



Hjemmehørendebegrepet for selskap mv.

v/Joachim M. Bjerke

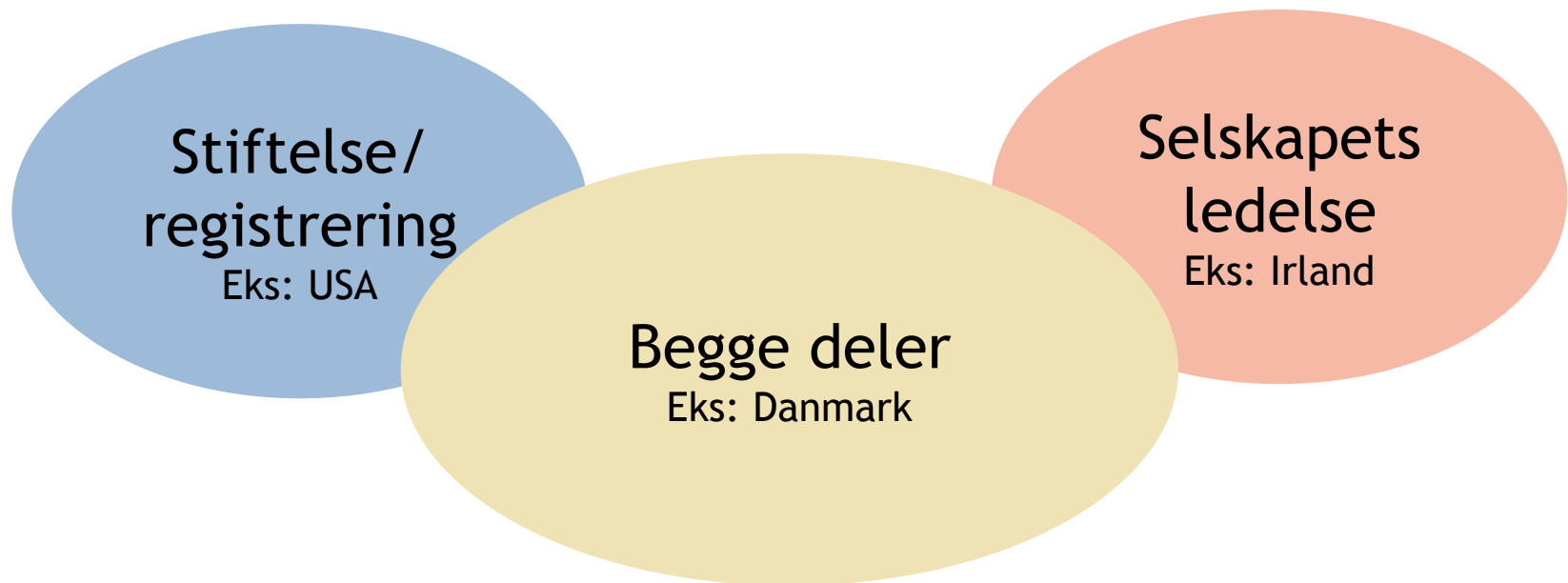
IFA Norge, 26. april 2017



Agenda

-
- 1. Innledning og dagens regler**
 2. Forslaget til nye regler
 3. Foreslåtte overgangsregler
 4. Noen spredte refleksjoner
-

Hvor «bor» et selskap?



Betydningen av om et selskap er hjemmehørende i Norge

- Globalskatteplikt
- Utenlandske selskaper behandles som norsk selskap i skattemessig forstand
- Exit-skatt ved utflytting, jf. sktl. § 10-71
- Plikt til å levere skattemelding, jf. skatteforvaltningsloven § 8-2 (1)(a)
- Andre plikter kan oppstå
 - Regnskapsplikt, bokføringsplikt, registreringsplikt i enhets/ foretaksregisteret

Dagens regler

- Konkret vurdering, men skille mellom selskaper stiftet i Norge og utlandet

«Rettstilstanden er i begge tilfeller omdiskutert, men det er enighet om at det må vurderes konkret om et selskap er hjemmehørende i riket eller ikke.»

- Utenlandske selskaper

- Selskapets ledelse på styrenivå (?)
 - Utv. 1998 s 848 (FIN): Selskapets reelle tilknytningsforhold til Norge, ved tvil se på ledelse på styrenivå
 - Rt. 2002 s. 1144 (straff): Selskapet reelt sett er ledet fra Norge
 - SkatteABC 2016/17 (Utland - skattemessig bosted) pkt. 3.1.2: Selskapets faktiske ledelse på styrenivå

- Norske selskaper

- Breder vurdering
- Faktisk ledelse på styrenivå ett av flere momenter
- Hovedadministrasjon, daglig ledelse, faktisk funksjonsfordeling, hvor GF avholdes m.m.

Utfordringer med hjemmehørendebegrepet

- Teknologi og økt mobilitet gjør nåværende krav mindre egnet
 - Styremøter avholdes ikke som fysiske møter
 - Styremedlemmer og ledelsen kan være bosatt i mange forskjellige land
 - Selskapet har virksomhet i flere land
- Dobbelt bosted
 - Risiko for dobbeltbeskatning
 - Kan løses gjennom skatteavtalene
- Bostedsløse selskaper
 - Inntekt kan bli skattefri (særlig renter, royalty m.m.)
 - Benyttet i flere kjente skatteplanleggingsstrategier
 - Double Irish/Dutch Sandwich osv.
 - Norske selskaper kan (teoretisk) benyttes
 - Viktig motivasjon for de foreslåtte endringene



Agenda

1. Innledning og dagens regler

- 2. Forslaget til nye regler**

3. Foreslåtte overgangsregler
4. Noen spredte refleksjoner

Tre hovedforslag

- 1) Alle selskap stiftet i Norge skal anses hjemmehørende i Norge
- 2) Utenlandske selskap skal anses hjemmehørende i Norge hvis «reell ledelse ... finner sted i eller fra Norge»
- 3) Felles unntak: Selskap bosatt i annen stat etter skatteavtale skal ikke anses hjemmehørende her

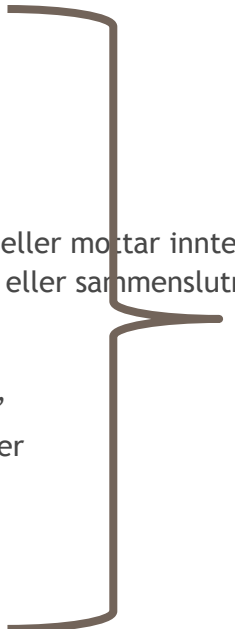
Høringsnotat - Endring i skatteloven § 2-2 første ledd (hjemmehørendebegrepet for selskap mv.)

Forslaget til ny § 2-2 første ledd

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

Skatteplikten omfatter:

- a. aksjeselskap og allmennaksjeselskap,
- b. sparebank og annet selveiende finansieringsforetak,
- c. gjensidig forsikringselskap,
- d. samvirkeforetak,
- e. selskap eller sammenslutning som noen eier formuesandeler i eller mottar inntekter eller sammenslutningens forpliktelser er begrenset til selskapets eller sammenslutningens virksomhet,
- f. statsforetak etter statsforetaksloven,
- g. interkommunalt selskap, jf. lov om interkommunale selskaper,
- h. innretning eller forening under selvstendig bestyrelse, herunder
 - 1. stiftelser
 - 2. døds-, konkurs- og administrasjonsbo
 - 3. allmenningskasser.



Ingen endring av hvilke selskaper o.l. som omfattes

Norske selskaper: Stiftet i Norge

- «Stiftet i Norge»
 - Menes et selskap opprettet i henhold til norsk selskapsrett
 - Forblir «stiftet i Norge» inntil selskapet er oppløst iht. norsk selskapsrett
- Formål
 - Hindre at norske selskaper kan bli bostedsløse
 - Enklere regelverk; ingen vurderinger
 - I tråd med reguleringen i mange andre land
- Stiftet eller registrert?
 - Stiftet fanger opp selskaper som ikke har registreringsplikt

Norske selskaper: Stiftet i Norge (forts.)

To spørsmål

- Gjelder det alle norske selskaper?
 - Eller bare selskaper stiftet etter 1. januar 2018?

- Hva med SE-selskaper?
 - Norsk eller utenlandsk?
 - Stiftet i Norge så alltid norsk selv om det flytter til annet EØS-land?

Utenlandske selskaper: Reell ledelse

- «reell ledelse som finner sted i eller fra Norge»
 - Konkret vurdering
 - Breder vurdering enn i dag (faktisk ledelse på styrenivå)
- Formål
 - Gjør regelen mer robust mot skattetilpasninger
 - Harmonisere med OECDs mønsteravtale art. 4 (3) (både nåværende og nytt alternativ)
 - Internretten bør ikke være snevrere enn skatteavtaleretten
- Betydning
 - Utenlandske selskaper som *blir* hjemmehørende etter nye regler (= reell ledelse i Norge)
 - Neppe mange iflg. FIN
 - Aktuelt for holding-, postkasse- og skallselskap iflg. høringsnotatet
 - Utenlandske selskaper som *opphører* å være hjemmehørende (= reell ledelse utenfor Norge)
 - Neppe mange iflg. FIN

Utenlandske selskaper: Reell ledelse (forts.)

Hva menes med «reell ledelse»?

- Reell

- Realiteten og ikke formaliteten
- Sandpåstrøing ikke relevant

- Ledelse

- Både daglig ledelse og ledelse på styrenivå
- Må vurderes konkret hvem som omfattes, men flere enn bare styret og toppleder

- Stedet for reell ledelse

- Daglig ledelse: Normalt der hvor daglig ledelse arbeider og oppholder seg
- Styre: Vanskeligere vurdering pga. video/telefonstyremøter osv.
 - «reell ledelse på styrenivå må anses å finne sted *hvor den kompetansen som materielt sett tilhører styret iht. norsk selskapsrett og vanlig forretningsmessig praksis faktisk utøves*. Det må ses hen til *hvor styremøtene holdes*, men likevel slik at det [ikke] uten videre skal legges til grunn dette også er stedet hvor reell ledelse på styrenivå foregår. ... En slik særlig relevant omstendighet er *hvor styremedlemmene vanligvis arbeider og oppholder seg*»
- Andre momenter
 - «Hvor generalforsamlingen avholdes, hvor selskapets kontorer befinner seg og hvor selskapets virksomhet ev. kan sies å drives»

Samlet sett:

Har selskapet en slik tilknytning til Norge at det er å anse som hjemmehørende i riket?

Konkret og skjønnsmessig vurdering

Hvor stor forskjell er det fra dagens regler?

Men ...

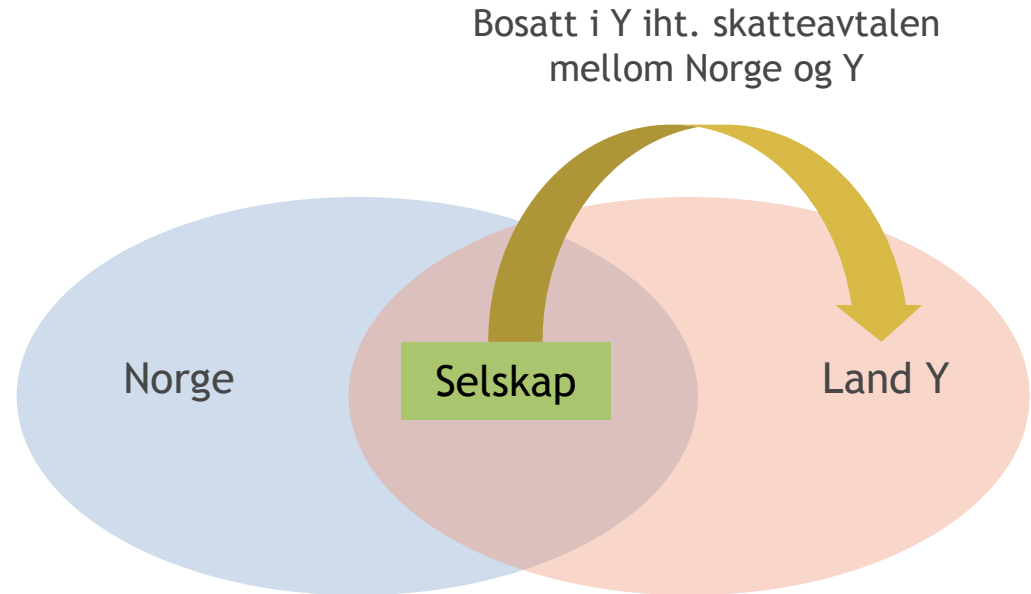
- Hvor skjer egentlig reell ledelse i et stort konsern?
 - Operativ vs juridisk struktur
 - Har styret i datterselskapet noen reell innflytelse?
 - Formelle styrebeslutninger ikke avgjørende
- Forskjell på operative selskaper og holdingselskaper?
 - Operative: Normalt hjemmehørende der lokal ledelse og virksomhet foregår?
 - Holdingselskaper: Normalt hjemmehørende samme sted som konsernspiss?
 - Hva med selskaper med eneaksjonær - normalt hjemmehørende der aksjonæren bor?
- Økt usikkerhet?

Unntak for selskap bosatt i annet land etter skatteavtale

- Ikke hjemmehørende hvis bosatt i annet land etter skatteavtale
 - Tilsvarende regel i UK og Canada
- Formål
 - Enklere ligning, jf. høringsuttalelse fra Advokatforeningen
 - Forhindre fordeler av å være internrettslig hjemmehørende
 - Eks: Utnyttelse av konsernbidragsreglene, rett til andre fradrag og fritaksmetoden
 - Anbefalt i BEPS, action 2 (Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements)
 - Forhindrer ikke problemet der det ikke foreligger skatteavtale
- I dag mer kasuistiske utslag
 - Sktl. § 6-3: Ikke fradrag for kostnader og tap knyttet til inntekt som etter skatteavtale er unntatt norsk skatt
 - Sktl. § 16-20: Ikke kreditfradrag i Norge for utenlandsk skatt

Unntaket for skatteavtaler (forts.)

Regelen



- Må være bosatt i annet land etter tie-breaker bestemmelsen
 - «Virkelig ledelse»
 - Selskapet må selv vurdere hvilket land det skal anses bosatt i etter skatteavtalen
 - MAP
 - Vilkåret først oppfylt når (og hvis) avtale er inngått
 - Kan ta lang tid
- Kan fremdeles ha *begrenset* skatteplikt til Norge

Unntaket for skatteavtaler (forts.)

OECDs mønsteravtale og BEPS

- 1963: Innførte tie-breaker bestemmelse, art. 4 (3):
 - Place of effective management
- 2008: Alternativ bestemmelse tatt inn i kommentarene til artikkel 4 (3)
 - Avtale mellom kompetente myndigheter (MAP)
- BEPS action 6 (Prevent Treaty Abuse) endrer tie-breaker til avtale mellom komp. myndighet
 - «... skal de kompetente myndigheter i avtalestatene ved gjensidig avtale søke å avgjøre i hvilken avtalestat personen skal anses bosatt for denne overenskomstens formål. **Ved avgjørelsen skal det tas hensyn til stedet for personens effektive ledelse, stedet hvor den er stiftet eller på annen måte opprettet og ethvert annet lignende kriterium.** I mangel av en slik avtale mellom avtalestatenes kompetente myndigheter skal personen ikke ha krav på noen fritak fra eller nedsettelse av skatt som følger av denne overenskomsten, bortsett fra i den utstrekning eller på en slik måte som de kompetente myndigheter i avtalestatene blir enige om.»
 - Ingen plikt til å komme til enighet
 - Ingen skatteavtalebeskyttelse før enighet oppnås (med mindre myndighetene avtaler noe annet)
 - Den gamle bestemmelsen om «place of effective management» er inntatt som et alternativ i kommentarene
- Multilateral Instrument (MLI)
 - Omfatter endringen i mønsteravtalens art. 4(3) - avtale mellom kompetent myndighet

Unntaket for skatteavtaler (forts.)

Norske skatteavtaler

- Lett blanding
- Policy de senere årene har vært avgjørelse av kompetente myndigheter (MAP)
- Multilaterale instrumentet

Unntaket for skatteavtaler (forts.)

Skattemeldingen består ...

- Skal fremdeles ha plikt til å levere skattemelding
 - Forslag til endring av skatteforvaltningsloven § 8-2 første ledd bokstav a
 - Opplysninger om «... inntekt, fradragposter og andre opplysninger som har betydning for fastsetting av skattegrunlaget»
 - Endringer i status og skatteetatens kontrollbehov
- TP-dokumentasjon, jf. § 8-11
 - Plikt til å levere melding om interne transaksjoner, jf. § 8-11 (1)
 - Plikt til å utarbeide TP-dokumentasjon, jf. 8-11 (2)
- Strid med EØS-retten?



Agenda

1. Innledning og dagens regler
2. Forslaget til nye regler

- 3. Foreslåtte overgangsregler**

4. Noen spredte refleksjoner

Ikrafttredelse og overgangsregler

- I kraft fra 1. januar 2018

- Omfatter norske selskaper stiftet før 1. januar 2018
- Kan være selskaper med liten tilknytning til Norge som nå blir hjemmehørende her
- Vurdere likvidasjon eller MAP?

- Overgangsregler

- Inngangsverdier for selskaper som blir skattepliktige
 - Driftsmidler følger reglene i sktl. §§ 14-60 flg. om avskrivningsgrunnlag (kostpris redusert med hypotetisk avskrivning)
 - Øvrige eiendeler og gjeld: Markedsverdi pr. 31.12.2017
 - NOKUS-selskap viderefører sine skattemessige verdier
- Exitskatt for selskaper som opphører å være skattepliktige

- Hvorfor ikke markedsverdi på alt?

- Markedsverdi kan være både høyere eller lavere enn historisk kostpris redusert med hypotetisk avskrivning
 - Bare verdistigning i Norge som bør beskattes?
 - Bør ikke få fradrag for tap oppstått før inntak til Norge?
 - EØS-strid?
- Evt. knytte inngangsverdi i Norge til utgangsverdi i utflyttingslandet for å unngå «skattehull»?



Agenda

1. Innledning og dagens regler
 2. Forslaget til nye regler
 3. Foreslåtte overgangsregler
-
- 4. Noen spredte refleksjoner**
-

Fastsettelse av inngangsverdier

- Ikke regulert hvordan inngangsverdi skal fastsettes for selskap som senere blir skattepliktig til Norge
 - Særlig aktuelt for utenlandske selskaper
 - Kan være aktuelt for norske selskaper som anses bosatt i utlandet etter skatteavtale
- «Overgangsreglene» bør gis generell anvendelse?

Exit-reglene i sktl. § 10-71 får mindre betydning

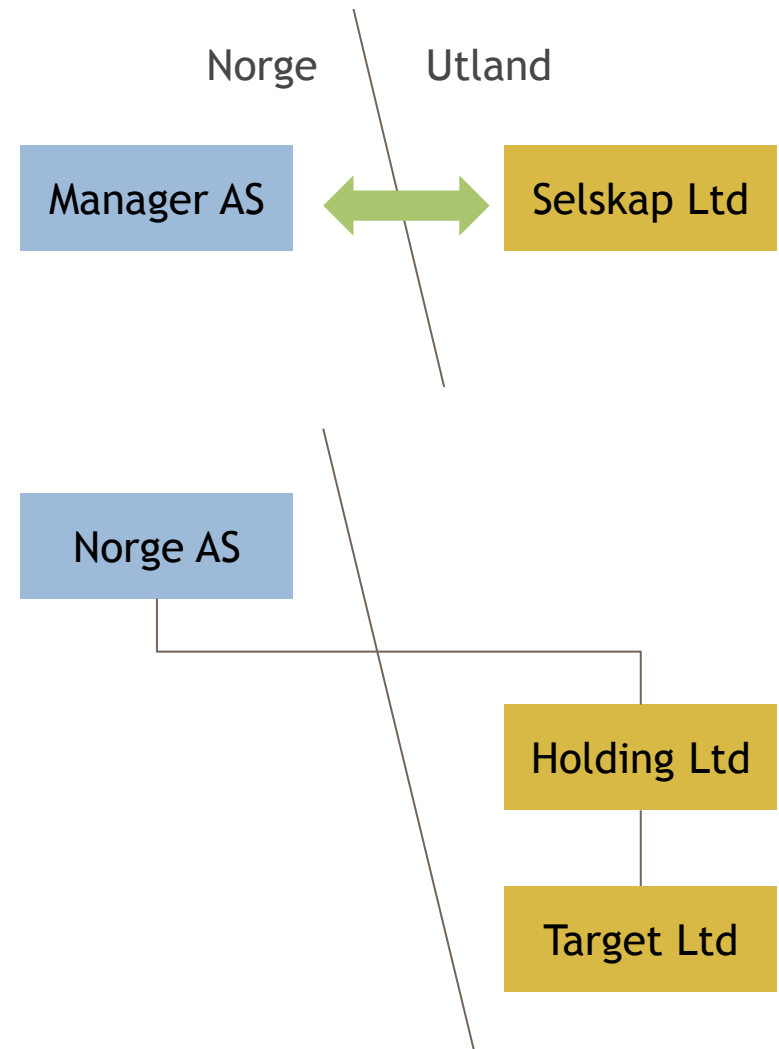
- Utenlandske selskaper kan flytte ut igjen
 - Ingen endring fra i dag
- Kan norske selskaper flytte ut?
 - Exit dersom bosatt i annet land etter skatteavtale
 - MAP-prosess kan gi økt sikkerhet mot uønsket flytting
 - Ikke exit før kompetent myndighet er enige = angrefrist?
 - Ikke exit-beskatning i andre tilfeller
 - Globalskatteplikten opphører ikke før selskapet slettes
 - Evigvarende plikt til å levere skattemelding og TP-dokumentasjon

Trenger vi en regel for utenlandske selskaper?

- Flere land gir utenlandske selskaper (bare) begrenset skatteplikt
 - Sikrer skattlegging av inntekt med direkte tilknytning til Norge
 - Territorialprinsippet tilsier at begrenset skatteplikt bør være tilstrekkelig
- Muliggjør skattearbitrasje
 - Utenlandsk selskap som drives fra Norge kan bli bostedsløst
 - Inntekter som ikke er knyttet til fast driftssted kan bli skattefrie (hvis ikke stiftelseslandet skattlegger dem)
 - Strid med residensprinsippet
- BEPS synes å fokusere på selskaper som er bosatt i flere land
 - Endring av tie-breaker bestemmelsen (action 6)
 - anbefaling av regel om unntak fra hjemmehørende hvis bosatt i annet land etter skatteavtale (action 2)
 - Hvorfor ingen forslag for å hindre bostedsløse selskaper?
- Økt bruk av kildeskatt (renter, royalty, utbytte, gevinster) vil motvirke betydningen av evt. hull for bostedsløse selskaper

Utenlandske selskaper

- Managementavtale med norsk manager?
 - Reell ledelse i/fra Norge = hjemmehørende
 - Bestyrt fra Norge = begrenset skatteplikt
- Norskeide holdingselskaper i utlandet
 - Risiko for å bli ansett hjemmehørende i Norge
 - Særlig for Holding Ltd?
 - Også der Holding Ltd er reelt etablert i EØS?
- Styremedlemmers bosted og arbeidssted i utenlandske selskaper får økt betydning?



Oppsummert

- Selskaper stiftet i Norge kan ikke lenger bli bostedsløse
- Vil oftere få dobbelt bosted = mer dobbeltbeskatning
 - Har ikke skatteavtaler med alle land
 - Økt bruk av MAP som tie-breaker bestemmelse kan gi dobbeltbeskatning i en periode
- Selskap stiftet i Norge vil sjeldnere utløse exit-beskatning
 - Må foreligge skatteavtale
 - Risiko primært avtaler med «effective management» som tie-breaker
- Kriteriet for utenlandske selskaper endres
 - Breder vurdering enn i dag
 - Økt usikkerhet??
- MAP-kontoret får økt belastning!
- Høringsfrist 16. juni 2017

Forslag til lovtekst

Forslaget til ny § 2-2 første ledd

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

- a. aksjeselskap og allmennaksjeselskap,
- b. sparebank og annet selveiende finansieringsforetak,
- c. gjensidig forsikringsselskap,
- d. samvirkeforetak,
- e. selskap eller sammenslutning som noen eier formuesandeler i eller mottar inntektsandeler fra, når ansvaret for selskapets eller sammenslutningens forpliktelser er begrenset til selskapets eller sammenslutningens kapital,
- f. statsforetak etter statsforetaksloven,
- g. interkommunalt selskap, jf. lov om interkommunale selskaper,
- h. innretning eller forening under selvstendig bestyrelse, herunder
 - 1. stiftelser
 - 2. døds-, konkurs- og administrasjonsbo
 - 3. allmenningskasser.

Overgangsregler m.m.

- (1) Inngangsverdi for driftsmidler for selskaper som blir skattepliktig til riket etter endring under I av skatteloven § 2-2 første ledd, fastsettes i samsvar med skatteloven § 14-60 til 14-62 pr. 31.12.2017.
- (2) For andre eiendeler, herunder blant annet finansielle eiendeler, varer og lignende, skal skattemessig inngangsverdi settes markedsverdi pr. 31.12.2017. Det samme gjelder inngangsverdi for selskapets forpliktelser.
- (3) NOKUS-selskap som blir skattepliktig til riket etter endringen under I av skatteloven § 2-2 første ledd, skal videreføre skattemessige verdier av eiendeler og gjeld som er fastsatt på selskapets hånd pr. 31.12.2017 ved beskatning av eierne etter skatteloven § 10-65.

- - - - -

Forslag til endring av skatteforvaltningsloven § 8-2 første ledd bokstav a

«(a) har hatt formue eller inntekt som er skattepliktig her i landet etter annen bestemmelse i skatteloven enn § 10-13 og den som ville ha vært skattepliktig etter skatteloven § 2-2 første ledd dersom den ikke hadde vært bosatt i en annen stat etter skatteavtale med fremmed stat