

***Skattemessig bosted for selskaper:
utvikling av rettsregler og komparasjon
med russisk rett***

Kandidatnummer: 101

Antall ord: 31 382



JUS396 Masteroppgave
Det juridiske fakultet

UNIVERSITETET I BERGEN

1. juni 2018

Forord

Interessen for å skrive masteroppgave om skattemessig bosted for selskaper har bakgrunn i at temaet er aktuelt i både nasjonal og internasjonal sammenheng. Jeg ønsket også å bruke min kunnskap og erfaring innen russisk rett og sammenligne reglene om dette temaet i Norge og i Russland. Arbeidet med oppgaven har vært lærerikt og inspirerende, samtidig var det en tidkrevende prosess.

Jeg ønsker å takke alle som har hjulpet meg i arbeidet med masteravhandlingen. Først og fremst vil jeg takke min veileder, professor Benn Folkvord ved Universitet i Bergen og Universitetet i Stavanger. Tusen takk for at du har lest alle utkastene mine, ga meg gode råd, var kritisk, men samtidig oppmuntrende og positiv.

Takk til Skatt vest for stipend og Sentralskattekontoret for utenlandssaker for at jeg har fått disponere kontor plass og datautstyr hos dem i Stavanger. Jeg fikk tilgang til skattekontorets bibliotek og ressurser som var til stor hjelp for mitt arbeid med avhandlingen. Tusen takk til min faglige kontaktperson Andreas Mariero, seksjonssjef i fagstab ved Sentralskattekontoret for utenlandssaker i Stavanger, for gode diskusjoner, hjelp med kildesøk, gjennomlesing av oppgaven og gode innspill. Takk til Bjørn Egil Fjærestad og May Kristin Rønsen fra fagstab ved Sentralskattekontoret for utenlandssaker for gode samtaler, råd, korrekturlesing og støtte.

Takk til Ove Jenssen fra Sentralskattekontoret storbedrifter for gode tips om kilder og problemstillinger angående oppgavens tema. Takk til Leif Håkon Monslaup og Guro Runestad fra avdeling for Kontroll og rettsanvendelse i Skatt vest for informasjon om Seadrill-saken og hjelp med kildesøk for skattereglene om Svalbard.

Ekstra takk går også til min mann, Svein. Tusen takk at du korrekturleste oppgaven min, støttet og oppmuntret meg.

Stavanger, juni 2017

1	INNLEDNING	1
1.1	Temaet	1
1.2	Aktualitet	2
1.3	Generelle prinsipper for skatteplikt	4
1.4	Rettskildebildet og metodiske grep	6
2	BETYDNING AV SKATTEMESSIG BOSTED FOR SELSKAPER	8
2.1	Generelt	8
2.2	«Global skatteplikt» (§2-2) eller begrenset skatteplikt (§2-3)	8
2.3	Betydning for beskatning av NOKUS-selskaper (§10-60)	8
2.4	Betydning ved anvendelse av fritaksmetoden etter § 2-38.	9
2.5	Betydning for konsernbidrag (§10-4)	9
2.6	Betydning for utflytting av selskaper og utførsel av driftsmidler (§§ 10-71, 14-26, 9-14, 14-60 flg.)	10
2.7	Betydning for kreditfradrag (§§ 16-20 og 16-30)	11
2.8	Betydning for fusjon og fisjon (§§ 11-1, 11-11)	11
2.9	Betydning for selskaper i forbindelse med Svalbard (§ 2-35 og § 2-3 svalbardskatteloven)	12
2.10	Betydning for kildeskatt (§10-13)	12
2.11	Betydning for skattested (§3-4)	13
2.12	Betydning for interessefellesskap (§ 13-1)	13
2.13	Betydning for lån av verdipapirer (§ 9-11)	14
2.14	Betydning for skattlegging av fordel vunnet ved kapital og fradrag for tap på sparedelen, knyttet til livsforsikring (kapitalforsikring) (§§ 5-20 (2), 5-21(2) og 6-47 (2))	14
2.15	Dobbelt skattemessig bosted eller intet skattemessig bosted. Hjemmehørende etter skatteavtale	14
3	INNLEDENDE OM RUSSISK RETTSSYSTEM, RETTSKILDER, JURIDISK METODE OG SKATTEREGLER.	16
4	GJELDENDE RETT I NORGE: HJEMMEHØRENDEBEGREPET I SKATTELOVEN § 2-2(1). UTVIKLING AV RETTSREGLER OG KOMPARASJON MED RUSSISK RETT.	21

4.1	Innledende om hjemmehørendebegrepet i skatteloven § 2-2 første ledd og videre fremstilling	21
4.2	Selskaper stiftet i landet	22
4.2.1	Vurderingstemaet og komparasjon med tilsvarende russisk regel	22
4.2.2	Kriteriet faktisk ledelse på styrenivå	31
4.2.3	Forslag til endring av norsk regel om skattemessig bosted for selskaper stiftet i Norge	38
4.3	Selskaper stiftet i utlandet	40
4.3.1	Vurderingstemaet og komparasjon med tilsvarende russisk regel	40
4.3.2	Faktisk ledelse på daglig ledernivå	46
4.3.3	Forslag til endring av norsk regel om skattemessig bosted for utenlandske selskaper	49
	Kort om forslaget og finansdepartementets begrunnelse	49
	Begrepets uklarhet	52
	Manglende sammenheng med skatteloven § 2-3?	52
	Nye momenter i vurderingstema uten rangordning	52
	Bruk av OECD-mønsteravtalens regel og MAP-regelen til å begrunne norsk intern regel om selskapets hjemsted	53
	Forholdet til internasjonal transport	54
	Virkninger for konserner	55
	Grenseoverskridende forvaltning og utenlandske verdipapirfond	56
	Forholdet til EØS-retten	59
	Konklusjon	60
4.3.4	Mulige unntak for noen spesielle tilfeller?	61
	Unntak for utenlandske selskaper som deltar i prosjekter for utvinning av mineraler ol.	61
	Selskapets selvbestemmelsesrett for skattemessig bosted?	62
	Unntak ved skatteavtaler	64
4.4	Selskaper som er internrettslig hjemmehørende i flere land	64
4.4.1	Innledning	64
4.4.2	Hjemmehørendebegrepet etter skatteavtaler. Gjeldende rett, problemstillinger og utfordringer	67
	Løsning av dobbelt skattemessig bosted etter OECD-mønsteravtale	73
	Utnyttelse av skatteavtaler	76
4.4.3	Forslag til endring i skatteloven § 2-2 og komparasjon med tilsvarende russisk regel	77
5	SELSKAPER HJEMMEHØRENDE PÅ SVALBARD	82
5.1	Innledende om skattereglene på Svalbard og selskaper hjemmehørende der	82
5.2	Vurderingstemaet m.m.	83
5.3	Problemstillinger og utfordringer	87
5.4	Endringer for hjemmehørendebegrepet i Svalbardskatteloven?	93
6	AVSLUTNING	95
	KILDEREGISTER	97
	Litteratur	97

Artikler	98
Lover og forarbeider	100
Norske lover	100
Utenlandske lover	101
Danske lover	101
Russiske lover	101
Forarbeider til norske lover	102
Storingsvedtak	104
Kongelige resolusjoner	104
Internasjonale kilder og skatteavtaler	104
Norske skatteavtaler	106
Russiske skatteavtaler	107
Domsregister	109
Høyesterettsdommer	109
Underrettsdommer	109
Avgjørelser fra EF/EFTA domstolen	110
Utenlandske dommer	110
Administrative uttalelser og ligningspraksis	110
Utvalget (dommer, uttalelser mv. i skattesaker og skattespørsmål)	110
Saker fra OLN (overligningsnemnda) og SFS (skattekontoret for storbedrifter)	111
Utenlandske administrative uttalelser og ligningspraksis	111
Saker fra Skatterådet (Danmark)	111
Annet	112

1 Innledning

1.1 Temaet

Temaet for min masteroppgave er skattemessig bosted for selskaper, utvikling av rettsregler og komparasjon med russisk rett.

Med enkle ord prøver jeg i min oppgave å svare på spørsmålet om "hvor et selskap bor?" Selskaper, som mennesker, har et bosted og en adresse. Selv om selskaper ikke "bor" på samme måte som fysiske personer, har de vanligvis tilknytning til et eller annet konkret sted og land, stundom til flere steder og flere land. Selskapets bosted påvirker blant annet dets skatteplikt, herunder hvilket land selskapet skal anses skattepliktig til.

I norsk lovtekst brukes begrepet "hjemmehørende i riket"¹ for skattemessig bosted for selskaper, men uttrykket "skattemessig bosted" brukes også i litteratur, samt forarbeid og etterarbeid med samme betydning som "hjemmehørende".

Oppgavens hovedspørsmål er hvor et selskap er hjemmehørende. Hva skjer hvis et selskap er hjemmehørende i to eller flere land? Og kan et selskap være bostedsløst, altså ikke hjemmehørende i noen land?

Hovedproblemstillingen i oppgaven er å vurdere gjeldende rett i Norge. Samtidig vil jeg bruke utvikling av regler og komparasjon med russisk rett for å belyse gjeldende rett i Norge fra ny innfallsvinkel.

Det er hjemmehørendebegrepet i skatteloven § 2-2 som i utgangspunktet er gjenstand for analyse, mens andre bestemmelser i skatteloven vil brukes for en bedre forståelse av innholdet av hjemmehørende begrepet i § 2-2.

I kapittel 2 vil jeg beskrive betydningen av skattemessig bosted for selskaper og gjøre rede for hjemmehørendebegrepet i andre bestemmelser i skatteloven. Kapittel 3 omtaler kort det russiske rettssystemet, rettskilder i Russland, samt russisk juridisk metode og skatteregler. Kapittel 4 utgjør hoveddelen av oppgaven, hvor jeg analyserer gjeldende rett i Norge knyttet til hjemmehørendebegrepet i skatteloven § 2-2, sammenligner de norske reglene med tilsvarende

¹ Lov av 26.mars 1999 nr.14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) § 2-2 første ledd.

russiske regler og vurderer forslag til endringer av skatteloven § 2-2. I kapittel 5 behandles begrepet "hjemmehørende på Svalbard".

1.2 Aktualitet

Økt internasjonalisering, globalisering og mobilitet fører til at flere selskaper blir multinasjonale, det vil si at deres virksomhet strekker seg ut over flere land.

Økt mobilitet gjør det enklere for selskaper å flytte styrefunksjoner ut av landet. Siden dette er et avgjørende kriterium for hjemmehørende vurderingen etter rettspraksis, blir disse selskaperne ikke ansett som hjemmehørende i riket, og unngår dermed beskatning. I tillegg kan ulikheter i andre lands regler om hjemmehørende vurderinger gjøre selskaper bostedsløse, altså unngå global beskatning i noe land.

Selskaper bruker stadig mer holdingselskaper eller enkeltpersoner som mellomledd, uten at disse har noen tilknytning til selskapets virksomhet. Dette gjøres ofte for skatteplanlegging, som kan være uønsket for staten. I slike tilfeller kan det være vanskelig å avgjøre hvor selskapet hører hjemme. Forskjellige regler i forskjellige land kan gjøre det enda vanskeligere. Skatteavtaler mellom land med formål om å unngå dobbeltbeskatning og lette næringsvirksomhet, kan virke uheldig i noen tilfeller. Et selskap som er hjemmehørende i Norge etter norsk rett, men som anses bosatt i et annet land etter skatteavtalen, kan flytte tap i utlandet til et annet hjemmehørende selskap i Norge ved hjelp av konsernbidrag, men samtidig være beskyttet etter skatteavtale for beskatning av overskudd i utlandet.²

Slike eksempler på uønsket skatteplanlegging lå til grunn for OECD/G20s BEPS-prosjekt (Base Erosion and Profit Shifting Project). I «Final BEPS package for reform of the international tax system to tackle tax avoidance»³ ble det lagt frem 15 tiltakspunkter for å motvirke overskuddsflytting, hvor særlig to av dem (Action 2 og Action 6) inneholder forslag om bosted for selskap.

Norge deltar i dette prosjektet, Finansdepartementet og Stortinget har satt i gang endring av skattelovens § 2-2 første ledd (hjemmehørende begrepet for selskap mv). Foreslåtte endringer har vært på høring og antas å bli vedtatt i løpet av året 2018.

² Høringsnotat (16.3.2017) side 13

³ <http://www.oecd.org/tax/beps-2015-final-reports.htm> (sjekket 29.5.2018)

Gjeldende rett avviker noe fra de foreslåtte endringene. Det er naturlig at en vurdering av disse endringene er en del av masteroppgaven, som tidsmessig kommer akkurat i overgangen fra en rettstilstand til en annen.

For å sikre forutberegnelighet for selskaper som driver virksomhet i flere land, må reglene være klare og forståelige. Det er ikke bare regelen om hjemmehørende-kriteriet etter norsk rett en må ha kunnskap om. Hvis selskapet har etablert seg i et annet land, må rettsregler i dette landet også vurderes, samt internasjonale skatteavtaler mellom landene. Disse reglene kan være motstridende, og det kan da oppstå spørsmål om hvilke regler som skal anvendes i det konkrete tilfellet.

Regelen om hvor et selskap er hjemmehørende er viktig. Hvis hjemmehørende-kriteriet er oppfylt vil det kunne utløse betydelig skatteplikt for selskapet, eller motsatt, gi lavere skatt hvis skatteavtalen mellom land kan anvendes. Derfor trengs det en klar, presis og god regel som enkelt kan praktiseres. En slik regel er først og fremst viktig for selskaper som må ha forutberegnelighet for å planlegge drift og unngå upåregnelig økonomisk tap på grunn av skatteplikt i et annet land, enn selskapets eiere tror selskapet hører hjemme i, og dobbeltbeskatning.

Samtidig er dette også aktuelt for stater som må kunne verne om skattefundamentet sitt og planlegge statsinntekter. I tillegg vil statene alltid være interessert i å motvirke skatteunndragelse og misbruk av regler. På en annen side kan det være ønskelig for staten at selskapene etablerer seg på ett eller annet område og skaper arbeidsplasser. Klare regler vil derfor hjelpe til å motvirke uønsket atferd og/eller støtte etableringen når det er ønskelig.

For å analysere den norske regelen om skattemessig bosted for selskaper nærmere, valgte jeg å bruke komparasjon med russisk rett. Valg av rettstilstanden i Russland ble gjort av flere årsaker.

Norge og Russland er naboland og har hatt økonomisk samarbeid over lang tid. Både Norge og Russland har interesse i at samarbeidet fortsetter, og at gjensidige investeringer fremmes og beskyttes. I følge pressen⁴ investerte oljefondet 42 mrd. norske kroner i russiske oljeselskaper. Sanksjonene mot Russland og oljekrisen førte til at mye av investeringer gikk tapt. Motsanksjonene fra Russland førte f.eks. til at norske selskaper fikk forbud mot eksport av fisk til

⁴ Johansen (2017): <https://www.aftenposten.no/verden/i/WpvlG/For-forste-gang-pa-tre-ar-var-en-norsk-minister-i-Moskva-Samtidig-eier-nordmenn-en-litt-storre-bit-av-Russland> (sjekket 29.5.2018)

Russland. Økonomisk samarbeid mellom landene har imidlertid stort potensiale. Norske selskaper som Statoil, Aker og Kværner har fremdeles stor interesse av å samarbeide med Russland, og ser frem til at politikerne myker opp sanksjonene. Derfor er temaet aktuelt samfunnsmessig.

Komparativ analyse av hjemmehørendebegrepet ved bruk av russisk rett er ikke gjort tidligere. En slik analyse kan bringe frem nye perspektiver på problemstillinger knyttet til skattemessig bosted for selskaper både i Norge og internasjonalt. Det kan være aktuelt å avklare nærmere de ulike reglene i de respektive landene,⁵ og reglene som er utledet av overenskomst mellom landene (skatteavtale).

Det kan være interessant for investorer i begge land å forstå disse reglene bedre med tanke på å planlegge økonomisk gevinst og unngå økonomisk tap. Det kan også være nyttig for skattemyndighetene i begge land, i deres samarbeid for å motvirke uønskede skattetilpasninger, samt avdekning av eventuelle skatteunndragelser.

Jeg har juridisk utdanning fra Russland og åtte års erfaring innen forretningsjus, bl.a. praktisering av interne russiske skatteregler. Dette gjør det enklere for meg å analysere russisk rett og takle utfordringer med språk og forskjeller mellom nasjonale juridiske systemer i Norge og Russland.

1.3 Generelle prinsipper for skatteplikt

Internasjonalt brukes det to forskjellige prinsipper for å bestemme hvor et selskap er hjemmehørende skattemessig.

Det første prinsippet er stiftelse og registrering. Prinsippet går ut på at et selskap anses hjemmehørende i en stat hvor selskapet er stiftet etter intern rett og registrert.⁶ Land som praktiserer dette prinsippet er blant annet Russland (før 2014), Island, Mexico, USA, Trinidad og Tobago, Frankrike og Tsjekkia.

Det andre prinsippet er effektiv ledelse og kontroll. Prinsippet går ut på at skattemessig bosted for et selskap bestemmes etter stedet for selskapets effektive ledelse og kontroll. Prinsippet praktiseres blant annet i Norge, Israel, Portugal og Malta. Innholdet i selskapets "effektive

⁵ Norge og Russland

⁶ Шахмаметьев (2014) s. 101, se også Копина (2017) s. 53 og 138, og Погорлецкий (2005) s. 47-48

ledelse og kontroll" forstås ikke likt i de nevnte landene, fordi kriteriet ikke er formelt (som stiftelse eller registrering). Effektiv ledelse og kontroll kan være på styrenivå eller daglig ledelsesnivå. Kontroll kan være nominell (de jure) eller faktisk (de facto). I tillegg kan det forekomme at det ikke foregår noe faktisk aktivitet hvor styret/daglig leder er registrert etter selskapets vedtekter.⁷

Noen land kombinerer begge disse prinsippene. Det gjelder blant annet Østerrike, Belgia, Brasil, Storbritannia, India, Spania, Italia, og Canada.⁸

I Norge, som nevnt, brukes prinsippet om selskapets effektive ledelse og kontroll, mens i Russland ble det brukt et registreringsprinsipp fram til 2014. I begge land viste det seg at å praktisere kun ett av de nevnte prinsippene ikke er godt nok for å unngå uønsket skatteplanlegging. Bruk av kun registreringsprinsippet kan være uheldig dersom et stiftelsesland (registreringsland) er et lavskatteland eller skatteparadis, mens land hvor selskapet egentlig driver virksomhet og skaper verdier mangler hjemmel for å skattlegge dette selskapet, fordi selskapet ikke er formelt registrert i landet. Å praktisere kun prinsippet om effektiv ledelse og kontroll kan også være uheldig. Med dagens mobilitet kan det være vanskelig å kontrollere hvor selskapet egentlig styres fra. Hvis et selskap er registrert i et land som kun bruker prinsippet om effektiv ledelse, men har faktisk effektiv ledelse i et land hvor kun registreringsprinsippet brukes, kan et slikt selskap bli bostedsløst, og de respektive landene vil mangle hjemmel for å anse selskapet hjemmehørende i deres land og ikke kunne skattlegge det på global basis.

Derfor kan kombinerings av begge prinsipper virke mer tilfredsstillende, selv om dette ikke helt kan løse problemet med uønsket skatteplanlegging. Russland har endret regelen om skattemessig bosted for selskaper i 2014 og 2016, og har gått i retning av kombinerings av de nevnte prinsippene. I Norge fremmet Finansdepartementet forslag om endring av skatteloven § 2-2, slik at hjemmehørendebegrepet skal omfatte selskaper stiftet i Norge og selskaper som reelt styres i eller fra Norge.⁹ Altså får Norge også kombinasjon av begge prinsipper når endringen blir vedtatt.

Dette viser at reglene om skattemessig bosted for selskaper er under utvikling både i Norge og i Russland. Jeg analyserer nærmere den norske regelen og sammenligner med en tilsvarende russisk regel i kapittel 4.

⁷ Шахмаметьев (2014) s. 101, se også Копина (2017) s. 53 og 138, og Погорлецкий (2005) s. 47-48

⁸ Воронина (2007)

⁹ Høringsnotat (16.3.2017) side 13.

1.4 Rettskildebildet og metodiske grep

Rettskildene som regulerer gjeldende rett i Norge angående skattemessig bosted for selskaper er skatteloven § 2-2,¹⁰ forarbeidene, rettspraksis, juridisk litteratur og forvaltningspraksis. Finansdepartementets og Skattedirektoratets uttalelser brukes mye i skatteretten. Deres vekt er imidlertid begrenset etter alminnelig juridisk metode.

Det er lite høyesterettspraksis på dette temaet. Det finnes noen underrettsdommer, en del ligningspraksis, finansdepartementets uttalelser og litteratur, som jeg bruker i min fremstilling. Disse kildene har ikke så stor vekt som høyesterettspraksis. Ligningspraksis kan imidlertid gi uttrykk for en alminnelig rettsoppfatning som skattemyndighetene legger til grunn i sine vedtak. Administrative uttalelser kan gi bidrag til å avklare tolkning av hjemmehørendebegrepet i norsk rett. Skatte-ABC¹¹ er en håndbok som utgis årlig av Skattedirektoratet, og som gir oversikt over gjeldende skatteregler. Den fungerer også som instruks til skatteetaten om hvordan Skattedirektoratet tolker rettskilder på skatteområdet. Verken administrative uttalelser eller Skatte-ABC har stor vekt for domstolene.

Skatteavtaler har samme status som andre internasjonale avtaler, konvensjoner og traktater. Ettersom skatteavtalene er inkorporert i norsk rett, jf. dobbeltbeskatningsloven, har de samme trinnhøyde som norsk lov. Det er imidlertid den folkerettslige juridiske metoden som skal brukes ved tolkning av internasjonale avtaler, herunder skatteavtaler.

Internasjonale kilder som OECDs Mønsteravtale, kommentarene til den, BEPS-tiltakene osv. er mer "soft law" enn selvstendige rettskilder. Mønsteravtalen er ikke bindende for medlemsstatene, men de fleste land bruker likevel Mønsteravtalens bestemmelser i utforming av sine skatteavtaler. Disse kildene brukes ofte av skattemyndighetene, underrettene, utenlandske domstoler, og antas å være relevante for tolkning av skatteavtaler både i Norge og i Russland.

Hovedrettskilden som regulerer russisk nasjonal rett angående skattemessig bosted for selskaper er lov (Nalogovyj kodeks)¹². Det finnes også forskrifter, rettspraksis, juridisk litteratur og forvaltningspraksis. Russisk lovtekst er generelt veldig detaljert, og andre rettskilder har liten

¹⁰ Lov av 26.mars 1999 nr.14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)

¹¹ Tidligere Lignings-ABC

¹² Nalogovyj Kodeks Rossijskoj Federatsiji (Налоговый Кодекс Российской Федерации) – Den russiske Skattelovboken

vekt i forhold til lovteksten etter russisk juridisk metode. Derfor vil analyse av russisk lovtekst stå sentralt i min fremstilling av gjeldende rett i Russland.

Når det gjelder begrepet "hjemmehørende på Svalbard" er det en egen lov, svalbardskatteloven § 2-3,¹³ som angir regelen. Her er også den tidligere loven,¹⁴ forarbeidene og administrative uttalelser relevante rettskilder for å tolke lovteksten og avklare gjeldende rett.

Det foreligger ikke noe rettspraksis angående begrepet "hjemmehørende på Svalbard". Jeg har imidlertid funnet informasjon i aviser og en upublisert sak fra ligningspraksis i Skatt vest. Disse kildene har ikke rettskildemessig verdi for å avklare gjeldende rett. Jeg bruker dem i oppgaven kun som illustrasjon av mulige problemstillinger, som kan oppstå ved praktisering av hjemmehørendebegrepet etter svalbardskatteloven.

¹³ Lov om skatt til Svalbard (Svalbardskatteloven) av 29.11.1996 nr. 68

¹⁴ Lov om skatt til Svalbard på formue og inntekt av 15.07.1925 (svalbardskatteloven) (Opphevet)

2 Betydning av skattemessig bosted for selskaper

2.1 Generelt

Skattemessig bosted for selskaper har forskjellige funksjon og betydning. I norsk skattelov brukes begrepet «hjemmehørende» i flere bestemmelser. Innholdet i begrepet er ikke alltid det samme i forskjellige bestemmelser. Konsekvenser av å bli ansett «hjemmehørende» i Norge eller i et annet land blir også forskjellige, avhengig av bestemmelser i skatteloven.

Jeg skal kort gå gjennom de bestemmelsene i skatteloven, hvor begrepet «hjemmehørende» brukes og hvilken betydning et skattemessig bosted kan ha for selskaper.

Konsekvensene skal beskrives kort med tanke på å belyse kompleksitet av hjemmehørende-begrepet i skatteloven, identifisere underliggende problemstillinger og avgrense nærmere videre fremstilling.

2.2 «Global skatteplikt» (§-2-2) eller begrenset skatteplikt (§2-3)

Skatteloven § 2-2 angir såkalt globalskatteplikt for selskaper som er hjemmehørende i riket. Det betyr at et selskap hjemmehørende i Norge har skatteplikt for alle inntekter, inkludert inntekter som stammer fra utlandet.

Etter skatteloven § 2-3 har selskaper, som er ikke hjemmehørende i riket, en begrenset skatteplikt for noen typer av formue og inntekter knyttet til Norge.

Skatteloven § 2-2 er den mest sentrale bestemmelsen om hjemmehørendekriteriet, og den skal jeg analysere nærmere i kapittel 4.

2.3 Betydning for beskatning av NOKUS-selskaper (§10-60)

Skatteloven §§10-60 til 10-68 angir særregler om inntektsbeskatning av norsk kontrollerte utenlandske selskaper mv. hjemmehørende i lavskatteland (videre NOKUS-selskaper).

Etter NOKUS-reglene skattlegges norsk kontrollerte utenlandske selskaper som anses hjemmehørende i lavskatteland på deltakeres nivå.

Begrepet «hjemmehørende» her er noe annerledes en «hjemmehørende» i skatteloven § 2-2.

Siden reglene for beskatning av NOKUS-selskaper er veldig omfattende velger jeg å avgrense min analyse mot hjemmehørendebegrepet etter NOKUS-reglene.

2.4 Betydning ved anvendelse av fritaksmetoden etter § 2-38.

Skatteloven § 2-38 gir hjemmel for skattefritak for inntekt på aksjer og andre eierandeler for selskaper.

På subjektssiden¹⁵ blir alle selskaper omfattet av fritaksmetoden, uavhengig av om de er hjemmehørende i Norge eller i utlandet. Dette følger av § 2-38 1. ledd bokstav a)-i).¹⁶

På objektsiden blir rekkevidden av fritaksmetoden begrenset.¹⁷ Her får det betydning om et selskap er hjemmehørende i lavskatteland utenfor EØS eller innenfor EØS.¹⁸ Begrepet «hjemmehørende» i § 2-38 er også noe annerledes enn i skatteloven § 2-2. Her vil intern rett i et annet land (eller andre land) og evt. skatteavtale(r) få betydning for å fastsette hvor et selskap er hjemmehørende.

2.5 Betydning for konsernbidrag (§10-4)

§ 10-4 i skatteloven fastsetter nærmere vilkår for konsernbidrag mellom selskaper og sammenslutninger. Konsernbidrag kan ytes mellom «norske selskaper og sammenslutninger». Her siktes det til selskaper som er hjemmehørende i Norge etter skatteloven § 2-2, jf. henvisningen i lovteksten.

Utenlandske selskaper hjemmehørende i land innenfor EØS anses (på visse vilkår) likestilt med norske selskaper, jf. § 10-4 skatteloven 2. ledd.

¹⁵ Widerberg Hilde og John Harald Berger. "Hjemmehørende"-begrepet i skatteloven § 2-2. I: *Dommer, uttalelser mv. i skattesaker og skattesporsmål (Utv.)* 2011 s.123-144 (s. 132)

¹⁶ Med unntak i 5.ledd for skattytere som ikke er reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet i et EØS-land

¹⁷ Widerberg (2011) s. 133

¹⁸ jf. EØS-loven

«Hjemmehørende i land innenfor EØS» betyr her¹⁹ at et selskap må anses som hjemmehørende etter internrett i et EØS-land. I tillegg må det ikke foreligge en skatteavtale mellom et EØS-land og et land utenfor EØS, som vil anse vedkommende selskap hjemmehørende i et land utenfor EØS.

Hjemmehørende-begrepet her er litt beslektet med hjemmehørende-begrepet etter NOKUS-reglene og fritaksmetoden.

2.6 Betydning for utflytting av selskaper og utførsel av driftsmidler (§§ 10-71, 14-26, 9-14, 14-60 flg.)

Skatteloven § 10-71 angir et tidspunkt på når gevinst og tap på eiendeler til «utflyttende» selskap er skattepliktig eller fradragsberettiget. Med «utflyttende» selskap menes et selskap som slutter å være hjemmehørende i riket enten etter skatteloven § 2-2, eller ved å bli ansett som hjemmehørende i en annen stat etter skatteavtale.²⁰ Etter § 14-26 i skatteloven skal «gevinst og tap på eiendel og forpliktelse som nevnt i § 10-71» tas til inntekt eller fradras «siste dag før skatteplikten til riket opphører etter § 2-2 første ledd da selskapet skal anses som hjemmehørende i en annen stat etter skatteavtale».

Utflytting av driftsmidler og andre eiendeler ut av norsk beskatningsområde regulert i §§9-14 og 14-60 flg. «Bestemmelsene gjelder blant annet når et selskap som er hjemmehørende i Norge flytter til utlandet».²¹ Bestemmelsen gjelder også NOKUS-beskattet selskap når uttak fra norsk beskatningsområde skjer ved at norsk kontroll i selskapet opphører, jf. skattelovens § 9-14 2.ledd bokstav c) og § 14-60 3.ledd bokstav c).

Siden hjemmehørende-begrepet ved utflytning av selskaper og eiendeler er knyttet tett til hjemmehørende-begrepet i skattelovens § 2-2 og tolkning av evt. skatteavtale(r), skal jeg ikke behandle separat hjemmehørende-begrepet i reglene om utflytning av selskaper og utførsel av driftsmidler etter skattelovens §§ 10-71, 14-26, 9-14 og 14-60 flg., men situasjoner med utflytting av selskaper blir nærmere analysert i kapittel 4.

¹⁹ Widerberg (2011) s. 134-135, jf. Ot.prp. nr.1 (2005-2006) s.65-66

²⁰ Sktl. §10-71 1.ledd første punktum

²¹ Widerberg (2011) s. 136, jf. Ot.prp. nr.1 (2008-2009) pkt.8.1 s.38 annen spalte.

2.7 Betydning for kreditfradrag (§§ 16-20 og 16-30)

Etter skatteloven § 16-20 kan skattytere kreve skattefradrag for skatt betalt i fremmed stat. Retten avskjæres for skattytere «som etter skatteavtale skal anses som skattemessig bosatt eller hjemmehørende i fremmed stat».²²

Deltakere i et ansvarlig selskap og i NOKUS-beskattet selskap «kan kreve fradrag i norsk skatt for en forholdsmessig del av den skatten som selskapet har betalt».²³ Deltakere i de nevnte selskapene kan også kreve fradrag for kildeskatt av utbytte fra selskapene, jf. § 16-20 3.ledd. Det er egne regler for fradragets størrelse for skatt betalt til en annen stat enn den staten selskapet er hjemmehørende i (altså tredjestat). Her skal evt. skatteavtale mellom Norge og tredjeland anvendes.²⁴

Skatteloven § 16-30 regulerer fradrag i norsk skatt for skatt betalt i utlandet av utbytte eller overskudd fra utenlandsk datterselskap. Fradrag kan kreves av «hjemmehørende» i riket «aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper og likestilte selskaper og sammenslutninger (morselskaper). Bestemmelsen har en begrenset betydning etter innføring av fritaksmetoden.²⁵

Hjemmehørendebegrepet i skatteloven §§ 16-20 og 16-30 er knyttet til hjemmehørendebegrepet etter skatteloven § 2-2, samt reglene om NOKUS-selskaper og tolkning av internrett i andre land og skatteavtaler. Dermed skal jeg ikke analysere begrepet «hjemmehørende» etter skattelovens §§ 16-20 og 16-30 separat.

2.8 Betydning for fusjon og fisjon (§§ 11-1, 11-11)

Skattefri omorganisering (fusjon og fisjon) med visse begrensninger er regulert i skatteloven §§ 11-2 til 11-10. Bestemmelsene om skattefri fusjon og fisjon gjelder, på nærmere angitte vilkår, når selskapene som «inngår i fusjonen eller fisjonen, er hjemmehørende i Norge».²⁶

I utgangspunktet utløser grenseoverskridende omorganisering beskatning etter skattelovens alminnelige regler. Den nye § 11-11 (gjelder fra 1.1.2011) angir nærmere vilkår for skattefri

²² Skatteloven § 16-20 1.ledd siste punktum.

²³ Skatteloven § 16-20 2.ledd første punktum.

²⁴ Skatteloven. § 16-20 2.ledd siste punktum.

²⁵ Widerberg (2011) s. 138.

²⁶ Skatteloven § 11-1 2.ledd første punktum.

grenseoverskridende fusjon, fisjon og aksjeutbytte. Skattefri omorganisering gjelder blant annet selskaper hjemmehørende i annen eller andre EØS-stater (med visse begrensninger) og stiftelser av europeisk samvirkeforetak (SCE-foretak).

Angående hjemmehørendebegrepet henvises det i skatteloven § 11-1 og 11-11 til § 2-2. Hjemmehørende begrepet i reglene om skattefri fusjon og fisjon skal dermed forstås på samme måte som i skatteloven § 2-2. Av den grunn skal jeg ikke analysere begrepet "hjemmehørende" i forhold til skattelovens kapittel 11 separat.

2.9 Betydning for selskaper i forbindelse med Svalbard (§ 2-35 og § 2-3 svalbardskatteloven)

Etter skatteloven § 2-35 2.ledd bokstav a) likestilles "selskaper hjemmehørende på Svalbard" med "selskaper som er hjemmehørende i utlandet med unntak for blant annet § 2-38 (fritaksmetoden) og § 10-60 flg. (beskatning av NOKUS-selskaper).

Hva som inngår i "hjemmehørende på Svalbard" angis nærmere i egen lovbestemmelse – svalbardskatteloven § 2-3. Jeg behandler nærmere dette i min avhandling i kapittel 5.

2.10 Betydning for kildeskatt (§10-13)

Etter første ledd i skatteloven § 10-13 skal det svares skatt til staten av "utbytte som utdeles til aksjonær som er hjemmehørende i utlandet". Etter ordlyden kan en aksjonær her være både en person og et selskap. Utenlandske selskaper som er reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet i land innenfor EØS vil imidlertid omfattes av fritaksmetoden etter § 2-38, som gjelder også for kildeskatt.²⁷

Et konkret eksempel på konsekvenser av å være en "aksjonær som er hjemmehørende i utlandet" er den såkalte Transocean-saken. Oslo-tingrett²⁸ ga staten v/Skatt vest medhold i at det var grunnlag for ileggelse av kildeskatt ved gjennomskjæring og tilordning til to selskaper på Caymanøyene. Borgarting lagmannsrett²⁹ kom imidlertid til et annet resultat og skatteklagenemndas vedtak ble opphevet. Lagmannsretten fant at grunnvilkåret for gjennomskjæring

²⁷ Widerberg (2011) s. 139

²⁸ TOSLO-2012-135791- UTV-2014-1390

²⁹ LB-2014-176629-3- UTV-2017-240

ikke var oppfylt, og utbyttet ikke skulle tilordnes andre enn den formelle eier, det danske holdingselskapet.

Saken berørte ikke hjemmehørendebegrepet etter § 10-13 direkte, men gjaldt spørsmålet om vilkårene i ulovfestet gjennomskjæringsregelen var oppfylt. Saken illustrerer imidlertid at hjemmehørendebegrepet kan ha betydning for selskaper i forhold til kildeskatt.

Siden saken ikke gjaldt direkte hjemmehørendebegrepet, og betydning av bestemmelsen i § 10-13 for selskaper er noe begrenset (særlig for EØS-land), vil jeg avgrense min oppgave mot innholdet av hjemmehørendebegrepet i forhold til kildeskatt i skatteloven § 10-13.

2.11 Betydning for skattested (§3-4)

Skatteloven § 3-4 angir skattested (kommune), hvor selskaper som "ikke er hjemmehørende i riket", men har begrenset skatteplikt etter § 2-3, skal skattlegges.

Angående hjemmehørendebegrepet henvises det i bestemmelsen til skatteloven § 2-2. Hjemmehørendebegrepet i skatteloven § 3-4 må dermed forstås på samme måte som i § 2-2, og vil ikke behandles separat i min avhandling.

2.12 Betydning for interessefelleskap (§ 13-1)

Skatteloven § 13-1 gir hjemmel for å foreta en skjønnsmessig fastsettelse av formue og inntekt, når det er grunn til å anta at formuen eller inntekten er redusert "på grunn av direkte eller indirekte interessefelleskap med annen person, selskap eller innretning".³⁰ Hvis "den andre personen, selskapet eller innretningen bosatt eller hjemmehørende i en stat utenfor EØS, og det er grunn til å anta at formuen eller inntekten er redusert, skal reduksjonen anses for å være følge av interessefelleskap".³¹ Om det ikke er tilfellet har skattyteren en bevisbyrde for å godtgjøre det motsatte.

Hva som menes med "hjemmehørende" i denne bestemmelsen er ikke presisert i forarbeidene, men "hensikten med endringen i loven har vært at EØS-rettslige forpliktelse skulle oppfylles".³²

³⁰ Skatteloven § 13-1 1.ledd

³¹ Skatteloven § 13-1 2.ledd

³² Widerberg (2011) s. 140, jf. Ot.prp. nr.62 (2006-2007) avsnitt 4.2.4 s.17

Hjemmehørendebegrepet etter skatteloven § 13-1 er knyttet tett til hjemmehørendebegrepet i skatteloven § 2-2, reglene om NOKUS-selskaper og/eller tolkning av evt. skatteavtale(r) og vil dermed ikke behandles separat i min masteroppgave.

2.13 Betydning for lån av verdipapirer (§ 9-11)

I skatteloven § 9-11 5.ledd oppstilles det "begrensninger for skattefrihet for gevinst ved verdipapirlån når vedkommende verdipapir er aksje i aksjeselskap og allmennaksjeselskap hjemmehørende i Norge og grunnfondsbevis i sparebanker".³³

Etter forarbeidene har regelen sammenheng med de tidligere RISK-reglene i skatteloven § 10-34 og har til formål å hindre at "verdipapirlån over årsskiftet kan benyttes til å «flytte» tilordningen av skatteposisjonen RISK-beløp fra ett subjekt (utlåneren) til et annet (innlåneren)".³⁴

Hjemmehørendebegrepet for aksjer i aksjeselskap er her knyttet til hjemmehørendebegrepet etter skatteloven § 2-2, og dermed skal jeg ikke behandle begrepet separat i forhold til § 9-11.

2.14 Betydning for skattlegging av fordel vunnet ved kapital og fradrag for tap på sparedelen, knyttet til livsforsikring (kapitalforsikring) (§§ 5-20 (2), 5-21(2) og 6-47 (2))

I skatteloven §§ 5-20 2.ledd, 5-21 2.ledd og 6-47 2.ledd brukes uttrykket "forsikringsselskap hjemmehørende i en stat utenfor EØS-området". Etter de nevnte paragrafene behandles livsforsikringer (kapitalforsikringer) i forsikringsselskaper hjemmehørende i stater innenfor EØS-området på samme måte som norske forsikringsselskaper, i motsetning til forsikringsselskaper hjemmehørende i stater utenfor EØS-området.

2.15 Dobbelt skattemessig bosted eller intet skattemessig bosted. Hjemmehørende etter skatteavtale

Det kan skje at et selskap er hjemmehørende i to (eller flere) land etter intern rett i vedkommende land. Dette kan føre til at et selskap må betale skatt til begge land. En slik situasjon er imidlertid uheldig for næringsdrivende. Dermed brukes det skatteavtaler for å unngå dobbelt-

³³ Widerberg (2011) s. 140-141

³⁴ Ot.prp. nr. 42 (2002-2003) kap. 1.6.3. s.21

beskatning. Hvis et selskap er hjemmehørende i Norge og i et annet land etter intern rett (i begge land), skal en skatteavtale brukes for å løse spørsmålet om hvor et selskap skal anses hjemmehørende.

Dersom et selskap er hjemmehørende i Norge etter skatteloven, og det ikke foreligger en skatteavtale mellom Norge og et annet land, hvor et selskap er også hjemmehørende etter landets intern rett, skal selskapet i utgangspunktet svare dobbel skatt.³⁵

Jeg analyserer nærmere hjemmehørendebegrepet etter skatteavtale i underkapittel 4.4. i masteroppgaven.

Det kan skje at et selskap ikke er hjemmehørende i noen av landene selskapet har tilknytning til, etter intern rett i de vedkommende landene. En slik situasjon er uheldig for stater som enten ikke kan fastsette og inndrive skatt fra selskapet i det hele tatt, eller skatten blir begrenset på grunn av at selskapet ikke kan anses som hjemmehørende i en stat. En skatteavtale kan da ikke brukes for å avløse dette problemet. Skatteavtalen kan kun lempe skatten, og kan ikke brukes for å pålegge skatt ved manglende hjemmel i intern rett. Foreslåtte endringer i norsk skattelovgivning kan fange noen bostedsløse selskaper, som får skattemessig bosted i Norge, når visse vilkår er oppfylt. Jeg skal belyse dette nærmere i kapittel 4, som omfavner også de foreslåtte endringene i skatteloven § 2-2.

³⁵ Skatteloven § 16-20 forutsetter skattefradrag for skatt betalt i fremmed stat på nærmere angitte vilkår

3 Innledende om russisk rettssystem, rettskilder, juridisk metode og skatte-regler.

Russisk rettssystem er noe annerledes enn nordisk. Systemet hører til den kontinentale rettsfamilien³⁶ (herunder romano-germansk). Utviklingen av rettssystemet er preget av den historiske utviklingen i Russland. Fra enevælde under tsaren til 70-år under det kommunistiske regimet og videre på vei til det frie demokratiske samfunnet. Erfaringer fra det totalitære regimet var nok en av årsakene til at rettssystemet i Russland (på samme måte som i Tyskland) har utgangspunkt i loven som den øverste og den viktigste rettskilden. Domstolene i Russland er uavhengige og er bundet kun av grunnloven og gjeldende lover.³⁷ Deres rettskapende virksomhet er imidlertid mer begrenset sammenlignet med domstolene i Norge.

Russland er en føderasjon, som består av 85 "subjekter" – republikker, territorier, regioner og autonome områder. Alle subjekter har egne lovgivende og utøvende organer. Disse organene vedtar egne grunnlover, lover og forskrifter, som gjelder for de avgrensede territoriene. De nevnte lovene og forskriftene kan ikke være i strid med den føderale lovgivningen, og grunnlovene i republikkene kan ikke være i strid med grunnloven i føderasjonen. Innenfor hvert subjekt finnes det også mange kommunale distrikter. Kommunene har også en begrenset selvstendighet på et lokalt nivå, og kan utgi egne lover og forskrifter, som skal være i samsvar både med føderal lovgivning og lovgivning på subjektnivå.

Den øverste rettskilden i Russland er grunnloven,³⁸ vedtatt ved referendum (folkeavstemning) i 1993. Lover, forskrifter og andre regler skal være i samsvar med grunnloven. En lov er altså den nest viktigste rettskilden i Russland. Lover vedtas av et lovgivende organ – Gosudarstvennaja Duma (Государственная Дума).³⁹ President og Pravitelstvo⁴⁰ Rossijskoj Federatsiji, som representerer en utøvende makt, har kompetanse til å utgi egne normative akter (regler). Disse skal være i samsvar med grunnloven og lover.⁴¹

³⁶ Norge tilhører til skandinavisk (nordisk) rettsfamilie, jf. bl.a. Bogdan (1994) s.88-89, Husa (2007) s. 1-39 og Lando (2001) s.10-11

³⁷ Konstitutsija Rossijskoj Federatsiji art. 120 (Конституция Российской Федерации. Статья 120)

³⁸ Konstitutsija Rossijskoj Federatsiji art.15 (Конституция Российской Федерации. Статья 15)

³⁹ Konstitutsija Rossijskoj Federatsiji art.105 (Конституция Российской Федерации. Статья 105)

⁴⁰ Regjeringen

⁴¹ Konstitutsija Rossijskoj Federatsiji art.90 og 115 (Конституция Российской Федерации. Статья 90 и 105)

I russisk lovgivning er det store lovbøker som tar en sentral plass. Det er 21 lovbøker tilsammen, som regulerer forskjellige rettsområder fra strafferett, sivilrett, familierett til skatterett, rettergang m.m. To av disse lovbøkene har relevans for min oppgave. Det er Den Borgerlige Lovboken,⁴² vedtatt først i 1995, som nå består av fire deler, og Skattelovboken,⁴³ vedtatt først i 1998, som nå består av to deler.

Rettskildemessig vekt av lovbøker er ofte høyere enn rettskildemessig vekt av andre lover. Etter art.3 nr.2 i Den Borgerlige Lovboken⁴⁴ må andre lovers sivilrettslige regler være i samsvar med Den Borgerlige Lovboken. På samme måte angir Skattelovboken nr.1 i art.1 at skattelovgivningen i Russland består av Skattelovboken og "føderale lover om skatter, avgifter og forsikringspremier",⁴⁵ vedtatt i samsvar med Skattelovboken.

Forarbeidene til lover er ikke rettskilder i Russland. Dette skyldes en tradisjon med å lage omfattende og kasuistiske lovtekster. Lovtekstene er ment å være så detaljerte som mulig, og de skal gi uttrykk for lovgiverens synspunkt, altså hva det lovgivende organ har kommet frem til etter diskusjon og avstemning. Forarbeidene kan i motsetning til lovteksten gi uttrykk for forskjellige meninger, som ikke nødvendigvis representerer flertallets synspunkt. Ettersom lovtekstene er konkrete og omfattende, samt representerer samstemmighet i Gosudarstvennaja Duma om et eller annet spørsmål, vil forarbeidene ikke være av betydning etter at lovteksten blir vedtatt av flertallet (kvalifisert flertallet) i Duma. Med digitaliseringen ble forarbeidene i Russland mer tilgjengelige for folk, enn de var før. Dette endrer imidlertid ikke tradisjonen som tilsier at forarbeidene ikke har noen rettskildemessig betydning for utledning eller tolkning av rettsreglene.

I Russland regnes ikke rettspraksis som en formell rettskilde dersom den ikke er nevnt i grunnloven. Domstolenes oppgave er å tolke og anvende rettsregler produsert av lovgivere (eller utøvende organer om det gjelder forskrifter). At rettspraksis tradisjonelt ikke var ansett som en rettskilde var begrunnet i at lovgiverens kompetanse ville bli undergravet dersom domstolene kunne drive rettskapende virksomhet. I tillegg kunne dette åpne for vilkårlighet. Dermed blir rettsavgjørelser i Russland utformet ganske konkret. Det vil si at en møter ikke generelle rettslige resonnementer eller vekting av rettskilder i russiske rettsavgjørelser. Det

⁴² Grazhdanskij Kodeks Rossijskoj Federatsiji (Гражданский Кодекс Российской Федерации)

⁴³ Nalogovij Kodeks Rossijskoj Federatsiji (Налоговый Кодекс Российской Федерации)

⁴⁴ Grazhdanskij Kodeks Rossijskoj Federatsiji art. 3 (Гражданский Кодекс Российской Федерации. Статья 3)

⁴⁵ Nalogovij Kodeks Rossijskoj Federatsiji art.1 (Налоговый Кодекс Российской Федерации. Статья 1)- min oversettelse

fremgår heller ikke fra rettsavgjørelser om det var noen dissens eller om avgjørelsen var enstemmig (unntatt Grunnlovsdomstolen).

Grunnlovsdomstolen har en særstilling i domstolsystemet i Russland. Grunnlovsdomstolen (Konstitusjonnyj Sud Rossijskoj Federatsiji) har som oppgave å påse at lover, forskrifter og andre normative regler utgitt i landet, er i samsvar med grunnloven.⁴⁶ Grunnlovsdomstolens kjennelser og grunnlovstolkninger er en viktig rettskilde, og er nedfelt i grunnlovens art.125 og i den konstitusjonelle føderale loven om Grunnlovsdomstolen i Den russiske føderasjon.⁴⁷

Når det gjelder Høyesterett⁴⁸ og Høyeste arbitrasjedomstol⁴⁹ (avskaffet fra 2014) er det omstridt om deres rettspraksis kan anses som rettskilder. Høyesterett (Verhovnyj Sud Rossijskoj Federatsiji) er den øverste rettsinstansen for sivile, straffesaker, forvaltningssaker og andre saker under generell domstolers jurisdiksjon.⁵⁰ Høyesterett utfører tilsyn med domstolenes virksomhet innenfor lovbestemte prosessuelle former, og gir avklaringer angående rettspraksis (rettsavklaringer). Disse oppgavene til Høyesterett er nedtegnet i grunnlovens art.126, og rettsavklaringene kan, dermed, anses som en rettskilde.

Høyeste arbitrasjedomstol utga plenumsresolusjoner og rettsavklarende informasjonsbrev fram til 2014. I 2014 ble Høyeste arbitrasjedomstol avskaffet og dens funksjoner ble overtatt av Høyesterett. Rettsavklaringer til Høyeste arbitrasjedomstol har fremdeles virkning for arbitrasjedomstolene. Høyesterett i plenum analyserer og oppsummerer rettspraksis, og gir rettsavklaringer til domstolene for å sikre ensartet rettsanvendelse i Den russiske føderasjon.⁵¹ Rettsavklaringene publiseres og gjøres offentlig. Domstoler som ikke følger publiserte rettsavklaringer risikerer at deres avgjørelser blir påklaget av partene og at avgjørelsene blir opphevet av en høyere instans.

Juridisk teori er ikke ansett som en rettskilde i russisk rettssystem. Både domstoler og praktiserende jurister bruker ofte juridisk teori (i form av bøker og kommentarer til lovtekster) i sin

⁴⁶ Konstitutsija Rossijskoj Federatsiji art. 125 (Конституция Российской Федерации. Статья 125)

⁴⁷ Federalnyj konstitusjonnyj zakon "O Konstitusjonnom Sude Rossijskoj Federatsiji" av 21.07.1994 N1-FKZ (Федеральный конституционный закон "О Конституционном Суде Российской Федерации" от 21.07.1994 N 1-ФКЗ)

⁴⁸ Verhovnyj Sud Rossijskoj Federatsiji (Верховный Суд Российской Федерации)

⁴⁹ Vyssjyj Arbitrazhnyj Sud Rossijskoj Federatsiji (Высший Арбитражный Суд Российской Федерации)- Arbitrasjedomstolene er egne domstoler for kommersielle tvister enten mellom organisasjoner, eller mellom organisasjoner og offentlige institusjoner

⁵⁰ Konstitutsija Rossijskoj Federatsiji art. 126 (Конституция Российской Федерации. Статья 126)

⁵¹ Federalnyj konstitusjonnyj zakon "O Verkhovnom Sude Rossijskoj Federatsiji" av 05.02.2014 N 3-FKZ- nr. 3 1) art. 5 (Федеральный конституционный закон "О Верховном Суде Российской Федерации" от 05.02.2014 N 3-ФКЗ. Пункт 3 подпункт 1) статьи 5.)

argumentasjon, men det er uvanlig å gi henvisninger til juridisk litteratur i domspremissene eller i partenes argumentasjon i en skriftlig form.

Som nevnt er det to lovbøker som er relevante for min oppgave, Den Borgerlige Lovboken og Skattelovboken. Den Borgerlige Lovboken består av fire deler. Den første delen er en generell del. Den avklarer generelle begreper og gir generelle regler om fysiske og juridiske personer, typer av organisasjoner, deres stiftelse og oppløsning, objekter til sivile rettigheter, verdipapirer, avtaleinngåelse, ugyldige avtaler, fullmakt, foreldelsesfrister, eiendomsrett, obligasjonsrett osv. Den andre delen behandler spesiell kontraktsrett, den tredje delen – arverett og den fjerde delen – immaterielle rettigheter. Det er den første delen som er aktuell for min oppgave. Den inneholder flere begreper og generelle regler, som kan være relevante for avklaring av skatteregler. I tillegg gir den første delen i lovboken noen generelle regler om sivilrettslige (borgerlige) normer i sin alminnelighet. Handelssedvaner tas i betraktning, hvis de ikke motstrider preseptoriske lovregler eller kontraktsbestemmelser. Hvis loven eller kontrakten ikke regulerer et konkret rettsforhold, kan analogi med andre lover brukes, gitt at de regulerer lignende rettsforhold og ikke er i strid med rettsforholdets natur.⁵² Hvis analogi med andre lover er umulig, skal rettsforholdet avgjøres ut fra alminnelige sivilrettslige prinsipper i samsvar med rimelighet, samvittighetsfullhet og rettferdighet.⁵³

Skattelovboken er hovedrettskilde for skatterett i Russland. Boken består av to deler. Den første delen er en generell del som angir generelle prinsipper for beskatning. Den andre delen er en spesiell del som behandler prinsippene for beregning og betaling av enkelte skatter og avgifter, fastsatt i Skattelovboken.

Beskatning i Russland er organisert på en annen måte enn i Norge. Det er flere forskjeller. Blant annet er skattetyper forskjellige, det er ikke progressiv skatt for personer i Russland, og det er ikke noe tilsvarende norsk ulovfestet gjennomskjæringsregel i russisk skatterett.

Art. 4 i Skattelovboken gir kompetanse til å vedta normative rettsakter om skatte- og avgiftsspørsmål til regjeringen, føderale organer, som representerer utøvende makt, og utøvende kommunale organer. Disse normative rettsakter kan verken endre eller supplere lovgivningen om skatter og avgifter. Art.6 i Skattelovboken lister opp flere alternative vilkår, når normative

⁵² Grazhdanskij Kodeks Rossijskoj Federatsiji nr.1. art. 6 (Гражданский Кодекс Российской Федерации.Пункт 1 статьи 6)

⁵³ Grazhdanskij Kodeks Rossijskoj Federatsiji nr.2. art. 6 (Гражданский Кодекс Российской Федерации.Пункт 2 статьи 6)

rettsakter om skatte- og avgiftsspørsmål skal anses å være i strid med Skattelovboken. En normativ rettsakt er i strid med Skattelovboken bl.a. når den er vedtatt av et organ som ikke har kompetanse til å vedta slike akter, er vedtatt ved brudd på prosessuelle normer for vedtakelse, hvis den avskaffer eller begrenser skattebetaleres rettigheter som er fastsatt med Skattelovboken, eller hvis den innfører plikter som ikke er nevnt i Skattelovboken.⁵⁴ Kompetanse til å anse en normativ rettsakt om skatte- eller avgiftsspørsmål å være i strid med Skattelovboken tilligger domstolene, jf. nr. 3 i art.6 Skattelovboken.

Første del av Skattelovboken Seksjon II kapittel 3 gir generelle regler om hvem som skal anses som skattebetalere, avgiftsbetalere, skatteagenter osv. Artikkel 19⁵⁵ oppgir "organisasjoner og fysiske personer"⁵⁶ som skatte- og avgiftsbetalere.

Skattemessig bosted for personer er definert i del II Skattelovboken, herunder art. 207 i kapittel 23, som regulerer inntektsskatt for fysiske personer.

Når det gjelder skattemessig bosted for selskaper må en se på kapittel 25, som regulerer profittskatt for organisasjoner.

Jeg skal analysere denne regelen senere, i en komparativ del av min oppgave.

⁵⁴ Nalogovyj Kodeks Rossijskoj Federatsiji art.6 (Налоговый Кодекс Российской Федерации. Статья 6)

⁵⁵ Nalogovyj Kodeks Rossijskoj Federatsiji art.19 (Налоговый Кодекс Российской Федерации. Статья 19)

⁵⁶ Min oversettelse av "организации и физические лица"

4 Gjeldende rett i Norge: hjemmehørendebegrepet i skatteloven § 2-2(1). Utvikling av rettsregler og komparasjon med russisk rett.

4.1 Innledende om hjemmehørendebegrepet i skatteloven § 2-2 første ledd og videre fremstilling

Skatteloven § 2-2 angir at selskaper nevnt i bokstav a til h har "plikt til å svare skatt" "såfremt de er hjemmehørende i riket". Skatteplikten gjelder "all formue og inntekt" i Norge og i utlandet, jf. § 2-2 sjette ledd. Det kalles også global skatteplikt eller globalprinsippet.⁵⁷

Som nevnt, vilkåret for global skatteplikt er at selskapet er "hjemmehørende i riket". Hva som menes med "hjemmehørende i riket" fremgår ikke fra lovteksten. Alminnelig språklig forståelse av ordlyden bidrar ikke til tolkningen, annet enn at det gir anvisning til at det bør foreligge en tilstrekkelig tilknytning til Norge for det aktuelle selskapet. For å avklare hvilke tilkynningsforhold det henvises til med "hjemmehørende i riket" må man dermed bruke de øvrige rettskilder.

Det er enighet i forarbeider,⁵⁸ rettspraksis,⁵⁹ juridisk teori⁶⁰ og ligningspraksis⁶¹ at "hjemmehørende i riket" – når det gjelder *selskapet stiftet i utlandet* - referer seg til hvor selskapets virkelige ledelse på styrenivå finner sted.

Når det gjelder *selskaper stiftet i Norge* er rettstilstanden mer uklar. Det foreligger ikke høyesterettspraksis som avklarer spørsmålet. Finansdepartementets uttalelse, som angir et bredere vurderingstema for norske selskaper enn for utenlandske selskaper, ble senere inntatt i Lig-

⁵⁷ Ot.prp. nr.86 (1997-1998) s.34

⁵⁸ Ot.prp. nr.86 (1997-1998) s. 33 pkt.7

⁵⁹ Se Rt. 2002 s. 1144

⁶⁰ Dragvold (2012) s.97-111, Zimmer (2014) s.110, Brudvik (2017) s.79, Widerberg (2011) s.124

⁶¹ Sak 2006-615SFS (Utv.2007 s.17), sak 2002-604SFS (Almvik (2006) s.42-43), sak 1995-505OLN (Almvik (2006) s. 31-42

nings ABC, og fulgt opp i en underrettsdom.⁶² Finansdepartementets tolkning var imidlertid mye kritisert i teorien.⁶³

I finansdepartementets høringsnotat⁶⁴ om endring i skatteloven § 2-2 første ledd deles det mellom begrunnelsen og beskrivelsen av gjeldende rett for selskaper stiftet i Norge og selskaper stiftet i utlandet. Det samme ble gjort i juridisk litteratur,⁶⁵ selv om enkelte forfattere, som nevnt, er uenige i at vurderingstema for norske og utenlandske selskaper er forskjellig.⁶⁶

Av praktiske grunner har jeg valgt å dele opp min videre analyse av gjeldende rett i flere deler. Først skal jeg se nærmere på hjemmehørendebegrepet for selskaper stiftet i landet og trekke paralleller med russisk rett, herunder selskaper stiftet i Russland.

Deretter skal jeg analysere hjemmehørendebegrepet for selskaper stiftet i utlandet og, henholdsvis, trekke paralleller med tilsvarende regel for utenlandske selskaper etter russisk rett.

Til slutt tar jeg opp spørsmålet om hvordan problemet kan løses når et selskap internrettslig er hjemmehørende i flere land.

Alle de tre delene skal ses i et dynamisk perspektiv, altså følge regelen gjennom endring både i norsk og russisk rett.

4.2 Selskaper stiftet i landet

4.2.1 Vurderingstemaet og komparasjon med tilsvarende russisk regel

I mange tilfeller hvor et selskap er stiftet og registrert i Norge vil skattemessig bosted være opplagt. Hvis et selskap ble stiftet og registrert i Norge, har kontor(er) i Norge og driver virksomhet utelukkende her i landet, virker det nokså klart at selskapet er hjemmehørende i riket.

Det blir mer komplisert når et selskap har tilknytning til flere land. For eksempel når et selskap er stiftet og registrert i Norge, men utøver virksomhet i utlandet og/eller styres derfra.

⁶² Arcade Drilling AS (TOSLO-2010-147861) Utv. 2013 s.1050

⁶³ Hole (2000) s. 18, Legaard (2001) s.928, Dragvold (2012) s.98

⁶⁴ Høringsnotat (16.3.2017)

⁶⁵ Naas (2011) se kap.4.3.2 s.170 og kap. 4.3.3 s. 177

⁶⁶ Dragvold (2012) kapittel 4 siste avsnitt

Som nevnt i innledende del til dette kapittelet, fremgår det ikke fra lovteksten hva som menes med "hjemmehørende i riket". I lovteksten skilles det heller ikke mellom selskaper stiftet i Norge og selskaper stiftet i utlandet. Dette kan tale for at vurderingskriteriet er det samme uavhengig om selskapet er stiftet i utlandet eller i Norge.

Forarbeidene til den nye skatteloven (1999)⁶⁷ refererer til forløper til skatteloven § 2-2 - § 15b skatteloven (Lov om skatt av formue og inntekt av 1911). Det nevnes at det ikke er "tilsiktet materielle endringer" i bestemmelsen, men kun "enkelte språklige justeringer i forhold til gjeldende bestemmelser". Verken ordlyden i den eldre lovbestemmelsen eller forarbeidene til den forklarer hva som ligger i begrepet "hjemmehørende i riket".

I Ot.prp. nr. 86 (1997-1998) på side 33 uttaler Finansdepartementet at "visse sider av begreps rettslige innhold er imidlertid relativt godt klarlagt gjennom ligningspraksis, administrative uttalelser og allmenn oppfatning i juridisk teori ...". Videre nevnes det at det er enighet angående vurderingstema for utenlandsk registrerte selskaper som skal anses hjemmehørende i Norge. Dette trekker i retning av at vurderingstema for selskaper stiftet i Norge kan være annerledes enn for utenlandske selskaper. Proposisjonen angir imidlertid ikke hva som er vurderingstema for selskaper stiftet i Norge.

I et tidligere forarbeid⁶⁸ finner vi dog en slik uttalelse:

"Et selskap med reell virksomhet kan måtte regnes som hjemmehørende i Norge selv om selskapet er registrert i et annet land og etter selskapets vedtekter har sitt kontor der. Det vil være tilfelle når virksomheten ikke ledes fra utlandet, men fra Norge, jf. skatteloven § 15 første ledd b. I denne situasjonen vil selskapet likevel være skattemessig hjemmehørende i Norge."

Forarbeidene gir heller ikke et klart svar på spørsmålet om hva som ligger i vurderingstemaet for selskapets hjemmehørighet i Norge.

Høyesterettspraksis om hjemmehørendebegrepet består kun av to dommer. Første sak er Panama-saken fra 1937⁶⁹ hvor det er en mindretallsuttalelse som berører hjemmehørendebegrepet. Den andre saken er en straffesak fra 2002⁷⁰ som gjaldt manglende innlevering av selvan-

⁶⁷ Ot.prp. nr.86 (1997-1998) s. 33

⁶⁸ Ot.prp. nr. 16 (1991-1992) s. 67

⁶⁹ Rt.1937 s.443

⁷⁰ Rt. 2002 s. 1144

givelse for utenlandske selskap, hvor Høyesterett måtte prejudisielt avklare om selskapet var hjemmehørende i riket. Begge sakene gjaldt imidlertid *utenlandske selskaper*, og jeg vil se nærmere på disse dommene i neste underkapittel som tar opp utenlandske selskaper. Det foreligger ikke høyesterettspraksis som tar opp spørsmålet om når et norskregistrert selskap ikke lenger er hjemmehørende i Norge.

Ettersom det er veldig få høyesterettsdommer om skattemessig bosted for selskaper, og disse få dommene gjelder utenlandske selskaper, bør en undersøke de øvrige rettskilder for å avklare nærmere rettstilstand for selskaper stiftet/registrert i Norge.

I 1998 uttalte Finansdepartementet om "spørsmål om alminnelig skatteplikt til Norge/likvidasjonsbeskatning når et norskregistrert aksjeselskap flytter styrefunksjonen og den administrative ledelsen til utlandet".⁷¹ I uttalelsen nevner departementet først Ot.prp. nr.16 (1991-1992), hvor det på side 63 står om opphør av skatteplikt til Norge. Når det gjelder opphør av skatteplikt for aksjeselskaper bemerkes det at "skatteplikt til Norge *kan* også opphøre dersom den faktiske ledelse av selskapet flyttes utenfor norsk beskatningsområde"[min utheving].⁷² Departementet mener at den nevnte uttalelsen i proposisjonen kun dekker utenlandske selskaper som flytter sin faktiske ledelse til utlandet, men kan ikke uten videre anvendes på norske selskaper som flytter sin faktiske ledelse til utlandet, jf. blant annet uttrykket "kan".

Videre hevder departementet at tolkning av begrepet "i rike hjemmehørende aksjeselskaper"⁷³ må bero på "*en helhetsvurdering* av alle de konkrete tilknytningsforhold selskapet har til Norge"[min utheving].⁷⁴ Den norske registrering og avholdelse av styremøter i utlandet er kun to av mange momenter som kan inngå i "samlede bedømmelse". Det kan legges vekt på lokalisering av selskapets hovedadministrasjon, faktisk funksjonsfordeling mellom organer i Norge og i utlandet og lokalisering av de årlige generalforsamlingene i selskapet. Det påpekes at særlig vekt bør legges på om selskapet etter utflytting av styre/styrefunksjoner fortsatt må anses underlagt norsk aksjelovgivning. Finansdepartementet hevder at kriteriene for "hjemmehørende i riket" vil sammenfalle i selskapsrettslig og skatterettslig sammenheng i praksis.

⁷¹ Utv. 1998 s.848

⁷² Ot.prp. nr. 16 (1991-1992) s. 63

⁷³ Skatteloven (1911) § 15 første ledd bokstav b

⁷⁴ Utv. 1998 s.848

Finansdepartementets uttalelse fra 1998 ble mye kritisert i juridisk teori.⁷⁵ Dragvold mener at departementet ikke har tilstrekkelige holdepunkter i relevante rettskilder for å forskjellsbehandle selskaper registrert i Norge og i utlandet, og for å anvende en bred helhetsvurdering ved tolkning av hjemmehørendebegrepet for norskregistrerte selskaper.⁷⁶

Uttalelsen ble imidlertid gjengitt i Lignings ABC fra inntektsåret 1998 og videreført fram til nå.⁷⁷ Det antas at ligningspraksis er i tråd med finansdepartementets synspunkter.⁷⁸

Jeg fant imidlertid ikke noen konkrete saker som berører spørsmålet, unntatt et par saker som ble tatt videre til tingretten og der ligningsvedtaket ble opphevet.⁷⁹ Dette tyder på at noen fast administrativ praksis som støtter finansdepartementets uttalelse er fraværende.

Saken Arcade Drilling AS mot Skatt Vest⁸⁰ i Oslo tingrett gjaldt et norskregistrert aksjeselskap som flyttet ut til Storbritannia og fikk varsel om endring av ligning for inntektsårene 2001 og 2002. Spørsmålet for tingretten var blant annet når utflyttingen skjedde og om vedtaket om oppløsning av selskapet og påfølgende likvidasjonsbeskatning skulle kjennes ugyldig. Sentralt i rettens vurdering var om selskapet kunne anses hjemmehørende i Norge i årene 2001 og 2002. Retten vurderte også hvorvidt vilkårene for selskapsrettslig hjemmehørenhet og skatterettslig hjemmehørenhet var sammenfallende.

I avgjørelsen⁸¹ henviser dommeren til Finansdepartementets uttalelse av 7.5.1998 og til juridisk litteratur⁸² hvor det antas at ligningspraksis er i tråd med Finansdepartementets uttalelse.

Retten var ikke enig med Finansdepartementet i "at den aksjerettslige utflyttingen av et selskap faller sammen med den skatterettslige". Samtidig mener retten at det "må være korrekt å følge Finansdepartementets oppfatning av at det må foretas en konkret helhetsvurdering av alle tilknytningsforhold selskapet har til Norge og deretter bestemme hvor den faktiske ledelse av selskapet utøves".⁸³ Dommeren støtter Finansdepartementet i at det kreves en konkret hel-

⁷⁵ Hole (2000) s. 18, Leegard (2001) s.928, Dragvold (2012) s.98

⁷⁶ Dragvold (2012) kapittel 4 avsn.18

⁷⁷ Skatte ABC 2017. Utland-skattmessig bosted. 3.1.1 andre avsnitt.

⁷⁸ Naas (2011) s.179

⁷⁹ Extra Film AS (TOSLO-2010-181739) Utv. 2014 s.912, Arcade Drilling AS (TOSLO-2010-147861) Utv. 2013 s.1050.

⁸⁰ TOSLO-2010-147861 (Utv. 2013 s.1050)

⁸¹ TOSLO-2010-147861 i Rettens vurdering punkt 4.1

⁸² Naas (2011) s.179

⁸³ TOSLO-2010-147861 i Rettens vurdering punkt 4.1. siste avsnitt

hetsvurdering for tilfeller som dette (norsk registrert selskap som flytter til utlandet). Han begrunner imidlertid ikke nærmere hvorfor uttalelsen bør tillegges vekt.

Videre går retten til konkret helhetsvurdering av tilknytningsforholdet Arcade Drilling AS hadde til Norge i årene 2001-2002. Retten tar opp flere momenter: registrering i Norge, hvor styremøtene og generalforsamlingene ble avholdt, om selskapet hadde daglig leder, drift og ansatte i Norge, om avholdelse av styremøter i utlandet hadde et fornuftig formål, hvor daglig leder og styremedlemmer oppholdt seg, og om selskapet kunne anses utflyttet etter selskapsretten. Her bruker retten aktivt de fleste momenter som departementet utpekte i den omstridte uttalelsen, til og med utflytting etter selskapsretten, til tross for at dommeren var uenig med departementet i at kriteriene ofte er sammenfallende i selskapsrettslig og skatterettslig sammenheng.

Retten konkluderte med at internrettslig var selskapet hjemmehørende i Norge, selv om det var uklart hvor den faktiske ledelsen av selskapet ble utøvd. Imidlertid fant retten at selskapet måtte anses hjemmehørende i Storbritannia etter skatteavtalen og endringsligningen ble dermed ansett som ugyldig og opphevet. Dette spørsmålet hører dog til underkapittelet om hjemmehørende etter skatteavtale.

Rettskildemessig verdi av den nevnte underrettsdomen er nokså svak. Dette skyldes for det første at underrettsdommer generelt har lav rettskildemessig vekt i norsk rettskildelære. I tillegg mangler avgjørelsen en begrunnelse for valg av en omstridt rettskilde, herunder Finansdepartementets uttalelse, som ikke har tilstrekkelig støtte i andre rettskilder.

Saken Extra Film AS mot staten ved Skatt Midt-Norge⁸⁴ gjaldt endring av ligning for 2002-2003 om skatteplikt til Norge etter § 2-2, likvidasjonsbeskatning av selskapet og tilleggsskatt. Aksjeselskap Extra Film AS, som drev virksomhet innenfor fotografibransjen, ble stiftet i 1968 og var opprinnelig drevet fra Halden. Selskapet var en del av et europeisk konsern, som i 2002 besluttet å stenge kontorene i Norge og flytte kommersielle og administrative funksjoner til Sverige, hvor fotolaboratoriet var plassert. Forretningsadresse ble skiftet fra Halden til Levanger i 2005, mens utflytting av styrefunksjon, administrativ ledelse og virksomhet skjedde i det vesentlige ved utgangen av 2002. Selskapet fortsatte med å levere selv-angivelser som før. Etter kontrollen i 2007-2008 ble ligningen for selskapet endret. Skattekontoret anså selskapet utflyttet fra Norge i 2002. Utflytting utløste likvidasjonsbeskatning og

⁸⁴ TOSLO-2010-181739 (Utv. 2014 s.912)

tilleggsskatt. Skattekontoret mente at unnlåtelsen av å likvidere selskapet, som faktisk flyttet ut, ga grunnlag for å anvende den ulovfestede gjennomskjæringsregelen.

Vedtaket ble påklaget til Skatteklagenemnda som opprettholdt Skattekontorets vedtak uten endringer. Oslo tingrett opphevet vedtaket som ugyldig. Retten gikk imidlertid ikke inn på spørsmålet om hjemmehørende-kriteria ved utflytting av et norsk selskap. Dommeren fant at "selv om selskapet ikke var skattemessig hjemmehørende i Norge ved utgangen av 2002, ville det etter rettens mening uansett ikke vært grunnlag for beskatning".⁸⁵

Retten gjengir kortfattet Skatteklagenemndas vurdering av spørsmålet om Extra Film AS kunne anses som hjemmehørende i Norge. I framstilling av saken⁸⁶ bemerker retten at Skatteklagenemnda tok "**utgangspunkt i at det er ledelse på styrenivå som anses som vilkår for skattemessig hjemsted**" [min utheving]. Deretter siterer retten fra avsnittet i skatteklagenemndas vedtak som oppsummerer momentene i saken som kom inn i samlet bedømmelse:

"... Selskapets ledelse på styrenivå og kontroll foregår i utlandet, og der fattes de sentrale beslutninger av betydning for virksomheten og avgjørelser knyttet til den daglige drift. De årlige generalforsamlingsmøtene holdes i utlandet. Selskapets styremedlemmer og daglig leder bor også der. Virksomheten for øvrig og regnskapsførsel utøves i utlandet ..."

Selv om klagenemnda nevner Finansdepartementets uttalelse i vedtaket, tar klagenemnda utgangspunkt i at det er **ledelse på styrenivå** som anses som vilkår for skattemessig hjemsted, og i at "det er ikke gjort forskjell på norsk og utenlandskregistrerte selskap".

I tillegg trekkes selskapsrettslig utflytting inn i helhetsvurderingen og det henvises til brev fra Justisdepartementet av 6.1.1998. I følge dette brevet må selskapet ha hovedkontor i Norge for å anses som norsk. Nemnda gjør imidlertid oppmerksom på at dette først og fremst gjelder selskapsrettslig forhold, og at det stiller seg noe annerledes skatterettslig.

Altså fremgår det ikke klart fra vedtaket at vurderingstemaet er forskjellig for utenlandske selskaper og norske selskaper. Dette taler igjen for at ligningspraksis ikke er fast og således ikke helt i samsvar med Finansdepartementets uttalelse fra 1998.

⁸⁵ TOSLO-2010-181739 i Rettens vurdering punkt 4.3 siste avsnitt

⁸⁶ TOSLO-2010-181739 i Framstilling av saken punkt 1.1 avsnitt 14-15

Det er en sak til som sår tvil om Finansdepartementets uttalelse fra 1998 gir uttrykk for gjeldende rett angående utflytting av norske selskaper etter skatteloven § 2-2. Det er **tingrettens dom i straffesaken**⁸⁷ mot tre selskaper i Transocean-konsernet og deres rådgivere.

I tingrettens dom i del V (iv)⁸⁸ gir retten en grundig beskrivelse av rettskilder om hjemmehørendebegrepet i intern norsk rett. Når det gjelder Finansdepartementets uttalelse fra 1998 mener retten også "at det er grunn til å se kritisk" på den. Tingretten kritiserer blant annet departementets standpunkt "om at det skal legges særlig vekt på selskapsrettslig tilknytning til Norge ved vurderingen av om et norskregistrert selskap er skatterettslig emigrert".⁸⁹ Dette standpunktet har "ingen forankring i andre rettskilder".

Dommen synes å ha vektlagt at uttalelsen i Ot. Prp. nr. 16 (1991-1992) ikke gir støtte for at innflyttings situasjoner og utflyttings situasjoner skal vurderes ulikt.

Når det gjelder **den russiske regelen om hjemmehørenhet** av selskaper stiftet i Russland, kan det bemerkes at før 2014 hadde ikke Russland noe begrep som tilsvarer norsk "hjemmehørende i riket". Kapittel 25 i den russiske Skattelovboken, som regulerer profittskatt for organisasjoner, anga som skattebetalere "russiske organisasjoner" og "utenlandske organisasjoner som hadde inntekt fra kilder i Russland".⁹⁰ Hva som menes med organisasjoner ble avklart i art.11 Skattelovboken:

*"- "organizations" means legal entities formed in accordance with the legislation of the Russian Federation (hereinafter referred to as "Russian organizations") and foreign legal entities, companies and other corporate entities possessing civil capacity which have been established in accordance with the legislation of foreign states, international organizations and branches and representations of such foreign entities and international organizations which have been established in the territory of the Russian Federation (hereinafter referred to as "foreign organizations");"*⁹¹

⁸⁷ TOSLO-2011-104857-4

⁸⁸ TOSLO-2011-104857-4 i del V. Arcadefoholdet under iv) Rettens vurdering av skyldspørsmålet

⁸⁹ TOSLO-2011-104857-4 i del V. Arcadefoholdet under iv) Rettens vurdering av skyldspørsmålet i underkapittel Hjemmehørendebegrepet i intern norsk rett avsnitt 50

⁹⁰ Налоговый Кодекс Российской Федерации art.246 (Налоговый Кодекс Российской Федерации. Статья 246)

⁹¹ Ikke offisiell oversettelse av Ernst&Young:

<https://www.nalog.ru/html/sites/www.eng.nalog.ru/Tax%20Code%20Part%20One.pdf> på s.7-8 (sjekket 29.5.2018). Se også disse sidene i vedlegg 1

Juridiske enheter ("legal entities") defineres i Den Borgerlige Lovboken⁹² art.48:

"1. En juridisk enhet er en organisasjon, som har egne midler som kan disponeres for å oppfylle organisasjonens forpliktelser, kan i eget navn ha borgerlige rettigheter og plikter, kan bli en saksøker og en saksøkte i en rettsak.

*2. En juridisk enhet skal være registrert i det statlige enhetsregisteret for juridiske enheter i en av de rettslige organisatoriske formene som er fastsatt i denne lovboken."*⁹³

Vi kan se at det kun var ett formelt kriterium, registrering, som lå til grunn for å identifisere de organisasjonene som skal svare skatt til Russland. Det var enten russiske organisasjoner som ble stiftet etter russisk lovgivning og registrert i Russland og dermed hadde en global skatteplikt til Russland, eller utenlandske organisasjoner som hadde inntekt fra kilder i Russland og dermed hadde en begrenset skatteplikt til Russland.

Slik rettstilstand var imidlertid uheldig for staten og samfunnet. Det resulterte i at flere selskaper ble stiftet og registrert i utlandet. Selv om disse selskapene aldri hadde virksomhet i landet de var registrert i, og faktisk ble styrt fra Russland, hadde ikke russiske myndigheter hjemmel til å skattlegge dem fullt ut.

Russland, som Norge, deltok i det internasjonale BEPS⁹⁴-prosjektet i OECD⁹⁵/G20. Prosjektet tar sikte på å motarbeide aggressive skatteplanleggingsstrategier som utnytter hull og mangler i skatteregler for å flytte overskudd til steder med lav skatt eller uten beskatning. Russland er blant 100 land og jurisdiksjoner som samarbeider for å implementere og bruke BEPS-tiltakene.

Dermed ble det innført en egen stor artikkel 246.2 i Skattelovboken med overskriften "Organisasjoner, anerkjent som skattemessig bosatt i Russland".⁹⁶ Artikkelen ble først vedtatt i 2014 og fikk betydelige endringer allerede i 2016.

Innføring av en ny artikkel 246.2 i Skattelovboken påvirket ikke rettstilstanden angående selskaper stiftet/registrert i landet. De nye reglene omfatter nå også tilfeller når utenlandske organisasjoner skal anses som hjemmehørende i Russland i skatterettslig forstand. Jeg skal ana-

⁹² Grazhdanskij Kodeks Rossijskoj Federatsiji (Гражданский Кодекс Российской Федерации)

⁹³ Min oversettelse

⁹⁴ Base Erosion and Profit Shifting Project

⁹⁵ The Organisation for Economic Co-operation and Development

⁹⁶ Min oversettelse

lysere disse reglene i forbindelse med analysen av den norske regelen om skattemessig bosted for utenlandske selskaper.

Skattelovboken artikkel 246.2 punkt 1. underpunkt 1) fastlegger at *russiske organisasjoner* anerkjennes som *skattemessige residenter* i Den russiske føderasjon for formålene med Skattelovboken. "Russiske organisasjoner" omfatter juridiske enheter stiftet i henhold til russisk rett, jf. art.11 Skattelovboken. Her menes det selskapsrettslige regler, nedfelt i Den Borgerlige Lovboken⁹⁷ og spesielle lover.⁹⁸ Jeg skal ikke gå nærmere inn på selskapsrettslige forskjeller mellom russiske og norske organisasjoner, da det er så omfattende at kunne vært et tema for egen masteroppgave.

Vurderingstemaet for selskapets hjemsted er *ulikt* etter norsk rett og russisk rett når det gjelder selskaper stiftet/registrert i landet.

Vurderingstemaet etter norsk rett virker ikke helt avklart på grunn av uenighet i rettskildene om at vurderingstemaet skal være ulikt for norske og utenlandske selskaper. Etter russisk rett er vurderingstemaet klart: alle russiske selskaper er hjemmehørende i Russland.⁹⁹ Dette er nedfelt i lovteksten og byr ikke på tvil.

Samtidig er det interessant å se på spørsmålet om utflytting av selskaper stiftet/registrert i landet.

Russisk selskapsrett gir ikke mulighet for utflytting av et russisk selskap til utlandet, samt innflytting av et utenlandsk selskap til Russland.¹⁰⁰ Dersom man ønsker å flytte selskapet til utlandet, må selskapet først likvideres etter russiske selskapsrettslige regler,¹⁰¹ og deretter stiftes på nytt i henhold til selskapsrettslige regler i det nye landet.

Etter russisk rett oppstår det ikke spørsmål om selskapsrettslig og skatterettslig utflytting er sammenfallende, ettersom selskapsrettslig utflytting ikke eksisterer i russisk rett. Selskapet

⁹⁷ Grazhdanskij Kodeks Rossijskoj Federatsiji (Гражданский Кодекс Российской Федерации)

⁹⁸ Lov om aksjeselskaper (Федеральный закон от 26 декабря 1995 года N 208-ФЗ "Об акционерных обществах"), Lov om selskaper med begrenset ansvar (Федеральный закон "Об обществах с ограниченной ответственностью" от 08.02.1998 N 14-ФЗ) osv.

⁹⁹ Både selskapsrettslig og skatterettslig

¹⁰⁰ Копина (2017) с. 53

¹⁰¹ Lov om aksjeselskaper art.21 - Federalnyj zakon av 26.12.1995 N 208-FZ "Ob aksionernyx obshestvakh" st.21 (Федеральный закон от 26 декабря 1995 года N 208-ФЗ "Об акционерных обществах" ст. 21), Lov om selskaper med begrenset ansvar art. 57 - Federalnyj zakon av 08.02.1998 N 14-FZ "Ob obshestvakh s ograničennoj otvetstvennostju" st.57 (Федеральный закон "Об обществах с ограниченной ответственностью" от 08.02.1998 N 14-ФЗ ст. 57) o.a.

må gå gjennom oppløsning i Russland og ny stiftelse i den nye staten. Etter norsk rett kan selskapet stiftes i organisasjonsform som heter SE. Det gir muligheter til å flytte selskapets hovedkontor til en annen stat innenfor EØS-området uten å måtte oppløse selskapet i Norge.¹⁰² Russland er ikke EØS-medlem, og dermed er denne muligheten utelukket for selskaper som er registrert i Russland.

Norske selskaper som ikke er registrert i SE-form, må også gå veien gjennom oppløsning i Norge og ny stiftelse i en annen stat. Det kan imidlertid oppstå komplikasjoner, ettersom selskapsrettslig og skatterettslig utflytting ikke alltid er sammenfallende i norsk rett.

Vi har sett noen eksempler fra underrettsdommer hvor skatterettslig utflytting i Norge ikke ble sammenfallende med selskapsrettslig utflytting. Dette skyldes igjen prinsippet om *selskaps effektive ledelse og kontroll* som praktiseres i Norge for vurdering av hvor et selskap er skatterettslig hjemmehørende. I Russland, som vi har sett, brukes prinsippet om *stiftelse og registrering* for russiske selskaper. Dermed er tvister om hjemmehørenhet ved utflytting av russiske selskaper utelukket. Siden stiftelse og registrering har en formell karakter, er det ikke vanskelig for myndighetene å kontrollere om selskapet ble stiftet og registrert i henhold til russisk rett.

Det kan stilles spørsmål om løsningen, som ble valgt i Russland (angående hjemmehørenhet av selskaper stiftet i landet), fungerer bedre enn den norske løsningen med avgjørende vekt på selskapets effektive ledelse og kontroll. Jeg skal analysere dette nærmere i underkapittelet som handler om forslag til endring av hjemmehørendebegrepet i skattelovens § 2-2 for selskaper stiftet i Norge.

4.2.2 Kriteriet faktisk ledelse på styrenivå

Kriteriet faktisk ledelse på styrenivå er det sentrale vurderingskriteriet etter norsk rett. Ordene "faktisk" eller "virkelig" ledelse angir at det er materielle beslutninger som avgjør, ikke formalitetene.

Dette støttes også i ligningspraksis¹⁰³ og i juridisk litteratur.¹⁰⁴

¹⁰² Lov om europeiske selskaper ved gjennomføring av EØS-avtalen vedlegg XXII nr. 10a (rådsforordning (EF) nr. 2157/2001) (SE-loven)

¹⁰³ 1995-505OLN. Saken referert i Almvik (2006) s.31-42

¹⁰⁴ Carlsen (2012) s.49 og Widerberg (2011) s. 125

Det er uten betydning om beslutninger på styrenivå fattes av *andre organer* enn styret. Hvis beslutningene på styrenivå i realiteten er truffet av daglig leder, generalforsamlingen eller forretningsfører som har fullmakt, vil stedet hvor disse beslutningene ble truffet være avgjørende.

Det bør også tas stilling *til hvilke beslutninger* som skal fattes på styrenivå. Her kan det ses på aksjelovens bestemmelser, som angir oppgaver som tilhører generalforsamling, styre og daglig leder. Etter aksjeloven har styret et forvaltningsansvar¹⁰⁵ og et tilsynsansvar.¹⁰⁶ Forvaltningsansvar omfatter ledelse av selskapet, blant annet forsvarlig organisering av virksomheten, fastsettelse av planer, budsjetter og retningslinjer for virksomheten.¹⁰⁷ Styret er ansvarlig for at selskapet har forsvarlig egenkapital, jf. § 3-4 aksjeloven, og legger frem forslag om utdeling av utbytte¹⁰⁸ og kapitalforhøyelse¹⁰⁹ eller kapitalnedsetting.¹¹⁰ Tilsynsansvar innebærer at styret skal føre tilsyn med daglig ledelse og selskapets virksomhet for øvrig.¹¹¹

Dessuten skal styret fatte beslutninger i saker "som etter selskapets forhold er av uvanlig art eller stor betydning".¹¹² Dette innebærer at strategisk viktige beslutninger for et selskap skal fattes av styret. Eksempler på slike beslutninger er kjøp, salg eller pantsettelse av betydelige driftsmidler.¹¹³ Styrets oppgave er også å representere selskapet utad, jf. asl. § 6-30 (asal. § 6-30).

Det skal trekkes en øvre grense mot kompetanse som tilhører generalforsamlingen og en nedre grense mot daglig leders kompetanse. Beslutninger på styrenivå omfatter ikke kompetanse som hører til generalforsamlingen eller daglig leder. Dersom et styre i realiteten treffer beslutninger som skal treffes av generalforsamlingen eller daglig leder, skal det ikke påvirke vurderingen om faktisk ledelse på styrenivå.

Etter russisk rett er ledelse på styrenivå aktuelt for vurdering om et utenlandsk selskap kan anses som skattemessig hjemmehørende i Russland.

¹⁰⁵ Lov av 13.juni 1997 om aksjeselskaper (aksjeloven) – asl § 6-12 og lov av 13.juni 1997 om allmenaksjeselskaper (allmenaksjeloven) –asal § 6-12

¹⁰⁶ Asl. § 6-13, asal § 6-13

¹⁰⁷ Asl. § 6-12 1.ledd og 2.ledd, asal. § 6-12 1.ledd og 2.ledd

¹⁰⁸ Asl. § 8-2, asal. § 8-2

¹⁰⁹ Asl. § 10-3, asal. § 10-3

¹¹⁰ Asl. § 12-3, asal. § 12-3

¹¹¹ Asl. § 6-13 1.ledd, asal. § 6-13 1.ledd

¹¹² Antitetisk fra asl. (asal.) § 6-14 2.ledd med henvisning til § 6-12 1.ledd.

¹¹³ Almvik (2006) s.35

I 2014 ble det innført en ny artikkel i Skattelovboken¹¹⁴ - 246.2. Artikkelen ble endret i 2016 og i 2017. Dette viser at regelen utviklet seg, og gjenspeiler Russlands deltakelse i BEPS-prosjektet.

Etter punkt 1 underpunkt 3) i artikkelen 246.2 Skattelovboken (i redaksjon av 2014), skulle utenlandske organisasjoner anses som skatteresidenter i Russland dersom *faktisk* ledelse av selskapet var i Russland. Punkt 2 i artikkelen inneholdte tre alternative vilkår for når et selskap skulle anses ledet fra Russland.

Artikkelen ble imidlertid endret allerede i 2016, og ordet *faktisk* ble blant annet slettet. Etter gjeldende rett anses utenlandske organisasjoner som skatteresidenter i Russland dersom selskapets *ledelse* finner sted i Russland. I tillegg ble et av tre alternative vilkår i punkt 2 tatt bort fra lovteksten. Lovendringen gjaldt tilfeller hvor de fleste styremøter i et selskap fant sted i Russland.

Dette er interessant, ettersom akkurat dette kriteriet er avgjørende i norsk rett. Etter mitt syn, ble regelen i utgangspunktet tatt inn bare fordi den ble brukt i andre europeiske land. Kort tid senere fant skattemyndighetene ut at styremøter er enkle å manipulere med moderne informasjonsteknologi og mobilitet, og ordet "faktisk" ga mer rom for tolkning av ledelsesbegrepet. Ordet "faktisk" ble derfor fjernet, og antall styremøter i Russland er ikke lenger et kriterium for at selskap skal anses ledet fra Russland.

Når det gjelder styrets oppgaver, beskrives de sammen med generalforsamlingsoppgaver i den russiske regelen¹¹⁵ med avgrensning fra ledelse på daglig ledernivå. Dette er fordi det er ledelse på daglig ledernivå som er avgjørende for selskapets bosted i Russland, altså ikke ledelse på styrenivå.

Utøving av aktiviteter listet opp i punkt 3 artikkel 246.2 (enten noen av dem eller alle sammen), er ikke tilstrekkelig i seg selv for at ledelsen av en utenlandsk organisasjon skal kunne anses som utøvet i Russland. Lovteksten beskriver disse aktivitetene detaljert:

" 1) the preparation and (or) adoption of decisions on matters falling within the competence of the general meeting of shareholders (participants) of the foreign organization;

¹¹⁴ Nalogovyj Kodeks Rossijskoj Federatsiji art.246.2. (Налоговый Кодекс Российской Федерации. Статья 246.2)

¹¹⁵ Nalogovyj Kodeks Rossijskoj Federatsiji art.246.2. punkt 3 (Налоговый Кодекс Российской Федерации. Статья 246.2 пункт 3)

2) preparation for the holding of a meeting of the board of directors and other collegiate management bodies of the foreign organization, including the preparation of meeting agendas and draft decisions;

3) the performance by a Russian organization or a physical person considered a tax resident of the Russian Federation which are interdependent persons in relation to a foreign organization which does not carry on activities in the Russian Federation of functions pertaining to the planning and supervision of the activities of the foreign organization.

For the purposes of this subsection, planning and supervision of the activities of a foreign organization shall include, in particular, the following functions carried out in relation to the foreign organization (organizations):

- strategic planning and budgeting;
- preparation and drawing-up of consolidated financial and management reports;
- analysis of activities;
- internal auditing and internal control;
- preparation and organization of finance raising;
- management of investment, financial, production and other risks;
- the adoption (approval) of standards, methodologies and (or) policies applicable to foreign organizations which have as an interdependent person a Russian organization or a physical person considered a tax resident of the Russian Federation which perform similar functions or belong to particular operating segments or business segments;
- the co-ordination of decisions made by foreign organizations for the purpose of checking that those decisions comply with the standards, methodologies and (or) policies referred to in this subsection.

In determining the composition and substance of functions associated with the planning and supervision of the activities of a foreign organization, a taxpayer shall follow the provisions of this Code and shall be obliged to follow the provisions of internal policies and local normative acts (where these exist);

4) monitoring (including co-ordination of decisions made by the foreign organization) of the progress of exploratory work and (or) mineral extraction work carried on outside the Russian Federation by a foreign organization which does not carry on activities in the Russian Federation.¹¹⁶

Her ser vi igjen måten de russiske lovtekster er bygd på. Ved tolkning av den norske regelen henviser ligningspraksis til aksjelovens bestemmelser angående styrets funksjoner. I russisk rett beskrives styrefunksjoner i Skattelovboken i konkret sammenheng med vurdering av hvor selskapets ledelse finner sted.

Ledelse på styrenivå og generalforsamlingsnivå er her ikke viktige i seg selv. Ordene "ikke tilstrekkelig i seg selv" betyr at utøving av slike funksjoner i Russland er mulig for et selskap

¹¹⁶ Ikke offisiell oversettelse av Ernst&Young: se vedlegg 2

hjemmehørende i utlandet, men man må se på utøvelse av de nevnte funksjonene i sammenheng med andre funksjoner, herunder funksjoner på daglig ledernivå. Dersom funksjoner på daglig ledernivå i en utenlandsk organisasjon utføres i Russland, vil utføring av styrefunksjoner i Russland (i tillegg) bare forsterke sannsynligheten for at organisasjonen blir ansett som ledet fra Russland. Derimot, utøving av styrefunksjoner i Russland, vil ikke påvirke situasjonen for et selskap, hvor daglig ledelse klart utføres i utlandet.

Altså har kriteriet ledelse på styrenivå en annen funksjon i russisk rett sammenlignet med norsk rett.

Det kan stilles spørsmål om hvordan situasjoner vurderes, når styremøtene kun har *formell karakter*. Det kan tenkes at styremøtene avholdes i ett land, mens beslutningene i realiteten treffes i et annet land. I Kristiansand tingrettssaken **Amarillo Media SI mot Staten v/Skatt Sør**¹¹⁷ ble det lagt vekt på hvor styrebeslutninger reelt sett ble truffet, mens stedet hvor de fysiske styremøtene fant sted var uten betydning. Selskapet var registrert i Spania, men ble ansett ledet fra Norge. Nødvendige ledelsesmessige beslutninger ble i det vesentlige truffet av daglig leder og hovedaksjonær, når han oppholdt seg i Norge. To styremøter som ble avholdt i Spania hadde ingen betydning. Selskapet ble ansett reelt sett ledet fra Norge og hjemmehørende i Norge.

I sak 2002-604SFS¹¹⁸ vurderte Sentralskattekontoret for storbedrifter om et selskap, registrert på Isle of Man, falt inn under NOKUS-reglene eller om selskapet skulle anses som skattemessig hjemmehørende i Norge. Selskapet hadde et styre som besto av fire styremedlemmer. To av dem var bosatt i Norge og to på Isle of Man. Styremøtene ble avholdt på Isle of Man, men uten at de norske styremedlemmer var til stede. Sentralskattekontoret kom til at av de styreprotokollene som ble fremlagt kunne det ikke ses "at styret har truffet beslutninger av nevneverdig betydning". Etter skattekontorets mening var det også tvilsomt om reelle beslutninger av større betydning kunne tas på Isle of Man uten deltakelse av de to norske styremedlemmene. På denne bakgrunn ble selskapet ansett som hjemmehørende i Norge og alminnelig skattepliktig her i landet.

Dermed er formelle styremøter uten betydning for vurdering av hjemmehørenhet i Norge, mens stedet hvor beslutninger på styrenivå reelt sett fattes er avgjørende.

¹¹⁷ TKISA-2009-140366 - UTV-2010-968

¹¹⁸ Saken referert i Almvik (2006) s.42-44

Det kan skje at selskapets styremøter avholdes i flere land. I slike tilfeller blir det avgjørende i hvilket land de fleste av styremøtene avholdes. Dersom antall styremøter i Norge og utlandet er likt fordelt, vil det være avgjørende om overvekten av styrets førende disposisjoner er knyttet til Norge eller utlandet. I en sak fra ligningspraksis mottok sentralskattkontoret for storbedrifter forespørsel om hvorvidt et selskap registrert i et lavskattelend skal anses hjemmehørende i Norge eller i utlandet.¹¹⁹ Selskapet var eid av et norsk selskap med 50 % og et utenlandsk selskap med 50 %. Selskapet hadde tre norske og tre utenlandske styremedlemmer. Styreformannen var utenlandsk, og daglig leder var norsk. Antall møter som ble avholdt i Norge og i utlandet var helt likt. Dersom overvekten av styrets beslutninger ikke hadde tilknytning til Norge, ble selskapet ansett som hjemmehørende i utlandet.

Dette kan sammenlignes med den russiske regelen i punkt 5 artikkel 246.2 Skattelovboken som beskriver situasjoner på grensen: hvor selskaper har ledelse både i Russland og i utlandet. Jeg synes at regelen har overføringsverdi til den nevnte norske regelen, selv om den russiske regelen gjelder utenlandske selskaper og det er snakk om selskapets daglige ledelse som befinner seg i flere land.

Dersom en daglig leder i en utenlandsk organisasjon utfører 50 prosent av sine funksjoner i Russland og 50 prosent i et annet land og organisasjonen kan dokumentere dette forholdet til et annet land, avgjøres spørsmålet med tre alternative vilkår nedfelt i lovteksten. Dersom ett av disse vilkårene blir oppfylt vil selskapet anses å være ledet i Russland:

- 1) Regnskapsføring og ledelsesregnskap utføres i Russland, med unntak av dokumenter knyttet til utarbeidelse av konsoliderte finansielle rapporter og konsoliderte ledelsesrapporter, samt analyse av virksomhet i utenlandsk organisasjon;
- 2) Organisasjonens kontorarbeid utføres i Russland;
- 3) Ansatte i den utenlandske organisasjonen styres fra Russland.

Fastsettelse av noen supplerende momenter (kriterier) i lovteksten for situasjoner når det foreligger tilnærmet lik ledelse i to (eller flere) land, virker fornuftig og bidrar til å øke forutregnelighet for skattyter.

¹¹⁹ Saken ble ikke publisert, men nevnt i Wilschow (1997) s.202

Styrelederens bosted kan også ha betydning i vurderingen av hvor styreledelse finner sted etter norsk rett. I tilfeller hvor det foreligger stemmelikhet har styrelederen en dobbeltstemme, jf. aksjeloven § 6-25 første ledd.¹²⁰ Dette kan imidlertid fravikes med strengere stemmeregler som er fastsatt i vedtektene, jf. § 6-25 andre ledd. I saken nevnt ovenfor, hvor det var likt antall styremedlemmer i Norge og i utlandet, hadde styreleder ikke dobbeltstemme, og dermed påvirket hans bopel ikke vurderingen. Etter ligningspraksis kan styreleders bopel ha betydning ved stemmelikhet, dersom styreleder har dobbeltstemme.

Med moderne kommunikasjonsteknologi er det ikke lenger nødvendig å ha fysiske møter på ett sted. Møtene kan gjennomføres med videokonferanse eller telefon, slik at styrebeslutningen kan treffes mens styremedlemmene oppholder seg i forskjellige land.¹²¹ I en slik situasjon kan det være vanskelig å fastslå hvor beslutningen ble truffet.

Dersom et styremøte skjer uten et fysisk møte, men gjennom telefon eller videokonferanse, vil styremedlemmene normalt avgi stemme i de landene de er bosatt, selv om det kan tenkes at et styremedlem er på en kort forretningsreise til et annet land når et slikt fjernmøte finner sted. Dermed kan det være aktuelt å trekke inn styremedlemmets bosted som et moment i vurderingen. Styremedlemmets bosted som relevant moment i vurderingen ble trukket inn blant annet i sakene til sentralskattekontoret for storbedrifter 1996-616/617/618SFS¹²² og 2005-604SFS,¹²³ og i overligningsnemndas sak 1995-505OLN.¹²⁴ Dersom de fleste styremedlemmene oppholder seg i Norge i slike videomøter, vil dette tale for at styreledelsen fant sted i Norge. Hvis det er likt antall styremedlemmer som oppholder seg i Norge og i utlandet, kan styreleders bosted være et aktuelt moment i vurderingen av hvor styreledelsen i selskapet finner sted.¹²⁵

Når det gjelder russisk rett vil de ovenfor nevnte tilfellene ikke være relevante, fordi det er selskapets daglig ledelse som er hovedvurderingstemaet etter gjeldende rett i Russland, og det er andre problemstillinger som vil være aktuelle.

¹²⁰ Jf. asl. §§ 6-1 2.ledd, 6-19 3.ledd

¹²¹ Jf. asl. § 6-19 1.ledd

¹²² Saken referert i Almvik (2000) s. 33

¹²³ Saken referert i Almvik (2006) s.45

¹²⁴ Saken referert i Almvik (2006) s.31-42. se s.39,41 og 42

¹²⁵ Dersom styreleder har en dobbeltstemme jf. asl. § 6-25 1.ledd.

4.2.3 Forslag til endring av norsk regel om skattemessig bosted for selskaper stiftet i Norge

Som nevnt ovenfor, endret Russland nasjonal lovgivning angående skattemessig bosted for selskaper i 2014, som en del av internasjonal samarbeid i OECD/G20s BEPS-prosjekt. *Base erosion and profit shifting*-prosjektet startet i G20 i 2012.¹²⁶ Prosjektets formål er å motvirke aggressiv skatteplanlegging som ble brukt av multinasjonale selskaper, herunder uthuling av skattefundamentet og overskuddsflytting til lavskatteland. Ledere i G20 godkjente *BEPS Action Plan* på G-20 toppmøtet i Russland 2013. Rett etter det, i 2014, ble russisk skattelovgivningen angående skattemessig bosted for selskaper endret. Endelig tiltaksplan (BEPS Actions)¹²⁷ ble vedtatt på G-20 toppmøtet i Antalya i 2015 med 15 tiltak.¹²⁸

I Norge startet også arbeidet med lovendring angående skattemessig bosted for selskaper etter BEPS-prosjektet kom i gang. I 2014 kom finansdepartementet (Scheel-utvalget) med offentlige utredninger om kapitalbeskatning i en internasjonal økonomi. Tiltak for å motvirke overskuddsflytting ble presentert i kapittel 7.¹²⁹ Når det gjelder skattemessig bosted for selskaper understreker departementet at "til forskjell fra mange andre land bygger norsk rett utelukkende på et materielt kriterium for å avgjøre skattemessig bosted for selskap."¹³⁰ I mange andre land suppleres et materielt kriterium med "et rent formelt kriterium om registrering, slik at selskap registrert i landet alltid anses hjemmehørende der.

Utvalget foreslo å stramme inn hjemmehørendebegrepet i skatteloven § 2-2 første ledd. Tilknyningskriteriet i hjemmehørendebegrepet bør suppleres med et formelt kriterium, slik at norskregistrerte selskaper alltid skal anses hjemmehørende i Norge, med mindre skatteavtale med et annet land tilsier at selskapet må anses hjemmehørende i den andre staten. Slik unngås det situasjoner der selskaper registrert i Norge kan bli bostedsløse.

Videre arbeid med offentlige utredninger resulterte i eget høringsnotat av 16.3.2017 om endring av skatteloven § 2-2 første ledd (hjemmehørendebegrepet for selskap mv.).

Etter finansdepartementets forslag skal den nye § 2-2 første ledd lyde slik:

¹²⁶ <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-about.htm> (sjekket 29.5.2018)

¹²⁷ <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions.htm> (sjekket 29.5.2018)

¹²⁸ Russisk regel i art.246.2 Skattelovboken ble endret igjen i 2016, rett etter den endelige tiltaksplan for BEPS-prosjektet ble vedtatt.

¹²⁹ NOU 2014:13 s.180 - 207

¹³⁰ NOU 2014:13 s. 199

*"(1) Plikt til å svare skatt har selskap, mv som nevnt i dette ledd såfremt de er hjemmehørende i riket. Som hjemmehørende i riket **anses selskap mv. stiftet i Norge** og selskap mv. med reell ledelse som finner sted i eller fra Norge. Dette gjelder likevel ikke selskap mv. bosatt i en annen stat etter skatteavtale med fremmed stat..."[min utheving]¹³¹*

Høringsnotatet ble sendt på høring i mars 2017 med høringsfrist 16.6.2017. Målet var at lovforslaget skulle bli vedtatt kort tid etter fristens utløp, altså innen utgangen av året 2017, der- som forslaget skulle "tre i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2018".¹³²

Når det gjelder forslag om endring av regelen for norsk registrerte selskaper, fikk det ikke motstand under høringsrunden. De fleste som kom med innspill om forslaget var derimot positive til at selskaper stiftet i Norge i utgangspunktet blir ansett som hjemmehørende i Norge.¹³³

Flere høringsinstanser påpekte imidlertid at lovforarbeidet bør avklare nærmere noen typer situasjoner. Skattedirektoratet og advokatfirmaet PWC påpekte i sine høringssvar¹³⁴ at det bør vurderes overgangsregler for selskaper stiftet i Norge som er skattemessig utflyttet før ikraftsettelse av nye regler. Etter lovforslagets ordlyd vil disse selskapene igjen anses som hjemmehørende i Norge. Avvikling av slike selskaper i Norge kan ta tid, og dette kan utløse betydelig skatteplikt/ dobbelt skatteplikt for selskaper.

De nevnte bemerkningene virker godt begrunnet. Det bør gis overgangsregler for slike selskaper. Det er mulig å fastslå i bestemmelsen at regelen ikke gjelder selskaper som er skattemessig utflyttet på ikrafttredelsestidspunktet, eller gi disse selskapene lengre tid til å tilpasse seg lovendringen.

I tillegg tok flere i høringsinstanser¹³⁵ opp spørsmålet om hvilke konsekvenser lovforslaget får for SE-selskaper stiftet i Norge. SE-selskaper kan skifte registreringsland uten oppløsning, jf. § 7 SE-loven¹³⁶ og forordningen art.8. Kriteriet "stiftelse" er derfor ikke velegnet for slike selskaper. Det vil innebære en ulovlig restriksjon dersom slike selskaper skal anses hjemme-

¹³¹ Høringsnotat (16.3.2017) s. 25

¹³² Samme sted.

¹³³ <https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/horing---forslag-om-endring-av-skatteloven--2-2-forste-ledd/id2543809/> (sjekket 29.5.2018) - se under "Høringssvar"

¹³⁴ Se Høringssvar fra Skattedirektoratet og Høringssvar fra Advokatfirmaet PricewaterhouseCoopers AS

¹³⁵ Se Høringssvar fra Advokatfirmaet PricewaterhouseCoopers AS på s.1-2, Høringssvar fra Deloitte Advokatfirma AS på s.2, Høringssvar fra Advokatforeningen på s. 3

¹³⁶ Lov om europeiske selskaper ved gjennomføring av EØS-avtalen vedlegg XXII nr. 10a (rådsforordning (EF) nr. 2157/2001) (SE-loven)

hørende i Norge etter at de har flyttet registreringen til et annet land (bare fordi de var stiftet i Norge).

Det bør derfor presiseres i lovteksten at SE-selskap ikke skal anses hjemmehørende i Norge etter at selskapets registrering ble flyttet til et annet land, med mindre ledelsen av selskapet finner sted i Norge.

Forslaget inneholder også endringer om utenlandske selskaper som skal anses hjemmehørende i Norge. Denne delen av forslaget fikk en del motstand fra flere i høringsinstanser. Dette kan være en mulig årsak til at vedtakelse av endringer i skatteloven § 2-2 første ledd ble forsinket. Rettstilstanden for inntektsåret 2018 forblir dermed uten endringer. Det er imidlertid grunn til å anta at endringen angående hjemmehørenhet av selskaper stiftet i Norge blir vedtatt snart likevel, mulig fra inntektsår 2019, siden de fleste i høringsinstanser var positive til denne endringen.

Når det gjelder endringer i hjemmehørendebegrepet for utenlandske selskaper skal jeg analysere dette nærmere i underkapittel 4.3.3.

4.3 Selskaper stiftet i utlandet

4.3.1 Vurderingstemaet og komparasjon med tilsvarende russisk regel

Utenlandske selskaper kan være skattepliktige til Norge dersom de har nok tilknytning til riket. Det kan være enten begrenset skatteplikt, jf. skatteloven § 2-3 som faller utenfor oppgavens tema, eller global skatteplikt, jf. skatteloven § 2-2.

Dersom et utenlandsk selskap blir ansett hjemmehørende i Norge jf. skatteloven § 2-2, vil dette påvirke selskapets inntekter både i Norge og i utlandet.

I dette underkapittelet skal jeg analysere nærmere den norske regelen for når et utenlandsk selskap skal anses hjemmehørende i Norge etter skatteloven § 2-2 og sammenligne det med en tilsvarende russisk regel.

Det ble påpekt tidligere at lovteksten i skatteloven § 2-2 ikke gir nærmere anvisning på hva som menes med "hjemmehørende i riket" utøver at det bør foreligge en tilstrekkelig tilknytning til Norge for det aktuelle selskapet.

I underkapittel 4.2.1 har vi sett på Ot.prp. nr.16 (1991-1992) Oppfølging av skattereformen 1992 og på Ot.prp. nr.86 (1997-1998) – forarbeidene til den nye skatteloven av 1999. Dermed skal jeg ikke gå nærmere inn på det igjen.

Vurderingstemaet for utenlandsk registrerte selskaper som kan utledes fra forarbeidene er om selskapets virksomhet ledes fra Norge eller fra utlandet.¹³⁷

Forarbeidene understreker at det er lite rettspraksis som direkte bidrar til avklaring av hjemmehørendebegrepet, men visse sider av begrepets rettslige innhold er godt klarlagt gjennom ligningspraksis, administrative uttalelser og juridisk teori. Det er bred enighet angående vurderingstema for utenlandsk registrerte selskaper som skal anses hjemmehørende i Norge. Av den grunn vil jeg begrense gjennomgåing av vurderingstema for hjemmehørenhet av utenlandske selskaper, og heller bruke mer plass på komparasjon og foreslåtte endringer, siden en slik undersøkelse ikke er blitt gjort tidligere.

Av de få høyesterettsdommene som foreligger angående hjemmehørendebegrepet kan nevnes **Panama-dommen** fra 1937.¹³⁸ Aksjonærene i Den norske Afrika- og Australielinje A/S hadde en andel i aksjeselskap "Transpacific Corporation" registrert i Panama, samt selskapets to skip. Flertallet i Høyesterett kom til at selskapet i Panama var proforma. I Panama hadde selskapet kun en representant som bare undertegnet regnskaper slik de ble presentert ham og representerte selskapet overfor myndighetene i Panama. Selskapets styre besto av tre styremedlemmer og var plassert i New York. Styret hadde ingen reell ledelse over selskapet siden det ble stiftet. Den reelle ledelsen av selskapet ble utøvet av eiere fra Norge. Høyesterett konkluderte med at det norske aksjeselskapet skulle skattlegges for inntekt av skipene for sin forholdsmessige andel i skipene. Flertallet drøftet imidlertid ikke hjemmehørendebegrepet direkte.

Mindretallet kom til samme resultat, men begrunnelsen bygger derimot på at selskapet ikke er proforma, men må anses som hjemmehørende i riket. I avgjørelsen legger mindretallet til grunn at avgjørende for selskapets hjemmehørenhet må være stedet for selskapets *faktiske ledelse på styrenivå*.

Mindretallets synspunkter i Panama-saken ble fulgt i **Rt. 2002 s.1144**. Saken gjaldt straffean-svar for manglende innlevering av selvangivelse for utenlandske selskap stiftet i Panama og

¹³⁷ Ot.prp.nr.16 (1991-1992) s.67

¹³⁸ Rt.1937 s.443

på Kypros. Her måtte retten avklare prejudisielt om selskapet var hjemmehørende i Norge. Høyesterett kom til at selskapene var hjemmehørende i Norge. Høyesterett har først gjengitt lagmannsrettens uttalelse om at "et aksjeselskap må anses hjemmehørende i Norge dersom selskapets faktiske ledelse på styrenivå finner sted i Norge, selv om selskapet er registrert i utlandet og formelt er opprettet i tråd med utenlandsk aksjelovgivning".¹³⁹ Deretter uttalte førstvoterende at han "er enig med lagmannsretten i at et utenlandsk selskap må anses skatterettslig hjemmehørende i Norge dersom selskapet reelt sett må anses ledet fra Norge".

Høyesteretts synspunkter fikk bred støtte i juridisk teori. Fredrik Zimmer¹⁴⁰ i *Internasjonal inntektsskatterett* uttaler blant annet at for selskaper stiftet i utlandet "synes det å være allmenn enighet om at lovens uttrykk refererer seg til det sted hvor selskapets ledelse utøver sine funksjoner. Og først og fremst er det stedet for styrets virksomhet som er det sentrale".

Lignende uttalelser finner vi også hos flere andre forfattere.¹⁴¹

Finansdepartementet har i brev av 28.2.1995 til Sentralskattekontoret for storbedrifter uttalt at departementet "antar at et aksjeselskap må anses hjemmehørende i Norge dersom selskapets faktiske ledelse på styrenivå finner sted i Norge. Dette gjelder selv om selskapet er registrert i utlandet og formelt er opprettet i tråd med utenlandsk aksjelovgivning".¹⁴²

Ligningspraksis bruker også det nevnte vurderingstemaet. Etter Skatte ABC anses utenlandsk aksjeselskap skattepliktig som "hjemmehørende i Norge dersom selskapets faktiske ledelse på styrenivå finner sted i Norge".¹⁴³

Av de konkrete sakene i ligningspraksis hvor selskapets faktiske ledelse på styrenivå ble et sentralt vurderingstema, kan nevnes blant annet en sak fra overligningsnemnda. Et selskap registrert på Bermuda ble ikke ansett hjemmehørende i Norge, siden ledelse på styrenivå ikke hadde funnet sted i Norge.¹⁴⁴

¹³⁹ Rt. 2002 s.1144 (s.1147)

¹⁴⁰ Zimmer (2009) s. 126

¹⁴¹ Naas (2011) s. 170, Dragvold (2012) s. 97-119, Carlsen (2012) s. 48 og Zimmer (2009) s.110

¹⁴² Utv.1995 s. 481

¹⁴³ Skatte ABC 2017. Utland-skattmessig bosted. 3.1.2 første avsnitt.

¹⁴⁴ 1995-505OLN –referert i Almvik (2006) s.31

Fra Sentralskattekontoret for storbedrifter sine saker kan det nevnes en sak om et selskap registrert på Isle of Man som ble ansett hjemmehørende i Norge,¹⁴⁵ og en sak der selskaper registrert på Bermuda¹⁴⁶ ikke ble ansett hjemmehørende i Norge.¹⁴⁷

Vurderingstemaet for utenlandske selskaper som kan anses hjemmehørende i Norge er altså hvor selskapets faktiske ledelse på styrenivå finner sted.

I Russland er vurderingstemaet annerledes. Gjeldende rett i Russland fremgår av en ny versjon av artikkel 246.2 Skattelovboken (Nalogovyj Kodeks Rossijskoj Federatsiji). Punkt 1 underpunkt 3) angir at utenlandske selskaper skal anses som skatteresidenter i Russland, dersom *selskapets ledelse* finner sted i Russland, og det ikke er bestemt noe annet i skatteavtalen mellom Russland og en annen stat.

Hva som ligger i selskapets ledelse forklares nærmere i punkt 2 artikkel 246.2 Skattelovboken.

Etter punkt 2 artikkel 246.2 Skattelovboken anses selskapet å være ledet i Russland dersom ett av *to alternative vilkår* er oppfylt.

Det første vilkåret fremgår av underpunkt 1) i punkt 2. Vilkåret skal anses som oppfylt dersom selskapets utøvende organ (utøvende organer) regelmessig utøver sine funksjoner relatert til dette selskapet i Russland.

I andre avsnitt i samme underpunkt konkretiseres det at utøving av slike funksjoner i Russland i vesentlig mindre omfang enn i et annet land (andre land) ikke kan anses som regelmessig.

Det andre vilkåret er nedtegnet i underpunkt 2) i punkt 2. Vilkåret må anses oppfylt dersom selskapets øverste leder(e) (personer som har kompetanse for planlegging, kontroll og ansvar over selskapet) utøver sine ledelsesfunksjoner hovedsakelig i Russland.

Med ledelsesfunksjoner her menes det beslutninger og andre funksjoner relatert til *selskapets daglige ledelse* og kompetanse til utøvende organer.

Det er også en del unntak fra regelen som jeg skal ta opp senere.

¹⁴⁵ 2002-604SFS – referert i Almvik (2006) s. 42

¹⁴⁶ 2005-604SFS – referert i Almvik (2006) s.45

¹⁴⁷ Se også 2006-040KV – referert i Carlsen (2012) s. 50 og 2006-615SFS – referert i Carlsen (2012) s.52

Altså kan man se at det er *daglig ledelse* som står sentralt i vurderingstemaet etter russisk rett.

Det samme kan man se i **dansk rett. Ledelse på daglig ledernivå** er et viktig vurderingskriterium i en tilsvarende dansk regel om selskapets hjemmehørenhet. I Danmark vil et selskap anses hjemmehørende i landet dersom selskapet er registrert i landet eller "har ledelsens sæde" i landet.¹⁴⁸ I cirkulære¹⁴⁹ nr. 82 af 29/5 1997 om internasjonal beskatning utdypes det at hjemmehørenhet til et selskap avgjøres på bakgrunn av en samlet konkret vurdering av de faktiske forhold i forbindelse med hvem som tar beslutninger i selskapet. Ved denne vurderingen legges det først og fremst vekt på beslutninger som tas av *daglig ledelse* i selskapet, herunder beslutninger vedrørende selskapets løpende forretninger og aktiviteter.

I Danmark er dette en nokså klar regel, og den danske ligningspraksisen er i tråd med denne oppfatningen.¹⁵⁰

Spørsmålet er da om det er mer optimalt å bruke "daglig ledelse" som hovedvurderingstema, slik er det gjort i Russland og i Danmark, framfor "faktisk ledelse på styrenivå" som det er i Norge.

Å bruke selskapets faktiske ledelse på styrenivå som hovedkriterium er kanskje mer riktig. Når det gjelder utenlandske konsern som driver virksomhet gjennom filialer i forskjellige land, vil det være riktig at et selskap er hjemmehørende der hvor selskapet egentlig styres fra. På den annen side blir det ofte vanskelig å fastslå og dokumentere hvor styringen av selskapet finner sted, grunnet utvikling av moderne informasjonsteknologi og mobilitet. Møtene foregår ofte gjennom internett eller telefon, når styremedlemmene fysisk befinner seg i forskjellige land.

Daglig ledelsesnivå er derimot mer vanskelig å manipulere, fordi en daglig leder befinner seg vanligvis der hvor driften eller virksomheten foregår. Her kan det imidlertid oppstå et annet problem. Et selskap kan for eksempel ansette en nominell daglig leder i et land hvor selskapet ønsker å være hjemmehørende. Dette kan bli brukt av selskapene som ønsker å tilpasse seg etter regelen om daglig ledelse.

¹⁴⁸ Selskabskatteloven § 1, stk. 6. <https://danskelove.dk/selskabsskatteloven/1> (sjekket 29.5.2018)

¹⁴⁹ Dansk administrativ forskrift. Publisert: <https://www.retsinformation.dk/Forms/R0710.aspx?id=85219>

¹⁵⁰ SKM2017.583.SR, SKM2009.545.SR, SKM2017.92.SR, SKM2017.89.SR, SKM2017.333SR

Tilfeller av slikt misbruk kan imidlertid fanges opp ved å sjekke selskapets korrespondanse og regnskaper. Selv om det trengs ressurser til kontroll, tror jeg at bruk av en nominell daglig leder er relativt lett å oppdage.

Et annet motargument for bruk av kriteriet "daglig ledelse" kan være at grensen mellom situasjoner når et selskap har global skatteplikt eller begrenset skatteplikt blir mer utydelig. Dette fordi utenlandske selskaper ofte driver virksomhet i andre land gjennom filialer (fast driftssted). Daglig ledelse i norske filialer vil ofte skje i Norge, fordi virksomhet drives i Norge. For utenlandske selskaper som har filialer i flere land kan det være uheldig å bli ansett som hjemmehørende i Norge og få en global skatteplikt til Norge fremfor en begrenset skatteplikt.

Slike situasjoner kan imidlertid løses ved hjelp av skatteavtaler mellom statene. I tillegg kan supplerende momenter nedfelt i loven (som det er gjort i russisk rett) avhjelpe situasjoner hvor vilkåret om daglig ledelse er oppfylt i flere land.

Løsningen med bruk av selskapets faktiske ledelse på styrenivå som hovedkriterium i hjemmehørendebegrepet kan ikke fungere i land som Russland som har en rettstradisjon hvor lover er meget detaljerte og beskriver nesten alle mulige situasjoner. Dersom selskapets ledelse på styrenivå ikke er lett å fastsette med utvikling av moderne teknologier, må saker ofte avgjøres konkret i hvert enkelttilfelle på bakgrunn generelle momenter som fremgår fra lovforarbeidene. Skattemyndighetene får stort rom for utøving av skjønn, og skattyteres posisjon blir da mer uforutsigbar.

I Russland, som sliter med utbredt korrupsjon, brukes det ofte mer detaljerte lover. Alle mulige situasjoner og unntak skrives ned i lovteksten så langt som mulig. Dette begrenser skattemyndighetenes og dommernes skjønnsutøvelse, samtidig som det gir mer forutsigbarhet for skattyterne. Bruk av "en konkret helhetsvurdering" vil ikke være en god løsning for land som sliter med korrupsjon, mens klare forutsigbare regler nedfelt i lovteksten så detaljert som mulig, gir en bedre og mer forutsigbar løsning for alle.

Videre skal jeg se nærmere på hva som ligger i kriteriet "ledelse på daglig ledernivå". Kriteriet kan i noen tilfeller ha betydning i norsk rett, mens i russisk rett er dette ofte avgjørende - med noen få unntak.

4.3.2 Faktisk ledelse på daglig ledernivå

Hva som ligger i faktisk ledelse *på styrenivå* ble behandlet i underkapittel 4.2.2, hvor det også ble trukket grenser mellom selskapets ledelse på daglig ledernivå, styrenivå og generalforsamlingsnivå. Vurderingstemaet for faktisk ledelse på styrenivå vil være det samme både for selskaper stiftet i Norge og selskaper stiftet i utlandet. Dermed skal jeg ikke gå nærmere inn på det igjen.

Det kan imidlertid reises spørsmål om når *ledelse på daglig ledernivå* kan være av betydning, og til og med avgjørende for vurdering av hvor et selskap er hjemmehørende etter norsk rett.

Dragvold¹⁵¹ mener at dersom det ikke er klare holdepunkter på styrenivå for å fastslå selskapets hjemsted, vil ledelse på daglig ledernivå kunne være avgjørende. Han refererer til straffesak i Rt.2002 s.1144, selv om det ikke fremgår direkte av dommen, at ledelse på daglig ledernivå må være avgjørende i tilfeller som dette.

Dragvold gir et eksempel på når ledelse på daglig ledernivå kan få en sentral plass i vurderingen av selskapets hjemsted. Dette er et tilfelle hvor et aksjeselskap ikke har sørget for tilstrekkelig notoritet angående styremøter og beslutninger i selskapet. Manglende notoritet kan føre til at det blir vanskelig å dokumentere hvem som har utført ledelse på styrenivå, og hvor beslutningene har blitt tatt. I et slikt tilfelle kan ledelse på daglig ledernivå få en sentral plass i vurderingen av selskapets hjemmehørenhet. Dette synes å være en fornuftig løsning.

Støtte for en slik løsning finner vi også i ligningspraksis. I en tidligere nevnt sak¹⁵² fra Sentralskattekontoret for storbedrifter, ble et selskap registrert på Isle of Man ansett som hjemmehørende i Norge. Styret i selskapet besto av fire medlemmer: to norske og to utenlandske. Selskapets styremøter fant sted på Isle of Man, men styrets beslutninger var ikke av "nevneverdig betydning" etter skattekontorets vurdering. Daglig drift i selskapet ble utført av et norsk søsterselskap etter managementavtale. Daglig leder av det norske selskapet som sto for den daglige driften var et av de norske medlemmene i selskapets styre på Isle of Man. Selskapet ble ansett hjemmehørende i Norge, der hvor daglig ledelse ble utført.

Ved utflyttingssituasjoner kan ledelse på daglig ledernivå ha en stor betydning. Det vil være aktuelt i tilfeller når utflytting av ledelsen i et selskap også innebærer utflytting av daglig le-

¹⁵¹ Dragvold (2012) s.97-119, kapittel 6 andre avsnitt

¹⁵² 2002-604SFS- referert i Almvik (2006) s. 42-44

der, og styrevurderingen ikke gir et klart svar.¹⁵³ Stedet hvor daglig leder utøver sine funksjoner vil da tillegges stor betydning.

I tillegg kan det tenkes situasjoner når styremøtene skjer i "ingenmannsland" for eksempel på en båt i internasjonalt farvann. Dragvold mener at stedet for ledelse på styrenivå i slike tilfeller vil være lite veiledende,¹⁵⁴ og lite egnet som vurderingskriterium med tanke på omgåelses-synspunkt. Det er imidlertid ikke mye ligningspraksis for slike tilfeller.

Ledelse på daglig ledernivå kan altså brukes i vurderingstemaet for hjemmehørenhet etter skatteloven § 2-2, og **kan** være av stor betydning dersom vurdering av beslutninger på styrenivå ikke gir klare holdepunkter.

Ved vurdering av selskapets hjemsted etter **russisk rett, vil** beslutninger på daglig ledernivå **som hovedregel ha** en stor betydning.

Daglig ledelse etter norsk rett er ikke avklart direkte i skatteloven. Man må henvende seg til selskapsrettslige regler. I § 6-14 i aksjeloven avgrenses funksjoner til daglig leder negativt. "Den daglige ledelse omfatter ikke saker som etter selskapets forhold er av uvanlig art eller stor betydning".¹⁵⁵ Daglig ledelse omfatter dermed alt som ikke er av uvanlig art eller stor betydning. Hvilke saker som omfattes av kompetanse til daglig leder vil være avhengig av virksomhetens art og størrelse. I et konsern omfattes forvaltningen av morselskapets eierinteresser i datterselskap ofte av daglig leders kompetanse.¹⁵⁶ Det er ikke plikt til å ha en daglig leder i et aksjeselskap i Norge.¹⁵⁷ Daglig leder i Norge kan ha forskjellige titler som for eksempel administrerende direktør, generaldirektør, overdirektør, førstedirektør eller lignende.

Funksjonene til daglig ledelse varierer i **russisk** selskapsrett avhengig av selskapets organisasjonsform. Dermed er det fastsatt konkret i Skattelovboken hva slags ledelsesfunksjoner som er relevante for selskapets skattemessige hjemsted.

Etter art. 246.2 i den russiske Skattelovboken skal utenlandske selskaper anses som hjemmehørende (skatteresidenter) i Russland dersom **selskapets ledelse** finner sted i Russland. Hva som ligger i selskapets ledelse er også definert i loven.

¹⁵³ Dragvold (2012) s.97-119, kapittel 6 fra fjerde til sjette avsnitt

¹⁵⁴ Samme verk, kapittel 6 syvende avsnitt

¹⁵⁵ Lov om aksjeselskaper (aksjeloven) § 6-14 andre ledd

¹⁵⁶ Bråthen (2014)- se kommentar til aksjeloven (note 1110) på rettsdata.no

¹⁵⁷ Aksjeloven § 6-2

Etter punkt 2 artikkel 246.2 Skattelovboken anses selskapet å være ledet i Russland dersom ett av *to alternative vilkår* er oppfylt.

Det første vilkåret fremgår fra underpunkt 1) i punkt 2. Vilkåret skal anses som oppfylt dersom selskapets utøvende organ (organer) regelmessig utøver sine funksjoner relatert til dette selskapet i Russland.

I andre avsnitt i samme underpunkt konkretiseres det at utøving av slike funksjoner i Russland i vesentlig mindre omfang enn i et annet land (andre land) ikke kan anses som regelmessig.

Det andre vilkåret er nedtegnet i underpunkt 2) i punkt 2. Vilkåret må anses oppfylt dersom selskapets øverste leder(e) (personer som har kompetanse for planlegging, kontroll og ansvar over selskapet) utøver sine ledelsesfunksjoner hovedsakelig i Russland.

Med ledelsesfunksjoner menes her beslutninger og andre funksjoner relatert til selskapets daglige ledelse og kompetanse til utøvende organer.

Vi ser her at noen situasjoner som gjelder konserner blir løst i lovteksten ved hjelp av reservasjon, herunder at "utøving av daglig ledelsesfunksjoner i Russland i vesentlig mindre omfang enn i andre land" ikke omfattes av regelen.

Videre avgrenses det i lovteksten mot funksjoner som tilhører styre og generalforsamling. Russisk lovtekst beskriver detaljert funksjoner til disse organene. Utøving av beskrivende funksjoner i Russland er i seg selv ikke tilstrekkelig for at et selskap skal kunne anses hjemmehørende i Russland, men i kombinasjon med ledelse på daglig ledernivå, vil dette forsterke selskapets tilknytning til Russland.

Loven forutser også tilfeller hvor selskapets ledelse på daglig ledernivå utføres likt i flere land. I slike tilfeller vil ett av tre supplerende kriterier opplistet i loven avgjøre hvor et selskap hører hjemme.¹⁵⁸

Kriteriet "daglig ledelse" kan altså være av betydning i vurderingstemaet etter norsk rett, og har stor betydning for vurderingstemaet etter russisk rett.

¹⁵⁸ Se om dette i underkapittel 4.2.2

Kriteriet "daglig ledelse" i Norge er et relativt begrep og vurderes konkret avhengig av organisasjonens virksomhet og størrelse. Det blir dermed en konkret vurdering for hvert enkelt tilfelle.

Funksjonene til daglig ledelse i Russland er derimot detaljert beskrevet i lovteksten. Mulige unntak er nevnt i lovteksten, og det er ikke rom for å foreta en konkret vurdering for hvert enkelt tilfelle.

Etter mitt syn, gir russiske regler mer forutberegnelighet for skattyterne. Norske regler gir mer rom for konkrete vurderinger i enkelte tilfeller som kan være både positivt og negativt. På en side kan det være positivt fordi det kan oppstå situasjoner som ikke er vurdert av lovgiver og som kan virke urimelige for skattyter. Konkrete vurderinger gir skattemyndigheter og dommere mulighet til å unngå urimelige konsekvenser for skattytere som ikke var tilsiktet. På en annen side blir det vanskelig for skattytere å forutse hva skattemyndighetene eller dommerne vil vurdere i det konkrete tilfellet. Dette kan også være uheldig.

Videre skal jeg analysere foreslåtte endringer i skatteloven § 2-2 angående skattemessig bosted for utenlandske selskaper. Her blir også kriteriet "daglig ledelse" berørt.

4.3.3 Forslag til endring av norsk regel om skattemessig bosted for utenlandske selskaper

Kort om forslaget og finansdepartementets begrunnelse

Som nevnt i underkapittel 4.2.3, foreslo Finansdepartementet å endre skatteloven § 2-2 første ledd (hjemmehørendebegrepet for selskap mv.).

Etter skatteutvalgets oppfatning er det mindre behov for å gjøre endringer i reglene for når *utenlandske selskaper* skal anses hjemmehørende i Norge.¹⁵⁹ Noen land bruker en bredere vurdering enn Norge. Til tross for dette, mener Skatteutvalget at innføring av et bredere vurderingstema i norsk rett ikke vil føre til at mange flere selskaper enn i dag blir ansett skattepliktige til Norge. Dette er fordi utenlandske selskaper med tilstrekkelig virksomhet i Norge uansett vil ha en begrenset skatteplikt etter skatteloven § 2-3. Utvalget ba imidlertid Finansdepartementet å vurdere endringer også for reglene angående utenlandske selskaper som skal anses

¹⁵⁹ NOU 2014:13 s. 200

hjemmehørende i Norge. Hensynet for en slik vurdering er å "gjøre reglene mer robuste overfor tilpasninger som involverer mobile skattegrunnlag".¹⁶⁰

Etter finansdepartementets forslag skal den nye § 2-2 første ledd lyde slik:

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

Finansdepartementet begrunner forslaget i at blant annet OECD-mønsteravtalens art.4 (3) fastsetter vurderingen av når et selskap stiftet i utlandet skal anses hjemmehørende i en stat, som er bredere enn i den norske interne regelen. Kommentarene¹⁶¹ til art. 4(3) angir hva som er stedet for et **selskapets virkelige ledelse**:

"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 as a whole are in substance made."

Det er altså stedet hvor den sentrale ledelsen og de forretningsmessige avgjørelsene som er nødvendig for den helhetlige driften av selskapets virksomhet i hovedsak treffes.

I tillegg viser departementet til at i henhold til den alternative art. 4(3) OECD-mønsteravtalen,¹⁶² jf. også BEPS-anbefalingen i tiltak 6, "skal dobbelt bosted for selskap avgjøres ved kompetent myndighetsavtale med grunnlag i en enda bredere vurdering enn stedet for virkelig ledelse".¹⁶³

Finansdepartementet mener at den norske interne regelen i det minste må omfatte tilfeller hvor et selskap kan bli ansett hjemmehørende i Norge etter en vurdering av bestemmelsen om dobbelt skattemessig bosted for selskap etter skatteavtale.

Selv om Finansdepartementet er enig med Skatteutvalgets antakelse i at en bredere materiell vurdering ikke vil bety at mange flere utenlandske selskaper blir ansett som hjemmehørende i riket enn i dag, mener departementet at endringen vil redusere tilfeller med bostedsløse sels-

¹⁶⁰ Samme sted

¹⁶¹ Commentaries on the articles of the Model Tax Convention. s.88-89

¹⁶² Samme verk. s.89 punkt 24.1

¹⁶³ Høringsnotat (2017) s. 16-17

kaper. Når det gjelder typer selskap som antas å bli ansett som hjemmehørende i Norge utpeker finansdepartementet "holding, - postkasse, - og skallselskap".¹⁶⁴

Forslag til endring av skatteloven § 2-2 første ledd innebærer at et selskap skal anses som hjemmehørende i riket dersom *selskapets reelle ledelse* finner sted i eller fra Norge. Det skal foretas en konkret vurdering på grunnlag av omstendighetene i hvert enkelttilfelle.

Med "ledelse" menes *både ledelse på styrenivå og daglig ledernivå*. Det er realitetene og ikke formalitetene som skal være avgjørende i vurderingen om den reelle ledelsen i selskapet finner sted i eller fra Norge.

Finansdepartementet vil altså foreta en betydelig endring i vurderingstemaet for når et utenlandsk selskap skal anses som hjemmehørende i Norge.

Finansdepartementet begrunner dette med at stedet for ledelse på styrenivå er lett å manipulere. Daglig ledelse skjer vanligvis der hvor en daglig leder arbeider eller oppholder seg. Derimot avholdes styremøter ofte uten fysiske møter, eller avholdes på ulike steder. Det skal ses hen til hvor reell ledelse på styrenivå foregår, ikke bare hvor styremøtene avholdes. Hvor styremedlemmene vanligvis arbeider og oppholder seg kan etter konkrete omstendigheter være av betydning for vurdering av sted for selskapets virkelige ledelse.

I en samlet vurdering av hvor reell ledelse på styrenivå og daglig ledernivå finner sted, må det imidlertid også tas "hensyn til *øvrige omstendigheter rundt selskapets organisering og virksomhet, særlig hvor selskapets generalforsamlinger avholdes, hvor selskapets kontorer befinner seg og hvor selskapets virksomhet ev. kan sies å drives*" [min utheving].

Finansdepartementet nevner spesielt tilfeller med "delt ledelse" – situasjoner hvor selskapets reelle ledelse på styrenivå befinner seg i Norge, mens den reelle ledelsen på daglig ledernivå er i utlandet (eller omvendt). I slike tilfeller skal det også vurderes omstendighetene rundt selskapets organisering og virksomhet som nevnt ovenfor. Stedet for selskapets reelle ledelse på styrenivå vil altså ikke lenger være avgjørende.

De nevnte omstendighetene (momenter) vil også være relevante, og får sentral plass i tilfeller hvor det er vanskelig å fastslå stedet for ledelse på styrenivå og/eller daglig ledernivå. I den

¹⁶⁴ Samme sted

sammenheng vil det i tillegg være relevant å se hen til *hvor styremedlemmene (daglig ledelse) normalt arbeider og oppholder seg.*

Formuleringen reell ledelse som finner sted "*i eller fra Norge*" ble valgt bevisst. Målet er å avklare situasjoner når selskapets operative virksomhet ikke finner sted i riket. Slike selskaper kan likevel anses hjemmehørende i Norge. Dette vil typisk være et holdingselskap etc.

Forslaget inneholder gode og interessante poeng. Samtidig fremstår det ikke helt klart, flere viktige poeng ble ikke nevnt og/eller grundig vurdert.

Begrepets uklarhet

Begrepet "reell ledelse" fremstår som vagt og uklart. Ordlyden gir ikke en klar og tydelig regel. Regelen skal altså utledes fra forarbeidene (herunder bl.a. høringsnotat). I høringsnotatet innfører finansdepartementet et nytt vurderingstema i forhold til gjeldende rett. Både ledelse på styrenivå og ledelse på daglig ledernivå skal tillegges vekt i vurdering av hvor en reell ledelse av selskapet finner sted. Dette bør kanskje nedfelles i lovteksten og ikke utledes fra forarbeidene. Presisering av begrepet "reell ledelse" i lovteksten vil forhindre sprikende praksis og unødvendige tvister. Flere høringsuttalelser underbygger dette synspunktet.¹⁶⁵

Manglende sammenheng med skatteloven § 2-3?

Regelen bør kanskje ses i sammenheng med skatteloven § 2-3, som fastsetter begrenset skatteplikt til Norge for utenlandske selskaper som har virksomhetsinntekter som reelt opptjenes i riket. Reglene i skatteloven § 2-3 er under endring både på nasjonalt og internasjonalt nivå. Dette er en del av BEPS-prosjektets tiltak 7, hvor det foreslås å endre definisjonen av "fast driftssted". Dersom grensen mellom vurderingstemaer etter skatteloven §§ 2-2 og 2-3 ikke alltid er klar, kan det være fornuftig å vurdere endringer i §§2-2 og 2-3 samtidig, drøfte grensedragningen og lage en klarere regel.

Nye momenter i vurderingstema uten rangordning

Finansdepartementet innfører med forslaget en liste over momenter som kan være relevante for vurdering av hvor selskapets reelle ledelse utøves. Det angis ikke noen rangordning mel-

¹⁶⁵ Se bl.a. høringsuttalelser fra Advokatfirmaet Pricewaterhouse Coopers AS, Deloitte Advokatfirma AS og Advokatforeningen i Høringssvar til Høringsnotat (16.3.2017)

lom de opplistede momentene i vurderingen. Dette øker uklarheten og uforutsigbarheten for skattyterne.

Den foreslåtte endringen kan sammenlignes med en tilsvarende regel i russisk rett, omtalt ovenfor. Den russiske Skattelovboken artikkel 246.2 punkt 5 beskriver situasjoner hvor ledelse for utenlandske selskaper befinner seg både i Russland og i utlandet ("delt ledelse"). Lovteksten angir tre momenter (vilkår) som er relevant å vurdere i slike tilfeller. Momentene (vilkårene) har lik vekt. Dersom ett av de opplistede vilkårene er oppfylt, vil selskapet anses hjemmehørende i Russland. Regelen er streng, men klar og forutsigbar, i sammenligning med den foreslåtte endringen i den norske regelen. Etter mitt syn er det bedre med en klar og forutsigbar regel, selv om den ikke gir så mye rom for tilpasninger og unntak for konkrete tilfeller.

Bruk av OECD-mønsteravtalens regel og MAP-regelen til å begrunne norsk intern regel om selskapets hjemsted

Det kan reises spørsmål om bruk av OECD-mønsteravtalens regel i art. 4 (3) som begrunnelse for norsk intern regel om selskapets hjemsted. Advokatfirmaet Deloitte argumenterer med at en intern regel om skattemessig bosted for selskaper og OECD-mønsteravtalens regel har *ulike formål*,¹⁶⁶ og dermed er det ikke nødvendigvis fornuftig å blande vurderingstemaer. Internrettslig hjemmel har til formål å fastsette hvor sterk tilknytning et selskap må ha til Norge isolert sett for at selskapet skal anses hjemmehørende i riket. OECD-mønsteravtalens regel i art. 4 (3) er en "konfliktregel" som løser situasjoner hvor begge kontraherende land mener at et selskap har en sterk tilknytning til sitt land slik at selskapet må anses hjemmehørende der. Regelen har derfor til formål å finne ut hvilket land selskapet har sterkest tilknytning til.

Ettersom reglene har ulike formål, *kan* det argumenteres for at vurderingstemaet om reell ledelse fra internasjonal skatteavtale ikke er egnet som vurderingstema for en intern regel om selskapets hjemsted. Vi ser også, at etter russisk rett er temaet for vurdering av selskapets ledelse ikke det samme som etter internasjonale skatteavtaler.

Selv om høringsinstansene var generelt positive til samordning mellom vurderingskriteria etter norsk intern regel og OECD-mønsteravtalens regel, var det noen som påpekte at det i

¹⁶⁶ Se Høringssvar fra Deloitte Advokatfirma AS på side 2 og 3

Høringsnotatet ble utelatt en vurdering av art. 4 i Multilateral Convention,¹⁶⁷ som ble signert den 7. Juni 2017 av 68 land, herunder Norge. Multilateral Convention art.4 omtaler den såkalte MAP-regelen. MAP-regelen regulerer situasjoner for når et selskap har dobbelt bosted etter intern rett i begge stater. I slike tilfeller skal de kompetente myndigheter forsøke å komme til enighet om hvor et selskap er hjemmehørende ved vurdering av en rekke ikke-uttømmende momenter i lys av skatteavtalens formål om å unngå skatteomgåelse. Dette skal avgjøres konkret fra sak til sak.

I det tilfellet myndighetene ikke blir enige, vil dette kunne medføre at skattyter ikke får beskyttelse mot dobbeltbeskatning etter skatteavtale.

MAP-regelen gir lite forutberegnelighet til skattytere og kan også være problematisk i forhold til EØS-retten.¹⁶⁸

Forholdet til internasjonal transport

Finansdepartementets Høringsnotat mangler vurderinger angående forholdet til internasjonal transport, herunder OECD-mønsteravtalens art.8

Etter OECD-mønsteravtalens art.8 skal fortjeneste ved driften av skip eller luftfartøy i internasjonal fart bare kunne skattlegges i den stat hvor den virkelige ledelse av selskapet har sitt sete. Alternativt kan land velge å anvende bostedsbestemmelsen i art.8, slik at fortjenesten kun skattlegges i bostedsstaten.

Reglene i art.8 har som formål at inntektene fra internasjonal skips- og luftfartstransport bare skattlegges i en stat, enten i bostedsstaten eller staten hvor virkelig ledelse finner sted. Inntektsfortjeneste for internasjonal transport skjer ofte i "ingenmannsland", for eksempel i internasjonalt farvann. Dersom flere land vil bruke sine skatteregler for å skattlegge disse inntektene vil det føre til uønsket dobbeltbeskatning, og at internasjonal transport blir ulønnsomt.

I tiltak 6 BEPS rapport ble samspillet mellom art.4 (3) og art.8 ikke omtalt. For Norge som en skipsfartsnasjon, er det imidlertid viktig at dette vurderes som et ledd i lovendringen og fremtidig nasjonal skattepolitikk.

¹⁶⁷ <http://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beps.htm> (sjekket 25.5.2018)

¹⁶⁸ Se nedenfor under **Forholdet til EØS-retten**

I Russland ble dette spørsmålet behandlet i lovteksten om hjemmehørendebegrepet – artikkel 246.2 i Skattelovboken. Bestemmelsen inneholder *unntak fra regelen* om ledelse i Russland for noen typer selskaper. Selskaper nevnt i punkt 6 artikkel 246.2 kan kun frivillig bli ansett som hjemmehørende i Russland, jf. punkt 8 artikkel 246.2. Unntaket omfatter blant annet *en utenlandsk organisasjon som driver med utleie og fremleie av marine fartøyer, kombinerte (sjø-elv) fartøyer og (eller) internasjonal transport* som frakt av varer, passasjerer og bagasje, eller andre tjenester knyttet til slik transport, og andel av inntekten fra de nevnte aktiviteter er minst 80 prosent av den generelle inntekten til selskapet i løpet av et regnskapsår, eller organisasjonen ikke har noen inntekt i denne perioden. Inntekten beregnes etter lovene i staten hvor organisasjonen ble stiftet.

Det kunne vurderes et lignende unntak i norsk rett. Samspillet mellom bostedsbestemmelse og reglene om unngåelse av dobbeltbeskatning i internasjonal transport burde i hvert fall vurderes i forarbeidene til endring av hjemmehørendebegrepet i skatteloven § 2-2.

Internasjonal skipsfart og luftfart har et særtrekk på grunn av at deres virksomhet ofte har tilknytning til flere land og er i vesentlig grad basert på "outsourcing" (tjenesteutsetting av sentrale forretningsmessige funksjoner til andre organisasjoner som tilbyr slike tjenester). Dersom den nye regelen blir vedtatt i den foreslåtte versjonen, kan dette føre til at flere utenlandske organisasjoner som driver med internasjonal transport blir ansett hjemmehørende i Norge. Dette kan føre til dobbeltbosted og det kan ta lang tid før selskapet får skattebeskyttelse etter skatteavtalen i tilfeller med skatteavtaler med MAP-regelen. En slik situasjon vil være i strid med formålet til art.8 i OECD-mønsteravtalen og skatteloven § 2-34. Formålet med skatteloven § 2-34 er å begrense skatteplikt for utenlandsk eide skip under norsk drift.

Dette synspunktet støttes av EY Advokatfirma AS som var høringsinstans for forslaget om endring av skatteloven § 2-2 første ledd.¹⁶⁹

Virkninger for konserner

Finansdepartementet drøftet ikke hvordan den foreslåtte lovendringen vil påvirke konsernstrukturer, herunder norske konserner med virksomhet i utlandet.

¹⁶⁹ Høringssvar fra EY Advokatfirma AS s.4-5

I konsernstrukturer er det vanlig at den juridiske organiseringen og den operasjonelle organisering ikke er sammenfallende. Morselskap vil ofte ta større beslutninger om datterselskapers virksomhet og investeringer. I tillegg brukes ofte tjensteutsettelse av ulike typer funksjoner til eksterne organisasjoner eller konserninterne organisasjoner for å oppnå kostnadsbesparelser.

I høringsnotatet ble det ikke vurdert hvordan endringen vil påvirke de nevnte internasjonale konsernselskaper. Dette kan åpne for vanskelige grensedragnetilfeller og føre til uforutsigbarhet for konsernselskaper med virksomhet i utlandet.

Manglende vurdering av situasjoner med konserner i høringsnotatet ble påpekt i høringssvar til Finans Norge,¹⁷⁰ EY Advokatfirma AS,¹⁷¹ Deloitte Advokatfirma¹⁷² og Advokatforeningen (som uavhengig høringsinstans).¹⁷³

Altså bør dette spørsmålet undersøkes nærmere og klarere utredes i lovforarbeid.

Grenseoverskridende forvaltning og utenlandske verdipapirfond

Høringsnotatet mangler vurdering av situasjoner med grenseoverskridende forvaltning og utenlandske verdipapirfond.

Gjeldende rett i dag er at utenlandske investorer ved opprettelse av avtale om *aktiv forvaltning* av finansielle instrumenter med et norsk verdipapirforetak, ikke blir ansett begrenset skattepliktig til Norge etter skatteloven § 2-3. Dette fremgår av Finansdepartementets fortolkningsuttalelse av skatteloven § 2-3 første ledd bokstav b av 15. november 2006.¹⁷⁴ Finansdepartementet utelukker imidlertid ikke at dersom en utenlandsk investor er et *passivt selskap*, typisk i et lavskatteland, som kun eier finanskapitalen plassert gjennom et norsk forvaltningsselskap, vil fravær av driftsaktivitet i eierselskapets hjemland "kunne medføre at dets drift reelt sett anses å foregå i Norge."

Verdipapirfondenes forening (VFF) ba Finansdepartementet i et brev fra 18.2.14 om avklaring angående spørsmålet om skattemessig hjemsted for et verdipapirfond der fondet er etablert og underlagt regulatorisk tilsyn i et land, men forvaltes av et forvaltningsselskap etablert

¹⁷⁰ Se Høringssvar fra Finans Norge på s.3

¹⁷¹ Se Høringssvar fra EY Advokatfirma AS på s. 8-9

¹⁷² Se Høringssvar fra Deloitte Advokatfirma AS på s. 6

¹⁷³ Se Høringssvar fra Advokatforeningen på s. 4

¹⁷⁴ Publisert i Utv. 2006 s. 1750-1752

under finansregulatorisk tilsyn og skattemessig hjemmehørende i et annet land, såkalt grensekryssende forvaltning.

Ettersom brevet ikke ble besvart¹⁷⁵ og høringsnotatet utelater å si noe om den nevnte problemstillingen, fremstår forslaget som uklart. Dette ble påpekt også i flere høringsinstanser,¹⁷⁶ som anmodet Finansdepartementet å avklare dette spørsmålet i videre lovforarbeid.

Når man ser på hvordan dette spørsmålet ble avklart i russisk rett, finner man unntak fra hovedregelen om selskapets ledelse i den russiske Skattelovboken art. 246.2. Tidligere nevnte jeg punkt 6 i art. 246.2, som inneholder unntak angående selskaper som driver med internasjonal transport. I samme punkt nevnes unntaket som gjelder organisasjoner som kan anses å være *et aktivt utenlandsk holdingselskap eller et aktivt utenlandsk subholdingselskap* i samsvar med Del 1 i Skattelovboken. Her siktes det til selskaper som kan sammenlignes med NOKUS-selskaper i Norge. For at et russisk kontrollert utenlandsk selskap skal anses som aktivt holdingselskap (eller aktivt subholdingselskap), må selskapets passive inntekter ikke overstige 20 prosent av selskapets generelle inntekter.

I tillegg finner man unntak i punkt 7 artikkel 246.2 Skattelovboken, som kom etter 2016.

Ny versjon av punkt 7 artikkel 246.2 i Skattelovboken fastsetter at utenlandske organisasjoner ikke skal anses som skatteresidenter i Russland dersom de oppfyller *alle disse vilkårene samtidig*:

" 1) the foreign organization is an issuer of circulated bonds or an organization to which there have been assigned rights and obligations in respect of issued circulated bonds the issuer of which is another foreign organization;

2) the requirements established by subsection 1 of clause 2.1 of Article 310 of this Code are met in relation to circulated bonds such as are referred to in subsection 1 of this clause;

3) foreign organizations such as are referred to in subsection 1 of this clause are residents of states with which the Russian Federation has international taxation agreements;

4) circulated bonds such as are referred to in subsection 1 of this clause give rise to debt obligations of Russian or foreign organizations to foreign organizations such as are referred to in subsection 1 of this clause, as is confirmed by at least one of the following documents:

- the agreement in which the debt obligation in question is formally established;

¹⁷⁵ jf. informasjon i høringsvar fra Finans Norge og EY

¹⁷⁶ Se Høringsvar fra Finans Norge på s. 3-4 og Høringsvar fra EY Advokatfirma AS på s.9

- the conditions of issue of the circulated bonds in question;

- the issue prospectus for the circulated bonds in question;

5) interest expenses in respect of circulated bonds such as are referred to in subsections 1 and 2 of this clause which were incurred for the period for which financial statements for a financial year are prepared in accordance with the personal law of a foreign organization account for not less than 90 per cent of the total amount of all expenses of the foreign organization in question according to data in its financial statements for the period concerned."¹⁷⁷

Kort oppsummert gjelder unntaket **SPV-selskaper** som er utenlandske spesialforetak (engelsk: *special purpose vehicle (SPV)*) som ble stiftet for et spesielt mål, herunder utstedelse av sirkulerende obligasjoner.

Årsaken til dette unntaket ligger i Russlands ønske om å tiltrekke en betydelig mengde av lånte midler fra utlandet, særlig fra europeiske banker. Unntaket er relevant først og fremst for kredittorganisasjoner som ønsker å låne midler til næringsdrivende i Russland. Bruk av SPV-selskaper gir skattefordeler for långivere, og dette i sin tur, gir mulighet for utenlandske banker å tilby lånemidler med lave renter til låntakere i Russland.

På samme måte som i punkt 6 artikkel 246.2 er vilkårene for unntaket veldig snevre, konkrete og ganske strenge. Unntaket er ment å gjelde kun de nevnte selskapene, og det er ikke rom for andre organisasjoner å snike seg inn under unntaket.

I 2016 ble det også innført punkt 9 og punkt 10 i artikkel 246.2 i Skattelovboken, **med reserverasjoner for utenlandske investeringsfond**. Dersom en leder av et utenlandsk investeringsfond blir ansett bosatt i Russland, så vel som lederens aktiviteter som involverer forvaltning av fondets aktiva blir utøvd i Russland, vil dette i seg selv ikke være tilstrekkelig for å anse et slikt utenlandsk investeringsfond som hjemmehørende i Russland, selv om lederens lønn/honorar vil være skattepliktig i Russland.

På samme måte vil erkjennelse av et forvaltningsselskap til et utenlandsk investeringsfond som hjemmehørende i Russland, i seg selv, ikke kunne medføre at selve det utenlandske investeringsfondet blir ansett som hjemmehørende i Russland.

¹⁷⁷ Ikke offisiell oversettelse av Ernst&Young: se vedlegg 2

Unntakene for utenlandske investeringsfond er nok også begrunnet med ønsket om å tiltrekke utenlandske aktiva til det russiske markedet.

Vi kan altså se at spørsmålet med holdingselskaper, SPV-selskaper og utenlandske investeringsfond i Russland ble løst med detaljert unntak foreskrevet i lovteksten.

Norsk lovgivningstradisjon med knappe lover gir ikke mulighet til å bruke slike detaljerte unntak i lovtekstene, slik det gjøres i Russland. Men spørsmålet kan fremdeles vurderes og avklares i lovforarbeid, slik som flere høringsinstanser påpeker.

Forholdet til EØS-retten

Spørsmålet er om lovforslaget i kombinasjon med MAP-regelen, og isolert sett, kan være problematisk i forhold til EØS-retten.

Hovedregelen i EØS-retten er at økonomiske og administrative lovgivningshensyn ikke kan begrunne handelsrestriksjoner fra nasjonale myndigheter. Restriksjonene kan kun begrunnes med legitime formål i samsvar med de relevante EØS-rettslige tvingende allmenne hensyn.¹⁷⁸

Skatteproveny er et økonomisk hensyn og kan ikke anses som et legitimt hensyn.¹⁷⁹ Hensynet til å forhindre skatteomgåelse er et relevant allment hensyn, men erfaringen viser at statens regler ofte anses som uforholdsmessige.¹⁸⁰ EU- og EFTA-domstolens praksis aksepterer en restriktiv skattebestemmelse i nasjonallovgivningen som har til formål å unngå skatteomgåelse bare når det er hensynet til å forhindre rent kunstige arrangement som ligger bak restriksjonen.¹⁸¹

Siden Finansdepartementet har utelatt å vurdere flere situasjoner i høringsnotatet, kan det medføre at lovforslaget rammer selskaper som har en forretningsmessig begrunnelse for virkelig ledelse, og derfor ikke har en skattemotivert tilpasning for valg av selskapets hjemsted. De selskapene kan bli ansett hjemmehørende i flere land og dermed bli dobbeltbeskattet. Dette kan altså være en uforholdsmessig restriksjon etter EØS-avtalen.

¹⁷⁸ Zimmer (2009) s.105

¹⁷⁹ E-01/04 *Fokus Bank* (avsn. 33) og C-319/02 *Manninen* (avsn. 49)

¹⁸⁰ Zimmer (2009) s.107

¹⁸¹ Samme sted

Dessuten kan den foreslåtte endringen i kombinasjon med MAP-regelen være i strid med grunnleggende EU-/EØS-rettslige prinsipper. EU rettspraksis oppstiller et grunnleggende retts-sikkerhetsprinsipp som krever at rettsreglene skal være klare, presise og forutsigbare i deres rettsvirkninger.¹⁸² Dette prinsippet er også sentralt i vurderingen av om eventuell restriktiv regel er nødvendig. Prinsippet ble også uttalt i høyesterettsdom¹⁸³ i saken mot Statoil Holding AS.

Regelen etter forslaget fremstår ikke som klar og forutsigbar. De uklarhetene bør avklares i videre lovforarbeid og forhold med EØS-avtalen bør også vurderes.

Konklusjon

Forslaget om endring av regelen om skattemessig bosted for utenlandske selskaper fremstår som ikke helt ferdig gjennomarbeidet. Det er flere spørsmål som ikke er avklart, og som kan føre til ulemper for skattyter som uforutsigbarhet og økning av tilfeller med dobbeltbeskatning.

Det er imidlertid et klart behov for å endre reglene, siden det blir stadig lettere å manipulere avholdelse av styremøter med moderne teknologi.

Det kan være flere måter å løse problemet på. Et alternativ er å gå fra styreledelse som hovedkriterium til ledelse på daglig ledernivå, slik det er gjort i Danmark og i Russland, selv om dette heller ikke er en perfekt modell, som nevnt ovenfor. Kombinasjonen av daglig ledelse og styreledelse, som ble foreslått av Finansdepartementet, kan også være et godt alternativ, men en slik regel bør gjøres mer presis og klar. Momenter ved vurderingen bør være fastsatt i lovteksten og kanskje med rangordning mellom dem.

Mulige unntak bør konkretiseres og kanskje også nedfelles i lovteksten for å unngå flertydige tolkninger og uklarheter. Jeg skal videre nevne noen unntak fra regelen som brukes i den russiske Skattelovboken, og som kanskje også kunne være aktuelle å ha i den norske regelen (enten i lovteksten direkte eller i forarbeidene).

¹⁸² C-318/10 SIAT (avsn.58), C-17/03 VEMW m.fl. (avsn.80)

¹⁸³ Rt.2012 s.1380 avsnitt 54

4.3.4 Mulige unntak for noen spesielle tilfeller?

Unntak for utenlandske selskaper som deltar i prosjekter for utvinning av mineraler ol.

Etter russisk rett unntas noen typer selskaper fra hovedregel om "selskapets ledelse". Selskaper nevnt i punkt 6 artikkel 246.2 kan bli ansett som hjemmehørende i Russland *kun frivillig*, jf. punkt 8 artikkel 246.2.

Dette gjelder blant annet "de utenlandske *selskaper som deltar i prosjekter for utvinning av mineraler* som utføres i samsvar med produksjonsdelingsavtaler, konsesjonsavtaler, lisensavtaler eller andre risikobaserte avtaler (kontrakter)"¹⁸⁴. For at dette unntaket skal få anvendelse, må *tre kumulative vilkår* for selskapet være oppfylt:

- 1) En utenlandsk organisasjon er part i de aktuelle avtalene, eller stiftelsen av den aktuelle organisasjonen er i samsvar med disse avtalene og selskapets aktiviteter i forbindelse med mineralutvinning utføres kun med grunnlag i disse avtalene og er i samsvar med vilkårene i de nevnte avtalene.
- 2) De aktuelle avtalene var inngått med en stat (territorium), herunder regjeringen i den aktuelle staten, statlige institusjoner eller statlige selskaper som har fullmakt til å inngå slike avtaler. Alternativt, må aktivitetene som gjennomføres i de aktuelle avtalenes rammer utføres med grunnlag i lisens til å utnytte undergrunnsressurser eller en annen lignende autorisasjon utstedt av et autorisert organ i en slik stat.
- 3) Inntekt fra deltakelse i de aktuelle avtalene må være minst 90 prosent av den generelle inntekten til selskapet i løpet av et regnskapsår, eller at organisasjonen ikke har hatt noen inntekt i denne perioden. Inntekten beregnes etter lovene i staten hvor organisasjonen ble stiftet.

Unntaket gjelder også et utenlandsk *selskap som er operatør av en ny offshore hydrokarbonressurs (avsetning)* eller direkte aksjonær (deltaker) i selskapet som er operatør av en ny offshore hydrokarbonressurs (avsetning).

Det er også *unntak* for selskaper som *driver med utleie og fremleie av marinefartøyer og (eller) internasjonal transport, aktive utenlandske holdingselskaper og aktive utenlandske*

¹⁸⁴ Punkt 6 Artikkel 246.2 Skattelovboken. Nalogovyj Kodeks Rossijskoj Federatsiji (Налоговый Кодекс Российской Федерации. Пункт 6 статьи 246.2.) – min oversettelse

subholdingselskaper, utenlandske spesialforetak (SPV-selskaper) som ble stiftet for utstedelse av sirkulerende obligasjoner, og en reservasjon i loven som gjelder utenlandske investeringsfond, som jeg nevnte tidligere.

Unntakene er nokså snevre, og vilkårene er veldig strenge. Årsaken til unntakene er at staten ønsker å støtte noen typer næringsvirksomhet. Dette gjelder først og fremst utenlandske investeringer, hvor staten selv har en stor interesse. Utvinning av mineralressurser gir store inntekter dersom aktivitetene kontrolleres av staten. Russland har ikke tilstrekkelig egenkapital til å investere i utvinning av mineraler, olje og gas. Ved hjelp av slike unntak i Skattelovboken, kan dermed Russland tiltrekke seg utenlandske investorer. Det gis derfor frihet for slike organisasjoner til å velge om de vil være skattemessig hjemmehørende i Russland eller i et annet land. I de tilfellene hvor skattebyrden i hjemlandet er tyngre, vil slike utenlandske selskaper kunne velge å være hjemmehørende i Russland fremfor utlandet.

Lignende unntak kan tenkes å kunne bli aktuelle også for norske regler om selskapets hjemmehørenhet. Som jeg nevnte før, kan noen av disse unntakene spores i ligningspraksis og administrative uttalelser. Det kunne imidlertid tenkes at noen tydelige unntak nedfelt i lovteksten og/eller grundige og klare vurderinger i forarbeidene, vil være mer forutsigbare for utenlandske selskaper som ønsker å etablere virksomhet i Norge. Dette kan være et middel for å oppmuntre til utenlandske investeringer i prioriterte næringsområder for Norge, dersom skattemessig bosted for utenlandske selskaper blir supplert med noen konkrete unntak.

Selskapets selvbestemmelsesrett for skattemessig bosted?

Punkt 8 i artikkel 246.2 i den russiske Skattelovboken gir utenlandske selskaper mulighet til *å anse seg selv som skatteresidenter i Russland frivillig*. Vilkår for dette er at det aktuelle selskapet må ha en filial registrert i Russland. Selskapets selvbestemmelsesrett for skattemessig bosted i Russland kan benyttes, dersom det ikke følger noe annet av en internasjonal skatteavtale mellom Russland og den aktuelle staten selskapet er knyttet til.

Selskap som ønsker å være skatteresident i Russland må sørge for at alle dokumenter som er nødvendige for skatteberegning av selskapets skatter i Russland er tilgjengelige i selskapets russiske filial.

Årsaken til at en slik selvbestemmelsesrett eksisterer har også bakgrunn i statens ønsker om å støtte utenlandske investeringer i russisk næringsindustri. Som et eksempel kan nevnes de

utenlandske selskapene som driver med mineralutvinning i Russland, og er unntatt fra regelen om ledelse i Russland hvis vilkårene i punkt 6 artikkel 246.2 er oppfylt. Slike selskaper kan imidlertid velge å være skatteresidenter i Russland. Det kan være en fordel dersom et selskap er stiftet/registrert i en stat, hvor skatter og avgifter er høyere enn i Russland. Slike selskaper ønsker gjerne å være hjemmehørende i Russland.

Tredje ledd i punkt 8 artikkel 246.2 i Skattelovboken gir *mulighet* for et selskap, som frivillig erklærte seg som hjemmehørende i Russland, *å gi avkall på sin status som russisk skatteresident* etter søknad til skattemyndighetene.

Altså, dersom en utenlandsk organisasjon valgte å være skatteresident i Russland, selv om vilkårene for "obligatorisk" skattebosted i Russland ikke var oppfylt, kan denne organisasjonen gi avkall på sin status som skatteresident i Russland senere. For et selskap som valgte først å være skatteresident i Russland fordi skattebyrden i Russland var lettere, kan situasjonen endre seg på sikt slikt at, for eksempel skatter i hjemlandet blir lavere, eller selskapet flytter til et tredje land, hvor skattene er enda lavere enn i Russland. I slike tilfeller må det være mulig å endre skattemessig bosted, dersom selskapet fremdeles oppfylder lovens vilkår om unntak for "obligatorisk" skattemessig bosted i Russland.

Siste avsnitt i punkt 8 presiser samtidig at frivillig valg av Russland som skattemessig bosted ikke er til hinder for at et selskap blir ansett som hjemmehørende i Russland av skattemyndighetene, dersom de nødvendige vilkårene i artikkel 246.2 er oppfylt. Det betyr at et selskap ikke kan omgå regelen ved å erklære seg først som hjemmehørende frivillig og ved å gi avkall på skatteresidentstatus etterpå, jf. punkt 8 artikkel 246.2, hvis vilkårene for "obligatorisk" hjemsted i Russland egentlig var oppfylt fra begynnelsen, eller de ble oppfylt etterpå.

Det finnes *ikke en tilsvarende mulighet i norsk rett* for selvbestemmelsesrett angående selskapets hjemmehørighet. Dette er kanskje fordi Norge har et nokså høyt skattenivå, og det er uvanlig at et selskap får skattefordeler ved å velge å være hjemmehørende i Norge istedenfor i et annet land. Samtidig kan det være en fordel for selskap som har mye tap, og kan få tilsvarende skattefradrag i Norge.

Regelen om mulighet til frivillig erklæring av å være hjemmehørende i landet er en god mulighet til å støtte næringsvirksomhet som er ønskelig eller økonomisk viktig for staten. Rege-

len må imidlertid være konkret, og suppleres med andre regler (omgåelsesregler) som hindrer misbruk som kan oppstå.

Unntak ved skatteavtaler

Unntaket gjelder internasjonale skatteavtaler som går foran intern rett. Jeg skal analysere dette unntaket nærmere i neste underkapittel om selskap som er internrettslig hjemmehørende i flere land.

4.4 Selskaper som er internrettslig hjemmehørende i flere land

4.4.1 Innledning

Det kan skje at et selskap anses som hjemmehørende i flere land etter intern rett i de respektive landene. En slik situasjon kan oppstå dersom et land bruker prinsippet "stiftelse/registrering" i interne regler for selskapets hjemsted, mens det andre land bruker prinsippet "effektiv ledelse og kontroll" i sin interne regel for selskapets skattemessige bosted. Det kan også forekomme tilfeller hvor begge land bruker prinsippet "effektiv ledelse og kontroll", men vurderingstemaet er ulikt etter de to lands intern rett.

Et selskap som er registrert i Danmark (eller Russland), men som styres fra Norge, vil være ansett som hjemmehørende i alle disse landene. I Danmark (eller Russland) blir selskapet ansett som hjemmehørende på grunn av stiftelse (registrering). I Norge blir selskapet ansett som hjemmehørende dersom selskapets virkelige ledelse på styrenivå utføres i Norge. Dobbelbeskatning kan således oppstå.

Ulikheter i forskjellige lands regler om selskapets hjemsted kan også forårsake at et selskap ikke blir ansett som hjemmehørende i noe land. Hvis vi ser på et eksempel med norsk og dansk (eller russisk) rett, vil et selskap registrert i Norge ikke anses som hjemmehørende i Norge dersom selskapets ledelse på styrenivå blir plassert i Danmark (eller i Russland). Samtidig vil selskapet ikke bli ansett som hjemmehørende i Danmark (eller i Russland) dersom det kun er styreledelsen som er plassert der, og den daglige ledelsen av selskapet utføres i Norge. Dette er fordi Danmark og Russland legger avgjørende vekt på selskapets ledelse på daglig ledernivå. Selv om Finansdepartementets uttalelse fra 1998 gir mulighet for skatte-

myndighetene til å legge vekt på andre momenter enn hvor styreledelse faktisk utføres, nevnes det ikke kriteriet "daglig ledelse" uttrykkelig. I tillegg mangler uttalelsen støtte i juridisk teori og rettspraksis. Dermed kan det tenkes situasjoner der et selskap kan bli bostedsløst og unngå globalbeskatning.

Dobbeltbeskatning er uheldig, fordi selskapene blir skattlagt to ganger for den samme inntekten. Dobbeltbeskatningen forebygges/avløses ved hjelp av intern rett og skatteavtaler. Dersom det foreligger skatteavtale mellom to land vil den ofte avløse situasjonen med dobbelt skattemessig bosted.

Skatteavtaler kan derimot ikke avløse situasjoner hvor et selskap er bostedsløst. Skatteavtaler kan bare lempe, ikke skjerpe beskatning. Dersom intern rett i begge land ikke har hjemmel for å skattlegge et selskap, kan en skatteavtale ikke avhjelpe dette.¹⁸⁵

I tilfeller hvor et selskap anses som hjemmehørende i to land etter intern rett, og det mangler en skatteavtale mellom landene, vil dobbelt bosted bestå. Dobbeltbeskatning kan imidlertid avløses etter intern rett i disse landene.

Hvis skatteavtale foreligger, vil skatteavtalens bostedsbestemmelse besvare spørsmålet om hvor et selskap som er internrettslig hjemmehørende i begge land, skal anses bosatt etter skatteavtalen.¹⁸⁶ Dersom et selskap er hjemmehørende i begge land etter skatteavtalens bostedsbestemmelse vil spørsmålet løses ved hjelp av konfliktløsningsbestemmelsen i skatteavtalen.¹⁸⁷

Dobbeltbeskatningsavtaleloven¹⁸⁸ § 1 gir myndighet til Kongen med Stortingets samtykke til å inngå dobbeltbeskatningsavtaler som lemper beskatningen, slik at dobbeltbeskatning helt eller delvis unngås. Skatteloven § 2-37 forutsetter også at skatteplikt etter skatteloven kan begrenses ved bestemmelse i avtale inngått i medhold av dobbeltbeskatningsavtaleloven. Så langt dobbeltbeskatningsavtalene letter skattleggingen, må de anses inkorporert i norsk rett.¹⁸⁹ Dette følger også fra høyesterettspraksis. I Rt.1994 s.132 utalte Høyesterett at skatteavtalene inngått med hjemmel i dobbeltbeskatningsloven vil "få samme virkning som interne skat-

¹⁸⁵ Etter russisk rett er det imidlertid mulig å bruke skatteavtalen som hjemmel fra 2014. Jeg skal se på dette nærmere i underkapittel 4.4.2 og 4.4.3

¹⁸⁶ I skatteavtaler som er bygd på OECD-mønsteravtale vil det være art. 4 (1)

¹⁸⁷ I skatteavtaler som er bygd på OECD-mønsteravtale vil det være art. 4 (3)

¹⁸⁸ Lov om adgang for Kongen til å inngå overenskomster med fremmede stater til forebyggelse av dobbeltbeskatning mv. (dobbeltbeskatningsavtaleloven) av 28.juli 1949

¹⁸⁹ Gjems-Onstad (2015) s. 931

telovregler og ha samme trinnhøyde som disse. Riktignok er det slik at reglene i en skatteavtale neppe kan føre til skjerpet beskatning i forhold til det som ville følge av intern rett".¹⁹⁰

Selv om skatteavtalene anses som inkorporert i norsk rett, tolkes skatteavtaler annerledes enn interne regler. Tolkning av en skatteavtale, som vanligvis er bilateral,¹⁹¹ skal gjennomføres etter folkerettslige tolkningsprinsipper.¹⁹² Herunder tas det utgangspunkt i Wienkonvensjonen artikkel 31 (1), som Norge følger i kraft av folkerettslig sedvanerett. Det er altså den naturlige språklige forståelse av avtalens begreper som vil danne grunnlaget for tolkningen.¹⁹³ Ordlyden har en stor vekt ved tolkning av traktater. Ordlyden skal tolkes i lys av traktatens formål og kontekst.¹⁹⁴ I tillegg vil det være relevant å se hen til eventuelle etterfølgende avtaler mellom statene, som angir hvordan skatteavtalen skal forstås. Supplerende tolkningsfaktorer som angitt i art. 32 Wienkonvensjonen kan kun brukes dersom en tolkning etter art. 31 leder til uklart eller åpenbart urimelig resultat,¹⁹⁵ eller for å bekrefte en fortolkning som følger ved bruk av tolkningsfaktorer etter art. 31. Slike supplerende tolkningsfaktorer kan være øvrige omstendigheter ved traktatinngåelsen og kontraktens skriftlige forarbeider. Statens interne rett er vanligvis ikke relevant som tolkningsfaktor ved tolkning av internasjonale avtaler. Det samme gjelder statenes subjektive intensjoner med skatteavtalen, med unntak når disse intensjonene forankres direkte i traktatteksten.¹⁹⁶

Skatteavtaler kan også inneholde egne tolkningsregler. Dersom slike tolkningsregler er foreskrevet i avtaleteksten, vil disse bestemmelsene gå foran de generelle folkerettslige reglene om traktattolkning etter Wienkonvensjonen (jf. "lex specialis-prinsippet").¹⁹⁷

De fleste skatteavtaler Norge inngår bygger på OECD-mønsteravtale.¹⁹⁸ Skatteavtaler med utviklingsland bygger vanligvis på FNs mønsteravtale.¹⁹⁹ Svalbard er ikke omfattet av norske skatteavtaler, og det inngås heller ikke egne skatteavtaler mellom Svalbard og andre stater.²⁰⁰

¹⁹⁰ Rt.1994 s.132 (på side 136-137)

¹⁹¹ Skatteavtale mellom de nordiske land (Norge, Danmark, Sverige, Finland, Island og Færøyene) er et eksempel på multilateral skatteavtale

¹⁹² Rt. 2008 s. 577 (avsn. 46-47), Skaar (2006) s.49-76 og Naas (2011) s. 84-97

¹⁹³ "in accordance with the ordinary meaning to be given to the terms"- Wienkonvensjonen art.31 (1)

¹⁹⁴ "in their context and in the light of its object and purpose"- Wienkonvensjonen art.31 (1)

¹⁹⁵ Naas (2011) s. 88

¹⁹⁶ Samme verk s.89

¹⁹⁷ Naas (2011) s.90, jf. Vogel (1997) art.3 pkt.61 (s.209)

¹⁹⁸ OECD Model Tax Convention on Income and on Capital

¹⁹⁹ United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries (2011)

²⁰⁰ Jeg skal analysere nærmere begrepet "hjemmehørende på Svalbard" i kapittel 5

4.4.2 Hjemmehørendebegrepet etter skatteavtaler. Gjeldende rett, problemstillinger og utfordringer

Dersom et selskap er hjemmehørende i Norge og i et annet land etter intern rett i begge land, vil skatteavtalen mellom Norge og vedkommende stat avgjøre selskapets hjemsted. Dobbelbosted og dobbeltbeskatning vil dermed unngås. Det kreves imidlertid at vedkommende selskap er bosatt i minst en av de kontraherende stater for at selskapet kunne kreve beskyttelse etter skatteavtalen.²⁰¹

Bostedsbestemmelser i skatteavtalene Norge har inngått er nokså like. Utrykket "person bosatt i en kontraherende stat" etter artikkel 4 (1)²⁰² omfatter "enhver person som i henhold til lovgivningen i denne stat er skattepliktig der på grunnlag av *domisil, sted for registrering, sete for styre eller ethvert annet lignende kriterium*" [min utheving].

Vi ser at bostedsbestemmelsen er nokså vid, og dette vil føre til at et selskap som har tilknytning til to land ofte vil være ansett som hjemmehørende i begge land. Dette gjelder særlig land hvor kriteriene for bostedsbestemmelse er forskjellige. Dobbelbosted etter avtalen må løses.

Da brukes det en konfliktløsningsbestemmelse i skatteavtalen som vanligvis er nedfelt i art. 4 (3). OECD-mønsteravtale fra 2010 art.4 (3), som er identisk med mange avtaler Norge har inngått, bestemmer at et selskap som er bosatt i begge land, jf. art. 4 (1), skal anses bosatt der hvor selskapets virkelige ledelse finner sted ("place of effective management").

En del av de norske skatteavtalene inneholder imidlertid en annen konfliktløsningsregel.²⁰³ Etter denne bestemmelsen skal de kompetente myndighetene søke å avgjøre selskapets hjemsted for dobbeltbosatte selskap ved minnelig avtale.²⁰⁴

De fleste russiske skatteavtaler bygger også på OECD-mønsteravtale. Skatteavtaler med utviklingsland bygger på FNs mønsteravtale, på samme måte som i Norge. Det er også egen mønsterskatteavtale mellom SUS-statene (Samveldet av uavhengige stater).²⁰⁵

²⁰¹ Se for eks. OECD-mønsteravtale art.1

²⁰² Se for eks. Skatteavtalen mellom Norge og Russland

²⁰³ Aserbajdsjan, Canada, Chile, Estland, Storbritania (ny avtale), Serbia, Russland og 8 andre.

²⁰⁴ MAP-regelen, omtalt ovenfor

²⁰⁵ Russisk: Содружество Независимых Государств (СНГ) – Sodruzhestvo Nezavisimyk Gosudarstv- består av 11 av de tidligere 15 statene som utgjorde Sovjetunionen

Det er ikke sammenheng med hensyn til modellene skatteavtalene er bygd på og utforming av bostedsbestemmelser og konfliktløsningsbestemmelser. Dette gjelder både Russland og Norge.

Konfliktløsningsbestemmelsene i russiske skatteavtaler varierer på samme måte som i Norge. En stor del av skatteavtalene har konfliktløsningsbestemmelsen etter OECD-mønsteravtale. En del av skatteavtaler bygger på MAP-regelen i konfliktløsningsbestemmelsene.

Det er ikke noen sammenheng for valg av konfliktløsningsbestemmelse mellom landene. Russland har, for eksempel, en konfliktløsningsbestemmelse etter OECD-mønsteravtale i skatteavtalen med Bulgaria, mens Norge har konfliktløsningsbestemmelsen etter MAP-regelen i skatteavtalen med Bulgaria. Russland har konfliktløsningsbestemmelsen etter MAP-regelen i skatteavtalen med Norge og Finland, mens russiske skatteavtalene med Danmark og Sverige inneholder konfliktløsningsbestemmelsen etter OECD-mønsteravtalen. Den norske skatteavtalen med Aserbajdsjan inneholder konfliktløsningsbestemmelsen etter MAP-regelen, mens den russiske skatteavtalen med Aserbajdsjan inneholder spesiell konfliktløsningsbestemmelse hvor selskapets registrering er avgjørende for selskapets bosted.

Noen skatteavtaler kombinerer reglene etter OECD-mønsteravtale og MAP-regelen. Konfliktløsningsbestemmelsen i norske skatteavtaler med India, Sør-Korea og Tyrkia er utformet slik at i utgangspunktet gjelder kriteriet «virkelig ledelse» etter OECD-mønsteravtale, men i tvilstilfeller avgjøres spørsmålet om selskapets bosted etter gjensidig minnelig avtale mellom statene (MAP-regelen). Den samme kombinasjonen av reglene finner vi i russiske skatteavtaler med Israel, Namibia, Malta og Luxemburg.²⁰⁶

Noen skatteavtaler har særegne løsninger. Skatteavtalen mellom Norge og USA inneholder ikke konfliktløsningsbestemmelse, mens bostedsbestemmelsen i avtalen avklarer at et selskap skal anses hjemmehørende der hvor selskapet er registrert.²⁰⁷ Den norske skatteavtalen med Grønland bygger også på selskapets registrering for å avklare selskapets bosted. Dersom et selskap er registrert i et land og virkelig ledelse er i et annet land, vil myndighetene avgjøre selskapets bosted ved gjensidige avtale.²⁰⁸ Den russiske skatteavtalen med Canada inneholder

²⁰⁶ Russisk skatteavtale med Luxemburg inneholder også momenter, som statene skal vektlegge ved forhandlinger om gjensidig avtale – se Skatteavtalen mellom Russland og Luxemburg. Art. 4(4)

²⁰⁷ Se skatteavtalen mellom Norge og USA art. 3

²⁰⁸ Se skatteavtalen mellom Norge og Grønland art. 4 (3)

regelen om at det i utgangspunktet er registreringsstedet for selskapet som avgjør selskapets bosted. Dersom et selskap ikke er registrert hverken i Russland eller i Canada, vil stedet for selskapets «virkelige ledelse» være avgjørende.²⁰⁹

De nye skatteavtalene som ble inngått av Norge har en konfliktløsningsbestemmelse etter **den alternative bestemmelsen** i OECD-mønsteravtale. Bestemmelsen ble innført i kommentarene til OECD-mønsteravtale²¹⁰ og lyder slik:

"Når en annen person enn en fysisk person ifølge bestemmelsene i punkt 1 anses bosatt i begge avtalestatene, skal de kompetente myndigheter i avtalestatene ved gjensidig avtale søke å avgjøre i hvilken avtalestat personen skal anses bosatt for denne overenskomstens formål. Ved avgjørelsen skal det tas hensyn til stedet for personens effektive ledelse, stedet hvor den er stiftet eller på annen måte opprettet og ethvert annet lignende kriterium. I mangel av en slik avtale mellom avtalestatens kompetente myndigheter skal personen ikke ha krav på noen fritak fra eller nedsettelse av skatt som følger av denne overenskomsten, bortsett fra i den utstrekning eller på en slik måte som de kompetente myndigheter i avtalestatene blir enige om".²¹¹ [min utheving]

I kommentarene til den alternative bestemmelsen fremgår også hvilke faktorer statene bør ta i betraktning for vurderingen av selskapets hjemsted. Herunder *hvor styret vanligvis avholder møter, hvor daglig leder og andre sentrale personer normalt utfører sine funksjoner, hvor den overordnende daglige driften finner sted, hvor er selskapets hovedkontor, hvilket lands rett som regulerer selskapets rettslige status, hvor regnskapsinformasjon lagres og om valget av skattemessig bosted medfører risiko for skatteavtalens misbruk etc.* Statene kan bruke andre momenter de finner relevante for avgjørelsen. Etter den alternative regelen er statene ikke forpliktet til å komme til enighet, og dersom enighet ikke blir oppnådd vil selskapet ikke ha noen lemping fra dobbeltbeskatning etter skatteavtalen.

I BEPS-prosjektets handlingsplan tiltak 6 ble det anbefalt å erstatte den gjeldende "tie-breaker" bestemmelsen²¹² med den nevnte alternative bestemmelsen.

²⁰⁹ Se skatteavtalen mellom Russland og Canada art. 4 (3) bokstav a) og b)

²¹⁰ Commentaries on the articles of the Model Tax Convention s.89

²¹¹ Norsk oversettelse - fra Høringsnotat (16.3.2017) s. 13

²¹² Hvor "stedet for virkelig ledelse" som er avgjørende.

De norske skatteavtalene som har den nevnte alternative OECD-bestemmelsen, er skatteavtalene med Romania,²¹³ Serbia²¹⁴ og Zambia.²¹⁵ Dette er de nyeste skatteavtalene Norge har inngått. Bruk av den alternative bestemmelsen i artikkel 4 (3) OECD-mønsteravtale i de nye skatteavtalene gjenspeiler Norges skatteavtalepolitikk de seneste årene.²¹⁶

MAP-regelen ble kritisert i høringsrunden²¹⁷ og i litteraturen.²¹⁸ Grunnen til det er at skattytere ofte blir avhengige av skattemyndighetenes vilje og evne til å behandle bostedsspørsmålet. Forhandlinger og behandling kan ta veldig lang tid. Skattytere får ikke skatteavtalens beskyttelse før saken blir ferdig behandlet. De er ikke part i forhandlingene og får heller ikke rett til innsyn i dem.

"Basert på informasjon fra OECDs hjemmeside, synes det også som Sverige, Danmark, Finland og Island ikke vil innføre MAP-regelen i sine skatteavtaler".²¹⁹ Russland har ikke skatteavtaler som inneholder den nye alternative bestemmelsen etter OECD-mønsteravtale art. 4 (3).

Det er ca. samme antall skatteavtaler med "den gamle MAP-regelen" i Russland og i Norge. Den gamle MAP-regelen er ikke etter OECD-mønsteravtale, og hovedforskjellen mellom den gamle MAP-regelen og den alternative MAP-regelen etter OECD-mønsteravtale art. 4 (3) er at det ikke er noen opplistede momenter som statene bør forholde seg til, når de vurderer selskapets bosted i den gamle MAP-regelen. Det er alltid opp til de kompetente myndighetene i de enkelte stater hvilke momenter de vil legge vekt på.

På en side virker den alternative MAP-regelen etter OECD-mønster avtale artikkel 4 (3), som inneholder momenter statene forventes å bruke, mer forutsigbar for skattytere sammenlignet med den gamle MAP-regelen, som ikke inneholdt noen vurderingsmomenter. Skattytere kan bedre forutse sin stilling når de vet hva slags vurderingsmomenter statene bruker i tvilstilfeller.

²¹³ Skatteavtalen mellom Norge og Romania (art. 4(3))

²¹⁴ Skatteavtalen mellom Norge og Serbia (art. 4(3))

²¹⁵ Skatteavtalen mellom Norge og Zambia (art. 4 (3))

²¹⁶ Se Høringsnotatet (16.3.2017) s. 12

²¹⁷ se Hørings svar fra EY Advokatfirma AS på s.2, Hørings svar fra Advokatforeningen på s. 5-6 og Hørings svar fra Deloitte Advokatfirma AS på s. 3-5

²¹⁸ Gjems-Onstad (2015) s.934

²¹⁹ Hørings svar fra EY Advokatfirma AS på s.2

På en annen side vil skatteavtaler som inneholder den gamle MAP-regelen, oppfattes mer som unntak enn hovedregelen, siden det ikke er så mange avtaler som inneholder denne regelen. De fleste skatteavtaler inneholder "tie-breaker"-bestemmelsen etter OECDs gjeldende mønsteravtale artikkel 4 (3) med "stedet for virkelige ledelse" som et avgjørende kriterium i tvilstilfeller. Den gjeldende "tie-breaker"-bestemmelsen er klarere og gir mer forutsigbarhet for selskapene sammenlignet med MAP-regelen foreslått i den alternative bestemmelsen i OECDs mønsteravtale art. 4 (3). Dette er først og fremst fordi de nevnte momentene i kommentarer til den alternative bestemmelsen ikke er uttømmende og **ikke har noen rangordning**. Det betyr at statene kan vektlegge momenter i vurderingene på ulik måte, og resultatet kan bli at et selskap blir ansett som hjemmehørende i begge stater.

Etter mitt syn passer den alternative bestemmelsen i OECD-mønsteravtale art. 4 (3) bedre som erstatning for den gjeldende MAP-regelen, ettersom den nye alternative bestemmelsen gir noen holdepunkter selskaper kan forholde seg til, herunder momenter som de kompetente myndighetene i avtalestatene forventes å bruke i vurderingen av selskapets hjemsted etter skatteavtale. Det er imidlertid mer tvilsomt om den nye alternative regelen egner seg som en erstatning for den gjeldende "tie-breaker"-bestemmelsen etter artikkel 4 (3). Den gjeldende "tie-breaker"-bestemmelsen etter artikkel 4 (3) virker mer forutsigbar, ettersom momentene i den alternative bestemmelsen ikke har noen rangordning, forhandlinger mellom skattemyndighetene om en minnelig løsning kan ta lang tid, og at en løsning faktisk blir funnet ikke er garantert.

Den nye alternative bestemmelsen i OECD-mønsteravtale art. 4 (3) gir bedre mulighet for skattemyndighetene til å løse konkrete situasjoner for å unngå at skatteavtalene blir misbrukt. På en annen side kan rettsikkerheten bli svekket, ettersom regelen blir uforutsigbar for skattytere, og det alltid blir opp til skattemyndighetenes skjønn og vilje til å avgjøre situasjoner med dobbeltbeskatning.

En løsning med kombinert "tie-breaker"-bestemmelse²²⁰ vil kanskje virke mest fornuftig. Med en slik kombinert regel vil "stedet for virkelig ledelse" være avgjørende som utgangspunkt. I tvilstilfeller, eller dersom det er vanskelig å fastsette stedet for selskapets virkelige ledelse, skal de kompetente myndighetene avgjøre selskapets hjemsted ved gjensidig avtale. Og her

²²⁰ Se for eksempel norske skatteavtaler med India (art.4 (3)), Sør-Korea (art. 4 (3)) og Tyrkia (art. 4 (3)), og russiske skatteavtaler med Israel (art.4 (3)), Namibia (art. 4(3)), Malta (art. 4(3)) og Luxemburg (art. 4 (3) og (4))

vil den alternative bestemmelsen i OECDs mønsteravtale artikkel 4 (3) kunne brukes med opplistede momenter som skattemyndighetene forventes å bruke i sin vurdering av selskapets hjemsted. En slik regel vil være forutsigbar, og samtidig mer fleksibel i tvilstilfeller eller der- som stedet for virkelige ledelse på styrenivå er ikke mulig å fastslå.

Denne løsningen ligner på en løsning foreslått i 2003 i diskusjonsnotatet med forslag om endring av modellavtalens bostedsregel for selskaper.²²¹ Dette forslaget inneholder en regel med hierarkiske kriterier. Vurderingen starter med stedet for selskapets "virkelige ledelse". Der- som det blir umulig å fastsette stedet for selskapets virkelige ledelse, vurderes det videre hvor selskapet har størst økonomisk tilknytning,²²² hvor selskapets vesentlige aktiviteter utføres²²³ og hvor de overordnede beslutninger på daglig ledernivå i hovedsak treffes.²²⁴ Dersom løs- ningen etter den andre alternative vurderingen med tre foreslåtte alternativer ikke blir funnet, vurderer man neste hierarkiske kriterium: staten hvor selskapet har sin rettslige status som et selskap. Dette er vanligvis staten hvor selskapet er stiftet. Dersom spørsmålet fremdeles er uavklart, må statene løse det ved gjensidig avtale. Det ble dessverre ikke enighet mellom sta- tene om dette forslaget, og det endte med den alternative bestemmelsen i OECD- mønsteravtale, som er langt fra å være like forutsigbar som løsningen foreslått i diskusjonsno- tat i 2003.

Det er altså *fire mulige løsninger* for dobbelt skattemessig bosted etter skatteavtaler som *gjelder nå*. For det første er det en løsning etter OECD-mønsteravtale artikkel 4 (3). For det andre er det en løsning ved gjensidig avtale mellom statene etter MAP-regelen.²²⁵ For det tredje er det en løsning etter den nye alternative bestemmelsen i OECDs mønsteravtale art. 4 (3).²²⁶ For det fjerde er det en løsning etter en kombinert regel som inneholder "stedet for vir- kelig ledelse" som utgangspunkt, og i tvilstilfeller, eller dersom stedet for selskapets virkelige ledelse ikke er mulig å fastsette, skal statene avgjøre selskapets bosted ved gjensidig avtale.²²⁷

²²¹ Discussion draft, *Place of effective management concept; suggestions for changes to the OECD model tax convention*.

²²² Alternativ A (Option A)

²²³ Alternativ B (Option B)

²²⁴ Alternativ C (Option C)

²²⁵ I 15 norske skatteavtaler og i ca 12 russiske skatteavtaler

²²⁶ De nye norske skatteavtaler med Romania, Serbia og Zambia. Denne løsningen er ikke i noen av russiske skatteavtaler.

²²⁷ Norske skatteavtaler med India, Sør-Korea og Tyrkia, og russiske skatteavtaler med Israel, Namibia, Malta og Luxemburg.

Ettersom de fleste skatteavtalene inneholder den første løsningen, vil jeg se nærmere på denne under.

Løsning av dobbelt skattemessig bosted etter OECD-mønsteravtale

Bestemmelsen i OECDs mønsteravtale artikkel 4 (3) lyder 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**"*[min utheving]

Det er ikke en definisjon i Mønsteravtalen av hva som ligger i uttrykket "place of effective management". Utrykket forklares nærmere i kommentarene til art. 4 (3). Kommentarene som ble sitert tidligere i underkapittel 4.3.3²²⁸ angir som "stedet for virkelig ledelse" et sted hvor den sentrale ledelsen og de forretningsmessige avgjørelsene som er nødvendig for den helhetlige driften av selskapets virksomhet i hovedsak treffes. Ved fastsetting av selskapets virkelige ledelse skal alle relevante faktorer og omstendigheter undersøkes. Det understrekes også at et selskap kan ha mer enn ett sted for sin ledelse, men kun ett sted om gangen for den virkelige ledelsen.²²⁹

Ordlyden "virkelige ledelse" gir anvisning på at det er reelle forhold og ikke formalitetene som er avgjørende for fastsettelse av selskapets bosted. Dette samsvarer med vurderingen etter norsk intern rett.

Selskapets registrering er uten betydning, jf. p.22 i kommentarene.²³⁰ Bosted til aksjonærene har heller ikke betydning for selskapets hjemsted etter skatteavtalene, jf. Mønsteravtalens artikkel 5 (7). Dersom selskapets virkelige ledelse utføres av eier og det formelle styret ikke har reell beslutningsmyndighet, vil aksjonærenes bopel likevel kunne ha betydning.²³¹

Kommentarene forutsetter altså en bred helhetsvurdering av alle relevante faktorer og omstendigheter. Tidligere kommentarer, som ble endret i 2008, hadde for mye fokus på styrets plassering i forhold til ledelse på daglig ledernivå. Derfor ble de tatt ut.²³² Dette er interessant,

²²⁸ Se s. 50

²²⁹ Commentaries on the articles of the Model Tax Convention. s.89

²³⁰ Samme verk s.88

²³¹ Naas (2010) s.185

²³² Samme sted og Discussion draft i punkt 24.2.

ettersom det etter gjeldende norsk intern rett, er styrets plassering som vanligvis er avgjørende for selskapets virkelige ledelse. Som omtalt i underkapittel 4.3.3, foreslo Finansdepartementet en endring av skatteloven § 2-2 ved blant annet å innføre kriteriet daglige ledelse ved siden av ledelse på styrenivå, for å fastsette stedet for "selskapets virkelige ledelse". Dersom endringen blir vedtatt vil den være i tråd med endringene i OECD-kommentarene som skjedde for ti år siden.

Vurderingstemaet for selskapets "virkelige ledelse" etter skatteavtale, er ikke det samme som vurderingstemaet for selskapets "virkelige ledelse" etter gjeldende intern rett i Norge. På samme måte samsvarer ikke vurderingstemaet for selskapets hjemmehørenhet etter russisk intern rett²³³ med vurderingstemaet for selskapets hjemmehørenhet etter skatteavtaler Russland har inngått.

Når vurderingstemaer for selskapets hjemmehørenhet er forskjellige etter intern rett og etter skatteavtaler, kan dette føre til at et selskap kan bli ansett hjemmehørende i landet etter landets intern rett, men ikke hjemmehørende der etter skatteavtalen.

Et eksempel på dette er Arcade Drilling-saken,²³⁴ omtalt i underkapittel 4.2.1. I denne saken ble selskapet Arcade Drilling AS ansett som hjemmehørende i Norge etter intern rett. Selskapet var imidlertid også hjemmehørende i Storbritannia etter britisk intern rett, og dette kunne dokumenteres av britiske skattemyndigheter. Etter en konkret helhetsvurdering kom Oslo tingrett til den konklusjon at selskapet var hjemmehørende i Storbritannia etter skatteavtalen for årene 2001 og 2002. På dette tidspunktet hadde Norge og Storbritannia i sin skatteavtale en konfliktløsningsbestemmelse som tilsvarende artikkel 4 (3) i OECD-Mønsteravtalen.

Som eksempel på hvilke momenter som inngår i vurderingstemaet om stedet for selskapets virkelige ledelse etter OECD-mønsteravtale artikkel 4 (3), kan Arcade Drilling-saken igjen brukes som illustrasjon. Her ble vurdering av stedet for selskapets virkelige ledelse en utfordring, ettersom ledelsen i selskapet var spredt over tre land. Momenter som retten vektla i sine vurderinger var blant annet *plassering av konsernets hovedkontor*,²³⁵ *hvor styrets medlemmer og styrets leder i konsernet var bosatt og hvor daglig leder i konsernet oppholdt seg*. I tillegg vurderte retten *konsernets budsjettstruktur, beslutningsstruktur og oppbygning*. Ret-

²³³ med stedet for daglig ledelse som hovedutgangspunkt, se i underkapittel 4.3.1

²³⁴ TOSLO-2010-147861 (Utv. 2013 s.1050)

²³⁵ Houston, USA

ten la også en viss vekt på *selskapets historie, herunder hvor selskapets drift og ansatte befant seg, og hvor styremøter og generalforsamlinger ble avholdt*.

Altså fremstår vurderingstemaet om stedet for selskapets virkelige ledelse etter modellskatteavtalen mer komplekst enn etter intern rett. Det er flere momenter som brukes i vurderingene og løsningen er ikke alltid opplagt.

Forskjeller mellom vurderingstemaer etter skatteavtaler og etter intern rett kan også føre til at et selskap som ikke er hjemmehørende i noen stat etter intern rett, kan tenkes å være hjemmehørende i den ene eller i begge stater etter skatteavtalens vurderingstema.

Skatteavtalen kan imidlertid ikke være til hjelp i slike tilfeller etter norsk rett, ettersom skatteavtalen bare kan lempe beskatningen og ikke kan brukes som hjemmel for beskatning når intern lovgivning mangler hjemmel.

I Russland ble det funnet en løsning i 2014 ved vedtakelse av ny artikkel 246.2 i Skattelovboken. Etter punkt 1 underpunkt 2) i artikkel 246.2, anses følgende utenlandske organisasjoner som skatteresidenter i Russland (i tillegg til utenlandske organisasjoner som har sin ledelse i Russland etter underpunkt 3)):

*"foreign organizations which are deemed to be tax residents of the Russian Federation in accordance with an international taxation agreement of the Russian Federation – for the purposes of the application of that international agreement;"*²³⁶

Altså, gjennom henvisning i lovteksten til foreliggende bestemmelser i skatteavtalen ble det skapt en lovhjemmel for å skattlegge selskaper som ellers ville bli bostedsløse. Dette er en løsning som også kan tenkes å kunne bli brukt i norsk rett.

Selv om selskapet blir ansett bosatt i det ene landet etter skatteavtale, vil selskapet fortsatt være hjemmehørende etter internretten i begge avtalestatene.²³⁷ Jeg skal se nærmere på denne problemstillingen i det følgende.

²³⁶ Ikke offisiell oversettelse av Ernst&Young: se vedlegg 2

²³⁷ Med unntak når statens internrett har en såkalt "Treaty Non-Resident regel"

Utnyttelse av skatteavtaler

Et selskap som er internrettslig hjemmehørende i begge stater, men samtidig er å anse som bosatt i den ene staten etter skatteavtalen, får mulighet til å nyte godt av fordelene ved å være internrettslig hjemmehørende i begge land uten å ha tilsvarende forpliktelser. Et eksempel på et slikt omgåelsesarrangement kan være at et selskap, som er hjemmehørende i landet etter intern rett, men er hjemmehørende i utlandet etter skatteavtalen, flytter tap i utlandet til et annet internrettslig hjemmehørende selskap ved hjelp av konsernbidrag, mens det samtidig får beskyttelse etter skatteavtale for beskatning av overskudd i utlandet.²³⁸

I BEPS-rapporten uttales det at slike arrangement må håndteres med internrettslige omgåelsesregler. I norsk juridisk litteratur ble imidlertid spørsmålet om skatteavtalene setter grenser for anvendelse av internrettslige omgåelsesregler omdiskutert.²³⁹ Furuseth, som skrev doktoravhandling om dette temaet, mener at skatteavtaler setter betydelige begrensninger for bruk av nasjonale omgåelsesregler. Et eksempel på dette er Transocean-saken,²⁴⁰ hvor blant annet utbytte ble utbetalt fra Norge til Caymanøyene gjennom et dansk selskap. Etersom utbyttet ble utbetalt gjennom et dansk selskap, ble den Nordiske skatteavtalens bestemmelser anvendt og Norge kunne ikke beskatte utbyttet. Hvis utbyttet ble utbetalt direkte til Caymanøyene skulle det bli skattlagt med 25 prosent i Norge.

Det finnes imidlertid en mulighet for å bruke internrettslige omgåelsesregler selv om det foreligger skatteavtale. Dersom det er uttrykkelig bestemt i skatteavtalen at nasjonale skattemyndigheter har rett til å bruke omgåelsesregler for å hindre uønsket skatteplanlegging, kan skattemyndighetene fritt sette til side skattemotiverte transaksjoner. Et eksempel på en slik skatteavtale er den norske skatteavtalen med Tyskland artikkel 29.²⁴¹

En annen løsning på det internasjonale nivået kan også være å ta inn i skatteavtaler såkalte *Limitation of benefits*-klausuler.²⁴² Det er flere typer av *Limitation of benefits*-klausuler som kan brukes. Klausuler stiller strengere krav til skattyter, herunder må skattyteren påvise en viss tilknytning til staten hvor han er hjemmehørende for å få fordeler etter skatteavtalen. Kommentarene til OECD-mønsteravtalen inneholder flere forslag til *Limitation of benefits*-

²³⁸ Høringsnotatet (16.3.2017) s.13

²³⁹ Se Zimmer (2009) s. 45-46, Skaar (2006) s.895 og Furuseth (2016)

²⁴⁰ LB-2014-176629-3-UTV-2017-240

²⁴¹ Skatteavtalen mellom Norge og Tyskland

²⁴² Commentaries on the articles of the Model Tax Convention. s.65 (kommentarer til art. 1 punkt.20)

klausuler. I tillegg ble en ny *Limitation of benefits*-klausul foreslått i BEPS-prosjektets tiltak 6.²⁴³ Jeg skal ikke gå nærmere på *Limitation of benefits*-klausuler, ettersom dette kunne vært et eget tema for en masteroppgave.

Løsninger som er forbundet med reforhandlinger av eksisterende skatteavtaler er imidlertid ikke så effektive, ettersom endring av skatteavtaler og inngåelse av nye skatteavtaler tar lang tid. Det er ca. 3 000 avtaler som foreligger i verden, og det vil ta mange år å reforhandle dem.

Finansdepartementet mener at problemet ved utnyttelse av skatteavtaler er aktuelt for Norge. Skatteetaten har saker hvor skattytere nyter godt av fulle internrettslige fordeler og skatteavtalefordeler samtidig, selv om det ikke finnes oversikt over omfanget av slik skatteplanlegging i Norge.²⁴⁴ Slike arrangementer involverer blant annet konsernbidragsordningen, rett til andre typer fradrag og fritaksmetoden.

BEPS-rapporten nevner også en annen løsning mot omgåelse i slike tilfeller. Dersom de nasjonale omgåelsesreglene ikke er tilstrekkelig, kan en stat innføre en internrettslig regel om at et selskap ikke skal anses hjemmehørende i landet hvis selskapet er hjemmehørende i et annet land etter skatteavtale.

En slik endring i hjemmehørendebegrepet etter skatteavtaleloven § 2-2 ble derfor foreslått av Finansdepartementet i høringsnotatet fra 16.3.2017. Videre skal jeg analysere forslaget nærmere og sammenligne det med en tilsvarende russisk regel.

4.4.3 Forslag til endring i skatteloven § 2-2 og komparasjon med tilsvarende russisk regel

Forslag til endring av skatteloven § 2-2, som gjelder selskaper som internrettslig er hjemmehørende i flere land, finner vi i Finansdepartementets høringsnotat av 16.3.2017.

Finansdepartementet foreslo å innføre en "*Treaty Non-Resident*"-regel, som var omtalt i anbefalingene i BEPS-prosjektet under tiltak 2. Regelen går ut på at et selskap som i utgangspunktet er hjemmehørende i Norge på grunnlag av stiftelse eller reell ledelse, likevel ikke skal anses som hjemmehørende i riket dersom selskapet er bosatt i en annen stat etter skatteavtale

²⁴³ https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/preventing-the-granting-of-treaty-benefits-in-inappropriate-circumstances-action-6-2015-final-report_9789264241695-en#page28 (sjekket 30.5.2018)

²⁴⁴ Høringsnotatet (16.3.2017) s.20

(selskapet må være bosatt i en annen stat i henhold til skatteavtalens tie-breaker-bestemmelse).²⁴⁵

Enkelte konsekvenser av at et selskap er hjemmehørende i Norge etter norsk intern rett, men ikke bosatt i Norge etter skatteavtale, reguleres særskilt i skatteloven i sammenheng med det aktuelle regelsett. Det er for eksempel en regel i skatteloven § 6-3 (5) som avskjærer fradragsrett ved ligning av inntekt i landet dersom inntekten skal være unntatt fra skattlegging i Norge etter skatteavtale med fremmed stat. Et annet eksempel er skatteloven § 16-20 som gjelder fradrag i norsk skatt for skatt betalt til fremmed stat. Finansdepartementet mener at disse bestemmelsene med virkninger for konkrete regler ikke er tilstrekkelige for å bekjempe det underliggende problemet – mulighet for omgåelsesarrangementer på grunn av uoverensstemmelser mellom internrettslig bosted og skatteavtalebosted.²⁴⁶

Derfor foreslo Finansdepartementet å innføre en endring i hjemmehørendebegrepet i skatteloven § 2-2 angående selskaper bosatt i en annen stat etter skatteavtalen. Det ble foreslått at andre og tredje setning i skatteloven § 2-2 skal lyde slik:

*"Som hjemmehørende i riket anses selskap mv. stiftet i Norge og selskap mv. med reell ledelse som finner sted i eller fra Norge. Dette gjelder likevel ikke selskap mv. bosatt i en annen stat etter skatteavtale med fremmed stat."*²⁴⁷[min utheving]

I Russland er regelen om bosted for selskap som er hjemmehørende i flere land formulert på en annen måte.

Etter punkt 4 artikkel 246.2 Skattelovboken, skal ledelse av selskapet anses å være i utlandet, dersom *selskapets aktiviteter utføres ved bruk av eget kvalifisert personale og aktiva i staten* (på territoriet) *hvor selskapet har permanent bosted, og det foreligger en internasjonal skatteavtale* mellom Russland og den nevnte staten. Dette gjelder også stater hvor organisasjonen har filialer, og det foreligger internasjonale avtaler mellom disse statene og Russland. I alle tilfeller må selskapet framvise dokumentasjon som bekrefter at vilkårene i dette punktet er oppfylt.

²⁴⁵ Høringsnotat (16.3.2017) s.14

²⁴⁶ Samme verk s.20

²⁴⁷ Samme verk s.25

Unntak for utenlandske organisasjoner hjemmehørende i stater hvor det foreligger internasjonal skatteavtale med Russland, er også nevnt i underpunkt 2) og 3) av punkt 1 artikkel 246.2 Skattelovboken.

Unntaket i underpunkt 2) av punkt 1 i artikkel 246.2 i Skattelovboken er veldig interessant, siden det gir mulighet til å bruke skatteavtalers bestemmelse om selskapets hjemsted, når intern rett ikke strekker til. Lovteksten gir *en hjemmel med klar henvisning til skatteavtale*. Dersom et utenlandsk selskap er en skatteresident i Russland etter en internasjonal skatteavtale, skal selskapet anses som skatteresident i Russland etter Skattelovboken artikkel 246.2 punkt 1 underpunkt 2).

En slik henvisning til skatteavtalen i lovteksten, ved siden av intern regel, løser problemet med forskjell i vurderingstemaer etter intern rett og internasjonale avtaler. Flere selskap som var bostedsløse på grunn av manglende hjemmel i intern rett kan nå bli skattlagt i Russland. Dette løser imidlertid ikke problemet dersom skatteavtalen heller ikke strekker til for å anse et selskap hjemmehørende i Russland. Men antall bostedsløse selskaper antas å synke med den nye russiske regelen med henvisning til skatteavtaler.

En lignende regel kunne også være mulig å bruke i Norge for å løse problemet med bostedsløse selskaper. Selv om henvisning til en internasjonal skatteavtale i en intern norsk regel er uvant for norsk lovgivningstradisjon, er det vanskelig å se at en slik regel kan medføre betydelige ulemper.

"*Treaty Non-Resident*"-bestemmelsen som er foreslått å innføre i norsk skattelov § 2-2, eksisterer også i russisk rett. Samme artikkel 246.2 i Skattelovboken inneholder unntak for hovedregelen om stedet for selskapets ledelse for utenlandske selskaper.²⁴⁸ Etter punkt 1 underpunkt 3) i artikkelen 246.2 Skattelovboken, anses utenlandske organisasjoner som skatteresidenter i Russland dersom selskapets ledelse finner sted i Russland, *med unntak av når en internasjonal avtale bestemmer noe annet*.

Ordlyden tolkes her antitetisk. Et selskap med ledelse som finner sted i Russland skal likevel ikke anses som hjemmehørende i Russland, når selskapet anses som hjemmehørende i et annet land etter skatteavtalen. Det er altså en "*Treaty Non-Resident*"-bestemmelse, lignende den foreslåtte endringen i skatteloven § 2-2 som er formulert på en annen måte.

²⁴⁸ Nalogovyj Kodeks Rossijskoj Federatsiji art.246.2. punkt 1 underpunkt 3) (Налоговый Кодекс Российской Федерации. Статья 246.2 пункт 1 подпункт 3))

En problemstilling var imidlertid oversett i lovforslaget til endring av skatteloven § 2-2 angående selskaper hjemmehørende i utlandet etter en skatteavtale. Dette gjelder situasjoner når et selskap ikke krever beskyttelse etter skatteavtalen, selv om skatteavtalens konfliktløsningsbestemmelsen utpeker et annet land som hjemstat. Det kan være flere grunner til at et selskap ikke vil kreve skatteavtalens beskyttelse. Et eksempel kan være at selskapet har store underskudd i begge land, og derfor ønsker å få fradragsrett fra begge stater.

Høringsnotatet er litt uklart om dette. På den ene siden vises det²⁴⁹ til skatteloven § 16-20, som gjelder uavhengig av om et selskap krever beskyttelse etter skatteavtale.²⁵⁰ På den andre siden ser det ut at et selskap må fremsette et krav om beskyttelse etter skatteavtale ved å fremlegge "bostedsbekreftelse e.l. utstedt av den annen stat"²⁵¹ for at virkningen²⁵² i den nye skatteloven § 2-2 skal inntre.

Uklare formuleringer i høringsnotatet kan føre til at et selskap som kan anses hjemmehørende i utlandet etter skatteavtalen, mister sin status som hjemmehørende i riket, selv om beskyttelse etter skatteavtalen ikke blir påberopt. En slik situasjon vil være uheldig, ettersom selskaper som kan anses som hjemmehørende etter skatteavtale, men ikke krever skatteavtalens beskyttelse, ikke lenger vil være likestilt med andre selskaper som har dobbelt bosted. Dette er, for eksempel, tilfelle der hvor det mangler skatteavtale mellom landene. Et annet eksempel er tilfeller med den alternative bestemmelsen i OECD-mønsteravtale, som forutsetter at et selskap ikke skal ha noen beskyttelse etter skatteavtalen før de kontraherende statene har bestemt selskapets bosted ved gjensidig avtale.

Denne problemstillingen ble nevnt i høringsrunden til forslaget.²⁵³ Spørsmålet bør dermed avklares nærmere i videre lovforarbeid.

En tilsvarende problemstilling kan også tenkes å oppstå i Russland. Punkt 8 i artikkel 246.2 Skattelovboken, gir imidlertid utenlandske selskaper mulighet til frivillig å anse seg selv som skatteresidenter i Russland. Det betyr at hvis et selskap som er hjemmehørende i utlandet etter en russisk skatteavtale med et fremmed land, ikke ønsker å påberope skatteavtalens beskyttelse, kan selskapet velge frivillig å bli hjemmehørende i Russland etter punkt 8 artikkel 246.2

²⁴⁹ Høringsnotat (16.3.2017) s.20 siste avsnitt

²⁵⁰ Se skatteloven § 16-27 siste punktum

²⁵¹ Høringsnotat (16.3.2017) s.21 tredje avsnitt

²⁵² Herunder selskapets internrettslig ikke hjemmehørenhet.

²⁵³ Se Høringssvar fra Deloitte Advokatfirma AS på s.7-8

Skattelovboken. Dette forutsetter selvfølgelig at den konkrete skatteavtalen med et fremmed land ikke setter grenser for slik selvbestemmelsesrett for selskapets hjemsted. Dermed ser det ut til at den nevnte problemstillingen er løst i russisk lovgivning.

Russisk rett om selskapets hjemsted ser altså ut til å omfatte flere problemstillinger innen internasjonal skatterett enn forslaget til ny norsk regel.

Per i dag er det fremdeles slik at selskaper, som er hjemmehørende i en annen stat etter en skatteavtale, kan fortsette å være hjemmehørende i Norge og utnytte fordeler av både skatteavtale og fordeler ved å være hjemmehørende i Norge internrettslig.

5 Selskaper hjemmehørende på Svalbard

5.1 Innledende om skattereglene på Svalbard og selskaper hjemmehørende der

Svalbard er en del av kongeriket Norge, jf. Svalbardstraktaten art.1,²⁵⁴ som anerkjenner norsk suverenitet, og § 1 (1) Svalbardloven.²⁵⁵ Skatteloven av 26.3.1999 gjelder i utgangspunktet ikke på Svalbard, jf. skatteloven § 2-35 (2). Det er en egen lov – svalbardskatteloven²⁵⁶ som regulerer skattleggingen på øygruppen.

Årsaken til vedtakelse av egen skattelov for Svalbard, er myndighetenes ønske om å ha gunstige skattevilkår på Svalbard. Den overordnede målsetning er å ha en robust norsk bosetning og næringsvirksomhet på Svalbard. Dette er en nødvendig forutsetning for utøvelse av norsk suverenitet på øygruppen.²⁵⁷ Det er også viktig at Norge, som utøver suverenitet på Svalbard, har en aktiv rolle som vertsland for andre lands virksomhet på øyene. Dersom internasjonal aktivitet på Svalbard øker, vil det være positivt - og norsk næringsvirksomhet på Svalbard vil sannsynligvis også øke.

De viktigste områdene for virksomhet på Svalbard er miljøforvaltning, undervisning, forskning, kulldrift og reiseliv. Det er bred enighet om at skattenivået på Svalbard bør holdes lavt for å opprettholde og stimulere norsk bosetning og næringsvirksomhet.

I næringsplanen for Svalbard, omtalt i NOU:1990:10,²⁵⁸ ble målene for endringer av skatteforholdene for Svalbard fremholdt. "Endringer i skatteforholdene skal ha som mål

- at skattesystemet skal virke generelt stimulerende på næringsaktiviteten på Svalbard
- at systemet motiverer selskaper hjemmehørende på fastlandet til å etablere virksomhet på Svalbard

²⁵⁴ Traktat mellom Norge, Amerikas Forente Stater, Danmark, Frankrike, Italia, Japan, Nederlandene, Storbritannia og Irland og de britiske oversjøiske besiddelser og Sverige angående Spitsbergen [Svalbardtraktaten] av 9.2.1920

²⁵⁵ Lov av 17.07.1925 nr. 11 om Svalbard

²⁵⁶ Lov av 29.11.1996 nr. 68 om skatt til Svalbard

²⁵⁷ Knudssøn (1991) – publisert Utv. 1991s.184

²⁵⁸ NOU 1990:10 Ny lov om skatt til Svalbard - i kapittel 3.15

- at systemet skal være enkelt og oversiktlig, og for norske selskaper virke mest mulig likt skattesystemet på fastlandet

- at systemet har styrings- og kontrollmekanismer som hindrer spekulative og uønskede etableringer på Svalbard."²⁵⁹

Vi ser her at det er to sider i skattepolitikken angående Svalbard. På den ene side skal det legges til rette for norsk bosetning og næringsvirksomhet på øygruppen. På den annen side er det viktig å unngå at det lave skattenivået på Svalbard blir misbrukt.

Skattesatsen for selskaper hjemmehørende på Svalbard ligger nå på 16 prosent.²⁶⁰ Tidligere var satsen enda lavere. Med tilsvarende fastlandsats på 24 prosent²⁶¹ virker skattereglene attraktive for selskaper som ønsker å etablere seg på Svalbard. Det er imidlertid en viss fare for at det lave skattenivået på Svalbard kan bli misbrukt av selskaper som ønsker å få lav skatt på avkastning av investeringer som er gjort utenfor Svalbard.

Det finnes ikke mange rettskilder om begrepet "hjemmehørende på Svalbard". Svalbardskatteloven § 2-3 er hovedrettskilde. Den tidligere loven,²⁶² forarbeidene og administrative uttalelser er relevante rettskilder som bidrar til tolkning av lovteksten og avklaring av gjeldende rett. Det foreligger ikke noe publisert rettspraksis angående begrepet "hjemmehørende på Svalbard".

I den videre fremstillingen skal jeg se nærmere på hjemmehørendebegrepet for selskaper etter svalbardskatteloven, samt problemstillinger og utfordringer i forhold til dette.

5.2 Vurderingstemaet m.m.

Etter svalbardskatteloven § 2-3 skal selskaper som er hjemmehørende på Svalbard svare skatt av hele sin inntekt, når ikke annet følger av svalbardskatteloven.²⁶³ Svalbardskatteloven bygger altså på globalinntektprinsipp, men med en del innskrenkninger. Innskrenkningene fra

²⁵⁹ NOU 1990:10 s. 35

²⁶⁰ Skattesatser fastsettes av Stortinget i årlig Stortingsvedtak for Svalbard, jf. § 1-2 svalbardskatteloven.

²⁶¹ I 2012-2014 -28 prosent

²⁶² Lov om skatt til Svalbard på formue og inntekt av 15.07.1925 (svalbardskatteloven) (Opphevet)

²⁶³ Svalbardskatteloven § 2-3 1.ledd første punktum

globalinntektsprinsippet gjelder både fysiske personer og selskaper. Når det gjelder selskaper fremgår disse innskrenkningene av annet og tredje ledd i svalbardskatteloven § 2-3:

"Inntekt av næringsvirksomhet utøvet utenfor Svalbard unntas fra skatteplikt dersom det godtgjøres at inntekten er skattepliktig ved annen norsk skattlegging eller i fremmed stat.

Skatt skal ikke svares av inntekt av fast eiendom eller anlegg med tilbehør som ligger utenfor Svalbard."

Hvilke selskaper som skal anses hjemmehørende på Svalbard utdypes i svalbardskatteloven § 2-3 første ledd andre punktum. Et selskap vil være hjemmehørende på Svalbard dersom selskapet "har kontor på Svalbard" og "ledes derfra".

Lovens ordlyd peker på to vurderingskriterier for selskapets hjemmehørenhet. For det første må selskapet ha et kontor på Svalbard, og for det andre må selskapets ledelse finne sted på Svalbard.

Gjeldende § 2-3 har sin bakgrunn i den tidligere svalbardskatteloven av 1925²⁶⁴ § 14 andre ledd som lød slik:

"Selskaper anses for hjemmehørende på det sted hvor styret har sitt sæte."

Den nærmere forståelsen av lovens bestemmelse fremgår av forarbeidene. I Ot.prp. nr.32 (1995-1996) uttaler Finans- og tolldepartementet at ordningen med alminnelig skatteplikt for aksjeselskaper mv. som må anses hjemmehørende på Svalbard bør videreføres.²⁶⁵ Når det gjelder innholdet i begrepet "hjemmehørende" på Svalbard vises det til Finansdepartementets uttalelse til Ligningsrådet i brev av 31. oktober 1989:

*" Finansdepartementet antar at for at et selskap skal anses hjemmehørende på Svalbard etter svalbardskatteloven § 14 annet ledd, **må selskapets daglige ledelse ha tilhold på Svalbard.** Styres selskapet gjennom en egen administrasjon, vil det normalt være en forutsetning for at selskapet er hjemmehørende på Svalbard at denne administrasjonen befinner seg på Svalbard. [min utheving]*

²⁶⁴ Lov om skatt til Svalbard på formue og inntekt av 15.07.1925 (svalbardskatteloven) (Opphevet)

²⁶⁵ Ot. prp. nr. 32 (1995-1996) s. 23

Departementet antar at det ikke kan legges avgjørende vekt på hvorvidt generalforsamling eller styremøter i et aksjeselskap avholdes på Svalbard. Det kan heller ikke legges avgjørende vekt på at et selskap er registrert med forretningsadresse på Svalbard."²⁶⁶

Departementet mener i Ot. prp. nr. 32 (1995-1996) at "stedet for selskapets (reelle) ledelse" skal fortsatt være avgjørende for hvor selskapet skal anses skattemessig hjemmehørende. Videre uttalte departementet følgende:

*"Departementet antar at **stedet for selskapets ledelse** bør oppstilles som **det sentrale kriterium** for hvor selskaper er å anse som hjemmehørende. For å redusere uklarheten i tilfeller hvor det kan reises tvil om den nødvendige tilknytningen til Svalbard, bør det etter departementets vurdering **samtidig oppstilles som vilkår at selskapet har kontor på Svalbard.**"*²⁶⁷[min utheving]

Arbeidsgruppen for utredning av svalbardskatt uttalte i sin rapport ²⁶⁸ at Finansdepartementets uttalelse av 31.10.1989 antas å være fortsatt dekkende for gjeldende rett.

Det kan stilles spørsmål om Svalbardstraktaten kan sette skranker for Norge til å fastsette hvem som skal anses hjemmehørende på Svalbard. Spørsmålet ble tatt opp av Staale Knudssøn i artikkel "Noen synspunkter på NOU 1990:10 – Ny lov om skatt til Svalbard".²⁶⁹ Underutvalget i delutredning²⁷⁰ holdt spørsmålet åpent om alminnelige folkerettslige regler generelt og Svalbardtraktaten spesielt kan sette grenser på Norges adgang til å bestemme hvem som skal anses som hjemmehørende på Svalbard. Både Underutvalget og Knudssøn mener at spørsmålet imidlertid er lite praktisk. Så lenge Norge bruker alminnelige kriterier for hjemmehørenhet (som er akseptable folkerettslig sett og brukes av andre stater), for eksempel registreringssted eller ledelsessted,²⁷¹ vil dette ikke kunne angripes på grunnlag av Svalbardstraktaten.²⁷² Ettersom spørsmålet er mer av teoretisk enn praktisk interesse, skal jeg ikke gå nærmere på det her.

²⁶⁶ Fortolkning av bestemmelsene i svalbardskattelovens kap.I. Utv. 1989 s.883-884. Se også NOU 1990:10 Ny lov om skatt til Svalbard s.69

²⁶⁷ Ot. prp. nr. 32 (1995-1996) s. 23

²⁶⁸ Rapport fra arbeidsgruppen for utredning av svalbardskatt av 30.04.2007 på s. 15-16:

https://www.regjeringen.no/globalassets/upload/fin/vedlegg/sl/horingsnotat/2007/svalbardskatt_utredning.pdf

²⁶⁹ Publisert i Utv.1991 s.174-192

²⁷⁰ NOU 1990:19 Ny lov om skatt til Svalbard. Vedlegg 1. s.138 flg.

²⁷¹ Kriterier som fast driftssted eller virksomhet vil være mer tvilsomt i forhold til folkerett

²⁷² Se Knudssøn (1991) s.178

I tillegg bør vurdering av selskaper hjemmehørende på Svalbard avgrenses fra vurdering av NOKUS-selskaper.²⁷³ Som ble nevnt i underkapittel 2.3 får reglene i skatteloven §§ 10-60 til 10-68 anvendelse når et selskap er hjemmehørende i et lavskatteland. Lavt skattenivå på Svalbard faller inn under grenser oppstilt i skatteloven § 10-63, som definerer et lavskatteland. Skatteloven § 2-35 annet ledd bokstav a angir at ved anvendelse av skatteloven likestilles selskaper hjemmehørende på Svalbard med selskaper hjemmehørende i utlandet. Det kunne da reises spørsmål om bruk av NOKUS-reglene for selskaper hjemmehørende på Svalbard. NOKUS-reglene har imidlertid et annet formål, og bruk av NOKUS-reglene for Svalbard ville ramme norske fastlandsinvestorer, ikke investorer på Svalbard eller utlandet.²⁷⁴ Derfor foreslo finansdepartementet å presisere i skatteloven at Svalbard ikke skal anses som "lavskatteland" etter NOKUS-bestemmelsene. I desember 2011 ble skatteloven § 2-35 annet ledd bokstav a tilføyet med en setning som angir unntak for blant annet §§10-60 til 10-68 når det gjelder likestilling av selskaper hjemmehørende på Svalbard med selskaper hjemmehørende i utlandet.

Det foreligger ikke noe publisert rettspraksis angående hjemmehørendebegrepet etter svalbardskatteloven. Det er heller ikke mye ligningspraksis om dette. Regelen utledes dermed ut fra lovteksten, forarbeidene og uttalelser fra finansdepartementet. Disse rettskildene reiser ikke mange tvilsspørsmål om hvordan begrepet "hjemmehørende på Svalbard" skal tolkes. Kriteriet *selskapets ledelse* vil være sammenfallende med tilsvarende kriterium etter skatteloven § 2-2.²⁷⁵ Mulige uklarheter angående utflyttingssituasjoner bør vurderes på samme måte som etter skatteloven § 2-2. Tilleggsvilkår om *et kontor på Svalbard*, innført i den nye svalbardskatteloven, reiser ikke tvilsspørsmål.

Vurderingstemaet for selskaper hjemmehørende på Svalbard er altså mer omfattende enn for selskaper hjemmehørende på fastlandet. Fortolkning av begrepet "hjemmehørende" etter svalbardskatteloven virker strengere enn fortolkning av tilsvarende begrepet etter skatteloven. Etter svalbardskatteloven er det ikke tilstrekkelig at generalforsamlingen og styremøtene avholdes på Svalbard for at et selskap skal anses hjemmehørende på Svalbard. Selskapets reelle ledelse (inkludert den daglige ledelsen) og kontor må finne sted på Svalbard for at selskapet skal anses hjemmehørende der.

²⁷³ Norsk kontrollerte utenlandske selskaper, jf. skatteloven §§10-60 til 10-68

²⁷⁴ Høringsnotat (28.6.2011) s.11

²⁷⁵ Se Lov av 15. juli 1925 om skatt til Svalbard på formue og inntekt (opphevet fra 1.jan 1998) § 14 annet ledd

Det er noen problemstillinger og utfordringer som er aktuelle i forbindelse med praktisering av hjemmehørendebegrepet etter svalbardskatteloven § 2-3. Jeg skal se nærmere på dem i neste underkapittel.

5.3 Problemstillinger og utfordringer

Gunstige skatteregler på Svalbard åpner for at reglene kan bli misbrukt av selskaper uten noen forbindelse til Svalbard.

Lovgiver forutså at lavt skattenivå på Svalbard åpnet muligheter for misbruk av de gunstige skattereglene. I forarbeidene til ny svalbardskattelov ble det påpekt at etablering på Svalbard av useriøse og spekulative virksomheter bør hindres.²⁷⁶

Etablering på Svalbard av rent skattemotiverte selskaper aksepteres så lenge "de representerer **en reell etablering** på Svalbard i form av bosatte over lengre tid".²⁷⁷ [min utheving] Med andre ord: selv om etablering av et selskap på Svalbard er skattemotivert i utgangspunktet, vil dette godtas så lenge etableringen ikke strider med formålet for gunstige skatteregler på Svalbard, herunder bidrag til aktivitet og sysselsetning på Svalbard.

Etableringer på Svalbard som kun er motivert av lav Svalbardskatt på avkastning av investeringer utenfor Svalbard kan derimot ikke godtas, ettersom de ikke skaper arbeidsplasser på Svalbard og ikke oppfyller målene i norsk Svalbard-politikk ellers. Ettersom ulovfestet gjennomskjæring ikke alltid er tilstrekkelig for å hindre slike skattemotiverte arrangementer, måtte skattereglene for Svalbard endres.

Et eksempel på bruk av Svalbard som norsk "skatteparadis" er **Seadrill-saken**. Seadrill er et internasjonalt boreentreprenørselskap med base i Stavanger og Bermuda.²⁷⁸ Selskapet ble opprettet i 2005 av hovedeier John Fredriksen, og opererer ca. 67 boreenheter rundt omkring i verden. Markedsverdien av aksjene i selskapet var rundt 107 milliarder kroner i 2010.²⁷⁹ Seadrill etablerte seg på Svalbard i årsskiftet 2007/2008. Eierskapet til fem rigger ble overført fra fastlands-Norge til Svalbard. Selskapet leide et kontor i Longyearbyen, som ble benyttet

²⁷⁶ NOU 1990:10 s.35

²⁷⁷ NOU 1990:10 under punkt 3.15 Næringsplan for Svalbard (s.35)

²⁷⁸ <https://no.wikipedia.org/wiki/Seadrill>

²⁷⁹ Gustavsen (2011): <https://www.aftenposten.no/norge/i/8w0oW/Vil-hindre-at-Svalbard-blir-skatteparadis>
se under Fakta: Seadrill

av en daglig leder som også var eneste ansatte der.²⁸⁰ Selskapet hadde en inntekt på over 700 millioner kroner og betalte 115 millioner kroner i skatt til Svalbard i 2009. I følge pressen²⁸¹ sparte Seadrill rundt 600 millioner kroner i skatt ved betaling av skatt etter Svalbards skattesats på 16 prosent.²⁸²

Skatt vest sjekket omstendigheter rundt flyttingen, og kom til den konklusjon at Seadrill ikke kunne anses som hjemmehørende på Svalbard. Skattekontorets vurderinger inkluderte *to sett av regler*.

For det første var det reglene for utflytting av selskapet til utlandet. Ettersom selskaper hjemmehørende på Svalbard er likestilt med utenlandske selskaper, jf. skatteloven § 2-35 annet ledd bokstav a, ble reglene om norske selskaper som flytter til utlandet aktuelle i Seadrill-tilfellet.²⁸³ Her fulgte skattekontoret den omstridte uttalelsen fra finansdepartementet²⁸⁴ og foretok en helhetsvurdering av alle konkrete tilknytningsforhold selskapet Seadrill hadde til fastlands-Norge. Generalforsamlingens vedtak om å flytte et selskaps forretningsadresse til Svalbard var ikke tilstrekkelig i seg selv for at skatteplikt til Norge skulle opphøre fra samme tidspunkt. Selskapet måtte foreta nødvendige endringer med flytting av selskapets reelle ledelse for at dette skulle bli en realitet. Etter skattekontorets syn,²⁸⁵ måtte vurderingen av selskapets hjemmehørighet baseres på reelle kriterier, som stedet for selskapets faktiske ledelse, drift eller lignende, og ikke på formelle kriterier som registreringssted eller hvor selskapet etter dets vedtekter skal anses som hjemmehørende. I tilfellet med Seadrill var selskapets faktiske ledelse fortsatt i fastlands-Norge. Flytting av én ansatt og etablering av et kontor på Svalbard var ikke tilstrekkelig for å anse at selskapet flyttet fra fastlands-Norge.

For det andre ble selskapet Seadrill vurdert etter vilkårene i svalbardskatteloven § 2-3, omtalt ovenfor. Stedet for selskapets ledelse var hovedkriterium i vurderingen. Et kontor på Svalbard er et tilleggsvilkår, for at selskap skal anses som hjemmehørende på Svalbard. Selskapet Seadrill hadde et kontor på Svalbard. Daglig leder i selskapet oppholdte seg også på Svalbard. Generalforsamlingen og en del av styremøtene ble avholdt på Svalbard. Etter skattekontorets vurdering var selskapet likevel ikke ledet fra Svalbard reelt sett. Selv om en del av styremøte-

²⁸⁰ Bjørke (2014): http://svalbardposten.no/index.php?page=vis_nyhet&NyhetID=4552, se også Njøsén (2011) publisert i Finansavisen torsdag 1. desember 2011 på s.20

²⁸¹ Bjørke (2014): http://svalbardposten.no/index.php?page=vis_nyhet&NyhetID=4552

²⁸² Fastlandssats var 28 prosent.

²⁸³ Reglene ble omtalt tidligere i kapittel 4.2.1 og 4.2.2

²⁸⁴ Utv. 1998 s.848

²⁸⁵ Informasjon er basert på ligningspraksis i Skatt Vest (upubliserte sak)

ne ble avholdt på Svalbard, ble de reelle beslutninger på styrenivå ikke truffet der. Det fantes ikke noe reell virksomhet på Svalbard, og daglig leder, som oppholdte seg på øygruppen, utførte kun fakturering for leie av rigg. Den *reelle* daglige ledelsen av Seadrill fant heller ikke sted på Svalbard etter skattekontorets syn.²⁸⁶ Skatt vest mente at årsaken til Seadrills etablering på Svalbard var en ny rederibeskatningsordning, som ikke lenger var gunstig for flere av riggselskapene, mens skattenivået på Svalbard var lavt. Flytting fra fastlands-Norge til Svalbard var derfor utelukkende skattemotivert i tilfellet med Seadrill.

Vurderinger etter de to nevnte regelsett er noe overlappende. Selskapet ble altså ansett som ikke utflyttet fra fastlands-Norge etter skatteloven § 2-2, og ikke hjemmehørende på Svalbard etter svalbardskatteloven § 2-3. Skatt vest konkluderte med at ligningen måtte endres, og fremsatte et krav mot Seadrill på 1,5 milliarder kroner. Seadrill anket vedtaket til tingretten. Saken var berammet til 12. mai 2014, men ble avsluttet 30. april med et hemmelig forlik.

Saken har ikke rettskildemessig vekt for tolkning av begrepet "hjemmehørende på Svalbard". Til tross for dette, illustrerer saken de mulige utfordringene som kan oppstå i forbindelse med lavt skattenivå på Svalbard, og at det med dagens mobilitet har blitt lettere å manipulere sted for styremøter.

I tillegg viser saken at *et tilleggsvilkår om et kontor på Svalbard*, som ble innført i den nye svalbardskatteloven, ikke var tilstrekkelig for å hindre etableringer av såkalte "postboks-selskap" som utelukkende er skattemotiverte.

Saken ser ut til å være en av grunnene til at Finansdepartementet kom med et forslag i 2011 om å endre skattereglene for Svalbard.²⁸⁷ I forslaget vurderte Finansdepartementet gjeldende rett og utfordringer med kunstige etableringer av selskaper på Svalbard, som verken skaper arbeidsplasser der eller bidrar til å oppfylle målene i norsk Svalbard-politikk.²⁸⁸ Finansdepartementet foreslo å endre reglene ved å redusere "lønnsomheten av å kanalisere ren kapitalavkastning mv. til selskap på Svalbard for å spare skatt."

Endringen ble innført i det årlige skattevedtaket for Svalbard som fastsetter satsene for skatt på inntekt på Svalbard, jf. § 1-2 svalbardskatteloven. Etter endringene, som først ble vedtatt

²⁸⁶ Informasjon er basert på ligningspraksis i Skatt Vest (upubliserte sak)

²⁸⁷ <https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/horing--endring-i-skattereglene-for-sval/id650241/> (sjekket 30.5.2018)

²⁸⁸ Høringsnotat (28.6.2011) s.5-6

for inntektsåret 2012,²⁸⁹ ble det innført fastlandssats (28 prosent)²⁹⁰ for selskaper for den delen av overskuddet som er høyere enn 10 millioner kroner²⁹¹ og som overstiger summen av

- 10 ganger kostnadene til lønn som blir skattlagt ved lønnstrekk
- 0,15 ganger²⁹² skattemessig verdi av anlegg, fast eiendom og annen realkapital på Svalbard.²⁹³

Innslagspunktet for fastlandssats ble altså basert på en kombinasjon av lønn og realkapital. Både arbeidsintensiv og kapitalintensiv virksomhet på Svalbard ble dermed sikret med lav skatt på selskapsoverskudd.²⁹⁴ Intensjonen med endringen var at *alle* selskaper med ordinær stedlig virksomhet på Svalbard blir skattlagt med lav svalbardskattesats.

Finansdepartementet antok at en slik løsning vil være både enkel administrativt og enkel for selskapene som driver virksomhet på Svalbard. De alle fleste selskaper på Svalbard hadde et skattemessig overskudd under 10 millioner kroner på tidspunktet når endringen ble foreslått. Departementet har lagt til grunn at den foreslåtte endringen ikke ville øke skatt på vanlig stedlig aktivitet på Svalbard.²⁹⁵

Vi ser altså at det ble valgt en annen metode for å hindre misbruk av lav skattesats på Svalbard enn å innføre endringer i begrepet "hjemmehørende på Svalbard". Årsaken til dette ligger, etter min mening, i at det er vanskelig å finne en god løsning for reglene om skattemessig bosted for selskaper. Dette er et internasjonalt problem, som OECD prøver å løse med hjelp av samarbeid mellom skattemyndighetene i alle europeiske stater. En ideell løsning for hjemmehørendebegrepet er ikke funnet ennå, mens problemet med misbruk av lavskattenivå på Svalbard måtte løses umiddelbart. Innføring av krav til et kontor for selskaper som skulle anses hjemmehørende på Svalbard i den nye svalbardskatteloven, hjalp ikke mot misbruk av gunstige svalbardssatser. Løsningen med økning av skattesatser for inntekt over 10 millioner

²⁸⁹ se Stortingsvedtak for Svalbard (2012) § 3

²⁹⁰ For inntektsåret 2017 er fastlandsats for skatt for selskaper er 24 prosent, jf. Stortingsvedtak for Svalbard (2017) § 3

²⁹¹For inntektsåret 2017 ble denne grensen hevet opp til 15 mil kroner, jf. Stortingsvedtak for Svalbard (2017) §3

²⁹² For inntektsåret 2017 ble denne grensen hevet opp til 0,2 ganger, jf. Stortingsvedtak for Svalbard (2017) §3

²⁹³ For inntektsåret 2017 ble presisert med uttrykk "ved utgangen av inntektsåret, jf. Stortingsvedtak for Svalbard (2017) §3

²⁹⁴ Se Høringsnotat (28.6.2011) s. 7

²⁹⁵ Samme verk s. 9

kroner, som ikke knytter seg direkte til aktivitet på Svalbard, fremsto derfor mer formålstjenlig.

Løsningen utelukker ikke skattemotiverte etableringer for selskaper med overskudd under 10 millioner kroner. I prinsippet kan et selskap, som har overskudd under grensen på 10 millioner kroner etablere seg på Svalbard, og få den gunstige beskatningen uten å bidra til sysselsetting eller aktivitet på Svalbard. Små selskaper med lavt overskudd har imidlertid sjelden nok ressurser til skattetilpasninger. Det er store internasjonale selskaper med høye overskudd som vanligvis har stor interesse for å spare skatt, og ressurser for å gjennomføre det (å leie et kontor på Svalbard, ha ansatte der og reise jevnlig for å avholde styremøter osv.). Dermed er faren for slike uønskede skattetilpasninger trolig ikke så stor.

Selskapet Seadrill flyttet fra Svalbard med en gang etter at endringene ble vedtatt. Det viser at løsningen fikk ønsket virkning.

Når det gjelder *russiske selskaper på Svalbard* er det kun Trust Arktikugol (*russ. ФГУП Трест "Арктикуголь"*)²⁹⁶ som driver utvinning av kull på Svalbard. I tillegg er det noen russiske selskaper som driver med turisme. Trust Arktikugol er et statseid selskap som er hjemmehørende i Russland. Noen selskaper som driver med turisme har sannsynligvis hjemsted på Svalbard og noen i Russland, avhengig av hvor den daglige driften skjer. Selv om selskapene ikke er hjemmehørende på Svalbard, har de begrenset skatteplikt til Svalbard for inntekter vunnet ved virksomhet utøvet på Svalbard, jf. svalbardskatteloven § 2-4.²⁹⁷

Det var en interessant **sak i Den Russiske Føderale Arbitrasjedomstolen i Nord-Vest regionen**²⁹⁸ som var tredje instans for **Arktikugols klage mot russiske skattemyndigheter**²⁹⁹ angående vedtak om administrativ straff og tilleggsskatt. Etter skattemyndighetenes syn skulle den delen av selskapets kullproduksjon som ble utvunnet på Svalbard, vært opplyst i selvangivelsen og inkludert for utregning av russisk skatt for utvinning av mineraler³⁰⁰ i Russland. Selskapet "Arktikugol" fikk medhold i første instans og vedtaket ble opphevet. Skattemyn-

²⁹⁶ Oversettelse: "Arktisk kull"

²⁹⁷ "Dersom virksomheten varer sammenhengende i minst 30 dager".

²⁹⁸ Avgjørelsen av 1.03.2005 Sak N A42-5944/03-12 (Постановление Федерального Арбитражного Суда Северо-Западного округа по делу N A42-5944/03-12 от 1 марта 2005 года)

²⁹⁹ Herunder Skattekontor i Murmansk (Инспекция Федеральной налоговой службы по городу Мурманску Мурманской области)

³⁰⁰ "Tax on the extraction of commercial minerals", jf. Skattelovboken kapittel 26 (Nalogovyj Kodeks Rossijskoj Federatsiji (Налоговый Кодекс Российской Федерации - глава 26)

dighetene aksepterte ikke domstolens avgjørelse og påklaget den direkte til tredje instans (Den Russiske Føderale Arbitrasjedomstolen i Nord-Vest regionen), men fikk ikke medhold.

Utvinning av kull på Svalbard ble ikke ansett som utvinning av mineraler *i Russland*. Russland som stat har ikke leieavtale med Norge om å leie jordstykke for utvinning av mineraler på Svalbard. Russisk statsselskap hadde kjøpt rettigheter for utvinning av kull på Svalbard fra et nederlandsk Spitsbergen-selskap i juli 1932. Utvinning av kull på Svalbard utføres på grunnlag av en internasjonal avtale, herunder Svalbardtraktaten av 9.2.1920.³⁰¹ Svalbardstraktaten gir Norge suverenitet over Svalbard og beskatningsmyndighet. Bergverksordning³⁰² regulerer nærmere utvinning av kull, jordoljer og andre mineraler og bergarter på Svalbard. Svalbardstraktaten artikkel 8 tredje avsnitt gir den norske regjeringen adgang til å pålegge eksportavgift for utførsel av mineraler. Arktikugol hadde betalt kulleksportavgift til Svalbard,³⁰³ og dette ble bekreftet skriftlig i et brev fra Svalbard skattekontor 28. juli 2003. Den Russiske Finansdepartementet³⁰⁴ informerte at den norske kulleksportavgiften tilsvarer skatt for utvinning av mineraler etter den russiske Skattelovboken kapittel 26. Anke-domstolen kom til at Svalbardtraktaten burde likestilles med multilaterale skatteavtaler til unngåelse av dobbeltbeskatning. Selskapet Arktikugol skulle derfor ikke svare skatt for utvinning av mineraler til Russland for kull som var utvunnet på Spitsbergen.

Saken gjelder nok begrenset skatteplikt til Svalbard, og ligger dermed utenfor hjemmehørendebegrepet. Det er imidlertid interessant at dette spørsmålet kunne oppstå. Selskapet Arktikugol er heleid av den russiske staten. Det er kun et spørsmål om fordeling av statens penger som er realiteten i denne saken. På den annen side illustrerer denne saken hvordan forskjeller i skattereglene hos ulike stater lett kan føre til dobbeltbeskatning av selskaper. Dette viser at det er behov for harmonisering av skattereglene både internasjonalt og internt i statene.

Når det gjelder misbruk av gunstige skattevilkår på Svalbard, fremstår problemet som lite aktuelt når det gjelder russiske selskaper. Lav svalbardskattesats (16 prosent) er bare litt lavere enn den russiske satsen for profittskatt for organisasjoner.³⁰⁵ Dette gjør spekulative skattemotiverte etableringer på Svalbard uattraktive for selskaper drevet av russere. I tillegg har

³⁰¹ Russland (Sovjetunionen) sluttet seg til traktaten i 1924

³⁰² Bergverksordning for Spitsbergen (Svalbard) vedtatt med Kongelig resolusjon 07.August 1925

³⁰³ jf. Lov om avgift av kull, jordoljer og andre mineraler og bergarter som utføres fra Svalbard av 17.juli 1925 nr. 2

³⁰⁴ Министерство финансов Российской Федерации (Ministerstvo finansov Rossijskoj Federatsiji)

³⁰⁵ 20 prosent

Russland såkalte "frie økonomiske soner" (eller spesielle økonomiske soner)³⁰⁶ med et gunstig skattenivå for selskaper som driver virksomhet der. Det er omtrent 33 slike soner i Russland, inkludert Krim-halvøya. Sonene etableres på territorier hvor staten ønsker sysselsetting og utvikling av virksomhet, vanligvis for 20 år om gangen, men kan forlenges ved behov. I slike frie soner er det enten lavt skattenivå, eller sonene er helt skattefrie. Siden det er ganske mange slike frie økonomiske soner i ulike deler av Russland, blir Svalbard, som ligger langt unna og har et veldig tøft klima, lite attraktivt for russiske selskaper.

5.4 Endringer for hjemmehørendebegrepet i Svalbardskatteloven?

I kapittel 4 behandlet jeg spørsmålet om kommende endringer i hjemmehørendebegrepet i skatteloven § 2-2. I Høringsnotatet (16.3.2017) ble det ikke tatt opp om det er nødvendig med tilsvarende endringer i svalbardskatteloven.

Når det gjelder regler om hjemmehørenhet for selskaper stiftet i Norge, burde kanskje en tilsvarende endring også innføres i svalbardskatteloven. Først og fremst for å unngå etablering av bostedsløse selskaper. Når en ny regel blir innført for fastlands-Norge, kan det tenkes at Svalbard fremdeles kan brukes til etablering av selskaper som ønsker å unngå å skatte til noen stat. Hvis for eksempel et selskap blir stiftet på Svalbard, mens selskapet ledes fra en annen stat, som kun har stiftelsessted som hjemmehørende-kriterium, vil dette selskapet muligens bli bostedsløst. Aksjeloven gjelder dog for Svalbard, og det kan argumenteres for at et selskap stiftet på Svalbard må anses som stiftet i Norge. For å anse selskapet hjemmehørende i Norge må man imidlertid foreta vurderinger etter skatteloven § 2-2, og det er tvilsomt om skatteloven § 2-2 kan brukes for å vurdere selskaper stiftet på Svalbard, når det eksisterer en egen svalbardskattelov, hvor hjemmehørendebegrepet er annerledes.

Når det gjelder utenlandske selskaper som er hjemmehørende på Svalbard, vil endringen, tilsvarende den foreslåtte i skatteloven § 2-2 ikke forandre mye reelt sett. Per i dag er det krav om at selskapets ledelse finner sted på Svalbard for at selskapet skal anses hjemmehørende der. Forarbeidene og Finansdepartementets uttalelse fra 1989 utdyper hva som ligger i *selskaps ledelse* for svalbardskatteloven. Her legges det vekt på stedet for selskapets styreledelse

³⁰⁶ "Свободные экономические зоны" eller "особые экономические зоны", jf. Federalnyj zakon "Ob osobykh ekonomicheskikh zonakh v RF" av 22.07.2005 N 116-FZ (Федеральный закон от 22 июля 2005 г. №116-ФЗ "Об особых экономических зонах в РФ")

og ledelse på daglig ledernivå. Den foreslåtte endringen i skatteloven § 2-2 for hjemmehørende av utenlandske selskaper³⁰⁷ avspeiler altså vurderingstemaet for selskaper hjemmehørende på Svalbard etter svalbardskatteloven § 2-3. Endring i svalbardskatteloven, som tilsvarer den foreslåtte endringen i skatteloven § 2-2, fremstår derfor ikke som nødvendig.

Samtidig, ut fra hensyn til sammenheng i rettssystemet, kan det argumenteres for at lovteksten bør være lik når vurderingstemaet er likt. Ulike formuleringer kan skape ulike tolkninger og tvil. Ettersom det er lite høyesterettspraksis³⁰⁸ om hjemmehørendebegrepet, bør lovtekstene være like når vurderingstemaet i realiteten er det samme. Rettstekniske hensyn og hensyn til klare og forutsigbare regler, taler for at bestemmelsene om selskapets hjemmehørighet etter svalbardskatteloven bør endres i takt med endringene i skatteloven § 2-2.

Etter min mening bør lovgiveren vurdere tilsvarende endringer i svalbardskatteloven § 2-3 etter at endringene i hjemmehørendebegrepet i skatteloven § 2-2 blir vedtatt.

³⁰⁷ Se kapittel 4.3.3

³⁰⁸ Når det gjelder hjemmehørende på Svalbard- er rettspraksis helt fraværende

6 Avslutning

Som det har fremgått av avhandlingen er skattemessig bosted for selskaper et aktuelt tema både internasjonalt og nasjonalt: i Norge, Russland og i andre land.

Selskapets skattemessige bosted i et land utløser såkalt "global" skatteplikt til vedkommende land. Til forskjell fra begrenset skatteplikt som gjelder selskaper ikke hjemmehørende i landet, skatter selskaper hjemmehørende i landet for alle inntekter, opptjent både i landet og i utlandet til hjemstaten.

Ettersom forskjellige land bruker forskjellige kriterier i vurderingen av når et selskap er hjemmehørende i landet, kan det føre til at et selskap blir ansett som hjemmehørende i to eller flere land samtidig, og dette kan utløse dobbeltbeskatning. Dobbeltbeskatning er et uheldig fenomen og forebygges vanligvis ved hjelp av skatteavtaler mellom land. Skatteavtaler kan imidlertid misbrukes, for eksempel ved flytting av tap eller overskudd fra et land til et annet.

Forskjell mellom reglene om selskapets hjemmehørighet kan også føre til at et selskap ikke blir ansett som hjemmehørende i noe land. Dette er også et uheldig fenomen, og statene samarbeider på internasjonalt nivå i OECD for å forebygge både situasjoner med bostedsløse selskaper og misbruk av skatteavtaler. BEPS-prosjektet som startet i 2012 har som formål å motvirke aggressiv skatteplanlegging, herunder uthuling av skattefundamentet og overskuddsflytting til lavskattelend. Blant tiltakene i BEPS-prosjektet er endringer i nasjonale regler om skattemessig bosted for selskaper.

Hjemmehørendebegrepet i den norske skatteloven § 2-2 er basert på prinsippet om selskapets effektive ledelse og kontroll. Vurderingstemaet refererer seg til hvor selskapets virkelige ledelse på styrenivå finner sted. Det er omstridt om vurderingstemaet for selskaper stiftet i Norge er noe bredere enn for selskaper stiftet i utlandet.

I Russland ble hjemmehørendebegrepet bygd på prinsippet stiftelse/registrering fram til 2014. Før 2014 hadde ikke russiske skattemyndigheter hjemmel til å skatlegge utenlandske selskaper som hjemmehørende i Russland. I 2014 ble reglene endret, og nå kombineres prinsippet om stiftelse/registrering med prinsippet om selskapets effektive ledelse og kontroll. Det er imidlertid selskapets ledelse på daglig ledernivå som det i vurderingen legges vekt på (ikke styrenivå - som i Norge). Lignende regel praktiseres også i Danmark.

Finansdepartementet har kommet med forslag om å endre reglene om hjemmehørendebegrepet i skatteloven § 2-2. Dersom forslaget blir vedtatt vil begge prinsippene kombineres også i den norske regelen om selskapets hjemsted.

I tillegg vil Finansdepartementet innføre begrepet "reell ledelse" i lovteksten og presisere det i forarbeidene slik at det omfatter både ledelse på styrenivå og daglig ledernivå. Dette forslaget møtte imidlertid mye kritikk i høringsinstansene, ettersom det er mange ubesvarte spørsmål og tvil angående spesielle tilfeller.

I Russland ble mange tilsvarende spørsmål/tilfeller løst i lovteksten i form av unntak fra hovedregelen om selskapets hjemsted (stedet for ledelse på daglig ledernivå). Dette var mulig fordi russisk lovgivningstradisjon er annerledes enn i Norge – med utfyllende lovtekster, som regulerer alle mulige unntak og typer tilfeller direkte i loven.

En annen endring foreslått av Finansdepartementet er innføring av en "Treaty Non-Resident"-regel, som hindrer at selskaper hjemmehørende i en annen stat etter en skatteavtale fortsetter å være hjemmehørende i Norge og utnytte fordeler av både skatteavtale og fordeler ved å være hjemmehørende i riket internrettslig. Tilsvarende regel eksisterer allerede i Russland og en rekke andre europeiske land.

Det er klart behov for harmonisering av reglene for selskapets hjemmehørehet internasjonalt og internrettslig i enkelte land. Prosessen har startet i OECD med endringer i Mønsteravtalen, BEPS-tiltak og samarbeid mellom skattemyndighetene i europeiske land, herunder informasjonsutveksling og reforhandlinger av gamle skatteavtaler. Endringer i skatteavtalene kan imidlertid ta lang tid, siden det er ca. 3 000 gjeldende avtaler i verden. En ideell løsning (modell) for hjemmehørendebegrepet er ikke funnet ennå. Derfor bør man i tillegg bruke andre mekanismer for å motvirke aggressiv skatteplanlegging både nasjonalt og internasjonalt.

Kilderegister

Litteratur

- Almvik (2000) Almvik, Fred-Ove, Vegard Kristiansen og Anders Myklebust. *Bedriftsbeskatning i praksis*. Oslo, 2000
- Almvik (2006) Almvik, Fred-Ove og Vegard Kristiansen. *Bedriftsbeskatning i praksis*. 3.utg. Bergen, 2006
- Bogdan (1994) Bogdan Michael. *Comparative Law*. Oslo, Tano, 1994
- Brudvik (2017) Brudvik Artur J. *Skatterett for næringsdrivende*. 40.utg. Bergen, 2017
- Bråthen (2014) Bråthen Tore. *Norsk Lovkommentar*. Kommentar til Lov om aksjeselskaper på Rettsdata.no
- Carlsen (2012) Carlsen, Knut Morten. *Bedriftsbeskatning i praksis*. 4 utg. Bergen, 2012
- Gjems-Onstad (2015) Gjems-Onstad, Ole, Sanaz Ormaz Ferdowsi, Benn Folkvord og Eivind Furuseth. *Norsk bedriftsskatterett*. 9. utg. Oslo, 2015
- Naas (2011) Naas, Henning, Christian Bruusgaard, Kristine Ilstad og Christian Svensen. Advokatfirmaet Thommessen AS. *Norsk internasjonal skatterett*. Oslo, 2011
- Skaar (2006) Skaar Arvid Aage m fl. *Norsk skatteavtalerett*. 1 utg. Oslo, 2006
- Vogel (1997) Vogel Klaus. *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*. 3. Edition, London, 1997
- Wilskow (1997) Wilskow, Petter Chr. *Bedriftsbeskatning i praksis*. Oslo 1997
- Zimmer (2009) Zimmer, Frederik. *Internasjonal inntektsskatterett*. 4. utg. Oslo, 2009

- Zimmer (2014) Zimmer, Frederik. *Lærebok i skatterett*. 7. utg. Oslo, 2014
- Копина (2017) Копина Анна, Анна Реут, Наталья Соловьева, Антон Якушев. *Международное налоговое право. Учебник и практикум*. Издательство Юрайт, 2017.
- Погорлецкий (2005) Погорлецкий А.И. *Принципы международного налогообложения и международного налогового планирования*. Издательство СПбГУ, 2005
- Шахмаматьев (2014) Шахмаматьев А.А. *Международное налоговое право*. Издательство Международные отношения, 2014

Artikler

- Bjørke (2014) Bjørke Christian Nicolai. *Steinar var eneste ansatte: Hemmelig forlik for Seadrill etter Svalbard-forsøk*. I: Svalbardposten nettavis av 8.5.2014:
http://svalbardposten.no/index.php?page=vis_nyhet&NyhetID=4552
(sjekket 22.5.2018)
- Dragvold (2012) Dragvold Petter. *Hjemmehørende-begrepet i skatteloven § 2-2*. I: Skatterett 2012, årg. 31 s. 97-119
- Furusest (2016) Furusest Eivind. *Rett til å omgå skatt?* I BI Business Review. 9.august 2016 <https://www.bi.no/forskning/business-review/articles/2016/08/rett-til-a-omga-skatt/> (sjekket 22.5.2018)
- Gustavsen (2011) Gustavsen Øyvind. *Vil hindre at Svalbard blir skatteparadis*. I: Aftenposten nettavis av 7.2.2011:
<https://www.aftenposten.no/norge/i/8w0oW/Vil-hindre-at-Svalbard-blir-skatteparadis> (sjekket 22.5.2018)
- Hole (2000) Hole, Geir Petter. *Skattemessig immigrasjon av selskaper*. I: Skatterett 18/2000 s.18-36

- Husa (2007) Jaakko Husa, Kimmo Nuotio, Heikki Pihlajamäki. *Nordic Law – Between Traditionalism and Dynamism*. I: *Nordic Law – Between Traditionalism and Dynamism*. Antwerpen/Oxford, Intersentia. 2007. s.1-39
- Johansen (2017) Johansen Per Anders. *For første gang på tre år var en norsk minister i Moskva. Samtidig eier nordmenn en litt større bit av Russland*, I: *Aftenposten* av 20.04.2017 nettverson:
<https://www.aftenposten.no/verden/i/Wpv1G/For-forste-gang-pa-tre-ar-var-en-norsk-minister-i-Moskva-Samtidig-eier-nordmenn-en-litt-storre-bit-av-Russland> (sjekket 29.5.2018)
- Knudssøn (1991) Knudssøn Staale. *Noen synspunkter på NOU 1990:10- Ny lov om skatt til Svalbard*. I *Utv.* 1991 s. 174-192
- Lando (2001) Lando Ole. *Nordic Countries, a Legal Family? A Diagnosis and a Prognosis*. I: *Global Jurist Advances*. 1. Volume no. 2 2001, article no. 5 s.1-15
- Legaard (2001) Legaard, Thor. *Skattemessig hjemsted for aksjeselskap – utilstrekkelig lovgivning?* I: *Dommer, uttalelser mv. i skattesaker og skatte-spørsmål (Utv.)* 2001 s. 928
- Njøsen (2011) Njøsen Frank Helge, Høie Thomas C. *Skattesmell på Svalbard*. I: *Finansavisen* torsdag 1.desember 2011 på s.20
- Widerberg (2011) Widerberg Hilde og John Harald Berger. *"Hjemmehørende"-begrepet i skatteloven*. I: *Dommer, uttalelser mv. i skattesaker og skattespørsmål (Utv.)* 2011 s.123-144
- Воронина (2007) Воронина Н.В., Бабанин В.А. *Двойное налогообложение и уклонение от уплаты налогов как проблемы международного характера*. // *Все для бухгалтера*. 2007. № 10.
- Seadrill. Artikkel fra Wikipedia sist redigert 12.7.2017:
<https://no.wikipedia.org/wiki/Seadrill> (sjekket 22.5.2018)

Lover og forarbeider

Norske lover

1911	Lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven) av 18. august 1911 nr. 8 (opphevet)
1925	Lov om skatt til Svalbard på formue og inntekt av 15.07.1925 (svalbardskatteloven) (Opphevet)
1925	Lov om avgift av kull, jordoljer og andre mineraler og bergarter som utføres fra Svalbard av 17. juli 1925 nr. 2
1925	Lov om Svalbard av 17. juli 1925 nr. 11
1949	Lov om adgang for Kongen til å inngå overenskomster med fremmede stater til forebyggelse av dobbeltbeskatning mv. (dobbeltbeskatningsavtaleloven) av 28.juli 1949 nr.15
1992	Lov om gjennomføring i norsk rett av hoveddelen i avtale om Det europeiske økonomiske samarbeidsområde (EØS) mv. (EØS-loven) av 27.november nr.109 og EØS-avtalen
1996	Lov om skatt til Svalbard (Svalbardskatteloven) av 29.11.1996 nr. 68
1997	Lov om aksjeselskaper (aksjeloven) av 13.juni 1997 nr. 44 –asl
1997	Lov om allmennaksjeselskaper (allmennaksjeloven) av 13.juni 1997 nr. 45 –asal
1999	Lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven) av 26.mars 1999 nr. 14 – sktl
2005	Lov om europeiske selskaper ved gjennomføring av EØS-avtalen vedlegg XXII nr.10a (rådsforordning (EF) nr.2157/2001) (SE-loven) av 1.april 2005 nr.14

Utenlandske lover

Danske lover

Selskabskatteloven. Publisert: <https://danskelove.dk/selskabsskatteloven> (sjekket 29.5.2018)

Russiske lover

- 1993 Konstitutsija Rossijskoj Federatsiji (Конституция Российской Федерации) ISBN 978-5-7260-1096-0 – *Den russiske grunnloven*
- 1994 Federalnyj konstitusjonnyj zakon "O Konstitusjonnom Sude Rossijskoj Federatsiji" av 21.07.1994 N1-FKZ (Федеральный конституционный закон "О Конституционном Суде Российской Федерации" от 21.07.1994 N 1-ФКЗ) – *Lov om Grunnlovsdomstolen*
- 1995 Federalnyj zakon av 26.12.1995 N 208-FZ "Ob aktsionernykh obshestvakh" (Федеральный закон от 26 декабря 1995 года N 208-ФЗ "Об акционерных обществах" – *Lov om aksjeselskaper*
- 1995 Grazhdanskij Kodeks Rossijskoj Federatsiji (Гражданский Кодекс Российской Федерации) - *Den Borgerlige Lovboken*
- 1998 Nalogovuj Kodeks Rossijskoj Federatsiji (Налоговый Кодекс Российской Федерации) - *Skattelovboken*
- 1998 Federalnyj zakon av 08.02.1998 N 14-FZ "Ob obshestvakh s ogranitsjennoj otvetstvennostju" (Федеральный закон "Об обществах с ограниченной ответственностью" от 08.02.1998 N 14-ФЗ)- *Lov om selskaper med begrenset ansvar*
- 2005 Federalnyj zakon "Ob osobykh ekonomicheskikh zonakh v RF" av 22.07.2005 N 116-FZ (Федеральный закон от 22 июля 2005 г. №116-ФЗ "Об особых экономических зонах в РФ") – *Lov om spesielle økonomiske soner*

2014 Federalnyj konstitusjonnyj zakon "O Verhovnom Sude Ros-
sijskoj Federatsiji" av 05.02.2014 N 3-FKZ- nr. 3 (Федеральный
конституционный закон "О Верховном Суде Российской
Федерации" от 05.02.2014 N 3-ФКЗ) – *Lov om Høyesterett*

Forarbeider til norske lover

NOU 1990:10 Ny lov om skatt til Svalbard	Finansdepartementet 08.05.1990
NOU 2014:13 Kapitalbeskat- ning i en internasjonal økonomi	Finansdepartementet (Scheel-utvalget) 02.12.2014
Ot. prp. nr. 16 (1991-1992)	Oppfølging av skattereformen 1992
Ot. prp. nr. 32 (1995-1996)	Lov om skatt til Svalbard og lov om skattlegging av perso- ner på Jan Mayen
Ot. prp. nr. 86 (1997-1998)	Ny skattelov
Ot. prp. nr. 42 (2002-2003)	Om lov om endringer i skatteloven m.m.
Ot.prp. nr. 1 (2005-2006)	Skatte-og avgiftsopplegget 2006 - lovendringer
Ot.prp. nr. 62 (2006-2007)	Om lov om endringer i skattelovgivningen (internprising)
Ot.prp. nr.1 (2008-2009)	Skatte- og avgiftsopplegget 2009 - lovendringer
Høringsnotat (28.6.2011)	Høringsnotat – endringer i skattereglene for Svalbard: https://www.regjeringen.no/contentassets/398004055f2541b9af07c76968cbbd4c/h_notat_tv_svalbard.pdf (sjekket 22.5.2018)
Høringsnotat (16.3.2017)	Høringsnotat – Endring i skatteloven § 2-2 første ledd (hjemmehørendebegrepet for selskap mv.): https://www.regjeringen.no/contentassets/67d5395474ae47ce898860d5339f1ce1/aei_horingsnotat---16-mars-2017.pdf

(sjekket 22.5.2018)

Hørings svar til Høringsnotat
(16.3.2017):

<https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/horing---forslag-om-endring-av-skatteloven--2-2-forste-ledd/id2543809/> (sjekket 23.5.2018)

Hørings svar fra Skattedirektoratet

<https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/horing---forslag-om-endring-av-skatteloven--2-2-forste-ledd/id2543809/?uid=ad8a0bb2-be91-4027-bc37-b052b9da7605> (sjekket 23.5.2018)

Hørings svar fra Advokatfirmaet
PricewaterhouseCoopers AS

<https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/horing---forslag-om-endring-av-skatteloven--2-2-forste-ledd/id2543809/?uid=240595d8-de4f-431f-8124-54b89eb65a4c> (sjekket 23.5.2018)

Hørings svar fra Deloitte Advokatfirma AS

<https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/horing---forslag-om-endring-av-skatteloven--2-2-forste-ledd/id2543809/?uid=ebd7d5c0-8190-497f-bf21-7b6e3187dba3> (sjekket 23.5.2018)

Hørings svar fra Advokatforeningen

https://www.regjeringen.no/contentassets/5268312417e44848ab00f91dea651c46/35_advokatforeningen.pdf?uid=Den_norske_advokatforening (sjekket 23.5.2018)

Hørings svar fra Finans Norge

<https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/horing---forslag-om-endring-av-skatteloven--2-2-forste-ledd/id2543809/?uid=906692b0-aaf6-41e1-8d9a-4867c25ff1f7> (sjekket 23.5.2018)

Høringsvar fra EY Advokatfirma AS

<https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/horing---forslag-om-endring-av-skatteloven--2-2-forste-ledd/id2543809/?uid=1ffca620-a371-412a-b385-f288d6179345>' (sjekket 23.5.2018)

Rapport fra arbeidsgruppen for utredning av svalbardskatt

Finansdepartementet.

Rapport fra arbeidsgruppen for utredning av svalbardskatt av 30.04.2007:

https://www.regjeringen.no/globalassets/upload/fin/vedlegg/sl/horingsnotat/2007/svalbardskatt_utredning.pdf (sjekket 30.5.2018)

Stortingsvedtak

Stortingsvedtak for Svalbard (2012)

Vedtak om formues- og inntektsskatt mv. til Svalbard for inntektsåret 2012 av 13. desember 2011 nr. 1241

Stortingsvedtak for Svalbard (2017)

Vedtak om formues- og inntektsskatt til Svalbard for inntektsåret 2017 av 19. desember 2016 nr. 1741

Kongelige resolusjoner

Kongelig resolusjon [bergverksordning for Svalbard] vedtatt 7. august 1925

Internasjonale kilder og skatteavtaler

Svalbardtraktaten

Traktat mellom Norge, Amerikas Forente Stater, Danmark, Frankrike, Italia, Japan, Nederlandene, Storbritannia og Irland og de britiske oversjøiske besiddelser og Sverige angående Spitsbergen av 9.2.1920

Wienkonvensjonen	Vienna Convention on the Law of Treaties 23 May 1969
OECD-mønsteravtale	Model Tax Convention on Income and on Capital (condensed version) 22 July 2010
Commentaries on the articles of the Model Tax Convention	OECD publications, 2010
Discussion Draft	Place of effective management concept: suggestions for changes to the OECD Model Tax Convention. Paris 27 May 2003: http://www.oecd.org/tax/treaties/2956428.pdf (sjekket 21.5.2018)
FNs mønsteravtale	United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries (United Nations, New York, 2011). Publisert: http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/09/UN_Model_2011_Update.pdf (sjekket 21.5.2018)
OECD BEPS-project	Final BEPS package for reform of the international tax system to tackle tax avoidance. 2015 BEPS 2018 Final Reports: http://www.oecd.org/tax/beps-2015-final-reports.htm (sjekket 15.5.2018)
Multilateral Convention	Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting from 24 th of November 2016: http://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beps.htm (sjekket 25.5.2018)

Norske skatteavtaler

Skatteavtalen mellom Norge og USA	Overenskomst mellom Norge og USA til unngåelse av dobbeltbeskatning og forebyggelse av skatteunndragelse med hensyn til skatter av inntekt og formue av 3.12.1971
Skatteavtalen mellom Norge og Sør-Korea	Overenskomst mellom Norge og Sør-Korea til unngåelse av dobbeltbeskatning og forebyggelse av skatteunndragelse med hensyn til skatter av inntekt av 5.10.1982
Skatteavtalen mellom Norge og India	Overenskomst mellom Norge og India til unngåelse av dobbeltbeskatning og forebyggelse av skatteunndragelse med hensyn til skatter av inntekt og formue av 31.12.1986
Skatteavtalen mellom Norge og Tyskland	Overenskomst mellom Kongeriket Norge og Forbundsrepublikken Tyskland til unngåelse av dobbeltbeskatning og om gjensidig administrativ bistand med hensyn til skatter av inntekt og av formue av 4.10.1991 (med endringsprotokoll av 24.6.2013)
Skatteavtalen mellom Norge og Russland	Overenskomst mellom Kongeriket Norge og Den Russiske Føderasjon til unngåelse av dobbeltbeskatning og forebyggelse av skatteunndragelse med hensyn til skatter av inntekt og formue av 26.3.1996
Skatteavtalen mellom Norge og Grønland	Overenskomst mellom Norge og Grønland til unngåelse av dobbeltbeskatning og forebyggelse av skatteunndragelse med hensyn til skatter av inntekt og av formue med protokoll av 4.8.2005

Skatteavtalen mellom Norge og Tyrkia	Overenskomst mellom Norge og Tyrkia til unngåelse av dobbeltbeskatning og forebyggelse av skatteunndragelse med hensyn til skatter av inntekt av 15.1.2010
Skatteavtalen mellom Norge og Romania	Overenskomst mellom Norge og Romania for å unngå dobbeltbeskatning og forebygge skatteunndragelse med hensyn til skatter av inntekt av 27.4.2015
Skatteavtalen mellom Norge og Serbia	Overenskomst mellom Norge og Serbia for å unngå dobbeltbeskatning og forebygge skatteunndragelse med hensyn til skatter av inntekt av 17.6.2015
Skatteavtalen mellom Norge og Zambia	Overenskomst mellom Norge og Zambia for å unngå dobbeltbeskatning og forebygge skatteunndragelse med hensyn til skatter av inntekt av 17.12.2015

Russiske skatteavtaler

Skatteavtalen mellom Russland og Luxemburg (1993)

Соглашение между Российской Федерацией и Великим Герцогством Люксембург об избежании двойного налогообложения и предотвращения уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество. Москва, 28 июня 1993 года :

<http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&cacheid=DFD64A645DD9CA9BD419EDD17E9B51CD&mode=multiref&div=LAW&opt=1&BASENODE=1&ts=12828152690183821837&base=LAW&n=130682&rnd=0.1385998930966646#09228630607889354> (sjekket 21.5.2018)

Skatteavtalen mellom Russland og Israel (1994)

Конвенция между Правительством Российской Федерации и Правительством государства Израиль об избежании двойного налогообложения и предотвращения уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы. Москва, 25 апреля 1994 года:

<http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=LAW&n=28920&rnd=0DA1DBD6ECAE5C54461D26A327CE5DF3#03424889077733104> (sjekket 21.5.2018)

Skatteavtalen mellom Russland og Canada (1995)

Соглашение от 5 октября 1995 года между Правительством Российской Федерации и Правительством Канады об избежании двойного налогообложения и предотвращения уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество:

<http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=LAW&n=13488&rnd=0DA1DBD6ECAE5C54461D26A327CE5DF3#07416587927714744> (sjekket 21.5.2018)

Skatteavtalen mellom Russland og Namibia (1998)

Конвенция между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Намибия об избежании двойного налогообложения и предотвращения уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы. Москва, 31 марта 1998 года:

<http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=LAW&n=27801&rnd=0DA1DBD6ECAE5C54461D26A327CE5DF3#04510993789096477> (sjekket 21.5.2018)

Skatteavtalen mellom Russland og Malta (2013)

Конвенция между Правительством Российской Федерации и Правительством Мальты об избежании двойного налогообложения и предотвращения уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы. Москва, 24 апреля 2013 года:

<http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=LAW&n=161458&rnd=0DA1DBD6ECAE5C54461D26A327CE5DF3#009796639443257271> (sjekket 21.5.2018)

Domsregister

Høyesterettsdommer

Rt-1937-443	Oslo kommune mot Den norske Afrika- og Australielinje A/S (Panama-dommen)
Rt-1994-132	Houlder Offshore Ltd., Ugland (UK) Ltd., Domino Container Ships Ltd. mot Staten v/Finansdepartementet
Rt-2002-1144	Straffesak Panama/Kypros
Rt-2008-577	Nils Arne Sølsvik mot Staten v/Skatt Øst
Rt-2012-1380	Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter mot Statoil Holding AS

Underrettsdommer

TKISA-2009-140366	Kristiansand tingrett. Amarillo Media SI mot Staten v/Skatt Sør
TOSLO-2010-181739	Oslo tingrett. Extra Film AS mot Staten v/Skatt Midt-Norge
TOSLO-2010-147861	Oslo tingrett. Arcade Drilling AS mot Skatt Vest.
TOSLO-2011-104857-4	Oslo tingrett. Straffesak
TOSLO-2012-135791- UTV-2014-1390	Oslo tingrett. Transocean Offshore International Ventures Ltd. og Transocean Offshore Ltd vs Staten v/Skatt vest
LB-2014-176629-3- UTV-2017-240	Borgarting lagmannsrett. Staten v/Skatt vest vs. Transocean Offshore International Ventures Ltd. og Transocean Offshore Ltd

Avgjørelser fra EF/EFTA domstolen

- Sak E-01/04 Fokus Bank ASA og Den norske stat v/Skattedirektoratet
http://www.eftacourt.int/cases/detail/?tx_nvcases_pi1%5Bcase_id%5D=67&cHash=4b56b5a0cf52180e63bd5955ca64e602 (sjekket 29.5.2018)
- Sak C-319/02 Petri Manninen
<http://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=da&jur=C,T,F&num=C-319/02&td=ALL> (sjekket 29.5.2018)
- C-318/10 SIAT SA mot État belge
<http://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=da&jur=C,T,F&num=C-318/10&td=ALL> (sjekket 29.5.2018)
- C-17/03 Vereniging voor Energie, Milieu en Water m.fl. mot Directeur van de Dienst uitvoering en toezicht energie.
<http://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=da&jur=C,T,F&num=C-17/03&td=ALL> (sjekket 29.5.2018)

Utenlandske dommer

Den Russiske Føderale Arbitrasjedomstolen i Nord-Vest regionen. Avgjørelsen av 1.03.2005 Sak N A42-5944/03-12 (Постановление Федерального Арбитражного Суда Северо-Западного округа по делу N A42-5944/03-12 от 1 марта 2005 года)

Administrative uttalelser og ligningspraksis

Utvalget (dommer, uttalelser mv. i skattesaker og skattespørsmål)

Utv. 1989 s. 883-884 Fortolkning av bestemmelsene i svalbardskattelovens kap. I.

Utv. 1998 s. 848 Finansdepartementets brev av 7.mai 1998

Utv. 2006 s.1750-1752 Finansdepartementets fortolkningsuttalelse - skatteloven § 2-3 første ledd bokstav b av 15. november 2006

Saker fra OLN (overligningsnemnda) og SFS (skattekontoret for storbedrifter)

1995-505OLN	Referert i Almvik (2006) s. 31-42
1996-616/617/618SFS	Referert i Almvik (2000) s. 33
2002-604SFS	Referert i Almvik (2006) s. 42-43
2005-604SFS	Referert i Almvik (2006) s.45
2006-615SFS	Utv. 2007 s.17
2006-040KV	Referert i Carlsen (2012) s.50

Utenlandske administrative uttalelser og ligningspraksis

Skatteministeriets cirkulære nr. 82 af 29. maj 1997 om international beskatning (Danmark)

Publisert: <https://www.retsinformation.dk/Forms/R0710.aspx?id=85219> (sjekket 29.5.2018)

Saker fra Skatterådet (Danmark)

SKM2009.545.SR	Skatt.dk: http://www.skat.dk/skat.aspx?oid=1827497 (sjekket 19.5.2018)
SKM2017.89.SR	Skatt.dk: http://www.skat.dk/skat.aspx?oid=2244629 (sjekket 19.5.2018)
SKM2017.92.SR	Skatt.dk: http://www.skat.dk/skat.aspx?oid=2244631 (sjekket 19.5.2018)
SKM2017.333SR	Skatt.dk: http://www.skat.dk/skat.aspx?oid=2247509 (sjekket 19.05.2018)
SKM2017.583SR	Skatt.dk: http://skat.dk/skat.aspx?oid=2253683&vid=0 (sjekket 19.5.2018)

Annet

Skatte-ABC 2016/17 (en videreføring av Lignings-ABC 2016)

Tax Code Part One

conditions of the performance by State authorities and local government bodies in relation to the levy payers of particular legally significant acts, including the provision of particular rights or the issue of permits (licences).

Article 9 Parties to Relations Which Are Regulated by Tax and Levy Legislation

Parties to relations which are regulated by tax and levy legislation shall include:

- 1) organizations and physical persons recognised as taxpayers or levy payers in accordance with this Code;
- 2) organizations and physical persons recognised as tax agents in accordance with this Code;
- 3) tax authorities (the federal executive body in charge of control and supervision in the area of taxes and levies, and its territorial bodies);
- 4) customs authorities (the federal executive body in charge of the customs sphere, and customs authorities of the Russian Federation which are subordinate to that body).

Article 10 Proceedings in Respect of Violations of Tax and Levy Legislation

1. Proceedings in respect of tax offences shall be instituted and conducted in accordance with the procedure which is established in Chapters 14 and 15 of this Code.
2. Proceedings in respect of violations of tax and levy legislation which have the attributes of an administrative offence or crime shall be conducted in accordance with the procedure which is established by the administrative offences legislation of the Russian Federation and the criminal procedure legislation of the Russian Federation respectively.

Article 11 Institutions, Concepts and Terms Used in this Code

1. Institutions, concepts and terms contained in civil, family and other areas of legislation of the Russian Federation which are used in this Code shall have the same meaning as they have in those areas of legislation, unless otherwise stipulated by this Code.
2. The following terms shall be used for the purposes of this Code and other acts of tax and levy legislation:
 - “organizations” means legal entities formed in accordance with the legislation of the Russian Federation (hereinafter referred to as “Russian organizations”) and foreign legal entities, companies and other corporate entities possessing civil capacity which have been established in accordance with the legislation of foreign states, international organizations and branches

Tax Code Part One

and representations of such foreign entities and international organizations which have been established in the territory of the Russian Federation (hereinafter referred to as “foreign organizations”);

- “physical persons” means citizens of the Russian Federation, foreign citizens and stateless persons;

- “private entrepreneurs” means physical persons who have been registered in accordance with the established procedure and carry out entrepreneurial activities without forming a legal entity and heads of peasant (farm) holdings. Physical persons who carry out entrepreneurial activities without forming a legal entity but have not been registered as private entrepreneurs in violation of the requirements of the civil legislation of the Russian Federation shall not, insofar as the fulfilment of the obligations which are placed upon them by this Code is concerned, have the right to plead that they are not private entrepreneurs;

- “persons (person)” means organizations and (or) physical persons;

- “banks (bank)” means commercial banks and other credit organizations which have a licence issued by the Central Bank of the Russian Federation;

- “accounts (account)” means settlement (current) and other bank accounts opened on the basis of a bank account agreement to which the monetary resources of organizations and private entrepreneurs, of privately practising notaries and of lawyers who have founded law offices may be credited and from which they may be expended;

- “ledger accounts” means accounts which have been opened with bodies of the Federal Treasury (other bodies which open and maintain ledger accounts) in accordance with the budget legislation of the Russian Federation;

- “Federal Treasury accounts” means accounts opened for territorial bodies of the Federal Treasury which are intended for the recording of revenue receipts and the distribution thereof among budgets of the budget system of the Russian Federation in accordance with the budget legislation of the Russian Federation;

- “source of payment of income to a taxpayer” means an organization or physical person from whom a taxpayer receives income;

- “arrears” means the amount of a tax or levy which has not been paid within the time limit which is established by tax and levy legislation;

- “certificate of registration with a tax authority” – a document confirming that a Russian organization, a foreign organization or a physical person is registered with the tax authority for, accordingly, the location of a Russian organization, the location of an international organization, the location at which a foreign organization carries out activities in the territory of the Russian Federation through an economically autonomous subdivision or the place of residence of a physical person;



Tax on Profit of Organizations

not later than the 1st day of the tax period commencing from which the project participant intends to renounce the exemption.

A project participant which has renounced the exemption shall not be granted that exemption a second time.

6. After the end of a tax period and not later than the 20th of the following month, a project participant which has exercised the right to an exemption shall send to the tax authority:

- the documents referred to in clause 7 of this Article;
- a notification of continuation of the exercise of the right to an exemption for the ensuing tax period or of the relinquishment of the exemption.

In the event that a project participant has not sent the documents referred to in clause 7 of this Article (or has presented documents containing false information), the amount of tax must be restored and paid to the budget in accordance with the established procedure and appropriate amounts of penalties must be recovered from the project participant.

7. Documents which confirm the right to an exemption (an extension of the exemption period) in accordance with clauses 4 and 6 of this Article shall be:

- documents confirming the possession of project participant status which are specified in the Federal Law “Concerning the “Skolkovo” Innovation Centre”;
- an extract from the project participant’s ledger of income and expenses or a statement of financial results confirming annual receipts from the sale of goods (work, services, property rights).

8. In the cases provided for in clauses 4 and 6 of this Article, a project participant shall have the right to send the notification and documents to the tax authority by registered mail. In that case the date of their submission to the tax authority shall be deemed to be the sixth day from the day on which the registered letter was sent.

9. Amounts of losses which a taxpayer made prior to exercising the right to an exemption in accordance with this Article may not be carried forward after the organization has been recognised as a taxpayer.

Article 246.2 Organizations Which Are Deemed to be Tax Residents of the Russian Federation

1. The following organizations shall be deemed to be tax residents of the Russian Federation for the purposes of this Code:

- 1) Russian organizations;

- 2) foreign organizations which are deemed to be tax residents of the Russian Federation in accordance with an international taxation agreement of the Russian Federation – for the purposes of the application of that international agreement;
- 3) foreign organizations whose place of management is the Russian Federation, except as otherwise provided by an international taxation agreement of the Russian Federation.

2. For the purposes of subsection 3 of clause 1 of this Article, the place of management of a foreign organization shall be deemed to be the Russian Federation if any of the following conditions is met in relation to that foreign organization and its activities:

- 1) the executive body (executive bodies) of the organization regularly carries on its activities in relation to that organization from the Russian Federation.

For the purposes of this subsection, activities shall not be deemed to be carried on regularly where activities are carried on in the Russian Federation to a substantially lesser extent than in another state (other states);

- 2) the chief (executive) officers of the organization (persons who are authorized to carry out and responsible for planning, control and management of an enterprise's activities) primarily carry out executive management of that foreign organization in the Russian Federation.

For the purposes of this subsection, executive management of an organization shall be understood to mean the adoption of decisions and the performance of other actions pertaining to the organization's current activities which fall within the competence of the executive management bodies.

3. The fact that the following activities (either individually or combined) are carried on in the Russian Federation shall not in itself signify that management of a foreign organization is exercised in the Russian Federation:

- 1) the preparation and (or) adoption of decisions on matters falling within the competence of the general meeting of shareholders (participants) of the foreign organization;
- 2) preparation for the holding of a meeting of the board of directors and other collegiate management bodies of the foreign organization, including the preparation of meeting agendas and draft decisions;
- 3) the performance by a Russian organization or a physical person considered a tax resident of the Russian Federation which are interdependent persons in relation to a foreign organization which does not carry on activities in the Russian Federation of functions pertaining to the planning and supervision of the activities of the foreign organization.

For the purposes of this subsection, planning and supervision of the activities of a foreign organization shall include, in particular, the following functions carried out in relation to the foreign organization (organizations):

- strategic planning and budgeting;
- preparation and drawing-up of consolidated financial and management reports;
- analysis of activities;
- internal auditing and internal control;
- preparation and organization of finance raising;
- management of investment, financial, production and other risks;
- the adoption (approval) of standards, methodologies and (or) policies applicable to foreign organizations which have as an interdependent person a Russian organization or a physical person considered a tax resident of the Russian Federation which perform similar functions or belong to particular operating segments or business segments;
- the co-ordination of decisions made by foreign organizations for the purpose of checking that those decisions comply with the standards, methodologies and (or) policies referred to in this subsection.

In determining the composition and substance of functions associated with the planning and supervision of the activities of a foreign organization, a taxpayer shall follow the provisions of this Code and shall be obliged to follow the provisions of internal policies and local normative acts (where these exist);

- 4) monitoring (including co-ordination of decisions made by the foreign organization) of the progress of exploratory work and (or) mineral extraction work carried on outside the Russian Federation by a foreign organization which does not carry on activities in the Russian Federation.
4. For the purposes of this Code, a foreign organization shall be deemed to be a foreign organization in relation to which management is exercised outside the Russian Federation, in particular, if its activities are carried on using its own qualified personnel and assets in the state (territory) of its residence with which the Russian Federation has an international taxation agreement, and (or) in the foreign state (territory) of the location of its economically autonomous subdivisions with which an international taxation agreement of the Russian Federation exists. In this respect, the foreign organization shall present documentary confirmation that the conditions referred to in this clause are met.

5. Where the conditions established by subsection 1 or 2 of clause 2 of this Article are met in relation to a foreign organization and the organization has presented documents confirming that the same conditions are met in relation to a foreign state, the Russian Federation shall be deemed to be the place of management of that foreign organization if at least one of the following conditions is met in relation to that organization:
 - 1) the maintenance of the organization's accounting or management records (with the exception of activities associated with the preparation of consolidated financial and management reports and analysis of the activities of the foreign organization) takes place in the Russian Federation;
 - 2) the organization's records management is conducted in the Russian Federation;
 - 3) day-to-day management of the organization's personnel takes place in the Russian Federation.

6. Irrespective of whether or not the conditions laid down in clauses 2 to 5 of this Article are met in relation to a foreign organization, that foreign organization shall be deemed to be a tax resident of the Russian Federation solely in the manner provided for in clause 8 of this Article if any of the following conditions is met in relation to that organization:
 - 1) the foreign organization participates in projects involving the extraction of commercial minerals which are carried out in accordance with production sharing agreements, concession agreements, licence agreements or other risk-based agreements (contracts), provided that the following conditions are simultaneously met:
 - the foreign organization is a party to the agreements (contracts) concerned or the establishment of the foreign organization is provided for in those agreements (contracts) and it carries on mineral extraction activities solely on the basis of and in accordance with the conditions of those agreements (contracts);
 - the agreements (contracts) concerned were concluded with a state (territory), the government of a particular state (territory) or institutions (State government bodies, State companies) authorized by that government, or activities under the agreements (contracts) concerned are carried out on the basis of a licence to use a subsurface site (another similar authorization issued by an authorized body of such a state);
 - income received from participation in agreements (contracts) such as are referred to in paragraph 1 of this subsection for the period for which financial statements for a financial year are prepared in accordance with the personal law of the foreign organization accounts for not less than 90 per cent of the total amount of income of the organization concerned according to data in its

financial statements for that period, or the organization has no income for that period;

- 2) the foreign organization is deemed to be an active foreign holding company or an active foreign subholding company in accordance with Part One of this Code;
 - 3) the foreign organization is an operator of a new offshore hydrocarbon deposit or a direct shareholder (participant) of an operator of a new offshore hydrocarbon deposit;
 - 4) the foreign organization carries on activities involving the rental or subleasing of marine vessels and combined (river-sea) vessels and (or) activities involving the international carriage of freight, passengers and passenger baggage and the provision of other services relating to such carriage, and the proportion of income from such activities to the total amount of income for the period for which financial statements for a financial year are prepared in accordance with the personal law of the foreign organization is not less than 80 per cent of the total amount of the foreign organization's income according to data in its financial statements for the period concerned.
7. Foreign organizations which simultaneously meet all the following conditions shall not be deemed to be tax residents of the Russian Federation:
- 1) the foreign organization is an issuer of circulated bonds or an organization to which there have been assigned rights and obligations in respect of issued circulated bonds the issuer of which is another foreign organization;
 - 2) the requirements established by subsection 1 of clause 2.1 of Article 310 of this Code are met in relation to circulated bonds such as are referred to in subsection 1 of this clause;
 - 3) foreign organizations such as are referred to in subsection 1 of this clause are residents of states with which the Russian Federation has international taxation agreements;
 - 4) circulated bonds such as are referred to in subsection 1 of this clause give rise to debt obligations of Russian or foreign organizations to foreign organizations such as are referred to in subsection 1 of this clause, as is confirmed by at least one of the following documents:
 - the agreement in which the debt obligation in question is formally established;
 - the conditions of issue of the circulated bonds in question;
 - the issue prospectus for the circulated bonds in question;

- 5) interest expenses in respect of circulated bonds such as are referred to in subsections 1 and 2 of this clause which were incurred for the period for which financial statements for a financial year are prepared in accordance with the personal law of a foreign organization account for not less than 90 per cent of the total amount of all expenses of the foreign organization in question according to data in its financial statements for the period concerned.
8. Except as otherwise provided in an international taxation agreement of the Russian Federation and this Article, a foreign organization which is a resident of a foreign state and carries on activities in the Russian Federation through economically autonomous subdivisions shall have the right independently to declare itself a tax resident of the Russian Federation.

In this respect, that organization shall be obliged to ensure that an economically autonomous subdivision in the territory of the Russian Federation possesses documents which serve as a basis for the calculation and payment of relevant taxes.

For the purposes of the calculation of tax on profit of organizations in accordance with this Chapter, a foreign organization may opt to declare itself a tax resident of the Russian Federation either from 1 January of the calendar year in which an application for self-declaration as a tax resident of the Russian Federation is submitted or from the moment when an application for self-declaration as a tax resident of the Russian Federation is submitted to the tax authority.

A foreign organization which has independently declared itself a tax resident of the Russian Federation shall have the right to renounce the status of tax resident of the Russian Federation on the basis of a notice to be submitted to a tax authority after the tax authority has checked the grounds for the loss of the status of tax resident of the Russian Federation.

Where a foreign organization has independently declared itself a tax resident of the Russian Federation, provided that the foreign organization complies with the provisions of this Code and other normative legal acts of the Russian Federation in relation to tax residents of the Russian Federation that foreign organization shall not be deemed to be a controlled foreign company on the basis of Article 25.13 of this Code.

A notice of a foreign organization such as is referred to in this clause of self-declaration as a tax resident of the Russian Federation (renunciation of the status of tax resident of the Russian Federation) shall be submitted to the tax authority for the location of the economically autonomous subdivision of that organization (or, if there is more than one economically autonomous subdivision, to the tax authority for the location of one of them selected by the taxpayer) using a standard form to be approved by the federal executive body in charge of control and supervision in the area of taxes and levies.

The provisions of this clause regarding independent self-declaration by a foreign organization as a tax resident of the Russian Federation (independent renunciation of the status of tax resident of the Russian Federation) shall not prevent the organization in question from being declared a tax resident of the Russian Federation by the tax authorities in the event that other conditions established by this Article are met (with the exception of foreign organizations such as are referred to in clause 6 of this Article).

9. The fact that a manager of a foreign investment fund (another collective investment vehicle) is deemed to be a tax resident of the Russian Federation and the fact that such manager carries on activities involving the management of the assets of such a fund (other collective investment vehicle) in the territory of the Russian Federation shall not automatically constitute grounds for the fund (other collective investment vehicle) in question to be deemed a tax resident of the Russian Federation.
10. There may not be regarded as executive management of a foreign investment fund (a mutual investment fund) or of foreign organizations in whose capital such a fund has a direct or indirect participating interest the performance in the territory of the Russian Federation by its manager, persons hired by him or their employees or representatives of functions such as are referred to in clause 3 of this Article in relation to Russian and foreign organizations in whose capital the fund in question has a direct or indirect participating interest and other activities directly connected with the performance of those functions.

Article 247 Object of Taxation

The object of taxation for tax on the profit of organizations (hereafter in this Chapter referred to as “tax”) shall be profit earned by a taxpayer.

For the purposes of this Chapter, profit shall be understood to mean:

- 1) in the case of Russian organizations which are not members of a consolidated group of taxpayers – income received, reduced by the amount of expenses incurred, which shall be determined in accordance with this Chapter;
- 2) in the case of foreign organizations which carry out activities in the Russian Federation through permanent establishments – income received through those permanent establishments, reduced by the amount of expenses incurred by those permanent establishments, which shall be determined in accordance with this Chapter;
- 3) in the case of other foreign organizations – income received from sources in the Russian Federation. Income of such taxpayers shall be determined in accordance with Article 309 of this Code;