkter vil innflytting av norskstiftede selskaper være aktuelt for selskaper som på ikrafttredelsestidspunktet (eller senere tidspunkt) ble ansett hjemmehørende i utlandet iht. en av Norges skatteavtaler. Dersom selskapets tilknytning til den andre staten reduseres eller elimineres på et fremtidig tidspunkt slik at selskapet ikke lenger anses hjemmehørende i den andre staten, vil selskapet anses innflyttet til Norge (som hjemmehørende her). Slik innflytting vil også kunne skje dersom skatteavtalen med den andre staten sies opp eller skatteavtalens bostedsbestemmelse reforhandles (og selskapet etter den reforhandlede bostedsbestemmelsen anses hjemmehørende i Norge).

2.3.3 Utflytting

2.3.3.1 Bare om skatteavtaleunntaket får anvendelse

Stiftelsesregelen innebærer at selskaper stiftet iht. norsk selskapsrett i utgangspunktet vil forbli skattemessig hjemmehørende i Norge så lenge det eksisterer. Selv om selskapet flytter sin ledelse og virksomhet til utlandet, vil således ikke det i seg selv medføre at selskapet opphører å være hjemmehørende i Norge. Dersom flytting av tilknytningspunktene til en annen stat medfører at selskapet anses hjemmehørende i den andre staten iht. skatteavtalen med Norge, vil imidlertid skatteavtaleunntaket (omtalt i punkt 3 nedenfor) medføre at selskapet opphører å være hjemmehørende i Norge.

2.3.3.2 EUs forslag om grenseoverskridende konverteringer

EU har utarbeidet et forslag til nytt direktiv for grenseoverskridende konverteringer, fusjoner og fisjoner av

mehørende i Norge etter at konvertering og registrering i foretaksregisteret har funnet sted.

2.4 Selskap stiftet iht. EØS-retten: SE-selskaper

2.4.1. Hvordan avgjøre om selskapet er stiftet iht. norsk selskapsrett?

2.4.1.1 Registreringsstat avgjørende

SE-selskaper er strengt tatt ikke stiftet iht. nasjonal selskapsrett i noen stat, men derimot iht. EØS-retten (EU-retten), dvs. SE-forordningen.¹⁴ Riktig nok fastslår SE-forordningen artikkel 3(1) at:

«[i] henhold til artikkel 2 nr. 1, 2 og 3 skal et SE-selskap betraktes som et allmennaksjeselskap som reguleres av lovgivningen i den medlemsstat [EØS-stat] der det har sitt forretningskontor.»

Anvendelsen av nasjonal selskapsrett på SE-selskapet følger imidlertid av EØS-retten og endrer derfor ikke på det prinsipielle utgangspunktet om at SE-selskaper stiftes etter EØS-retten.

Etter sin ordlyd er stiftelsesregelen derfor vanskelig å anvende på SE-selskaper. Dette ble påpekt i høringsrunden,¹⁵ og Finansdepartementet løste problemet ved å la registreringsstaten være avgjørende for SE-selskaper:

«Bestemmelsen skal forstås slik at om det nystiftede SE-selskapet ikke registreres i Norge, så vil det heller ikke i skatterettslig forstand anses som stiftet i henhold til norsk selskapsrett. Omvendt, dersom det nystiftede SE-selskapet registreres i Norge, vil selskapet i skatterettslig forstand være å anse som stiftet i henhold til norsk selskapsrett.»¹⁶

2.4.1.1 Villedende ordlyd

Stiftelsesregelens ordlyd gir derfor ikke uttrykk for det reelle innholdet i regelen for så vidt gjelder SE-selskaper.

Etter vårt syn hadde det hatt mer for seg å utforme ordlyden i samsvar med den materielle regelen på dette punktet, slik at ordlyden eksplisitt angav at registrering avgjør hvor SE-selskaper er hjemmehørende.

2.4.2 Innflytting

2.4.2.1 Flytting av hovedkontor til Norge

En viktig egenskap ved SE-selskaper er muligheten til å flytte hovedkontoret selskapsrettslig til en annen EØS-stat uten å måtte gå veien om oppløsning og nystiftelse, jf. SE-forordningen artikkel 8(1):

«Et SE-selskaps forretningskontor kan flyttes til en annen medlemsstat [EØS-stat] i samsvar med nr. 2 – 13. Slik flytting skal ikke føre til oppløsning av SE-selskapet eller til etablering av en ny juridisk person.»

Dersom et SE-selskap flytter til Norge fra en annen EØS-stat, vil det måtte avregistreres i den andre staten på samme tid som det registreres i foretaksregisteret, og flyttingen skal tre i kraft på dette tidspunkt, jf. SE-forordningen artikkel 8(9) flg. Flyttingen innebærer således at SE-selskapet vil bli primærregistrert i Norge. Betydningen av dette er ikke direkte berørt i forarbeidene. Vi antar imidlertid at flyttingen av et SE-selskap med dertil knyttet omregistrering vil innebære at selskapet blir hjemmehørende i Norge basert på stiftelsesregelen.

2.4.2.2 Innflytting hvor skatteavtaleunntaket opphører

På samme måte som for nasjonale aksjeselskaper kan opphør av skattemessig bosted i utlandet iht. en av Norges skatteavtaler medføre at SE-selskapet blir hjemmehørende i Norge. Vi viser her til det som er sagt i punkt 2.3.2 ovenfor, som gjelder tilsvarende for SE-selskaper.

2.4.3 Utflytting

2.4.3.1 Flytting av hovedkontor til utlandet

Med hjemmel i SE-forordningen artikkel 8(1) kan et SE-selskap også flytte hovedkontoret selskapsrettslig fra Norge til en annen EØS-stat uten å gå veien om oppløsning og nystiftelse. En

slik utflytting vil medføre at SE-selskapet må avregistreres i Norge på samme tid som det registreres i det utenlandske selskapsregisteret. Flyttingen innebærer således at SE-selskapet opphører å være primærregistrert i Norge. Betydningen av dette er heller ikke direkte berørt i forarbeidene. Vi antar imidlertid at flyttingen av SE-selskap med dertil knyttet omregistrering vil innebære at selskapet opphører å være hjemmehørende i Norge basert på stiftelsesregelen.

2.4.3.2 Utflytting iht. skatteavtaleunntaket

På samme måte som for nasjonale aksjeselskaper kan etablering av skattemessig bosted i utlandet iht. en av Norges skatteavtaler medføre at selskapet opphører å være hjemmehørende i Norge. Vi viser her til det som er sagt i punkt 2.3.3 ovenfor, som gjelder tilsvarende for SE-selskaper.

3. Skatteavtaleunntaket: Selskap hjemmehørende i utlandet iht. skatteavtale

3.1 Innledning

Skatteavtaleunntaket følger av nye sktl. § 2–2(8), som fastslår følgende:

«Et selskap m.v. som nevnt i syvende ledd, skal likevel ikke anses som hjemmehørende i riket, dersom selskapet etter skatteavtale er hjemmehørende i en annen stat.»

Selv om et selskap anses hjemmehørende i Norge basert på stiftelsesregelen eller ledelsesregelen, skal selskapet altså likevel ikke anses hjemmehørende i Norge dersom det anses hjemmehørende i utlandet iht. en av Norges skatteavtaler. Vi vil i det følgende først ta for oss formålet med skatteavtaleunntaket (punkt 3.2) og se på visse generelle spørsmål knyttet til skatteavtaleunntaket (punkt 3.3) før vi går nærmere inn på vurderingen av om selskapet er hjemmehørende i annen stat iht. en av Norges skatteavtaler (punkt 3.4).

¹⁴ SE-loven § 1, jf. EØS-avtalens vedlegg XXII nr. 10a (rådsforordning (EF) nr. 2157/2001 av 8. oktober 2001 om vedtektene for det europeiske selskap (SE)).

¹⁵ Se Advokatforeningens høringsuttalelse: www.advokatforeningen.no/aktuelt/horingsuttalelser/2017/juni/forslag-om-endring-av-skatteloven--2-2-forste-ledd.

¹⁶ Prop. 1 LS (2018–2019) s. 138 første spalte.



Et selskap mv. som nevnt i syvende ledd, skal likevel ikke anses som hjemmehørende i riket, dersom selskapet etter skatteavtale er hjemmehørende i en annen stat.

3.2 Formålet med skatteavtaleunntaket

3.2.1 Norge har begrenset beskatningsrett ved dobbelt bosted

Hovedformålet med skatteavtaleunntaket er å forhindre at selskaper får dobbelt bosted i den forstand at selskapet anses skatteavtalerettslig hjemmehørende i en annen stat, men (fremdeles) internrettslig hjemmehørende i Norge.

I utgangspunktet kunne man tenke seg at Norge så seg tjent med en slik løsning, idet det vil sørge for at Norge har internrettslig hjemmel til å utøve den beskatningsretten skatteavtalen tilordner Norge. Skatteavtalenes artikkel 21 om «annen inntekt» – som etter vårt syn er den reelle hovedregelen blant skatteavtalenes fordelingsbestemmelser¹⁷ – innebærer imidlertid at Norge har fraskrevet seg retten til å skattlegge inntekter med kilde i andre stater enn Norge. Artikkel 21(1) i OECDs Mønsterskatteavtale lyder slik:

«Items of income of a resident of a Contracting State, wherever arising, not dealt with in the foregoing Articles of this Convention shall be taxable only in that State.»

Bestemmelsen innebærer at den andre staten (hvor selskapet anses hjemmehørende etter skatteavtalen) har eksklusiv beskatningsrett til inntekter som ikke har kilde i Norge. Norge vil riktignok kunne ha rett til å skattlegge inntekter med kilde i Norge iht. en av de forutgående fordelingsbestemmel-

sene i skatteavtalen (artikkel 6 til 20), men slike inntekter vil Norge i stor utstrekning ha internrettslig hjemmel til å skattlegge selv om selskapet ikke anses skattemessig hjemmehørende i Norge.¹⁸

3.2.2 Skattyter kan oppnå utilsiktede fordeler ved dobbelt bosted

Norge vil derfor normalt oppnå lite ved at selskapet (fremdeles) anses internrettslig hjemmehørende i Norge. Selskapet, derimot, kan oppnå vesentlige fordeler gjennom å bevare sitt skattemessige hjemsted i Norge. Nærmere bestemt vil selskapet få tilgang til skattefordeler som bare innrømmes skattytere hjemmehørende i Norge, slik som fradragsrett for konsernbidrag (sktl. § 10–2) og (full) tilgang til fritaksmetoden (sktl. § 2–38). Hovedformålet med skatteavtaleunntaket er å forhindre at et selskap som anses hjemmehørende i utlandet iht. en skatteavtale, skal få tilgang til slike internrettslige skattefordeler, samtidig som selskapet nyter godt av skatteavtalesfordeler som hjemmehørende i den andre staten etter skatteavtalen:

«Skatteavtaleregelen er ment å motvirke uheldige utslag av manglende samsvar mellom et selskaps status som hjemmehørende etter internretten og etter skatteavtale. En slik situasjon legger til rette for uønskede tilpasningsmuligheter ved at skattyter som internrettslig bosatt kan nyte godt av for eksempel konsernbidragsordningen, rett til andre fradrag og fritaksmetoden, samtidig som selskapet tilstås fordeler etter skatteavtale som bosatt i det andre landet. Departementet mener det er behov for å avskjære slike utilsiktede virkninger.»¹⁹

Skatteavtaleunntaket forhindrer altså at selskapet får både i «pose og sekk».

3.2.3 Alternativ løsning: Spesiell avskjæringsregel

En mer begrenset løsning på problemet ville være å vedta spesielle avskjæringsregler som avskjærer utvalgte skat-

tefordeler dersom selskapet er hjemmehørende i en annen stat basert på skatteavtale. Kreditreglene inneholder en slik regel (sktl. § 16–20(1) siste punktum):

«Skattyter som etter skatteavtale skal anses som skattemessig bosatt eller hjemmehørende i fremmed stat, kan ikke kreve fradrag i norsk skatt etter bestemmelsene i denne paragraf.»

Departementet valgte imidlertid å vedta en generell avskjæringsregel. Det er vanskelig å overskue alle konsekvenser av en slik generell regel, og det kan derfor ikke utelukkes at den vil få utilsiktede konsekvenser.

3.3 Generelt om skatteavtaleunntaket

3.3.1 Unntaket har primært betydning for selskaper stiftet iht. norsk selskapsrett

Vi har valgt å behandle skatteavtaleunntaket før ledelsesregelen. Grunnen til dette er at skatteavtaleunntaket, slik vi ser det, primært vil ha betydning for selskaper som er hjemmehørende i Norge basert på stiftelsesregelen. Etter stiftelsesregelen vil et norskstiftet selskap med svært mange tilknytningspunkter til en annen stat likevel være hjemmehørende i Norge. Et slikt selskap vil imidlertid ofte kunne anses hjemmehørende i den andre staten iht. skatteavtalen. Skatteavtaleunntaket utfyller derfor stiftelsesregelen, og sørger for at det norske hjemmehørende-begrepet heller ikke for selskaper stiftet iht. norsk selskapsrett bare er basert på formelle kriterier.

Vi antar at skatteavtaleunntaket vil ha mindre betydning for selskaper stiftet iht. utenlandsk selskapsrett og som anses hjemmehørende i Norge basert på ledelsesregelen (jf. artikkelens del II, punkt 1). Grunnlaget for at slike selskaper anses hjemmehørende i Norge, er at det har sterke tilknytningspunkter til Norge. Slike selskaper vil derfor normalt også anses hjemmehørende i Norge etter skatteavtalen. Skatteavtaleunntaket kan imidlertid unntaksvis også avgjøre hjemstedet til slike selskaper, jf. artikkelens del II punkt 1.6).

¹⁷ Artikkel 21 er den reelle hovedregelen i den forstand at skattyters hjemstat har eksklusiv beskatningsrett til alle inntekter med mindre den andre staten (kildestaten) eksplisitt er gitt beskatningsrett i en av de forutgående bestemmelsene artikkel 6 til 20 eller artikkel 21(2).

¹⁸ Se særlig sktl. § 2-3, som statuerer begrenset skatteplikt til Norge for en rekke inntektskategorier.

¹⁹ Prop. 1 LS (2018–2019) s. 142 første spalte.

3.3.2 Tilstrekkelig at selskapet er hjemmehørende i én annen stat iht. én av Norges skatteavtaler

For at skatteavtaleunntaket skal komme til anvendelse, er det etter ordlyden tilstrekkelig at «selskapet etter skatteavtale er hjemmehørende i en annen stat» (uthevet her). Bestemmelsen bruker altså entallsformen både om skatteavtalen og den andre staten som anses som hjemstaten etter skatteavtalen. Bestemmelsen må her tas på ordet. Selv om selskapet har sterke tilknytningspunkter til flere andre stater (f.eks. både Sverige, Nederland og Kypros), er det tilstrekkelig at selskapet anses hjemmehørende i én av disse statene (f.eks. Nederland) iht. en av Norges skatteavtaler. En slik løsning synes godt begrunnet. Selv om selskapet bare anses hjemmehørende i én annen stat etter én av Norges skatteavtaler, vil dette innebære at Norge har fraskrevet seg retten til å skatlegge inntekter som ikke har kilde i Norge, jf. vår omtale av skatteavtalenes artikkel 21 i punkt 3.2.1 ovenfor.

Selv om det ikke følger av ordlyden, er det opplagt at selskapet må være hjemmehørende i den andre staten iht. en av Norges skatteavtaler. Ordlyden må altså leses slik at det kreves at «selskapet etter skatteavtale [som Norge har inngått med den andre staten] er hjemmehørende i en annen stat». Et selskap som er stiftet iht. norsk selskapsrett og som har sterke tilknytningspunkter til både Tyskland og Østerrike, vil altså anses hjemmehørende i Norge selv om det etter skatteavtalen mellom Tyskland og Østerrike anses hjemmehørende i Tyskland. Skatteavtaleunntaket vil først komme til anvendelse dersom selskapet anses hjemmehørende i Tyskland eller Østerrike (eller begge stater) iht. Norges skatteavtale med Tyskland og Østerrike.

3.3.3 Irrelevant om skattyter påberoper seg skatteavtalen

Skatteavtalerettens «gylne regel» innebærer at skattyterselskapet normalt fritt kan velge om det vil påberope seg skatteavtalen eller ikke. Skatteavtaleunntaket gjelder imidlertid uavhengig

av om selskapet påberoper seg å være skatteavtalebosatt i en annen stat:

«Det ble ikke uttrykkelig uttalt i høringsnotatet at skatteavtaleregelen gjelder uavhengig av om et selskap påberoper seg å være skatteavtalebosatt i en annen stat. Dette følger imidlertid av at det etter skatteloven § 2–2 nytt åttende ledd er et selvstendig vilkår for å være hjemmehørende i Norge, at selskapet ikke samtidig er skatteavtalebosatt i en annen stat.»²⁰

Selskapet kan altså ikke unngå å miste sin status som hjemmehørende gjennom å unnlate å påberope seg skatteavtalen. Etter vårt syn er denne løsningen forenlig med skatteavtalerettens gylne regel. Skatteavtaleunntaket følger av norsk internrett, ikke av skatteavtalen (men da slik at Norge har valgt å knytte rettsvirkninger til eksistens og innhold av en av Norges skatteavtaler). Den samme løsningen er lagt til grunn for andre internrettslige bestemmelser som knytter rettsvirkninger til eksistens og innhold av en av Norges skatteavtaler, som f.eks. sktl. § 6–3(5), som fastslår at:

«[n]år det i skatteavtale med fremmed stat er bestemt at inntekt skal være unntatt fra skatlegging i Norge, kommer tilhørende kostnad eller tilsvarende tap ikke for noen del til fradrag her i landet.»

Skattyter kan ikke forhindre anvendelse av denne bestemmelsen ved å unnlate å påberope seg skatteavtalen for så vidt gjelder kostnadene.

3.3.4 Interaksjonen mellom skatteavtalen og internretten

Rent retts teknisk skaper skatteavtaleunntaket en noe paradoksal situasjon for så vidt gjelder anvendelsen av skatteavtalens bostedsbestemmelse. Hovedregelen i artikkel 4(1) i OECDs mønsterskatteavtale er at selskapet skal anses hjemmehørende i den stat som selskapet er internrettslig hjemmehørende i. I en konfliktsituasjon kan det imidlertid ikke tas stilling til om selskapet er internrettslig hjemmehø-

rende i Norge uten at «tie-breaker-bestemmelsen» i artikkel 4(3) først er anvendt. Dersom utfallet av tie-breaker-vurderingen er at selskapet er hjemmehørende i utlandet, vil selskapet heller ikke være internrettslig hjemmehørende i Norge. I så fall vil det ikke være grunnlag for å anvende tie-breaker-bestemmelsen, idet denne bare kommer til anvendelse «[where] by reason of the provisions of paragraph 1 a person other than an individual is a resident of both Contracting States».

Denne floken må formodentlig løses slik at man ved anvendelse av artikkel 4(1) må legge til grunn at selskapet er internrettslig hjemmehørende i Norge dersom det er hjemmehørende her basert på stiftelsesreglen eller ledelsesreglen, selv om utfallet av den etterfølgende tie-breaker-vurderingen skulle bli at selskapet anses hjemmehørende i den andre staten etter skatteavtalen.

3.4 Vurderingen av om selskapet er hjemmehørende i en annen stat iht. en av Norges skatteavtaler

3.4.1 Innledning

For at skatteavtaleunntaket overhodet skal være aktuelt, må selskapet være hjemmehørende i Norge enten etter stiftelsesreglen eller ledelsesreglen (i motsatt fall er det ikke behov for å anvende skatteavtaleunntaket for å begrunne at selskapet ikke er hjemmehørende i Norge). Dernest kreves at selskapet «etter skatteavtale er hjemmehørende i en annen stat». Vurderingen av dette kriteriet vil påvirkes av skatteavtalens innhold, nærmere bestemt av om skatteavtalen (om noen) inneholder en tie-breaker-bestemmelse tilsvarende artikkel 4(3) i OECDs mønsterskatteavtale og, i så fall, hvilket innhold tie-breaker-bestemmelsen har.

3.4.2 Gammel tie-breaker-bestemmelse: Place of effective management

3.4.2.1 Tie-breaker-bestemmelsen

Et første typetilfelle er at Norges skatteavtale med den annen stat inneholder en tie-breaker-bestemmelse tilsvarende den gamle versjonen av artikkel

²⁰ Prop. 1 LS (2018–2019) s. 142 andre spalte.

4(3) i OECDs mønsterskatteavtale, som lød slik:

«Where by reason of the provisions of paragraph 1 a person other than an individual is a resident of both Contracting States, then it shall be deemed to be a resident only of the State in which its **place of effective management** is situated.» (Uthevet her).

Det faller utenfor formålet med denne artikkelen å gå inn på hvordan denne bestemmelsen skal tolkes. Det er imidlertid på det rene at et selskap stiftet iht. norsk selskapsrett kan ha (og ofte har) sin reelle ledelse i Norge. En rask gjennomgang viser at Norge har en slik tie-breaker-bestemmelse i de fleste av sine eksisterende skatteavtaler. Vi antar imidlertid at noen av bestemmelsene sannsynligvis vil erstattes med den nye tie-breaker-bestemmelsen i OECDs mønsterskatteavtale i årene som kommer, jf. nærmere om dette i punkt 3.4.3 nedenfor.

3.4.2.2 Skattyter kan selv påberope skatteavtaleunntaket

Dersom skatteavtalen inneholder ovennevnte tie-breaker-bestemmelse, må selskapet ved innlevering av sin skattemelding vurdere i hvilken stat det er hjemmehørende etter skatteavtalen.²¹ Dersom selskapet påberoper seg å være skatteavtalebosatt i den andre staten, må dette kunne dokumenteres for norske skattemyndigheter.²² Selskapet vil altså selv kunne ta en posisjon i skattemeldingen med betydning for vurderingen av hvilket land selskapet er hjemmehørende i etter denne versjonen av artikkel 4(3). Dersom norske skattemyndigheter aksepterer skattyters påstand, vil skatteavtaleunntaket få anvendelse uten at norske kompetente myndigheter har avgjort spørsmålet gjennom en gjensidig avtale med den andre staten.

Påstanden om at selskapet er skattemessig hjemmehørende i den andre staten, kan ta ulike former. For det første kan selskapet påberope seg dette eksplisitt i et vedlegg til skattemeldin-

gen. For det andre kan påstanden følge av hvilke poster som er og ikke er oppført i skattemeldingen; føringene kan f.eks. være basert på at selskapet ikke er hjemmehørende i Norge, og at en rekke poster derfor ikke er oppført i skattemeldingen. Generelt er den første formen å foretrekke, idet den avskjærer enhver tvil om hva som er selskapets påstand.

3.4.3 Ny tie-breaker-bestemmelse: gjensidig avtale

3.4.3.1 Tie-breaker-bestemmelsen

Et annet typetilfelle er at Norges skatteavtale med den andre staten inneholder en tie-breaker-bestemmelse tilsvarende den nye versjonen av artikkel 4(3) i OECDs mønsterskatteavtale, som lyder slik:

«Where by reason of the provisions of paragraph 1 a person other than an individual is a resident of both Contracting States, the competent authorities of the Contracting States **shall endeavour to determine by mutual agreement** the Contracting State of which such person shall be deemed to be a resident for the purposes of the Convention, having regard to its place of effective management, the place where it is incorporated or otherwise constituted and any other relevant factors. In the absence of such agreement, such person shall not be entitled to any relief or exemption from tax provided by this Convention except to the extent and in such manner as may be agreed upon by the competent authorities of the Contracting States.» (Uthevet her)

Det faller utenfor formålet med denne artikkelen å gå inn på hvordan denne bestemmelsen skal tolkes. Det sentrale for artikkelens tema er at skatteavtaleunntaket ikke kan komme til anvendelse før Norge og den andre staten faktisk har inngått en gjensidig avtale som avklarer hvor selskapet skal anses hjemmehørende iht. til skatteavtalen. Dersom Norge og den andre staten gjennomfører forhandlinger om en gjensidig avtale, men ikke kommer til enighet, vil bestemmelsen ikke komme til anvendelse. Dette utfallet er ikke

upraktisk, idet statene kun er forpliktet til å forsøke å inngå en gjensidig avtale.

3.4.2.2 Skattyter vil ha dobbelt bosted inntil gjensidig avtale inngås

Et viktig spørsmål er hvordan selskapet skal forholde seg mens den gjensidige avtaleforhandlingen pågår. En slik forhandling kan ofte ta flere år før den resulterer i en gjensidig avtale. Mens forhandlingen pågår vil selskapet være skattemessig hjemmehørende i begge stater og kan potensielt bli dobbeltbeskattet. I forarbeidene er det imidlertid presisert at det i en gjensidig avtale vil kunne tas stilling til skatteavtalebosted også for tidligere inntektsår.²³ Dersom staten inngår en gjensidig avtale med tilbakevirkende kraft, vil dette medføre at dobbeltbeskatning elimineres.

3.4.2.3 Norges holdning til den nye tie-breaker-bestemmelsen

Et spørsmål er hvor mange norske skatteavtaler den nye tie-breaker-bestemmelsen vil gjelde for. Om dette uttaler forarbeidene følgende:

«Norge har i BEPS-prosjektets multilaterale instrument indikert et ønske om å endre 28 skatteavtaler med ny art. 4 (3). Gitt at Stortinget samtykker til disse endringene må antallet avtaler med ny art. 4 (3) forventes å øke gradvis i årene som kommer.»²⁴

Norge har foreløpig valgt å inkludere 28 skatteavtaler i det multilaterale instrumentet («MLI»), men har kun indikert et ønske om å endre artikkel 4(3) gjennom MLI som sådan for 19 av disse skatteavtalene.²⁵ Av de 19 landene er det ti som i sine foreløpige posisjoner til MLI har valgt å inkludere den nye artikkel 4(3). Hvis ikke landene endrer sine foretrukne alternativ, vil MLI, når det trer i kraft, implementere den nye artikkel 4(3) for skatteavtalene mellom disse landene. En begrunnelse for at Norge «kun» har inkludert eksisterende skatteavtaler med 28 av over 100 land er, slik vi har forstått det, et ønske om å gjennom-

²³ Prop. 1 LS (2018–2019) s. 142 andre spalte.

²⁴ Prop. 1 LS (2018–2019) s. 139 andre spalte.

²⁵ Norges foreløpige posisjoner for MLI artikkel 2, se www.oecd.org/tax/treaties/beps-ml-position-norway.pdf.

²¹ Prop. 1 LS (2018–2019) s. 142 første spalte.

²² Prop. 1 LS (2018–2019) s. 142 første spalte.

føre minimumskravene som følger av BEPS gjennom bilaterale forhandlinger og oppdatering av eksisterende skatteavtaler i stedet for å benytte MLI som sådan til implementeringen. Det fremstår som rimelig klart at tie-breaker-bestemmelsen i noen skatteavtaler vil erstattes med den nye artikkel 4(3) i løpet av de neste årene. Likevel er det grunn til å tro at ikke et stort antall skatteavtaler vil få den nye artikkel 4(3), da denne ikke er en påkrevd minimumsstandard i BEPS-prosjektet, og flere land ikke ønsker å gjøre denne endringen. Eksempelvis er den nye tie-breaker-bestemmelsen ikke inkludert i den nye nordisk skatteavtalen som ble signert 29. august 2018.

3.4.4 Ingen tie-breaker-bestemmelse

Et spørsmål er om skatteavtaleunntaket kan komme til anvendelse dersom skatteavtalen ikke inneholder noen tie-breaker-bestemmelse. Om dette heter det følgende i forarbeidene:

«Bostedsspørsmålet må (...) være løst etter skatteavtalen. Regelen får derfor ikke anvendelse når skatteavtalen ikke inneholder en konfliktløsningsbestemmelse.»²⁶

Selv om skatteavtalen ikke inneholder noen tie-breaker-bestemmelse, kan imidlertid skatteavtalen inneholde en bestemmelse tilsvarende artikkel 25(3) annet punktum i OECDs mønster-skatteavtale, som fastslår følgende:

«The competent authorities of the Contracting States shall endeavour to resolve by mutual agreement any difficulties or doubts arising as to the interpretation or application of the Convention. **They may also consult together for the elimination of double taxation in cases not provided for in the Convention**». (Uthevet her)

Dersom Norge og den andre staten rent faktisk inngår en gjensidig avtale med hjemmel i denne bestemmelsen som avgjør at selskapet skal anses hjemmehørende i den andre staten etter skatteavtalen, antar vi at dette må

innebære at skatteavtaleunntaket likevel kommer til anvendelse.

3.4.5 Ingen skatteavtale

Dersom Norge ikke har inngått noen skatteavtale med den andre staten, er det klart at skatteavtaleunntaket ikke vil komme til anvendelse. I så fall vil imidlertid formålet med skatteavtaleunntaket heller ikke gjøre seg gjeldende, idet Norge i et slikt tilfelle ikke vil ha fra-skrevet seg beskatningsrett, se analysen av formålet i punkt 3.2.1 ovenfor.

3.5 Tidspunkt for opphør og gjeninntreden av skatteavtalemessig hjemsted til Norge

3.5.1 Opphør

Ordlyden presiserer ikke fra hvilket tidspunkt selskapet skal anses hjemmehørende i den andre staten dersom skatteavtaleunntaket kommer til anvendelse. Forarbeidene uttaler følgende om dette:

«Departementet viser ellers til at status som hjemmehørende i riket, vil opphøre fra det tidspunkt selskapet er skatteavtalebosatt i den annen stat. Departementet viser også til at det i dialog med den andre statens myndigheter, vil kunne tas stilling til skatteavtalebosted for både tidligere og fremtidige år.»²⁷

Vi antar basert på dette at selskapet opphører å være hjemmehørende i Norge fra følgende tidspunkter:

- Dersom skatteavtalen inneholder gammel tie-breaker-bestemmelse (punkt 3.4.2): Fra det tidspunktet skattyterselskapet påstår at selskapet opphørte å være hjemmehørende i Norge dersom skattemyndighetene tar skattyterselskapets påstand til følge. Fra det tidspunktet skattemyndighetene antar at selskapet opphørte å være hjemmehørende i Norge dersom skattemyndighetene har et annet syn enn selskapet på når det opphørte å være hjemmehørende i Norge.
- Dersom skatteavtalen inneholder ny tie-breaker-bestemmelse (punkt 3.4.3): Fra det tidspunkt selskapet iht. den gjensidige avtalen skal anses

hjemmehørende i den andre staten. Dette tidspunktet kan ligge forut for undertegningen av den gjensidige avtalen. En gjensidig avtale undertegnet 30. mars 2019 kan f.eks. fastslå at selskapet skal anses å være hjemmehørende i den andre staten fra og med 1. januar 2017.

3.5.2 Gjeninntreden

Ordlyden presiserer heller ikke fra hvilket tidspunkt selskapet skal anses hjemmehørende i Norge dersom skatteavtaleunntaket opphører å komme til anvendelse (f.eks. fordi selskapets ledelse flytter til Norge). Basert på uttalelsene i forarbeidene antar vi at selskapet vil bli hjemmehørende i Norge fra følgende tidspunkter:

- Dersom skatteavtalen inneholder gammel tie-breaker-bestemmelse (punkt 3.4.2): Fra det tidspunkt skattyterselskapet påstår at selskapet opphørte å være hjemmehørende i den andre staten dersom skattemyndighetene tar skattyterselskapets påstand til følge. Fra det tidspunktet skattemyndighetene antar at selskapet opphørte å være hjemmehørende i den andre staten dersom skattemyndighetene har et annet syn enn selskapet på når det opphørte å være hjemmehørende i Norge.
- Dersom skatteavtalen inneholder ny tie-breaker-bestemmelse (punkt 3.4.3): Fra det tidspunktet den gjensidige avtalen utløper. Vi antar at det er lite aktuelt for Norge å inngå en gjensidig avtale om at selskapet skal anses hjemmehørende i den andre staten «for all fremtid». Dersom skatteavtalen avgjør bosted for perioden 1. januar 2017 til 31. desember 2020, vil selskapet bli skattemessig hjemmehørende i Norge på nytt fra 1. januar 2021 i fravær av en ny gjensidig avtale. Dersom den gjensidige avtalen angir visse faktiske forutsetninger som må oppfylles for at selskapet skal anses hjemmehørende i den andre staten, og disse faktiske forutsetningene ikke lenger er oppfylt, vil selskapet formodentlig bli hjemmehørende i Norge igjen fra det tidspunktet de faktiske forutsetningene opphører.

26 Prop. 1 LS (2018–2019) s. 142 første spalte.

27 Prop. 1 LS (2018–2019) s. 142 andre spalte.