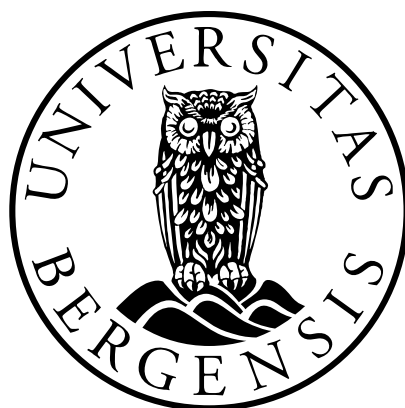


Skattemessig bosted for selskaper -

*innholdet i vilkåret «hjemmehørende» i
skatteloven § 2-2*

Kandidatnummer: 177

Antall ord: 14024



JUS399 Masteroppgave
Det juridiske fakultet

UNIVERSITETET I BERGEN

10.12.2021

Innholdsfortegnelse

1. Innledning	2
1.1 Avgrensning av oppgaven.....	4
1.2 Aktualitet	4
1.3 Det metodisk utgangspunktet	6
1.4 Den videre analysen.....	6
2. Tidligere intern rett	7
2.1 Skatteloven 1911	7
2.2 Hjemmehørende vurdering i Rettspraksis	8
2.2.1 Rt. 1937 s. 443	8
2.2.2 Rt. 2002 s. 1144	10
2.2.3 TKISA-2009-140366.....	11
2.3 Selskapets ledelse	13
2.4 Hva inngår i selskapets reelle ledelse.....	20
2.5 Selskaper stiftet i Norge.....	22
3. Ny skattelov § 2-2 etter inntektsåret 2019	26
3.1 Stiftet i henhold til norsk selskapsrett.....	27
3.2 Reell ledelse.....	29
3.3 Øvrige omstendigheter	31
3.4 Hvor befinner selskapets reelle styre seg?.....	32
3.5 Skatteunntaket.....	33
4. Mønsteravtalen- OECD	34
4.1 OECD sin påvirkning på bostedsbegrepet i norsk internrett.....	35
4.2 Betydningen av skatteavtaler	38
5. Nåværende rettsstilstand- behov for ytterligere spesifisering?	40
5.1 Avsluttende kommentarer	41
Litteraturliste:	42

1. Innledning

Den norske stat er avhengig av skatter og inntekter for å finansiere velferdsstaten. Som et resultat av dette foreligger det en skatteplikt for innbyggere og selskap som er hjemmehørende i Norge. For selskaper følger denne skatteplikten av lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven – sktl.) § 2-2 første ledd. Det fremkommer av sktl. § 2-2 første ledd at «[p]likt til å svare skatt har» selskaper, såfremt de er «hjemmehørende i

riket». Hvorvidt et selskap er «hjemmehørende» i riket etter sktl. § 2-2 er avgjørende for om et selskap er skattepliktig i Norge. Dersom selskapet ikke kan anses å være hjemmehørende etter norsk intern rett, har ikke Norge beskatningsrett. Hovedproblemstillingen i den videre fremstillingen er innholdet i vilkåret «hjemmehørende» i sktl. § 2-2 første ledd.

Økende internasjonalisering i samfunnet, gjør at selskap kan drive på tvers av landegrenser. Teknologisk utvikling gjør det også mulig for selskaper å kommunisere innad i virksomheten på andre måter enn på tidlig 1900-tallet.¹ I kjølevannet av dette kan flere problemstillinger oppstå, blant annet hvilken stat selskapet kan anses å være hjemmehørende i og hvilken stat som har beskatningsretten. Å ha klare regler for en hjemmehørende-vurdering vil være gunstig for den norske stat. Dette ettersom et klart regelsett vil bidra til å avdekke når et norsk eller utenlandsk selskap skal anses hjemmehørende i Norge. Videre vil et klart regelverk også bidra til å avdekke når et norsk selskap skal anses utflyttet.

Det vil være av økonomisk betydning for den norske stat å ha et presist og klarert regelverk som kan bidra i vurderingen av hvorvidt et selskap er hjemmehørende i Norge. Selskap som reelt er hjemmehørende i Norge vil bli beskattet, og vil i større grad ha problemer med å unngå skatteregelverket. Videre vil det være gunstig for selskap å kunne innrette seg til et klarert regelverk, slik at selskapene har mulighet til å innrette seg og foreta skatteplanlegging.

Temaet aktualiseres både i intern rett ved spørsmål om skatteplikt til Norge, men og ved internasjonal beskatning. Her vil skatteavtaler ha betydning. Henholdsvis ved spørsmål om dobbeltbeskatning, om et selskap kan anses som å ha utflyttet fra Norge, eller hvilken stat som har beskatningsmyndighet. Problemstillingen er dermed relevant for internrett og internasjonal rett.

Det er opp til den interne retten å avgjøre hvorvidt et selskap er «hjemmehørende» i riket etter sktl. § 2-2. Det problematiske oppstår imidlertid i de tilfeller et selskap regnes å være hjemmehørende etter intern rett i flere land. I slike tilfeller vil internasjonale skatteavtaler oppstille ytterligere vilkår for å avgjøre hvor selskapet skal anses hjemmehørende. Dette for å avhjelpe konflikten. Dette kan igjen medføre begrensninger i norsk skatterett.

¹ Prop. 1 LS (2018-2019), *For budsjettåret 2019- Skatter, avgifter og toll 2019*, s. 138 punkt 8.5.2, heretter kjent som Prop. 1 LS (2018-2019).

Med virkning fra inntekståret 2019 har skatteloven fått en presisering i § 2-2 syvende og åttende ledd. Den nye endringen kan bidra til å presisere hva som ligger i vilkåret «hjemmehørende» i skatteloven § 2-2, samt at hjemmehørendevurderingen vil få et nytt innhold.

1.1 Avgrensning av oppgaven

Det er på det rene at det følger en begrenset skatteplikt av sktl. § 2-3, hvor det uttales at en «[p]erson, selskap eller innretning, som ikke har skatteplikt etter §§ 2-1 eller 2-2» plikter å svare skatt av b.la. «formue i og inntekt av fast eiendom eller løsøre som vedkommende eier eller rår over her i riket», jfr. sktl. § 2-3 første ledd bokstav a.

I tillegg til sktl. § 2-3 følger det en begrenset skatteplikt etter sktl. §§ 10-60 til 10-68, såkalte NOKUS-reglene. Det følger av sktl. § 10-60 den begrensede skatteplikten omfatter «deltaker i norsk-kontrollert aksjeselskap og likestilt selskap eller sammenslutning, jf. § 10-1, som er hjemmehørende i lavskattland». Definisjonen av lavskattland følger av sktl. § 10-63 hvor det uttales at som «lavskattland regnes land hvor den alminnelige inntektsskatt på selskapets eller innretningens samlede overskudd utgjør mindre enn to tredjedeler av den skatten selskapet eller innretningen ville ha blitt ilagt dersom det/den hadde vært hjemmehørende i Norge». Oppgaven vil ikke behandle den begrensede skatteplikten som følger av sktl. §2-3, samt sktl. §§ 10-60 til 10-68.

1.2 Aktualitet

Frem til lovendringen med virkning fra inntektsåret 2019 har det vært usikkerhet bak innholdet i vilkåret «hjemmehørende» i skatteloven §2-2 første ledd.² Vilkåret var ikke definert eller presisert i lovteksten, og ordlyden åpnet opp for en bred og generell vurdering

Videre har Høyesterett ikke tatt klar stilling til hvilke momenter som kan vektlegges i vurderingen, og hva som skal tillegges avgjørende vekt.³ Som et resultat har rettstilstanden og

² Loven ble endret ved lov nr. 102/2018

³ NOU 2014:13 Kapitalbeskatning i en internasjonal økonomi s. 37 punkt 2.3.2

innholdet av vilkåret «hjemmehørende» i sktl. § 2-2 lenge vært usikkert. Dette kan anses som en konsekvens av manglende lovfestede vilkår og presiseringer. I tillegg til det overnevnte har også hjemmehørende vilkåret gjennomgått en utvikling i rettspraksis og i teori.

Dette har medført at det har oppstått flere problemstillinger i teori og i ligningspraksis. En problemstilling er vurderingskriterier for norsk registrerte selskaper. I ligningspraksis har det blitt uttalt at det foreligger et strengere vurderingskriterium for norskregistrerte selskaper.⁴ Et eksempel på dette er Utv. 1998 s. 848, hvor finansdepartementet går imot sine tidligere uttalelser i Utv. 1995 s. 481. Uttalelsene til finansdepartementet har blitt kritisert i teorien. En teoretiker som har fremsatt kritikk er Petter Dragvold.⁵

En annen problemstilling er hvorvidt daglig leders aktivitet er relevant i hjemmehørendevurderingen etter sktl. § 2-2. Det fremstod som om det forelå en enighet i juridisk teori om at daglig leders aktivitet var relevant i vurderingen.⁶ Imidlertid ble det i utv. 1995 s. 481 sådd tvil om denne forståelsen. Dette medførte uenighet i teorien. Spørsmålet ble ikke uttrykkelig behandlet av Høyesterett, men uttalelsene til Høyesterett i Rt. 2002 s. 144 kan bidra til illustrere den tidligere rettstilstanden.

Hvilken påvirkningskraft internasjonale skatteavtaler har hatt på hjemmehørendevurderingen er også relevant. Skatteavtalene Norge er tilsluttet baserer i all hovedsak sitt bostedsbegrep på retningslinjene i OECD art. 4 (3).⁷ Skatteavtalenes påvirkning på intern rett er dermed interessant ved gjennomgangen av tidligere og nåværende rettstilstand rundt sktl. § 2-2. En norsk intern hjemmehørendevurdering som tilsvarer internasjonale avtalebestemmelser, vil kunne bidra til å avverge internasjonale bostedskonflikter.

⁴ Torild Helene Myrli, *Utenlandsk selskap – hjemmehørende i Norge*, Kapittel 4 i *Praktisk internasjonal skatterett og internprising*, Gjems-Onstad og Furuseth (red.), Gyldendal Juridisk, 2013, s. 58-68, på s. 60-61 (Nedlastet elektronisk versjon fra rettsdata.no) - heretter kjent som Torild H. Myrli (2013)

⁵ Se for eksempel Petter Dragvold, *Hjemmehørende-begrepet i skatteloven § 2-2*, Skatterett 02/2012 volum 31, s. 97-119, heretter kjent som Petter Dragvold, *Hjemmehørende-begrepet i skatteloven § 2-2* (2012).

⁶ Petter Dragvold, *Hjemmehørende-begrepet i skatteloven § 2-2* (2012) s. 118

⁷ Prop. 1 LS (2018-2019), *For budsjettåret 2019- Skatter, avgifter og toll*, 2019 s. 132 punkt 8.2.2

Hvordan skatteavtaler kan avhjelpe ved internasjonale konflikter er også av relevant. I de tilfeller et selskap anses som hjemmehørende etter internretten i to land, vil det være relevant å illustrere hvordan skatteavtaler kan avhjelpe situasjonen. En eventuell mangel på skatteavtale vil også medføre store konsekvenser for selskaper. Det er dermed viktig å illustrere potensielle konsekvenser for selskap som befinner seg i en internasjonal bostedskonflikt.

Med virkning fra inntekståret 2019 har skatteloven fått en presisering i § 2-2 syvende og åttende ledd, som ytterligere kan bidra til å avklare hva som ligger i vilkåret «hjemmehørende» i skatteloven § 2-2. Spørsmålet er hvorvidt lovendringen medfører en klarhet i hjemmehørendebegrepet i sktl. § 2-2, eller om hjemmehørendebegrepet trenger ytterligere presisering i lovtekst eller rettspraksis.

1.3 Det metodisk utgangspunktet

Vurderingstemaet «hjemmehørende» etter sktl. § 2-2 er ikke tilstrekkelig behandlet i rettspraksis. Likevel kan Høyesterettsdommer bidra til å illustrere innholdet i hjemmehørendevurderingen etter sktl. § 2-2. En metodisk utfordring vil imidlertid være å få frem et klart regelsett som er utviklet av Høyesterett.

Temaet har imidlertid blitt problematisert i juridisk teori, forarbeider, ligningspraksis og gjennom prinsipputtalelser. Analysen av rettstilstanden vil i hovedsak foretas ved hjelp av de overnevnte kilder. Uten at Høyesterett har tatt klar stilling til de problemstillingene som historisk sett har oppstått, vil det imidlertid være en utfordring å foreta konkludere på bakgrunn av de problemstillingene som har oppstått i praksis.

1.4 Den videre analysen

Temaet for analysen er hjemmehørendevilkåret etter sktl. § 2-2. Videre vil det foretas en gjennomgang av det historiske innholdet i bostedsvurderingen etter sktl. § 2-2. Analysen vil gjennomgå uttalelser avsagt av Høyesterett, herunder Rt. 1937 s. 443 og Rt. 2002 s. 144.

Problemstillinger som har oppstått under den tidligere rettstilstanden vedrørende hjemmehørende vil bli behandlet. Eksempler på dette er de overnevnte problemstillingene om forskjellen mellom norsk og utenlandsregistrerte selskaper, samt hvilke momenter som inngår i vurderingsmomentet virkelige ledelse.⁸

Deretter vil det foretas en gjennomgang av presiseringen av bostedsvurderingen i sktl. § 2-2 syvende og åttende ledd etter lovendringen i inntektsåret 2019. I den sammenheng vil innholdet i den nye bostedsvurderingen etter sktl. § 2-2 bli behandlet.

Videre vil analysen ta for seg OECD art. 4 og dens relevans for utviklingen av hjemmehørende vilkåret i norsk intern rett. Hvordan skatteavtaler kan avhjelpe internasjonale bostedskonflikter, samt konsekvensen av manglende skatteavtale vil også bli vurdert.

Avslutningsvis vil det i oppgavens konklusjon tas stilling til om presiseringene i sktl. § 2-2 har medført en avklaring av hjemmehørende vilkåret. I den sammenheng vil det påpekes hvorvidt det trengs ytterligere presisering i lovtekst eller i rettspraksis.

2. Tidligere intern rett

2.1 Skatteloven 1911

Det fulgte av den opphevede skatteloven fra 1911 § 15 første ledd bokstav b at «[f]orpliktet til å svare skatt til kommunen av sin formue og inntekt» er i « riket hjemmehørende aksjeselskaper, allmennaksjeselskapet, foretak [...]».⁹ Allerede fra skatteloven 1911 var ordlyden vag, og vilkåret «hjemmehørende» ble ikke presisert ytterligere i lovteksten.

Det er ingen forarbeider som klargjør hvilke momenter som skulle benyttes i hjemmehørendevurderingen etter sktl. 1911 § 15 b. I etterfølgende forarbeider, herunder Ot.ptp. nr. 86 (1997-1998) uttales det at det «foreligger lite rettspraksis som direkte bidrar til å fastslå hva det vil si at et selskap er hjemmehørende i Norge».¹⁰ Likevel uttales det at «begrepets rettslige innhold er imidlertid relativt godt klarlagt gjennom ligningspraksis,

⁸ Ot.prp. nr. 86 (1997-1998) *Ny Skattelov* s. 33,

⁹ Lov 18. august nr. 8 1911 om skatt av formue og inntekt (opphevet).

¹⁰ Ot.prp. nr. 86 (1997-1998) *Ny Skattelov* s. 33

administrative uttalelser og allmenn oppfatning i juridisk teori». Ut fra det foreliggende rettskildebildet konstaterer Ot.prp. nr. 86 (1997-1998) at hjemmehørende vurderingen etter skatteloven skal tas utgangspunkt i selskapets «reelle tilknytningsforhold til Norge». I grensetilfeller skal det legges «avgjørende vekt på om selskapets virkelige ledelse, det vil si ledelse på styrenivå, finner sted i Norge». ¹¹

Til tross for at utgangspunktet i hjemmehørende vurderingen etter sktl. § 2-2 er selskapets reelle tilknytningsforhold til Norge, gir dette lite veiledning. Det kartlegges heller ikke hvilke forhold som skal vektlegges i vurderingen av selskapets virkelige ledelse. Forarbeidene presiserer ikke om det foreligger et krav om at selskapets ledelse må befinne seg i Norge, eller om det er tilstrekkelig at styret har en sterk tilknytning til Norge. Likevel kan det som følge av Ot.prp. nr. 86 (1996-1997) fastslå at det følger av sikker rett at en kan vektlegge styrets forhold til Norge. ¹²

Et slikt synspunkt presiseres også i Ot.prp. nr. 16 (1991-1992) *Oppfølging av skattereformen 1992* hvor det uttales at et selskap med «reell virksomhet kan måtte regnes som hjemmehørende i Norge» til tross for at selskapet er registrert i utlandet og i følge selskapets vedtekter har kontor i utlandet. Dette vil i følge Ot.prp. nr. 16 være tilfellet dersom «virksomheten ikke ledes fra utlandet, men fra Norge, jfr. skatteloven § 15 første ledd b». ¹³ Ot.prp. nr. 16 gir en redegjørelse for gjeldende rett etter skattereformen i 1992. Til tross for at den i likhet med overnevnte Ot.prp. nr. 86 (1997-1998) gir lite spesifikk veiledning til innholdet i «hjemmehørende» vurderingen etter sktl. § 2-2, er det på det rene at det er styrets reelle tilknytning til Norge som skal vurderes.

2.2 Hjemmehørende vurdering i Rettspraksis

2.2.1 Rt. 1937 s. 443

I rettspraksis har Høyesterett lagt til grunn at det er selskapets reelle tilknytning til Norge som er utgangspunktet for hjemmehørende vurderingen etter sktl. § 2-2. I Rt. 1937 s. 443, også kjent som Panama-dommen, diskuterte Høyesterett hvorvidt et aksjeselskap registrert i Panama skulle anses som proforma, og hvorvidt selskapets inntekt var skattepliktig i Norge.

¹¹ Ot.prp. nr. 86 (1997-1998) *Ny Skattelov* s. 33

¹² Ot.prp. nr. 86 (1997-1998) *Ny Skattelov* s. 33

¹³ Ot.prp. nr. 16 (1991-1992) *Oppfølging av skattereformen 1992*, s. 67

Høyesterett presiserte at selskapets regnskap ikke ble utført i Panama, samt at utkastet «til årsregnskap settes op på firmaet Wilh. Wilhelmsens kontor i Oslo på grunnlag av materiale som skaffes til veie dels av Barber Lines Inc. i New York, dels av Wilh. Wilhelmsen». Videre blir det presisert at bakgrunnen for registrering i Panama var for å oppnå «mindre skatter og gebyrer og billigere drift». Dette ettersom «Panamas lovgivning blev oplyst i flere henseender å inneholde lempeligere forskrifter enn norsk lovgivning». I tillegg hadde selskapets «resident agent» i Panama ikke «noe med driften av skibene å gjøre».¹⁴ I realiteten ble «[d]isponering besørget i henhold til samseilingskontrakten av Barber Lines i New York, mens firmaet Wilh. Wilhelmsen i Oslo utbetaler trekk for de norske mannskaper og besørger assuransen». Selskapets «resident agent» opptrådte kun ved å undertegne «endelig godkjente regnskaper samt å optre som selskapets representant overfor myndighetene i Panama når dette måtte være påkrevet».¹⁵

Som et resultat av det overnevnte kom Høyesterett fram til at selskapet var uten innhold. Høyesterett begrunnet dette i at de «syv norske selskaper som innehar den hele kapitalinteresse» hadde behandlet «skibene som sin eiendom og driften av dem som sin egen forretning». Høyesterett anså selskapet som et proforma selskap.¹⁶

Høyesterett konkluderte dermed med at «Oslo ligningsmyndigheter har hatt rett til å skattlegge Den norske Afrika- og Australielinje som eier av 52/100 av skibene».¹⁷ Flertallet virker ikke å gå inn i en vurdering av hvorvidt selskapet i Panama kan anses som hjemmehørende i Norge etter sktl. §1911 § 15 første ledd b. Selv om de i realiteten foretar en vurdering av selskapets og styrets reelle forhold til Norge. Et slikt synspunkt er også presisert av Frederik Zimmer, da Zimmer uttaler at et annet synspunkt «er å anse selskapet for skattemessig hjemmehørende i Norge [...], fordi det i praksis ledes fra Norge».¹⁸

Mindretallet, dommer Hansen, går imidlertid nærmere inn på en vurdering av hvorvidt Selskapet kan anses som hjemmehørende etter sktl. 1911 § 15 b. Mindretallet uttaler at det er

¹⁴ Rt. 1937 s. 443, Panama-dommen, s. 445-446

¹⁵ Rt. 1937 s. 443, Panama-dommen, s. 446-447

¹⁶ Rt. 1937 s. 443, Panama-dommen, s. 446-447

¹⁷ Rt. 1937 s. 443, Panama-dommen, s. 446-447

¹⁸ Frederik Zimmer, *Internasjonal Inntektsskatterett*, 5. utg, Universitetsforlaget, Oslo 2017 s. 49, heretter kjent som Frederik Zimmer, *Internasjonal Inntektsskatterett* (2017)

den «almindelige opfatning også i andre stater at et aksjeselskap er hjemmehørende der hvor selskapet har sitt sete, og at selskapets sete er der hvor selskapets ledelse foregår». Videre uttales det at den «opfatning har for Norges vedkommende funnet uttrykk i aksjeloven av 19. juli 1910 § 87, 2. ledd, og den må antas å ligge til grunn for skattelovenes sonndring mellom selskaper hjemmehørende i riket og selskaper hjemmehørende i et fremmed land». I det aktuelle tilfellet blir det presisert at «[d]e norske ligningsmyndigheter kan da ikke være forpliktet til å anse et aksjeselskap dannet av personer eller selskaper med hjemsted i Norge som hjemmehørende i et fremmed land, medmindre selskapets ledelse har sitt sete der».¹⁹ Det faktum at selskapets reelle styre og dens forhold til Norge er relevante vurderingstemaer er også presisert i etterfølgende forarbeider og etterarbeider, her blant annet Ot.prp. nr. 16 (1991-1992).

Mindretallet konkluderte med at til tross for at selskapet ikke hadde hatt noe formelt styre i Norge, hadde det «som overhodet har vært foretatt vedkommende ledelsen av selve selskapet» vært tilknyttet Norge.²⁰ Mindretallet kom dermed til at selskapet var hjemmehørende i Norge etter skatteloven 1911 § 15 første ledd b. Likevel ble det presisert at ettersom aksjeselskapet ikke var stiftet i henhold til norsk aksjelovgivning, kunne det ikke anses som et norsk aksjeselskap. Som et resultat fant mindretallet at det var grunnlag til å «skattlegge Den norske Afrika- og Australielinje som medeier for 52/100 i de to skib». ²¹

2.2.2 Rt. 2002 s. 1144

Selskapets reelle tilknytning til Norge ble også benyttet som vurderingstema i senere Høyesterettspraksis. Høyesterett tok igjen stilling til hjemmehørende-vurderingen etter sktl. § 2-2 i Rt. 2002 s. 1144. Saken omhandlet spørsmålet om straffeansvar for manglende innlevering av selvangivelse for selskaper registrert i Panama og Kypros.

Høyesterett presiserte at «et utenlandsk selskap må anses skatterettslig hjemmehørende i Norge dersom selskapet reelt sett må anses ledet fra Norge».²² I den foreliggende saken

¹⁹ Rt. 1937 s. 443, s. 448

²⁰ Rt. 1937 s. 443, s. 448

²¹ Rt. 1937 s. 443, s. 448

²² Rt. 2002 s. 1144, s. 1147

foretok imidlertid ikke Høyesterett en konkret vurdering av selskapenes styre, og styrets forhold til Norge. Det er dermed usikkert hvilke forhold som er av relevans i vurderingen og hvilke forhold Høyesterett anser å ha størst verdi i vurderingen.

Det er imidlertid verdt å poengtere at Høyesteretts uttalelse om vurderingstemaet avvek fra lagmannsretten.²³ Det presiseres i dommen at lagmannsretten har «lagt til grunn at et aksjeselskap må anses hjemmehørende i Norge dersom selskapets faktiske ledelse på styrenivå finner sted i Norge». ²⁴ Høyesterett tar ikke stilling til hvorvidt det avgjørende vurderingstemaet er «ledelse på styrenivå», eller om all form for ledelse vil være relevant. Likevel blir det presisert at det avgjørende er hvorvidt selskapet «reelt sett må anses ledet fra Norge». ²⁵ Imidlertid kan Høyesteretts manglende presisering tale for at all form for ledelse er relevant i vurderingen, og ikke bare på styrenivå.²⁶

2.2.3 TKISA-2009-140366

Høyesteretts uttalelser ovenfor går ikke inn i hvilke momenter som er av mest relevans i vurderingen av selskapets forhold til Norge. En underrettsdom fra Kristiansand Tingrett 2010-03-11 kan imidlertid virke illustrerende.²⁷ Dommen TKISA-2009-140366 omhandler hvorvidt det forelå skatteplikt til Norge eller Spania, henholdsvis om det forelå skatteplikt til Norge for et spansk aksjeselskap.

Kristiansand tingrett henviser til Ot.prp. nr. 16 (1991-1992) side 90, hvor det gis veiledning for hva det innebærer at et selskap skal anses som hjemmehørende i riket. Det presiseres i Ot.prp.nr. 16 at «for at det skal være tilfelle må ledelsen av selskapet finne sted her. Det omfatter såvel de beslutninger som angår den daglige ledelsen som styrebeslutningene». ²⁸ Tingretten henviste deretter videre til Høyesteretts uttalelser i Rt. 2002 s. 1144 om at et selskap må anses «hjemmehørende i Norge dersom selskapet reelt sett må anses ledet fra

²³ Lagmannsrettens dom er nevnt av Høyesterett i Rt. 2002 s. 1144 på s. 1147-1148, se videre Lb-1999-285 (Borgating)

²⁴ Rt. 2002 s. 1144 på s. 1147, se også Lb-1999-285 (Borgating)

²⁵ Rt. 2002 s. 1144 på s. 1147

²⁶ Frederik Zimmer, *Internasjonal Inntektsskatterett* (2017) s. 140.

²⁷ TKISA-2009-140366 (Kristiansand Tingrett) – UTV-2010-968

²⁸ Ot.prp. nr. 16 (1991-1992) *Oppfølging av skattereformen 1992* s. 90

Norge».²⁹ Ettersom saken omhandlet spørsmål om skatteplikt til Norge eller Spania, henviste tingretten til den norsk-spanske skatteavtalen, og fant at skatteavtalen var sammenfallende med Norsk internrett.

Tingretten poengterte at i all hovedsak var omsetningen til selskapet knyttet til virksomhet i Norge, samt at den daglige lederen og eieren hadde oppholdt seg mellom 30 og 40 uker i Norge. Det presiseres dermed at den daglige ledelse og operative drift ble dermed «utøvd i Norge». Likevel uttales det at det ikke er «tilstrekkelig» til at «selskapet skal anses som hjemmehørende i Norge» at den daglige drift og operative ledelse skjer i Norge. Det «avgjørende er i hvilken stat selskapet i reel sett ledes fra». ³⁰

I det foreliggende tilfellet bestod aksjeselskapets styre av styreleder og eier, samt et styremedlem. Styremøtene og selskapsbeslutninger var truffet i Spania. Likevel poengterte tingretten at det kun var holdt to styremøter i løpet av 2005. Møtene hadde først og fremst en orienterende karakter, og «beslutninger ble truffet i svært begrenset grad». ³¹ Som et resultat av det overnevnte fant retten at selskapets styrebeslutninger ble besluttet av styrelederen da han befant seg i Norge i regi av selskapets virksomhet. Reelt sett ble dermed selskapet ledet fra Norge, og retten fant at selskapet skulle anses som hjemmehørende i Norge etter sktl. § 2-2. Som et resultat forelå det skatteplikt til Norge.

Det er på det rene at underrettsdommer ikke har like stor rettskildemessig verdi som Høyesterettsuttalelser. Underrettsdommen kan likevel bidra til å illustrere vektingen av momenter i vurderingen om hvorvidt et selskap skal anses som hjemmehørende i Norge.

I likhet med Rt. 2002 s. 1144 og Rt. 1937 s. 443 går Kristiansand tingrett inn på hvorvidt selskapet reelt sett er styrt fra Norge. Dette samsvarer godt med uttalelsene i Ot.prp. nr. 86 (1997-1998) s. 33 hvor det presiseres at det skal tas «utgangspunkt i selskapets reelle tilknytningsforhold til Norge». Likevel er det som vist ovenfor, få veiledende momenter for vurderingen i tidligere Høyesterettspraksis. Tingrettens henvisning til ledelse på både styre-

²⁹ TKISA-2009-140366 (Kristiansand Tingrett)- UTV-2010-968, se videre Rt. 2002 s. 1144 s. 1147

³⁰ TKISA-2009-140366 - UTV-2010-968

³¹ TKISA-2009-140366 - UTV-2010-968

og dagligledelse nivå kan, i mangel på ytterligere veiledning fra Høyesterett, illustrere at all ledelse er relevant i vurderingen etter sktl. § 2-2. Selv om underrettsdommer ikke har like stor rettskildemessig vekt som Høyesterett, må det på bakgrunn av Høyesteretts manglende utbedring av hjemmehørende vurdering etter sktl. § 2-2 i rettspraksis være av relevans å se til de momenter som er utbedret av underretten.

På bakgrunn av det overnevnte, kan det derfor understrekes at etter tidligere rettspraksis var det reelle vurderingsmomentet selskapets tilknytningsforhold til Norge. I vurderingen av selskapets tilknytningsforhold, taler tingrettens henvisning til Ot.prp. nr. 16 (1991-1992) for at ledelse på daglig ledernivå vil ha relevans. Høyesteretts manglende presisering i Rt. 2002 s. 1144 taler også for et slikt synspunkt. På bakgrunn av rettspraksis, er det nærliggende å anta at ledelse på daglig ledernivå vil på lik linje som ledelse på styrenivå kunne vektlegges i hjemmehørende-vurderingen etter sktl. § 2-2 første ledd.

2.3 Selskapets ledelse

I Utv. 1995 s. 481 uttalte finansdepartementet at «[d]epartementet antar at et aksjeselskap må anses hjemmehørende i Norge dersom selskapets faktiske ledelse på styrenivå finner sted i Norge».³² Finansdepartementet anser i overnevnte uttalelse at det kun er ledelse på styrenivå som er relevant etter hjemmehørende vurderingen i sktl. § 2-2.

Petter Dragvold har kritisert finansdepartementets overnevnte uttalelser. Dragvold presiserer at det lenge forelå en enighet i juridisk teori og forarbeider at hjemmehørende begrepet etter sktl. § 2-2 omhandlet stedet for den faktiske ledelse. I vurderingen av den faktiske ledelse var både ledelse på styrenivå og daglig ledernivå relevant. Imidlertid skulle ledelse på styrenivå tillegges størst vekt.³³ I sin kritikk av uttalelsene i Utv. 1995 s. 481, henviser Dragvold til Magnus Aarbakkes fremstilling av hjemmehørendevilkåret i boken *Virksomhetsbegrepet i norsk Skatterett*.³⁴

³² Utv. 1995 s. 481- Forholdet mellom skatteloven § 15 første ledd bokstav b og selskapsskatteloven kapittel 7

³³ Petter Dragvold, *Hjemmehørende-begrepet i skatteloven § 2-2* (2012) s. 118.

³⁴ Petter Dragvold, *Hjemmehørende-begrepet i skatteloven § 2-2* (2012) s. 99

Aarbakke uttaler at hvorvidt et selskap er hjemmehørende i riket er avhengig av flere kriterier. I følge Aarbakke er kriteriene «at selskapet eller innretningen er registrert i riket», at «aktiviteten etter vedtektene skal ledes fra et sted i riket», at selskapet skal ledes av «personer som er bosatt i riket» eller at «aktiviteten faktisk ledes fra et slikt sted, eller av slike personer». ³⁵ Ut ifra det overnevnte, virker Aarbakke å legge avgjørende vekt på selskapets tilknytning til Norge, og ledelsens tilknytning til Norge. Aarbakke virker ikke å skille mellom ledelse på styre nivå og daglig ledelse, men fokuserer heller på at ledelsen har en sterk tilknytning til Norge.

Aarbakke argumenterer for at daværende sktl. § 15, nå skatteloven § 2-2 er en videreføring eller spesifisering av tidligere sktl. 1911 § 20. Det fulgte av tidligere § 20 i skatteloven at selskap ved kommuneligningen skal beskattes av den kommune «hvor kontoret er beliggende», eller av den kommunen «hvor vedkommende bestyrelsen har sitt sete». ³⁶ I følge Aarbakke var det mulig å tolke loven slik at det ble «oppstilt to forskjellige kriterier på at selskap skal regnes som norsk, og at disse hver for seg kan være tilstrekkelige til å fastslå dette». ³⁷ Altså at det i vurderingen av selskapets virkelige ledelse er tilstrekkelig å se på plasseringen til selskapets kontor, eller hvor selskapets styre befinner seg. Videre uttaler Aarbakke at det også er mulig å tolke lovteksten slik at «begge formuleringer er synonyme uttrykk for det samme begrep». ³⁸ At selskapets kontor befinner seg der selskapets reelle styre befinner seg, og omvendt.

Til støtte for sistnevnte henviser Aarbakke til Rt. 1926 s. 782 og Rt. 1937 s. 443. Førstnevnte, Rt. 1926 s. 782, omhandlet ligning av et skipsselskap etter daværende byskatteloven § 15. Høyesterett kom frem til at det var Bergen som var «det distrikt, hvor kontoret haves eller bestyrelsen foregaar». ³⁹ Høyesterett virket dermed å anse vilkårene som synonyme, ettersom Bergen ikke var der selskapets kontor forelå. Men Høyesterett anså at selskapets reelle ledelse befant seg i Bergen, fremfor Rygge hvor selskapet var registrert. Aarbakke uttaler at «Høyesterett la enstemmig til grunn at firmaanmeldelse om at selskapet skulle ha sete og

³⁵ Magnus Aarbakke, *Virksomhetsbegrepet i Norsk Skatterett*, Institutt for statsrett og folkerett, Universitetet i Oslo, Oslo 1967, s. 2.38. Heretter kjent som Aarbakke, *Virksomhetsbegrepet i Norsk Skatterett* (1967)

³⁶ Se Aarbakke, *Virksomhetsbegrepet i Norsk Skatterett* (1967) s. 2.38, se også Petter Dragvold, *Hjemmehørende-begrepet i skatteloven § 2-2* (2012) s. 99

³⁷ Aarbakke, *Virksomhetsbegrepet i Norsk Skatterett* (1967) s. 2.38

³⁸ Aarbakke, *Virksomhetsbegrepet i Norsk Skatterett* (1967) s. 2.38

³⁹ Rt. 1926 s. 782, se også Aarbakke, *Virksomhetsbegrepet i Norsk Skatterett* (1967) s. 2.38

kontor i en bestemt kommune, ikke ga denne kommune beskatningsretten. Retten tilkom den kommune som selskapets anliggender faktisk ble leder fra». Som et resultat mener Aarbakke at regelen i skatteloven § 20 1.ledd, nåværende sktl. § 2-2, «om kontorets beliggenhet og bestyrelsens sete må her være oppfattet slik at begge uttrykk står for det sted hvor den faktiske ledelse blir utøvet». ⁴⁰

Støtte for et slikt syn er også presentert av Høyesterett i Rt. 1937 s. 443, som omtalt ovenfor. Mindretallet kom frem til samme resultat som flertallet, men med en annen begrunnelse. Høyesteretts mindretall uttalte at «[d]et er den almindelige opfatning også i andre stater at et aksjeselskap er hjemmehørende der hvor selskapet har sitt sete, og at selskapets sete er der hvor selskapets ledelse foregår. Denne opfatning har for Norges vedkommende funnet uttrykk i aksjeloven av 19. juli 1910 § 87, 2. ledd, og den må antas å ligge til grunn for skattelovens sonndring mellem selskaper hjemmehørende i riket og selskaper hjemmehørende i et fremmed land». ⁴¹ Høyesteretts mindretall virker dermed å legge til grunn at selskapets sete er der hvor selskapets ledelse befinner seg.

Aarbakke mener imidlertid at Høyesteretts mindretalls henvisning til «aksjeloven av 1910 § 87, 2. ledd gjør betydningen av mindretallets votum diskutabel». Dette ettersom aksjeloven 1910 § 87 annet ledd «hadde samme uttrykk for statstilknytning som aksjeloven av 1957 § 127, 2.ledd: [b]eliggenheten av selskapets «hovedkontor» skal være avgjørende». Videre presiseres det at det ikke er «holdbart» å tolke ordet «hovedkontor» som et synonym til «selskapets ledelse». Dette ettersom «hovedkontoret» er ment å henvise til der «selskapets stiftelsesgrunnlag eller vedtekter angir at kontoret skal være». Ytterligere presiserer Aarbakke at selskapsrettslig er selskapets hjemsted relevant i henhold til hvilket «lands lov selskapsforholdet skal bedømmes etter». ⁴² Et resultat av dette er at «andre hensyn kan gjøre seg gjeldende» ved valg av selskapets hjemsted enn ved «skatteplikt». Til tross for at andre hensyn kan gjøre seg gjeldende selskapsrettslig enn i skatteretten, mener Aarbakke det likevel kan ha «atskillig for seg å tolke skattelovens uttrykk «hjemmehørende» og presiseringen av dette slik at stedet for den faktiske ledelse skal være avgjørende». Ledelse skal i den sammenheng forstås som «beslutninger i selskapets løpende saker, de beslutninger som treffes

⁴⁰ Aarbakke, *Virksomhetsbegrepet i Norsk Skatterett* (1967) s. 2.38 - 2.39

⁴¹ Rt. 1937 s. 443 (Panama-dommen), se også Aarbakke, *Virksomhetsbegrepet i Norsk Skatterett* (1967) s. 2.39-2.40

⁴² Aarbakke, *Virksomhetsbegrepet i Norsk Skatterett* (1967) s. 2.40

av styre og forretningsfører».⁴³ I *Skatt på inntekt Del 1* presiser Aarbakke ytterligere at ledelse «betyr her beslutninger i selskapets løpende saker, de beslutninger som treffes av styre og forretningsfører», med «hovedvekten» på styrebeslutninger.⁴⁴ Ut fra det overnevnte vil dermed styrebeslutninger ha størst vekt i vurderingen, men beslutninger gjort av forretningsfører vil også ha relevans.

Dragvold anser Aarbakke sin konklusjon om at styrebeslutningene skal ha hovedvekten i vurderingen som naturlig. Dette ettersom at det er «styret som håndterer de ekstraordinære sakene, dvs. saker som etter selskapets forhold er av usedvanlig art eller stor betydning». Likevel vil daglig leder «håndtere beslutninger av mindre betydning», med videre henvisning til lov av 13. juni 1997 nr. 44 om aksjeselskaper (aksjeloven – asl.) §§ 6-12 til 6-14.⁴⁵ Det følger b.la. av asl. § 6-14 annet ledd at den «daglige ledelse omfatter ikke saker som etter selskapets forhold er av uvanlig art eller stor betydning».

At daglig leders aktivitet skal vektlegges i vurderinger er også presisert i Ot.prp. nr. 16 (1991-1992) s. 90. Der uttales det at for at et selskap skal anses skattepliktig til Norge foreligger det et krav om at selskapet skal «anses hjemmehørende i Norge». For at et selskap skal anses hjemmehørende i Norge må «ledelsen av selskapet finne sted her. Dette omfatter såvel de beslutninger som angår den daglige ledelse som styrebeslutningene».⁴⁶

Vedrørende opphør av skatteplikt til Norge uttales det videre i Ot.prp. nr. 16 (1991-1992) at begrepet «faktisk ledelse omfatter både avgjørelser om den daglige drift av selskapet og styrebeslutninger».⁴⁷ Videre uttales det at i «forhold til skipsfartsvirksomhet er begrepet faktisk ledelse nærmere drøftet i avsnitt 7.4.2». I punkt 7.4.2 på s. 93 uttales det at bestyrelsen «av en virksomhet innebærer et vidt spekter av beslutninger, fra de fundamentale avgjørelser av stor strategisk betydning for virksomheten og til mer rutinepregede disposisjoner knyttet til den daglige drift». I vurderingen av «virkelig ledelse», presiseres det videre i punkt 7.4.2 at

⁴³ Aarbakke, *Virksomhetsbegrepet i Norsk Skatterett* (1967) s. 2.40

⁴⁴ Magnus Aarbakke, *Skatt på inntekt Del 1: De skatteskyldige*, Universitetsforlaget 1973, s. 65, heretter kjent som Aarbakke, *Skatt på inntekt Del 1: De skatteskyldige* (1973)

⁴⁵ Petter Dragvold, *Hjemmehørende-begrepet i skatteloven § 2-2* (2012) s. 100

⁴⁶ Ot.prp. nr. 16 (1991-1992) - *Oppfølging av skattereformen 1992* s. 90, se også Petter Dragvold, *Hjemmehørende-begrepet i skatteloven § 2-2* (2012) s. 101

⁴⁷ Ot.prp. nr. 16 (1991-1992) - *Oppfølging av skattereformen 1992* s. 63

de beslutningene som skal vektlegges må være av «en viss betydning, slik at det naturlig tilligger styret å treffe dem til forskjell fra den daglige leder». ⁴⁸

Imidlertid poengterer Dragvold at punkt 7.4.2 ikke omhandler vilkåret hjemmehørende, eller begrepet faktiske ledelse etter sktl. § 2-2, men begrepet «virkelige ledelse» etter sktl. 1911 § 23. Det presiseres at utenlandske aksjeselskap som eide andeler i norskregistrerte skip var «begrenset skattepliktig» til Norge dersom den «virkelige ledelsen av virksomheten ble utøvet i Norge». Effekten ved at den «virkelige ledelsen» avgjorde skatteplikten, medførte at terskelen ble hevet for når «begrenset skatteplikt til Norge normalt ville inntre i forhold til sktl. (1911) § 15 c», som bruker kriteriet «bestyrelse». ⁴⁹ Som et resultat mener Dragvold at vilkåret «virkelige ledelse» er en henvisning til beslutningstyper av mer «prinsipiell art», og at forståelsen av «virkelig ledelse» etter sktl. § 23 ikke skal ha direkte overføringsverdi til hjemmehørende-begrepet etter sktl. § 2-2. Dette ettersom det er snakk om «forskjellige beskatningshjemler med to forskjellige vurderingskriterier». ⁵⁰ Et slikt synspunkt virker korrekt. Det faktum at det uttrykkelig er presisert i Ot.prp.nr.16 at punkt 7.4.2 er tilegnet skipsvirksomhet, tilsier at det ikke vil få direkte overføringsverdi til sktl. § 2-2.

Likevel uttaler Thor Leegard i Utv. 2001 s. 928 at uttalelsene i overnevnte punkt 7.4.2 «er klare», og at det er «ledelse på styrenivå som anses som vilkår for skattemessig hjemsted» etter sktl. § 2-2. Et resultat av Leegards syn er at kun styreledelse vil være relevant i vurderingen. ⁵¹

Frederik Zimmer uttaler imidlertid at hjemmehørende-vilkåret knytter seg til hvor «selskapets ledelse utøver sine funksjoner», og da «først og fremst er det stedet for styrets virksomhet som er det sentrale». ⁵² Videre henviser Zimmer til Høyesteretts uttalelser i Rt. 2002 s. 114, og presiserer at «Høyesteretts formulering utelukker kanskje ikke at andre ledelsesfunksjoner enn styrefunksjoner også kan være relevante». ⁵³

⁴⁸ Ot.prp. nr. 16 (1991-1992) - *Oppfølging av skattereformen 1992* s. 93

⁴⁹ Petter Dragvold, *Hjemmehørende-begrepet i skatteloven § 2-2* (2012) s. 101-102

⁵⁰ Petter Dragvold, *Hjemmehørende-begrepet i skatteloven § 2-2* (2012) s. 102

⁵¹ Petter Dragvold, *Hjemmehørende-begrepet i skatteloven § 2-2* (2012) s. 102, se videre Utv. 2001 s. 928 - Thor Leegard, *Skattemessig hjemsted for aksjeselskap- utilstrekkelig lovgivning?*

⁵² Frederik Zimmer, *Internasjonal Inntektsskatterett*, (2017) s. 140

⁵³ Frederik Zimmer, *Internasjonal Inntektsskatterett*, (2017) s. 140

Høyesterett la til grunn lagmannsrettens argumentasjon ved spørsmålet om selskapets bosted, men med henvisninger til flere rettskilder enn lagmannsretten. Eksempelvis henviste Lagmannsretten til uttalelsene i Utv. 1995 s. 481, hvor det ble ansett at det kun var ledelse på styrenivå som var relevant i hjemmehørende vurderingen.⁵⁴ Som et resultat kan det framstå som om Høyesterett kun anser selskapets styre som relevant i hjemmehørendevurderingen etter sktl. § 2-2.⁵⁵

Imidlertid presiserte Høyesterett at «jeg er enige med lagmannsretten i at et utenlandsk selskap må anses skatterettslig hjemmehørende i Norge dersom selskapet reelt sett må anses ledet fra Norge», med videre henvisning til Magnus Aarbakke i *Skatt på inntekt Del 1*.⁵⁶ Som nevnt ovenfor uttalte Aarbakke at det i vurderingen skulle legges hovedvekt på ledelsens aktivitet, men at beslutninger gjort av daglig leder også skulle vektlegges i vurderingen. Et slikt synspunkt er også presisert av Dragvold. Ved at «Høyesterett viser til rettskilder hvor det legges et noe bredere vurderingskriterium til grunn», tyder dette på at «Høyesterett indirekte, men forholdsvis tydelig, grunnet henvisningen til Aarbakke, har gitt anvisning på at med ledelse i denne sammenheng betyr» slutninger i selskapets løpende saker, beslutninger som treffes av styret og daglig leder, men med hovedvekt på styrebeslutninger.⁵⁷

I Utv. 1998 s. 848 uttaler Finansdepartementet at det er selskapets reelle tilknytningsforhold til Norge som er det sentrale i vurderingen.⁵⁸ Det er først ved grensetilfeller at avgjørende vekt skal tillegges ledelse på styrenivå. En slik uttalelse er en klar motsetning til hva finansdepartementet uttalte i Utv. 1995 s. 481, da det som nevnt ovenfor ble presisert at det kun var ledelse på styrenivå som skulle legges til grunn.⁵⁹ Uttalelsene i utv. 1998 s. 848 omhandlet når norsk og utenlandsregistrerte selskap skal anses som utflyttet. Likevel vil uttalelsene til departementet ha relevans for belysningen av innholdet i hjemmehørendevurderingen etter sktl. § 2-2.

⁵⁴ Rt. 2002 s. 1144 på s. 1147, se også Lb-1999-285 (Borgating)

⁵⁵ Rt. 2002 s. 1144 s. 1147

⁵⁶ Rt. 2002 s. 1144 s. 1147

⁵⁷ Petter Dragvold, *Hjemmehørende-begrepet i skatteloven § 2-2* (2012) s. 104-105

⁵⁸ Utv. 1998 s. 848- Finansdepartementet, Spørsmål om alminnelig skatteplikt til Norge/likvidasjonsbeskatning når et norskregistrert aksjeselskap flytter styrefunksjonen og den administrative ledelsen til utlandet

⁵⁹ Petter Dragvold, *Hjemmehørende-begrepet i skatteloven § 2-2* (2012) s. 98

Det fremgår også i Utv. 2011 s. 123 at det er selskapets reelle tilknytningsforhold til Norge som er relevant i hjemmehørende vurderingen etter sktl. § 2-2, og at i grensetilfeller «må det som hovedregel legges avgjørende vekt på om selskapets virkelige ledelse på styrenivå finner sted i Norge». ⁶⁰ Et lignende synspunkt ble også presisert av overligningsnemnda ved SFS, med Frederik Zimmer i ledelsen i 1995-505 OLN. Nemnden uttalte at det avgjørende var stedet for selskapets virkelige ledelse på styrenivå, samt at det måtte trekkes grenser mot beslutninger som «skal treffes av henholdsvis generalforsamlingen og den daglige ledelse». ⁶¹

Dragvold argumenterer også for at reelle hensyn tilsier at det bør kunne vektlegges annet enn bare ledelse på styrenivå. Etter asl. § 6-12 er styret ansvarlig for forvaltningen av selskapet. Dersom selskapet har en «daglig leder vil forvaltningen være delt mellom styret og daglig leder». Om selskapet ikke har en daglig leder vil også styret «stå for den daglige ledelse». Om ledelse på daglig ledernivå ikke kan inkluderes i vurderingen vil dette «unødvendig komplisere vurderingen grunnet grensesnittet mellom hva som er beslutninger på daglig ledernivå og styrenivå». Videre presiseres det også at en utelukkelse av daglig ledelse i vurderingen, vil kunne medføre at Norge ikke har intern beskatningsrett tiltros for at beskatningsretten tilfaller Norge etter skatteavtaler. Spesielt etter endringer av kommentarene til OECD art. 4 (3) i 2008. ⁶²

Dragvold har i sin argumentasjon lagt hovedvekt på Høyesteretts uttalelser i Rt. 2002 s. 1144. Slik som Dragvold presiserer, virker det som at Høyesteretts har lagt til grunn Aarbakkes synspunkt. Nemlig at styre på daglig ledernivå også vil være av relevans i vurderingen. Et slikt synspunkt virker nærliggende. Høyesteretts henvisning til Aarbakke er en klar kontrast til lagmannsrettens uttalelser. Høyesteretts manglende presisering av lagmannsrettens uttalelser i Rt. 2002 s. 1144, med videre henvisning til Aarbakke taler for at en slik forståelse er korrekt. Sett ut ifra det overnevnte må det antas at styre ved daglig ledes var en del av den gjeldende rett etter sktl. § 2-2, før lovendringen i inntektsåret 2019.

⁶⁰ Utv. 2011 s. 123 – Hilde Widerberg og John Harald Berger, «Hjemmehørende»-begrepet i skatteloven, punkt 2.1

⁶¹ Utv. 2004 s. 339- Lilly Thielemann (red.) og Kari Alice Frønsdal, *Fra lignings- og klagebehandlingen ved Sentralskattekontoret for storbedrifter*, punkt 3.1.4

⁶² Petter Dragvold, *Hjemmehørende-begrepet i skatteloven § 2-2* (2012) s. 105

Et likt synspunkt ble også presisert i Ot.prp. nr. 16 (1991-1992) side 90 hvor det uttales at også daglig ledelse inngår i hjemmehørende-vurderingen etter sktl. § 2-2. Til tross for at finansdepartementet i utv. 1995 s. 481, påpekte at kun ledelse på styrenivå skulle anses relevant, strider dette både mot tidligere og senere uttalelser. Eksempelvis uttalelsene til departementet i Utv. 1998 s. 848. Utv. 1998 s. 848 omhandler i hovedsak forskjellene på hjemmehørende-vurderingen etter sktl. § 2-2 for norsk- og utenlandsregistrerte selskaper. Likevel blir det ikke presisert at daglig leders aktivitet ikke er av verdi i vurderingen.

I TKISA-2009-140366 ovenfor ble det poengtert at det ikke var tilstrekkelig at den daglige ledelsen ble utøvd i Norge, men at selskapet «reelt sett» ble ledet fra Norge. Dersom det er daglig leder i Norge som i størst grad utfører ledelsen av selskapet, vil det på bakgrunn av rettspraksis være nærliggende å anse selskapet som «hjemmehørende» i Norge etter sktl. § 2-2 første ledd.⁶³ Dette til tross for at ledelse på styrenivå befinner seg i utlandet.

Underrettsdommer er av mindre verdi enn Høyesterettsdommer, men sett i sammenheng med Høyesteretts henvisning til Aarbakke i Rt. 2002 s. 1144 taler dette for at daglig leders aktivitet var et vurderingsmoment i hjemmehørende-vurderingen etter sktl. § 2-2 før lovendringen i 2019. Likevel skal hovedsakelig ledelse på styrenivå vektlegges, jfr. ovenfor.

2.4 Hva inngår i selskapets reelle ledelse

Som det ble presisert ovenfor skal ledelse på styrenivå ha hovedvekt i «hjemmehørende»-vurderingen etter sktl. § 2-2. Det foreligger få retningslinjer i rettspraksis som kan bidra til å belyse hva ledelse på styrenivå består av.

Dragvold presiserer at det avgjørende i vurderingen er hvor beslutningene på styrenivå fattes, men at det likevel er vanlig for selskapets styre å gi daglig leder «fullmakt til å foreta beslutninger på styrenivå». Eksempelvis kan disse beslutningene bestå av inngåelse av «kontrakter som er av stor betydning, og derfor utenfor daglig leders beslutningskompetanse». ⁶⁴ Det er derfor ikke alltid er krav om at det er styret som utfører beslutningen. Det relevante er om det er fattet en beslutning som materielt sett er en

⁶³ TKISA-2009-140366 (Kristiansand Tingrett) Se b.la. Rt. 2002 s. 1144, s. 1147

⁶⁴ Petter Dragvold, *Hjemmehørende-begrepet i skatteloven § 2-2* (2012) s. 111

styrebeslutning. Dersom eksempelvis en daglig leder foretar en beslutning som kan anses som en styrebeslutning, vil spørsmålet være hvor beslutningen ble fattet.⁶⁵

Vurderingen av hvorvidt en beslutning skal anses å ha blitt gjennomført på styrenivå, kan ha utspring fra styrets forvaltningsansvar og tilsynsansvar. Etter asl. § 6-12 første ledd hører forvaltningen av selskapet «under styret». Som et resultat av dette skal styret blant annet i «nødvendig utstrekning fastsette planer og budsjetter» for virksomheten. Etter asl. § 3-4 skal også styret ivareta en forsvarlig egenkapital, samt fremme forslag til utdeling av «utbytte og endring av selskapskapitalen» etter asl. §§ 8-2, 10-3 og 12-3.⁶⁶

Etter asl. § 6-13 har styret også et tilsynsansvar som medfører at styret skal føre tilsyn med den «daglige ledelse og selskapets virksomhet for øvrig», og styret kan «fastsette instruks for den daglige ledelse».

Hovedoppgaven til styret er å fatte beslutninger i saker som «etter selskapets forhold er av uvanlig art eller av stor betydning», eksempelvis beslutninger som er «strategisk viktige for selskapets virksomhet og drift». Dette kan innebære «beslutninger om kjøp, salg og pantsettelse av betydelige driftsmidler». Det er ikke nok at styret instruerer daglig leder dersom beslutningen kan treffes av den daglige leder, ettersom slik instruks ikke vil medføre at beslutningen blir en styrebeslutning.⁶⁷

At man i vurderingen om det foreligger en styrebeslutning skal se til selskapets forvaltning- og styreansvar etter aksjeloven, virker treffende. Videre vil forslag til utdeling av utbytte eller endring av egenkapitalen bli ansett som en beslutning av stor betydning for selskapet, jfr. asl. §§ 6-13 og 3-4. Dersom beslutningen som er fattet er beslektet til de styrebeslutningene regulert av aksjeloven, er det nærliggende å anta at det er foretatt en styrebeslutning. Aksjeloven vil dermed være et relevant moment i vurderingen.

For å vurdere hvilket forhold selskapet har til Norge, er det relevant å se på hvor ledelsen på styrenivå utøves. Dersom beslutninger fattes i møter hvor hele styret er til stede, er det «ikke

⁶⁵ Utv. 2011 s. 123 punkt 2.2, se videre 1995-505 OLN

⁶⁶ Utv. 2011 s. 123 punkt 2.2, se videre 1995-505 OLN

⁶⁷ Utv. 2011 s. 123 punkt 2.2, se videre 1995-505 OLN

tvil om hvor beslutningene tas». ⁶⁸ Dersom et selskap har fysiske styremøter i Norge, vil dette tale sterkt for at selskapet er «hjemmehørende» i Norge etter sktl. §2-2.

Det overnevnte synspunkt er også presisert av Torild H. Myrli som uttaler i kapittelet *utenlandsk selskap- Hjemmehørende i Norge*, punkt 4.2.2 at hvor selskapets formelle styre avholder sine styremøter, «vil være et utgangspunkt, men ikke et avgjørende» moment i vurderingen om et selskap skal anses hjemmehørende i Norge. ⁶⁹

Videre presiseres det av Torild H. Myrli at det avgjørende er likevel hvorvidt «beslutninger som materielt sett er beslutninger på styrenivå, fattes i Norge», dette til tross for om det er «det formelle styret eller andre som fatter beslutningene». ⁷⁰

I de tilfellene det ikke er mulig å peke på et fysisk sted som styret befant seg da avgjørelsen ble tatt, f.eks. dersom beslutningen ble tatt ved hjelp av video- eller telefonsamtale, anser Dragvold at løsningen er mer komplisert og usikker enn overnevnte tilfelle. En mulighet er å anse møtet avholdt der stemmeflertallet oppholder seg ved beslutningstidspunktet. Dragvold anser en slik løsning som det mest plausible alternativet, ettersom vurderingskriteriet er hvor «beslutningen tas». ⁷¹

Dersom flertallet av styremedlemmene befinner seg i Norge, er det klare holdepunkter for at selskapet reelt sett ledes fra Norge. Spesielt der teknologi gjør det mulig for styremedlemmer å avholde møter over videosamtaler, vil Dragvold sin løsning ovenfor virke som en forsvarlig løsning. Dersom flertallet befinner seg i utlandet vil ikke beslutningen tas i Norge, og det vil også være vanskelig å anse selskapet som styrt fra Norge dersom styret i all hovedsak befinner seg i utlandet.

2.5 Selskaper stiftet i Norge

Et annet spørsmål er når et norsk selskap, henholdsvis et som er stiftet og registrert i Norge, kan anses å ikke lengre være «hjemmehørende» til riket etter sktl. § 2-2. Problemet oppstår

⁶⁸ Petter Dragvold, *Hjemmehørende-begrepet i skatteloven § 2-2* (2012), s. 112

⁶⁹ Torild H. Myrli (2013) punkt 4.2.2 s. 60

⁷⁰ Torild H. Myrli (2013) punkt 4.2.2 s. 60

⁷¹ Petter Dragvold, *Hjemmehørende-begrepet i skatteloven § 2-2* (2012), s. 112-113

der et selskap sitt styre ikke lengre opererer i Norge, eller selskapets styre på ledernivå ikke lengre har en reell tilknytning til Norge. Eksempelvis der ledelse og selskapets drift opererer i utlandet.⁷²

Departementet uttalte i Ot.prp.nr.16 (1991-1992) s. 63 at vedrørende aksjeselskaper og «lignende selskaper» vil skatteplikten «generelt» opphøre ved «likvidasjon eller oppløsning på annen måte». Dette ettersom selskapet er ikke lenger er et eget skattesubjekt. Videre presiseres det at aksjeselskaps skatteplikt til Norge kan også opphøre dersom «den faktiske ledelse av selskapet flyttes utenfor norsk beskatningsområde». Likevel presiseres det at det i det overnevnte tilfellet kan «være aktuelt å anse selskapet likvidert og gjennomføre beskatning etter de ulovfestede regler om gjennomskjæring».⁷³

Et slikt synspunkt er også presisert i Utv. 1998 s. 848. Der presiseres det at dersom et norskregistrert aksjeselskap ikke lengre anses som norsk i henhold til den norske aksjeloven, vil eierne ha «plikt til å avvikle selskapet gjennom oppløsning og likvidasjon». Dersom eierne «forsømmer avklingsplikten» vil dette kunne resultere i «likvidasjonsbeskatning ut fra gjennomskjæringsbetraktninger». Begrunnelsen for at en slik unnlattelse kan resultere i beskatning ved gjennomskjæring er at unnlattelse av likvidasjon vil være begunstigende for eierne. En slik unnlattelse kan dermed tenkes å være skattemotivert, og kan anses for å være illojalt i henholdt til «til norske skatteregler».⁷⁴

Departementet uttaler videre i Ot.prp.nr.16 (1991-1992) s. 63 punkt 5.4.2.1 at i vurderingen om et norskregistrert selskap er flyttet utenfor norsk beskatningsområde, vil vurderingstemaet faktisk ledelse omfatte «både avgjørelser om den daglige drift av selskapet og styrebeslutninger». Det blir likevel presisert at dersom «ledelsesfunksjonene er delt, slik at utøvelsen skjer dels i og dels utenfor Norge, kan det være vanskelig å avgjøre hvor den faktiske ledelse finner sted». Det nevnes ingen spesifikke utslagsgivende momenter som kan være relevant i en slik situasjon hvor ledelsesfunksjonen er delt.

Det nevnes likevel i utv. 1998 s. 848 at dersom et aksjeselskap er «stiftet og registret i henhold til norsk lovgivning», men ledelse og drift av selskapet skjer utenlands, må

⁷² Utv. 1998 s. 848

⁷³ Ot.prp. nr. 16 (1991-1992) - *Oppfølging av skattereformen 1992* s. 63

⁷⁴ Utv. 1998 s. 848

hjemmehørende-vurderingen etter skatteloven bero på «en helhetsvurdering av alle de konkrete tilknytningsforhold selskapet har til Norge». Det faktum at selskapet er registrert i Norge er «isolert sett ikke avgjørende for å anse selskapet som hjemmehørende i Norge». Samtidig er ikke styremøter som avholdes i utlandet «avgjørende for å anse selskapet som ikke hjemmehørende her».⁷⁵

Ytterligere nevnes flere momenter som kan være relevant i vurderingen. Blant annet vil «lokalisering av selskapets hovedadministrasjon og daglig ledelse under styret», og faktisk «funksjonsfordeling ellers mellom organer i Norge og i utlandet». Videre uttales det i utv. 1998 s. 848 at «norsk lokalisering av de årlige generalforsamlingsmøtene i selskapet være et moment i retning av å anse selskapet som hjemmehørende i Norge».

Imidlertid er det verdt å poengtere at i uttalelsene i Ot.prp. nr. 16 (1991-92) om at aksjeselskapers skatteplikt kan opphøre «dersom den faktiske ledelse av selskapet flyttes utenfor norsk beskatningsområde», blir formuleringen «kan» benyttet.⁷⁶ Ifølge utv. 1998 s. 848 kan dermed ikke disse uttalelsene «tas til inntekt for det syn at dette uten videre vil bli resultatet der et norsk registrert selskap flytter sin faktiske ledelse til utlandet». Dette på grunn av formuleringen «kan». Finansdepartementet anser imidlertid at opphør av skatteplikt som følge av at den faktiske ledelse forflyttes utenfor Norge er dekkende for et «utenlandsk registrert aksjeselskap».⁷⁷

Det synspunktet som ble uttrykt i utv. 1998 s. 848 strider mot det som tidligere har blitt uttalt, eksempelvis i Ot.prp. nr. 16 (1991-1992), men også i Utv. 1995 s. 481. Det presiseres i utv. 1995 s. 481 at «[d]epartementet antar at et aksjeselskap må anses hjemmehørende i Norge dersom selskapets faktiske ledelse på styrenivå finner sted i Norge». Videre uttales det at «[d]ette gjelder selv om selskapet er registrert i utlandet» og formelt er «opprettet i tråd med utenlandsk aksjelovgivning». En slik uttalelse, med formuleringen «selv om» selskapet er utenlandsk, tilsier at vurderingskriteriet for norsk- og utenlandsregistrerte selskaper skal samsvare.⁷⁸

⁷⁵ Utv. 1998 s. 848

⁷⁶ Ot.prp. nr. 16 (1991-1992) - *Oppfølging av skattereformen 1992* s. 63

⁷⁷ Utv. 1998 s. 848

⁷⁸ Utv. 1995 s. 481

Ut fra det overnevnte virker dermed Finansdepartementet å ha utformet et utvidet vurderingskriterium for norskregistrerte selskap, fremfor utenlandsregistrerte. Et slikt synspunkt er også poengtert av Torild H. Myrli som uttaler at Finansdepartementet «synes å legge til grunn strengere kriterier for når et norskregistrert selskap skal anses for hjemmehørende i utlandet enn omvendt, hvilket er blitt kritisert i teorien». ⁷⁹

Uttalelsene til Finansdepartementet i utv. 1998 s. 848 har også blitt kritisert av Petter Dragvold. Dragvold poengterer at lovteksten «skiller ikke mellom utenlandsk og norsk registrerte selskap, noe som taler for at vurderingskriteriet er det samme uavhengig om selskapet er registrert i Norge eller utlandet». Det følger av sktl. § 2-2 (1) at selskapet har plikt til å svare skatt dersom de er «hjemmehørende i riket», lovteksten uttrykker dermed ikke noe som tilsier at det foreligger et skille mellom norsk og utelandsregistrerte selskaper. ⁸⁰

Dragvold henviser også til Høyesterettsuttalelser i Rt. 2002 s. 1144, hvor Høyesterett legger til grunn lagmannsrettens uttalelser. Høyesterett uttaler at lagmannsretten «har lagt til grunn 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». Videre presiseres det at til «støtte for dette har lagmannsretten vist til en uttalelse av 28. februar 1995 fra Finansdepartementet til Sentralskattekontoret for storbedrifter. Lagmannsretten legger videre til grunn at dette var gjeldende rett allerede i 1989». ⁸¹ Et slikt synspunkt samsvarer med uttalelsene nevnt ovenfor vedrørende Utv. 1995 s. 481. ⁸²

Høyesterett uttrykker sin støtte til lagmannsrettens synspunkt ved å presisere at «jeg er enig med lagmannsretten i at et utenlandsk selskap må anses skatterettslig hjemmehørende i Norge dersom selskapet reelt sett må anses ledet fra Norge». ⁸³ Dette med videre henvisning til b.la. Ot.prp. nr. 16 (1991-92), hvor det presiseres på side 67 at «[e]t 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

⁷⁹ Torild H. Myrli (2013) punkt 4.2.3 s. 60-61

⁸⁰ Petter Dragvold, *Hjemmehørende-begrepet i skatteloven § 2-2* (2012), s. 106

⁸¹ Rt. 2002 s. 1144 s. 1147

⁸² Petter Dragvold, *Hjemmehørende-begrepet i skatteloven § 2-2* (2012), s. 109-110, se også side 103

⁸³ Rt. 2002 s. 1144 s. 1147

ledes fra utlandet, men fra Norge, jf. skatteloven § 15 første ledd b. I denne situasjonen vil selskapet likevel være skattemessig hjemmehørende i Norge.»⁸⁴

Høyesterett virker her ikke å skille mellom utenlandske og norskregistrerte selskaper. Det sentrale virker derimot å være om «selskapet reelt sett må anses ledet fra Norge». Uavhengig om selskapet er norsk- eller utlandsregistrert. Et slikt synspunkt er også presisert av Dragvold, som uttaler at Høyesterett synes «å legge til grunn at vurderingskriteriet er likt uavhengig av om selskapet er registrert i Norge eller i utlandet».⁸⁵

Som nevnt ovenfor skiller ikke loven mellom norsk- eller utenlands registrerte selskaper. Det faktum at loven ikke skiller mellom de ulike selskapene, taler mot at det skal oppstilles ulike vurderingskriterier for norsk- og utenlandsregistrerte selskap. Videre er det som nevnt ovenfor ikke blitt oppstilt et skille i rettspraksis, og Høyesterett har heller ikke uttrykkelig tatt stilling til spørsmålet. Uttalelsene til finansdepartementet i utv. 1998 s. 848 har heller ingen støtte i forarbeider, eksempelvis Ot. prp.nr. 16 (1991-92). På bakgrunn av det overnevnte, er det dermed nærliggende at det ikke forelå et skille mellom vurderingskriteriet for norsk- og utenlands registrerte selskap før lovendringen i 2019.

3. Ny skattelov § 2-2 etter inntektsåret 2019

Med virkning fra inntekståret 2019 har skatteloven fått en presisering i § 2-2 syvende og åttende ledd, som ytterligere kan bidra til å avklare hva som ligger i vilkåret «hjemmehørende» i skatteloven § 2-2. Det følger av skatteloven § 2-2 syvende ledd at «[s]om hjemmehørende i riket etter første ledd anses selskaper m.v.» som er « a) stiftet i henhold til norsk selskapsrett,» eller « b) har reell ledelse i Norge». I vurderingen av om reell ledelse er i Norge, skal det ses hen til «hvor ledelse på styrenivå og daglig ledelse utøves, men også til øvrige omstendigheter ved selskapets organisering og virksomhet», jfr. sktl. § 2-2 syvende ledd bokstav b.

⁸⁴ Ot.prp. nr. 16 (1991-1992) - *Oppfølging av skattereformen 1992* s. 67

⁸⁵ Petter Dragvold, *Hjemmehørende-begrepet i skatteloven § 2-2* (2012) s. 109

Videre etter skatteloven § 2-2 (8) er det presisert at «[e]t selskap m.v. som nevnt i syvende ledd, skal likevel ikke anses som hjemmehørende i riket, dersom selskapet etter skatteavtale er hjemmehørende i en annen stat.».

Det er presisert i Prop. 1 LS (2018-2019) at sammenlignet med «gjeldende rett innebærer forslaget at det skal foretas en noe bredere vurdering for å avgjøre om et selskap stiftet i utlandet, skal anses hjemmehørende i Norge.⁸⁶ Spørsmålet om bosted vil derfor ikke lenger bare kunne avgjøres på bakgrunn av hvor selskapets ledelse på styrenivå faktisk utøves. Videre er det presisert i Prop. 1 LS (2018-2019) at ved å «trekke inn flere momenter i vurderingen, mener departementet at man mer presist vil kunne fastslå hvor selskapet reelt sett ledes fra».⁸⁷ Den overnevnte presiseringen kan dermed åpne opp for en bredere vurdering som er mer i samsvar med internasjonal rett.

3.1 Stiftet i henhold til norsk selskapsrett

Som nevnt ovenfor har det tidligere vært usikkert om det foreligger forskjellige kriterier i hjemmehørende-vurderingen etter sktl. § 2-2 for norsk- og utenlandsregistrerte selskaper. Dette blant annet på grunn av finansdepartementets uttalelser i Utv. 1998 s. 848. Det forelå dermed et spørsmål om det forelå et strengere vurderingskriterier for norskregistrerte selskaper, enn for utenlandske. En slik differensiering var imidlertid ikke blitt bekreftet av Høyesterett, som ikke virket å skille mellom norsk- og utenlandsregistrerte selskap i Rt. 2002 s. 114. Imidlertid forelå det et utgangspunkt om at norskregistrerte selskaper skal anses som «hjemmehørende» etter sktl. § 2-2 første ledd.⁸⁸

Likevel er det mulig å anta at et selskap som er stiftet i Norge og etter norsk selskapsrett kunne ha blitt ansett utflyttet etter den tidligere hjemmehørende-vurderingen. Dersom selskapets nye hjemmehørende stat ikke baserer sin hjemmehørende-vurdering etter vilkåret om reell ledelse, men etter stiftelseslandet kan dette resultere i et bostedsløs selskap.⁸⁹ Dette ettersom selskapet ikke vil anses norsk etter norsk internrett, og heller ikke hjemmehørende

⁸⁶ Prop. 1 LS (2018-2019), s. 140

⁸⁷ Prop. 1 LS (2018-2019), s. 140

⁸⁸ Utv. 1998 s. 848

⁸⁹ Høringsnotat - Endring i skatteloven § 2-2 første ledd (hjemmehørende-begrepet for selskap mv.) Saksnr. 15/2550, 16.03.2017, s. 15

etter den utenlandske statens internrett. Regelen vil også forhindre at selskaper går aktivt inn for å anses bostedsløse. Eksempelvis ved at selskapet aktivt flytter reell ledelse i land som «utelukkende bruker stiftelse som hjemmehørende-kriterium».⁹⁰ Regelen i sktl. § 2-2 syvende ledd bokstav a, vil dermed kunne sikre norsk beskatningsrett i slike tilfeller, og forhindre at selskapets anses som bostedsløs.⁹¹

I Prop. 1 LS (2018-2019) nevnes det nettopp at reglens «hovedvirkning vil være at de er preventive mot skattemotiverte tilpasninger».⁹² Å forhindre slike skattemotiverte tilpasninger gjennom lovgivning må anses som positivt. Både fra et skatteøkonomisk perspektiv, men også for forutberegnelighetssynspunkt. Dersom et selskap klarer å tilpasse seg slik at det er bostedsløs, vil selskapet potensielt kunne klare å unngå skatteplikt. Dette da selskapet ikke anses hjemmehørende etter intern rett, og Norge ikke har intern beskatningshjemmel.⁹³

Ikke bare vil en skatteplikt for norsk registrerte selskaper forhindre bostedsløse selskaper og slike skattemotiverte tilpasninger. Endringene i sktl. § 2-2 syvende ledd vil også bidra til å ytterligere klargjøre hjemmehørende-begrepet. Bullen og Brødholt anfører at ytterligere lovfesting av hjemmehørende-vurderingen er gunstig ved at den er mer tilgjengelig for skatteyttere og skattemyndighetene, uavhengig av hva regelen består av.⁹⁴ Et slikt synspunkt må anses å være riktig. Uavhengig av innholdet i lovregelen vil en ytterligere presisering gjøre hjemmehørende-vurderingen i sktl. § 2-2 mer forutberegnelighet og tilgjengelighet for skatteyteren.

Den tidligere rettstilstanden rundt hjemmehørende vilkåret i sktl. § 2-2 har hatt flere teoretiske usikkerheter som ikke har blitt tilstrekkelig besvart. Blant annet hvorvidt det forelå andre vilkår for norsk registrerte selskap å bli ansett som utflyttet, enn for utenlandske selskap å anses hjemmehørende i Norge. Ikke bare har praksisen variert hos skattemyndighetene med

⁹⁰ Høringsnotat - Endring i skatteloven § 2-2 første ledd (hjemmehørende-begrepet for selskap mv.), (2017), s. 15

⁹¹ Høringsnotat - *Endring i skatteloven § 2-2 første ledd (hjemmehørende-begrepet for selskap mv.)*, (2017), s. 15, se også Prop. 1 LS (2018-2019) 2019 s. 130

⁹² Prop. 1 LS (2018-2019), For budsjettåret 2019- Skatter, avgifter og toll, 2019, s. 131

⁹³ Høringsnotat - *Endring i skatteloven § 2-2 første ledd (hjemmehørende-begrepet for selskap mv.)*, (2017), s. 3

⁹⁴ Andreas Bullen og Henrik Brødholt, *Nytt hjemmehørende-begrep for selskaper - del I: Skattemessig hjemsted for selskaper*, i Revisjon og Regnskap nr. 1/2019, s. 59-66, på s. 60

motstridende uttalelser i utv. 1995 s. 481 og utv. 1998 s. 848, men spørsmålet har heller ikke blitt tilstrekkelig besvart av Høyesterett.

Det faktum at det nå er spesifisert i sktl. § 2-2 syvende ledd bokstav a at det foreligger forskjell på norsk og utenlandsk registrerte selskaper, har bidratt til å belyse hjemmehørende vurderingen. Dette ved at det ikke lenger foreligger tvil om hvilke momenter som skal vektlegges i vurderingen om et norsk selskap skal anses utflyttet. Dette skaper forutberegnelighet for skatteyttere og selskap. Videre vil lovfestingen av konkrete momenter i hjemmehørende vurderingen i sktl. § 2-2 forhindre at det oppstår fremtidige teoretiske problemstillinger.

3.2 Reell ledelse

Tidligere var det usikker hvorvidt selskapets generelle ledelse inngikk i vurderingen om selskapets tilknytningsforhold til Norge, og selskapets «reelle ledelse». Videre var det usikkert i hvilken grad daglig ledelse skulle vektlegges i vurderingen, dersom daglig ledelse inngikk i vurderingen. Flere teoretikere, herunder Aarbakke og Dragvold, samt forarbeider utrykte støtte til at ledelse på daglig ledernivå skulle inngå i vurderingen. Høyesterett var imidlertid beskjedne med å ta stilling til spørsmålet. De eneste veiledende uttalelsene var Høyesteretts uttalelser i Rt. 2002 s. 1144, hvor Høyesterett legger lagmannsrettens rettsforståelse til grunn med videre henvisninger til Aarbakke og Ot.prp nr. 16 (1991-92).

Det er også på det rene at tidligere lovgivning ikke har gitt veiledning for hjemmehørende vurderingen etter sktl. § 2-2. I likhet med overnevnte endring, medfører dette en ytterligere presisering av innholdet i hjemmehørende vurderingen.

Ettersom det tidligere var usikkert om daglig leders aktivitet inngikk i vurderingen, vil lovendringen potensielt medføre en bredere vurdering enn tidligere. Det er presisert i Prop. 1 LS (2018-2019) at endringen vil medføre at det skal foretas «en noe bredere vurdering» sammenliknet med tidligere rett.⁹⁵ Departementet uttaler også at ved å kunne trekke inn «flere

⁹⁵ Prop. 1 LS (2018-2019), s. 140

momenter i vurderingen», er det i større grad mulig å fastslå hvor selskapets reelle styre befinner seg.⁹⁶

Til tross for at styre på daglig ledelsesnivå nå er lovfestet, er det imidlertid usikkert om vurderingskriteriet er bredere enn tidligere. Som nevnt ovenfor har flere teoretikere antatt at ledelse på daglig ledernivå har tidligere inngått i hjemmehørende vurderingen. Et resultat av det overnevnte er at tilføyelsen av «daglig ledelse» i sktl. § 2-2 syvende ledd ikke vil medføre en utvidet hjemmehørende vurdering. Dersom en tar Høyesteretts henvisning til Aarbakke i Rt. 2002 s. 144 i betraktning, virker det plausibelt å anta at daglig ledelse allerede var et relevant moment i vurderingen.

Likevel er det på det rene at en klar fastsettelse av «ledelse på styrenivå og daglig ledelse» som vurderingsmoment etter sktl. § 2-2 syvende ledd er gunstig. Lovfestelsen av klare vurderingsmomenter medfører at hjemmehørende vurderingen både er håndfast og forutberegnelig. Videre har presiseringen som konsekvens at den fjerner tidligere teoretisk usikkerhet, som tidligere ikke har blitt redegjort for av Høyesterett. Endringen kan også bidra til å avdekke hvilken vekt ledelse på daglig ledernivå skal få i hjemmehørende vurderingen.

Under tidligere rettstilstand forelå det en enighet blant teoretikere at hovedvekten i vurderingen skulle tilfalle ledelse på styrenivå. Vurderingen etter tidligere vurderingskriteriet selskapets «reelle styre», var dermed i stor grad avhengig av selskapets styre og aktivitet.⁹⁷ En slik vektning kunne imidlertid åpne for selskapsorganisering hvor selskapets styre befant seg i utlandet, mens daglig leder befant seg i Norge. Etter tidligere regler ville selskapet anses som ikke hjemmehørende etter norsk internrett, og Norge ville dermed ikke ha intern beskatningshjemmel. Dette til tross for at selskapet kunne anses hjemmehørende i Norge etter internasjonale skatteavtaler.

Den overnevnte problemstillingen er ved lovendring tatt stilling til i Prop. 1 LS (2018-2019). Problemet rundt såkalt delt ledelse er nå regulert, og det foreligger ikke lengre en «presumpsjon for at reell ledelse på styrenivå» vil være avgjørende i

⁹⁶ Prop. 1 LS (2018-2019), s. 140

⁹⁷ Se bl.a. Utv. 2011 s. 123 og 1995-505 OLN

hjemmehørende vurderingen etter sktl. § 2-2 syvende ledd.⁹⁸ En slik presisering i rettsstilstanden vil dermed hindre at selskap plasserer styreledelsen i utlandet, samtidig som daglig leder gis «vide fullmakter» og plasseres i Norge.⁹⁹ Dette for å forhindre at selskapets reelle styre og tilknytningsforhold ikke skal anses hjemmehørende etter sktl. § 2-2 syvende ledd. Det presiseres nå i Prop.1 LS at dersom daglig ledelse er gitt «vide fullmakter», vil dette være et moment i vurderingen som taler for at selskapet skal anses som hjemmehørende i det land den daglige ledelse finner sted.¹⁰⁰

3.3 Øvrige omstendigheter

Det fremkommer også av sktl. § 2-2 syvende ledd at også «øvrige omstendigheter» ved selskapets «organisering og virksomhet». Dette utgjør en enda større utvidelse av den tidligere ulovfestede hjemmehørende vurderingen etter sktl. § 2-2. Som nevnt ovenfor, vil selskapets ledelse på styre- og daglig ledelsesnivå være det sentrale momentet i vurderingen. Det er presisert i forarbeidet at dersom ledelse på styre- og daglig ledernivå befinner seg i Norge eller utlandet, vil det ikke være «nødvendig» å ta i betraktning andre omstendigheter i selskapet.¹⁰¹ Likevel vil omstendigheter ved selskapet være av relevans ved tvilstilfeller. Henholdsvis der det er vanskelig å avgjøre hvor selskapets reelle ledelse befinner seg.

Omstendigheter som vil være relevant i vurderingen er hvor generalforsamlingen avholdes, hvor selskapets kontor er og hvor selskapets virksomhet drives fra. Det nevnes også i Prop.1 LS (2018-2019) at hvor investeringsbeslutninger blir avgjort også vil være av relevans i vurderingen.¹⁰²

Det er nærliggende å anta at det foreligger et krav om at investeringsbeslutningene er av en viss materiell størrelse. Som nevnt av Bullen og Brødholt vil det ikke være tilstrekkelig at ansatte i selskapet velger å gå til innkjøp av noe trivielt til bedriften. Eksempelvis en printer

⁹⁸ Høringsnotat - *Endring i skatteloven § 2-2 første ledd (hjemmehørende begrepet for selskap mv.)*, (2017) s. 19

⁹⁹ Prop. 1 LS (2018-2019), s. 141

¹⁰⁰ Prop. 1 LS (2018-2019), s. 141

¹⁰¹ Prop. 1 LS (2018-2019), s. 140

¹⁰² Prop. 1 LS (2018-2019), s. 140-141

eller kaffemaskin.¹⁰³ Et slikt synspunkt må være korrekt. Investeringen må påvirke selskapet som helhet, og ikke bare kontoret eller lokasjonen de ansatte befinner seg på.

En potensiell problemstilling er hvilken vekt de ulike momentene vil få i vurderingen. At lovtekst og forarbeider presiserer at andre momenter er av relevans vil som sagt utfylle den tidligere ulovfestede vurderingen. Likevel vil det i tvilstilfeller, der det ikke er mulig å vurdere hvor selskapets reelle styre blir utøvd, kunne oppstå spørsmål om hvilke momenter som skal få avgjørende vekt. Dersom slike problemstillinger oppstår, vil det være nødvendig for hjemmehørende-vurderingen etter sktl. § 2-2 å bli tilstrekkelig utformet gjennom rett- eller likningspraksis. Dette for å forhindre en at det oppstår ubesvarte problemstillinger, slik som under tidligere rettstilstand.

Videre medfører nedfellelsen av vurderingsmomenter, at utformingen av hjemmehørende-vurderingen etter sktl. § 2-2 i større grad samsvarer internasjonale skatteavtaler. Eksempelvis fremkommer det av OECDs kommentarer til artikkel 4 (3) (2017), at avtalelandene skal ta i betraktning hvor «where its accounting records» befinner seg.¹⁰⁴

3.4 Hvor befinner selskapets reelle styre seg?

I vurderingen av hvor selskapets reelle styre blir utøvd, er det antatt i Prop. 1 LS (2018-2019) at lokasjonen av daglig ledelse vil være uproblematisk å bedømme. Dette da vurderingen skal ta utgangspunkt i hvor den daglige ledelse «arbeider og oppholder seg».¹⁰⁵ Likevel fremkommer det videre i Prop. 1 LS at det vil potensielt være mer komplisert å bedømme hvor ledelse på styrenivå bli utøvet. Dette da det er mulig for styret å kommunisere seg imellom, uten fysisk oppmøte. Hvor styremøte avholdes vil som resultat ikke vær avgjørende. Et nærliggende alternativ er slik som Dragvold presiserer, at det avgjørende vil være der flertallet av styret befinner seg ved beslutningstidspunktet.¹⁰⁶

¹⁰³ Andreas Bullen og Henrik Brødholt, *Nytt hjemmehørende-begrep for selskaper, del II: Skattemessig hjemsted for selskaper*, i Revisjon og Regnskap nr. 2/2019, s. 67-73, på s. 72

¹⁰⁴ OECD (2017), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, OECD Publishing, Paris, *Commentary on Article 4 concerning the definition of resident*, Punkt 21.1.

¹⁰⁵ Prop. 1 LS (2018-2019), *For budsjettåret 2019- Skatter, avgifter og toll*, 2019, s. 141

¹⁰⁶ Petter Dragvold, *Hjemmehørende-begrepet i skatteloven § 2-2* (2012), s. 112

3.5 Skatteunntaket

Det følger nå av sktl. § 2-2 åttende ledd at dersom selskapet anses hjemmehørende i riket etter stkl. § 2-2 syvende ledd, skal selskapet likevel ikke anses hjemmehørende i Norge dersom selskapet «etter skatteavtale er hjemmehørende i en annen stat.»

I Prop. 1 LS presiseres det at regelen har blant annet som funksjon å forhindre skattemotiverte tilpasninger. Eksempelvis ved at et selskap etter skatteavtaler anses som hjemmehørende i utlandet, men ønsker å anses som hjemmehørende i Norge.¹⁰⁷ Dette for å godgjøre seg av konsernbidragsordningen eller fritaksmetoden, se sktl. §§ 2-38 og 10-2.¹⁰⁸ For at regelen i sktl. § 2-2 åttende ledd skal komme til anvendelse, må skatteavtalen være egnet til å løse bostedsspørsmålet. Et resultat av dette er at dersom skatteavtalen ikke inneholder en konfliktløsningsbestemmelse, vil unntaket i sktl. § 2-2 åttende ledd ikke komme til anvendelse. Det fremkommer av forarbeidene at unntaket vil gjøre seg gjeldende for norskregistrerte selskaper, samt utenlandske selskaper som anses som hjemmehørende i Norge etter sktl. § 2-2.¹⁰⁹

En problemstilling som kan oppstå er spørsmålet om forutberegnelighet. Etter tidligere OECD artikkel 4 (3) var det avgjørende hvor selskapets «place of effective management» befant seg.¹¹⁰ Etter endringene av OECD mønsteravtale i 2017, er det nå nødvendig for kompetente myndigheter å «determine by mutual agreement» i hvilken stat selskapet skal anses hjemmehørende i. I sistnevnte tilfelle vil selskapet se seg nødt til å be myndigheter om å avgjøre hvilken stat selskapet skal anses hjemmehørende i. Dette fremfor at selskapet selv skal avgjøre, og dokumentere, hvilken stat den skal anses hjemmehørende i etter skatteavtalen. I det tilfellet skatteavtalen benytter seg av den nye regelen i OECD, vil ikke skatteavtaleunntaket i stkl. § 2-2 syvende ledd gjøre seg gjeldende før myndighetene har avklart hvilken stat selskapet skal anses hjemmehørende i.¹¹¹ Et resultat av dette er at

¹⁰⁷ Prop. 1 LS (2018-2019), s. 142 og 133, se også Andreas Bullen og Henrik Brødholt, *Nytt hjemmehørendebegrep for selskaper - del I: Skattemessig hjemsted for selskaper* s. 63

¹⁰⁸ Andreas Bullen og Henrik Brødholt, *Nytt hjemmehørendebegrep for selskaper - del I: Skattemessig hjemsted for selskaper* (2019), s. 63

¹⁰⁹ Prop. 1 LS (2018-2019), s. 142

¹¹⁰ Prop. 1 LS (2018-2019), s. 132

¹¹¹ Prop. 1 LS (2018-2019), s. 142, se også Andreas Bullen og Henrik Brødholt, *Nytt hjemmehørendebegrep for selskaper - del I: Skattemessig hjemsted for selskaper* (2019), s. 65

selskapet vil kunne risikere dobbeltbeskatning inntil myndighetene har avgjort hjemmehørende vurderingen.¹¹²

Videre vil skatteavtaler basert på den nye OECD art. 4 (3) være mer generell enn den tidligere bestemmelsen. Da tidligere vurdering etter OECD art. 4 (3) baserte seg på selskapets reelle ledelse, vil det i større grad tillate at myndigheter tar andre momenter i betraktning enn tidligere. Dette poengteres i forarbeidene, da det uttales at det fra skatteytters perspektiv vil være en «ulempe at bestemmelsen ikke er like forutsigbar som tidligere art. 4 (3)». ¹¹³ Et annet moment av relevans er at etter OECD 2017 art. 4 (3), vil selskapet «not be entitled to any relief or exemption from tax» dersom de kompetente myndigheter ikke kommer til enighet. Ettersom statene ikke er forpliktet til å komme til enighet, vil dette medføre at selskapet risikerer dobbeltbeskatning.¹¹⁴

Det følger av OECD art. 21 (1) «items of income of a resident of a contracting state» skal kun skattes i den staten selskapet anses hjemmehørende i etter skatteavtalen. Dersom et selskap anses som hjemmehørende i utlandet etter skatteavtale, vil Norge dermed ikke ha beskatningsrett på inntekter som ikke har kilde i Norge. Bullen og Brødholdt presiser at til tross for at Norge har gitt opp sin beskatningsrett etter OECD art. 21 (1) dersom selskapet anses hjemmehørende i utlandet, vil skatteavtaleunntaket forhindre at selskapet kan benytte seg av goder som følger av at selskapet anses hjemmehørende etter sktl. § 2-2.¹¹⁵

4. Mønsteravtalen- OECD

Hvorvidt en stat har beskatningsrett beror på intern rett. Likevel kan det oppstå internasjonale bostedskonflikter ved at et selskap anses hjemmehørende etter internretten i to land. Dersom et selskap anses hjemmehørende i to land, vil selskapet risikere dobbeltbeskatning. For å

¹¹² Prop. 1 LS (2018-2019), s. 142, se også Andreas Bullen og Henrik Brødholt (2019), *Nytt hjemmehørende begrep for selskaper - del I: Skattemessig hjemsted for selskaper*, s. 65

¹¹³ Prop. 1 LS (2018-2019), s. 139

¹¹⁴ Andreas Bullen og Henrik Brødholt, *Nytt hjemmehørende begrep for selskaper - del I: Skattemessig hjemsted for selskaper* (2019), s. 65

¹¹⁵ Andreas Bullen og Henrik Brødholt, *Nytt hjemmehørende begrep for selskaper - del I: Skattemessig hjemsted for selskaper* (2019), s. 63

forhindre et slikt resultat har Norge inngått skatteavtaler med den hensikt å unngå dobbeltbeskatning.¹¹⁶

En av de mest sentrale rettskildene for skatteavtaler er OECDs mønsteravtale. Allerede på 50-tallet igangsatte Organisation for Economic Co-operation and Development, OECD, arbeidet med å utvikle en mønsteravtale. Arbeidet resulterte i 1963 den første mønsteravtalen. Flere utgaver har senere blitt publisert, og er gjengjort i de fleste skatteavtaler inngått etter mønsteravtalen oppstod i 1963.¹¹⁷ OECD er ikke en selvstendig skatteavtale, men fungerer som en mal eller rammeverk for andre selvstendige skatteavtaler.

Skatteavtaler og konvensjoner skal tolkes i lys av de prinsipper som følger av Wien-konvensjonen. Det fremkommer av art. 31 (1) at “[a] treaty shall be interpreted in good faith in accordance with the ordinary meaning to be given to the terms of the treaty in their context and in the light of its object and purpose”.¹¹⁸ Avtalen er ikke ratifisert av Norge, men Wien-konvensjonen gir utrykk for sedvanlige tolkningsmetoder for traktater.¹¹⁹

4.1 OECD sin påvirkning på bostedsbegrepet i norsk internrett

Frem til 2017 fulgte det av OECD art. 4 (3) at en juridisk person anses hjemmehørende i den staten hvor «its place of effective management is situated». ¹²⁰ I det tilfellet et selskap ble ansett som hjemmehørende i to land, skulle selskapet etter OECD art. 4 (3) anses hjemmehørende i det landet selskapets virkelige ledelse befant seg.

I kommentarene til OECD (2005) art. 4 (3) ble det presisert at selskapets virkelige ledelse var der hvor «key management and commercial decisions» som er nødvendig for driften av

¹¹⁶ Skatteavtaler mellom Norge og andre stater, 04.11.2019, Regjeringen.no, lest 28.10.21, DOI: <https://www.regjeringen.no/no/tema/okonomi-og-budsjett/skatter-og-avgifter/skatteavtaler-mellom-norge-og-andre-stat/id417330/>

¹¹⁷ Frederik Zimmer, *Internasjonal Inntektsskatterett* (2017), s. 59

¹¹⁸ Wien-konvensjonen om traktatretten av 23. mai 1969, Wien. Artikkel 31 (1)

¹¹⁹ Ot.prp. nr. 3 (1998-99) Om lov om styrking av menneskerettighetenes stilling i norsk rett (menneskerettsloven), Kapittel 12, til § 3.

¹²⁰ Frederik Zimmer, *Internasjonal Inntektsskatterett* (2017), s. 147

selskapet blir avgjort. Videre er det presisert at selskapets virkelige ledelse normalt sett vil antas å være der ledelse på styrenivå «makes its decisions». ¹²¹

Ut fra det overnevnte virker OECD sin vurderingsmomentene i mønsteravtalen (2005) art. 4 (3) å samsvare med den som fulgte av Norsk intern rett før lovendringen i 2019. Dette ettersom ledelse på styrenivå skulle ilegges avgjørende vekt i hjemmehørende vurderingen etter sktl. § 2-2. ¹²²

I 2008 ble det imidlertid gjort endringer i kommentarene til OECD artikkel 4 (3). Endringen medførte at stedet hvor «key management and commercial descitions» fortsatt var sentralt i vurderingen. Likevel skulle nå også alle «relevant facts and circumstances [...] be examined» for å finne stedet for selskapets virkelige ledelse. ¹²³ Det faktum at alle relevante omstendigheter og faktum skulle inngå i vurderingen etter art. 4 (3), utgjorde en bredere vurdering enn det som forelå i intern norsk rett. Dette ettersom hovedmomentet etter norsk rett var selskapets virkelige ledelse på styrenivå, og selskapets forhold til Norge. ¹²⁴

Endringene av kommentarene til OECD artikkel 4 (3) har ikke direkte innvirkning på norsk intern rett. ¹²⁵ Dette ettersom det er den norske internretten som kontrollerer beskatningshjemmelen til Norge. Skatteavtaler vil kun gjøre seg gjeldende der et selskap anses hjemmehørende i to land. Dersom Norge ikke har intern beskatningshjemmel vil heller ikke selskapet kunne anses hjemmehørende etter sktl. § 2-2. Det er derfor gunstig for norsk intern rett å tilpasse seg etter internasjonale impulser. Dersom hjemmehørende vurderingen etter sktl. § 2-2 er smalere enn etter skatteavtaler, vil Norge risikere å ikke ha beskatningsrett. Dette selv om selskapet kan anses hjemmehørende i Norge etter internasjonale

¹²¹ OECD (2005), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2005*, OECD Publishing, Paris, commentary article 4, punkt 24, s. 82.

¹²² Ot.prp. nr. 86 (1997-1998) *Ny Skattelov* s. 33

¹²³ OECD (2008), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2008*, OECD Publishing, Paris, S. 78 punkt nr. 24

¹²⁴ Ot.prp. nr. 86 (1997-1998) *Ny Skattelov* s. 33

¹²⁵ Petter Dragvold, *Hjemmehørende- begrepet og skatteplikt*, 2011, Revisjon og Regnskap 2011 nr. 5 s. 46-48 på s. 48

skatteavtaler.¹²⁶ Endringene av kommentarene til OECD art. 4 (3) i 2008 medføre imidlertid ikke en endring i norsk intern rett.¹²⁷

I 2017 ble det igjen gjort endringer av OECD artikkel 4 (3), da bestemmelsen ble revidert. Det er nå opp til de kompetente myndigheter i hver stat å avgjøre hvilken stat selskapet skal anses hjemmehørende i.¹²⁸ Det følger av OECD art. 4 (3) at kompetente myndigheter i avtalestatene skal prøve ved «mutual agreement» å avgjøre hvilken stat selskapet skal anses bosatt i. I vurderingen skal myndighetene ta i betraktning stedet for den virkelige ledelse, «the place where it is incorporated or otherwise constituted», samt andre relevante faktorer.¹²⁹ Det er kun et krav at statene skal forsøke å oppnå enighet.¹³⁰ En konsekvens av at statene ikke kommer til enighet er at selskapet ikke har krav på «any relief or exemption from tax provided by this Convention».¹³¹

I kommentarene til OECD (2017) art. 4 (3) uttales det at det skal vektlegges hvor styremøte avholdes, hvor «chief executive officer and other senior executives usually carry on their activities, samt hvor selskapets «senior day-to-day management» er lokalisert. Videre vil andre vurderingsmomenter være hvor selskapets hovedkvarter er lokalisert, hvilket lands lovverk regulerer selskapsforholdet, og hvor regnskapspapirer er oppholdt.¹³² Det presiseres også at det i når myndighetene skal vurdere hvor selskapet anses hjemmehørende, skal undersøke om det vil føre til misbruk av konvensjonen om selskapet anses hjemmehørende i en av statene.¹³³

I høringsnotatet om endring i skattelovens § 2-2 første ledd, uttales det at de overnevnte endringene av sktl. § 2-2 ville medføre en «brede vurdering av relevante momenter»

¹²⁶ Petter Dragvold, *Hjemmehørende-begrepet i skatteloven § 2-2* (2012), s. 105

¹²⁷ Høringsnotat – Endring i skatteloven § 2-2 første ledd, 16.03.2017 s. 5

¹²⁸ Frederik Zimmer, *Internasjonal Inntektsskatterett* (2017), s. 147

¹²⁹ OECD (2017), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, OECD Publishing, Paris, Artikkel 4 (3)

¹³⁰ Høringsnotat – Endring i skatteloven § 2-2 første ledd (Hjemmehørende-begrepet for selskap mv.), Finansdepartementet, Saksnr. 15/2550, 16.03.2017 s. 13

¹³¹ OECD 2017 artikkel 4 (3)

¹³² OECD (2017), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, OECD Publishing, Paris, Commentary on Article 4, side 112

¹³³ OECD (2017), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, OECD Publishing, Paris, Commentary on Article 4, side 112

sammenliknet med tidligere rettstilstand. ¹³⁴ Et resultat av de overnevnte endringene i skatteloven er at hjemmehørende vurdering i større grad ville samsvare med den som fulgte av OECDs mønsteravtale art. 4 (3). Høringsnotatet presiserte at den nye internrettslige vurderingen ville være samsvare med både med den eksisterende OECD (2008) art. 4 (3), og den foreslåtte nye OECD (2017) art. 4 (3). ¹³⁵

I Prop. 1 LS (2018-2019) er det også presisert at endringene i skatteloven vil medføre at hjemmehørende vurderingen etter sktl. § 2-2 «langt på vei» vil samsvare det som følger av den tidligere og eksisterende versjonen av OECD art. 4 (3). Videre ville den nye internrettslige hjemmehørende vurderingen medføre at en i større grad ville være egnet til å fastslå hvor selskapets reelle ledelse befant seg. ¹³⁶

Et resultat av endringene i skatteloven § 2-2 i større grad tilsvarer OECD art. 4 (3) enn tidligere, er at det nå foreligger en større grad av likhet mellom norsk internrett og internasjonale skatteavtaler. Dette vil i større grad enn tidligere forhindre at det oppstår uønskede konsekvenser av en for snever intern hjemmehørende vurdering. ¹³⁷ Eksempelvis vil en slik konsekvens være at selskapet kan anses som hjemmehørende i Norge etter skatteavtalen samtidig som selskapet ikke kan anses som hjemmehørende etter sktl. § 2-2. ¹³⁸

Det fremkommer av forarbeider at norske skatteavtalers bostedsbestemmelse er basert på «the place of effective management» OECD art. 4 (3). ¹³⁹ Ettersom norske skatteavtaler er basert på OECDs art. 4 (3), må det anses gunstig at norsk intern rett tilpasser seg etter internasjonale innflytelser. Dette spesielt ettersom OECD sin forståelse av bostedbegrepet i art. 4 (3) vil potensiell innflytelse på norske skatteavtaler.

4.2 Betydningen av skatteavtaler

¹³⁴ Høringsnotat – Endring i skatteloven § 2-2 første ledd (Hjemmehørende begrepet for selskap mv.), (2017), 16.03.2017 s. 3

¹³⁵ Høringsnotat – Endring i skatteloven § 2-2 første ledd (Hjemmehørende begrepet for selskap mv.), (2017), 16.03.2017 s. 3

¹³⁶ Prop. 1 LS (2018-2019), s. 140 punkt 8.5.2

¹³⁷ Prop. 1 LS (2018-2019), s. 130 punkt 8.1

¹³⁸ Petter Dragvold, *Hjemmehørende- begrepet og skatteplikt*, 2011, Revisjon og Regnskap 2011 nr. 5 s. 46-48 på s. 48

¹³⁹ Prop. 1 LS (2018-2019), s. 132 Punkt 8.2.2

Som nevnt ovenfor, vil internasjonale skatteavtaler være av betydning i det tilfellet et selskap anses som hjemmehørende etter internretten i flere land. I Prop. 1 LS (2018-2019) ble det presisert at omlag 90 av de norske skatteavtalene er basert på den tidligere OECDs art. 4 (3).¹⁴⁰ Imidlertid undertegnet Norge i 2017 en multilateral avtale for å endre eksisterende skatteavtaler Norge har med andre land, slik det ble anbefalt i BEPS-prosjektet. Som et resultat av dette vil flere norske skatteavtaler inkludere en bostedsvurdering som er basert på OECDs (2017) art. 4 (3).¹⁴¹

Skatteavtalene har som funksjon å forhindre dobbeltbeskatning, men også å forhindre at skattemotiverte tilpasninger ved at selskaper aktivt går inn for å bli betraktet som bostedsløse. Dette eksempelvis ved at et selskap stiftet i utlandet utflytter til et land som baserer sin interne hjemmehørende-vurdering på stiftelseslandet. Samtidig vil landet som selskapet har utflyttet fra basere sin hjemmehørende-vurdering på hvor selskapets reelle ledelse befinner seg.¹⁴²

Imidlertid vil ikke alltid skatteavtaler kunne forhindre at det oppstår bostedsløse selskaper. For at en skatteavtale skal komme til anvendelse, foreligger det en presumpsjon om at selskapet er hjemmehørende i begge avtalestatene.¹⁴³ Dersom selskapet ikke anses som hjemmehørende etter de ulike statenes internrett vil heller ikke skatteavtalen komme til anvendelse. Det vil dermed være opp til de ulike statene å regulere spørsmålet om bostedsløse selskaper i den interne retten.¹⁴⁴ Et eksempel på det overnevnte er den nye presiseringen i sktl. § 2-2 syvende ledd bokstav b. Det vil ikke være mulig for et norsk registrert selskap å anses utflyttet med mindre selskapet anses som hjemmehørende i en annen stat etter en skatteavtale.¹⁴⁵ Dersom skatteavtalen ikke kommer til anvendelse, vil heller ikke selskapet anses som bostedsløst.

¹⁴⁰ Prop. 1 LS (2018-2019), s. 132 punkt 8.2.2

¹⁴¹ Prop. 15 S (2018-2019) Samtykke til å sette i kraft en multilateral avtale for å gjennomføre endringer i skatteavtaler for å motvirke uthuling av skattegrunnlaget og overskuddsflytting, med de foreslåtte valg og forbehold, undertegnet i Paris 7. juni 2017, s. 8-9 og 90, se også regjeringen.no, Multilateral avtale for endringer i skatteavtaler (MLI), 25.02.2019 DOI: <https://www.regjeringen.no/no/tema/okonomi-og-budsjett/skatter-og-avgifter/skatteavtaler-mellom-norge-og-andre-stat/multilateral-avtale-for-endringer-i-skatteavtaler/id2630264/>

¹⁴² Høringsnotat – Endring i skatteloven § 2-2 første ledd (Hjemmehørende-begrepet for selskap mv.), Finansdepartementet, Saksnr. 15/2550, 16.03.2017 s. 15

¹⁴³ Frederik Zimmer, *Internasjonal Inntektsskatterett* (2017), s. 147

¹⁴⁴ Frederik Zimmer, *Internasjonal Inntektsskatterett* (2017), s. 148

¹⁴⁵ Sktl. § 2-2 åttende ledd

En eksempel på en skatteavtale som Norge er avtalestat i, er den nordiske skatteavtale (NSA). Det følger av den nordiske skatteavtalen (NSA) art. 4 nr. 3 at «[n]år en annen person enn en fysisk person ifølge bestemmelsen i punkt 1, anses for bosatt (hjemmehørende) i flere kontraherende stater, skal den anses for hjemmehørende bare i den stat hvor setet for den virkelige ledelse befinner seg». Den nordiske skatteavtalen bidrar til å illustrere hvordan norske skatteavtaler er basert på vilkåret «virkelige ledelse», som også er vurderingsmomentet etter OECD (2005) art. 4 (3) og tidligere norsk intern rett.¹⁴⁶

Et resultat av at det ikke foreligger skatteavtale mellom de landende selskapet anses som hjemmehørende i etter internretten, er at selskapet kan anses som hjemmehørende i begge landene.¹⁴⁷ Et resultat av dette er at selskapet risikerer dobbeltbeskatning. Selskapet kan likevel få fradrag for betalt skatt dersom vilkårene i sktl. § 16-20 er oppfylt.

5. Nåværende rettstilstand- behov for ytterligere spesifisering?

I oppgaven ovenfor er det foretatt en analyse av hjemmehørendevilkåret i sktl. § 2-2 første ledd. Det ble det foretatt en gjennomgang av det historiske innholdet i hjemmehørende-vurderingen etter sktl. § 2-2 første ledd. I den forbindelse ble uavklarte problemstillinger behandlet. Dette inkluderte hvorvidt daglig ledelse var relevant i den tidligere hjemmehørende-vurderingen etter sktl. § 2-2, samt om det forelå forskjellige kriterier for norsk- og utenlandsregistrerte selskaper.

Begge de overnevnte problemstillingene ble tatt stilling til ved lovendringen i inntektsåret 2019. Som nevnt, er det nå presisert i sktl. § 2-2 syvende ledd bokstav b at daglig ledelse er av relevans i hjemmehørendevurderingen. Videre er det presisert i sktl. § 2-2 syvende ledd bokstav a at det foreligger en presumpsjon om at et selskap stiftet etter norsk selskapslovgivning skal anses som hjemmehørende i riket. Dette med mindre selskapet anses som hjemmehørende i en annen stat som følge av skatteavtaler, se sktl. § 2-2 åttende ledd. Som følge av dette, er to sentrale problemstillinger under den tidligere rettstilstanden oppklart.

¹⁴⁶ Torild H. Myrli (2013) s. 61, punkt 4.3.1

¹⁴⁷ Høringsnotat – Endring i skatteloven § 2-2 første ledd (Hjemmehørendebegrepet for selskap mv.), Finansdepartementet, Saksnr. 15/2550, 16.03.2017 s. 10

Imidlertid er det fortsatt usikkert om innholdet i hjemmehørende-vurderingen etter sktl. § 2-2 er fullstendig opplyst som følge av lovendringen. Under tidligere rettstilstand frem til inntekståret 2019, var tematikken lite behandlet av domstolene. Ved behandling i Høyesterett, kom Høyesterett med generelle og lite spesifikke uttalelser. Eksempelvis ved Høyesteretts manglende spesifisering av relevansen til daglig leder i Rt. 2002 s. 1144. Uten tilstrekkelig veiledning fra domstolene, ble tematikken uoppklart i likningspraksis. Eksempelvis der uttalelsene til Finansdepartementet i utv. 1995 s. 481 sådde tvil om hva som var innholdet i vurderingstemaet virkelige ledelse. Ettersom sktl. § 2-2 syvende ledd nå åpner opp for å trekke inn «øvrigte omstendigheter» i bostedsvurderingen, vil det være gunstig for vurderingsmomentene å bli tilstrekkelig identifisert og vektlagt i en domstol. Dette for å forsikre at innholdet i hjemmehørende-vurderingen i sktl. § 2-2 er tilstrekkelig opplyst.

Viktigheten av at innholdet i «hjemmehørende» vilkåret i sktl. § 2-2 er tilstrekkelig opplyst vil også være av relevans for internasjonale skatteavtaler. Dersom selskapet anses som hjemmehørende i Norge og utlandet, vil det være opp til myndighetene å bestemme hvor selskapet skal anses som hjemmehørende.¹⁴⁸ I det tilfellet selskapet anses som hjemmehørende i Norge etter internasjonale skatteavtaler, er det gunstig at intern rett samsvarer med de retningslinjene som følger av OECD art. 4. Dette for at Norge skal ha intern beskatningsrett.

Som presisert i Prop. 1 LS (2018-2019) vil vurderingen etter nye sktl. § 2-2 harmonere med eksisterende OECD art. 4 (3).¹⁴⁹ Til tross for flere av Norges skatteavtaler er basert på OECD art. 4 (3) før 2008, er det naturlig å anta at hjemmehørende-vurderingen etter sktl. § 2-2 vil bli påvirket av de nye vurderingsmomentene i OECD (2017) art. 4 (3) i fremtiden. Spesielt som følge av den multilaterale avtalen Norge undertegnet i 2017 i lys av BEPS-prosjektet. Ettersom det foreligger en presumpsjon om at norsk internrett harmonisere med innholdet etter OECD (2017) art. 4 (3), kan momentene i hjemmehørende-vurderingen etter sktl. § 2-2 utvikles i tråd med de vurderingsmomentene som benyttes i hjemmehørende-vurderingen etter norske skatteavtaler.

5.1 Avsluttende kommentarer

¹⁴⁸ Se OECD (2017) art. 4 (3)

¹⁴⁹ Prop. 1 LS (2018-2019), s 140. punkt 8.5.2

Uavhengig av den hjemmehørende-vurderingen som oppstår i lys av norske skatteavtaler, vil det potensielt være nødvendig for norske domstoler å redegjøre for norsk internrett. Som presisert har Høyesterett tidligere vært tilbakeholden med å belyse innholdet i «hjemmehørende»-begrepet etter sktl. § 2-2. Ved tvilstilfeller, der det ikke er mulig å fastslå hvorvidt selskapet har «reell ledelse i Norge», vil det være ønskelig å få bekreftet hvilke «øvrige omstendigheter» som er av særlig relevans ved vurderingen, jfr. sktl. § 2-2 syvende ledd bokstav b. Hvilke vekt de ulike momentene skal ilegges i hjemmehørende-vurderingen etter sktl. § 2-2 er også av relevans.

Under den tidligere rettstilstanden forelå det en risiko for at Norges beskatningshjemmel var for snever.¹⁵⁰ Ved at sktl. § 2-2 syvende og åttende ledd spesifiserer «andre omstendigheter» som relevante vurderingsmoment ved tvilstilfeller, er beskatningshjemmelen til Norge blitt utvidet. For å forhindre at fremtidige problemstillinger vedrørende vekting av omstendigheter oppstår, bør det i større grad fokuseres på å utvikle klare retningslinjer. Både for å sikre forutberegnelighet for internasjonale selskaper, men også for å forsikre en ensformig håndhevelse. En mulig konsekvens av en klargjort praksis er at rettstilstanden ikke vil bli like usikker som tidligere rettstilstand.

Litteraturliste:

Norske Lover

- Lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven – sktl.)
- Lov 18. august 1911 nr. 8 om skatt av formue og inntekt (Opphevet)
- lov 13. juni 1997 nr. 44 om aksjeselskaper (aksjeloven – asl.)

Norske Lovforarbeider

- NOU 2014: 13 *Kapitalbeskatning i en internasjonal økonomi*
- Ot.prp. nr. 86 (1997-1998) *Ny skattelov*
- Prop. 1 LS (2018-2019), For budsjettåret 2019- *Skatter, avgifter og toll 2019*

¹⁵⁰ Petter Dragvold, *Hjemmehørende- begrepet og skatteplikt*, 2011, Revisjon og Regnskap 2011 nr. 5 s. 46-48 på s. 48.

- Høringsnotat – *Endring i skatteloven § 2-2 første ledd (Hjemmehørendebegrepet for selskap mv.)*, Finansdepartementet, Saksnr. 15/2550, 16.03.2017
- Prop. 15 S (2018–2019) *Samtykke til å sette i kraft en multilateral avtale for å gjennomføre endringer i skatteavtaler for å motvirke uthuling av skattegrunnlaget og overskuddsflytting, med de foreslåtte valg og forbehold, undertegnet i Paris 7. juni 2017*
- Høringsnotat - *Endring i skatteloven § 2-2 første ledd (hjemmehørendebegrepet for selskap mv.)*, Saksnr. 15/2550, 16.03.2017
- Ot.prp. nr. 16 (1991-1992) *Oppfølging av skattereformen 1992*
- Ot.prp. nr. 3 (1998-99) *Om lov om styrking av menneskerettighetenes stilling i norsk rett (menneskerettsloven)*

Rettsavgjørelser:

- Rt. 1937 s. 443 (Panama)
- Rt. 2002 s. 1144
- TKISA-2009-140366 (Kristiansand Tingrett) – UTV-2010-968
- Lb-1999-285 (Borgating Lagmannsrett)
- Rt. 1926 s. 782

Bøker:

- Frederik Zimmer, *Internasjonal Inntektsskatterett*, 5. utg, Universitetsforlaget, Oslo 2017
- Magnus Aarbakke, *Skatt på inntekt Del 1*, Universitetsforlaget, Oslo, 1973
- Magnus Aarbakke, *Virksomhetsbegrepet i Norsk Skatterett*, Institutt for statsrett og folkerett, Universitetet i Oslo, Oslo 1967
- Torild Helene Myrli, *Utenlandsk selskap – hjemmehørende i Norge*, Kapittel 4 i *Praktisk internasjonal skatterett og internprising*, Gjems-Onstad og Furuseth (red.), Gyldendal Juridisk, 2013, s. 58-68 (Benyttet elektronisk nedlastbar versjon fra rettsdata.no)

Artikler:

- Petter Dragvold, *Hjemmehørende- begrepet og skatteplikt*, 2011, Revisjon og Regnskap 2011 nr. 5 s. 46-48, DOI: <https://lovdata.no/pro/#document/JUS/dragvold-p-2011-01>
- Petter Dragvold, *Hjemmehørende-begrepet i skatteloven § 2-2*, Skatterett 02/2012 volum 31, s. 97-119
- Andreas Bullen og Henrik Brødholt, *Nytt hjemmehørendebegrep for selskaper, del II: Skattemessig hjemsted for selskaper*, i Revisjon og Regnskap nr. 2/2019, s. 67-73
- Andreas Bullen og Henrik Brødholt, *Nytt hjemmehørendebegrep for selskaper - del I: Skattemessig hjemsted for selskaper*, i Revisjon og Regnskap nr. 1/2019, s. 59-66

Internasjonale traktater og avtaler:

- OECD (2008), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2008*, OECD Publishing, Paris, https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2008-en.
- OECD (2017), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, OECD Publishing, Paris, https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en.
- OECD (2005), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2005*, OECD Publishing, Paris, https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2005-en.
- Wien-konvensjonen om traktatretten av 23. mai 1969, Wien

Uttalelser:

- Utv. 1998 s. 848- *Spørsmål om alminnelig skatteplikt til Norge/likvidasjonsbeskatning når et norskregistrert aksjeselskap flytter styrefunksjonen og den administrative ledelsen til utlandet*
- Utv. 1995 s. 481- *Forholdet mellom skatteloven § 15 første ledd bokstav b og selskapsskatteloven kapittel 7*
- Utv. 2001 s. 928 - Thor Leegard, *Skattemessig hjemsted for aksjeselskap-utilstrekkelig lovgivning?*
- Utv. 2011 s. 123 – Hilde Widerberg og John Harald Berger, *«Hjemmehørende»-begrepet i skatteloven*
- Utv. 2004 s. 339- Lilly Thielemann (red.) og Kari Alice Frønsdal, *Fra lignings- og klagebehandlingen ved Sentralskattekontoret for storbedrifter*
- SFS 1995-505 OLN

- Skatteavtaler mellom Norge og andre stater, 04.11.2019, Regjeringen.no, lest 28.10.21, DOI: <https://www.regjeringen.no/no/tema/okonomi-og-budsjett/skatter-og-avgifter/skatteavtaler-mellom-norge-og-andre-stat/id417330/>
- Multilateral avtale for endringer i skatteavtaler (MLI), Regjeringen.no, 25.02.2019, Lest 4.11.21, DOI: <https://www.regjeringen.no/no/tema/okonomi-og-budsjett/skatter-og-avgifter/skatteavtaler-mellom-norge-og-andre-stat/multilateral-avtale-for-endringer-i-skatteavtaler/id2630264/>