

Finansdepartementet  
Skattelovavdelingen  
Postboks 8008 Dep  
0030 Oslo

16. juni 2017

## Høring – forslag om endring av skatteloven § 2-2 første ledd

Vi viser til høringsbrev med høringsnotat av 16. mars 2017 fra Finansdepartementet med forslag om endring av skatteloven § 2-2 første ledd (hjemmehørendebegrepet for selskap mv.).

Forslaget innebærer endring av skatteloven § 2-2 første ledd slik at hjemmehørendebegrepet omfatter selskap mv. stiftet i Norge og selskap mv. med reell ledelse som finner sted i eller fra Norge. I tillegg foreslås at selskap mv. bosatt i en annen stat etter skatteavtale med fremmed stat likevel ikke skal anses som hjemmehørende i riket. Endringene foreslås å tre i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2018. Forslaget er en oppfølging av Skatteutvalgets forslag i NOU 2014: 13 som varslet i St. meld. 4 (2015-2016) Bedre skatt.

### Generelt

Norsk Øko-Forum (NØF) øst er i hovedsak positive til forslaget om at selskaper som er stiftet i Norge med reell ledelse som finner sted i eller fra Norge anses som hjemmehørende her. Definisjonen av hvilke selskap som skal anses å være hjemmehørende i Norge innebærer en forenkling. Dette gjelder selskap stiftet i Norge og i utgangspunktet også selskap stiftet i utlandet. I praksis har det også tidligere vært nødvendig å foreta en bredere vurdering av hva slags funksjoner som omfattes av begrepet styrefunksjoner, jf. bl.a. Rt. 2002 s. 1144. Det er derfor positivt at det foreslås at vurderingen tar utgangspunkt i "reell ledelse" og ikke bare "ledelse på styrenivå". Regelen vil kunne motvirke internasjonal skatteplanlegging, ved at den bl.a. forhindrer unngåelse av skatteplikt ved å legge styremøter til utlandet, mens ledelsen reelt skjer fra Norge.

Vi er imidlertid skeptisk til den nye unntaksregelen om selskap bosatt i en annen stat etter skatteavtale. Unntaket innebærer at vurderingen i henhold til skatteavtalen ikke bare er en traktatsmessig avgivelse av beskatningsretten, men også at denne vurderingen avgjør om selskapet i det hele tatt er et norsk skattesubjekt. Vår skepsis gjelder spesielt dersom den annen stat er et lavskatteland. Vi frykter at det foreslåtte unntaket kan etablere et stort hull i regelverket som gir anledning til omfattende overføring av skattepliktig inntekt til skatteparadisier og nullskatteregimer.

### SE-selskap

Bostedsregelen for selskap stiftet i Norge vil også gjelde for SE-selskaper som er stiftet her. Slike selskaper kan imidlertid flytte ut uten krav om oppløsning, se SE-loven § 7 og § 8. Hvis kravet om

oppløsning fullt ut skal være avgjørende, vil et norsk stiftet SE-selskap være hjemmehørende i Norge etter internretten så lenge det ikke blir oppløst etter SE-loven eller EØS-forordningen art. 7 og 8. Dersom flytting av SE-selskap etter forordningen likestilles med oppløsning av aksjeselskap og allmennaksjeselskap, bør dette presiseres.

### **Selskaper stiftet i utlandet**

For selskaper stiftet i utlandet er det etter forslaget reell ledelse som er vilkåret for at selskapet anses hjemmehørende i Norge etter skatteloven. Forutsatt at skattekontoret har eller får tilgang til nødvendige opplysninger, synes regelen fornuftig. Skattekontorets erfaring er at det ofte ikke er tilfelle. Dette gjelder både opplysninger som rent faktisk ikke befinner seg i Norge, men også i stor grad opplysninger som kunne vært tilgjengelig for skatteetaten fordi de befinner seg i Norge, for eksempel hos eieren, men som beskyttes mot innsyn av ulike årsaker. Vi mener det er uheldig at korrespondanse knyttet til styrearbeidet beskyttes mot innsyn når denne dokumentasjonen ofte vil være det eneste som kan dokumentere tilhørighet og at de selskapsrettslige forpliktelser og ansvar påhviler det enkelte styremedlem personlig. I en klagesak har Skattedirektoratet lagt til grunn at styremedlemmenes e-postkorrespondanse er beskyttet fra innsyn ved kontroll av foretaket. NØF finner dette særdeles uheldig og ber om at bestemmelsen klargjør at skattemyndighetene har tilgang til styrets vurderinger – og i alle fall når disse befinner seg i virksomhetens arkiv.

For å sikre reelle muligheter til å foreta en bred vurdering av om et selskap stiftet i utlandet skal anses hjemmehørende i Norge etter lovforslaget, er det derfor nødvendig å sikre at sentrale dokumenter og informasjon om de personene og de aktivitetene som skal vurderes er mulig å innhente for skattemyndighetene, uten de begrensninger som synes å gjelde for dokumenter med tilknytning til styreverv i dag. Dette bør derfor vurderes nærmere.

Det forekommer også selskaper som forsøker å unngå å bli skattemessig hjemmehørende i Norge, f.eks ved at daglig ledelse og styreledelse finner sted i forskjellige land. Delt ledelse kan bl.a. komme til uttrykk ved for eksempel konserninterne avtaler om sentralisert ledelse/administrative tjenester innen konsern. I slike tilfeller kan det være mer uklart hvor den reelle ledelsen foregår. Det kan imidlertid være mer usikkert om lovforslaget i praksis innebærer noen forbedringer når det gjelder vurderingen av holding-, postkasseselskap og skall-selskap.

### **Hjemmehørende etter skatteavtale**

Vi mener det er en fordel at vurderingen av begrepet hjemmehørende i skatteloven § 2-2 blir mer lik vurderingen etter OECDs mønsteravtale art. 4 (3).

Vi ser det også som en fordel for å unngå uheldige skattemessige tilpasninger ved dobbelt bosted, at den skattepliktige når det foreligger skatteavtale, bare kan være hjemmehørende i én av statene.

Når det gjelder hjemmehørende etter skatteavtale, ser vi imidlertid at slik regelen er utformet, kan det lett føre til dobbeltbeskatning inntil bosted etter skatteavtalen er fastslått. Både bekreftelse på bosted etter skatteavtale som følger det ordinære OECD-mønsteret og avgjørelse av skattemessig bosted ved gjensidig avtale (MAP), vil ofte ikke kunne avklares med den andre staten før det har vært mulig å undersøke om vilkårene er oppfylt, sannsynligvis etter at det er gjennomført en skattefastsetting.

### **Skattemessig inngangsverdi**

Forslaget om markedsverdi per 31.12.2017 som grunnlag for skattemessig inngangsverdi for andre eiendeler enn driftsmidler bør suppleres med retningslinjer for å fastsette markedsverdier på eiendeler og forpliktelser der markedsverdien avviker fra bokført verdi, for eksempel aksjer.

### **Endring eller egenretting som følge av opphør av dobbelt skattemessig bosted**

Det er sannsynlig at opphør av dobbelt skattemessig bosted på grunnlag av skatteavtalebekreftelse fra annen stat eller etter gjensidige forhandlinger, i mange tilfeller vil medføre at skattefastsettingen må endres. Det vil føre til merarbeid for skattekontorene, selv om adgangen til egenretting av skattefastsettingen, jf. skatteforvaltningsloven § 9-4, i utgangspunktet vil avhjelpe dette merarbeidet noe.

### **Skattemelding mv.**

Det kan reises spørsmål om fortsatt plikt til å levere skattemelding mv., herunder plikt til å utarbeide TP-dokumentasjon, jf. skatteforvaltningsloven § 8-11, kan være EØS-stridig. Når opphør av skatteplikt etter skatteloven § 2-2 første ledd skyldes skatteplikt som hjemmehørende i en annen stat etter skatteavtale, vil skatteplikt etter internretten gjenopprettes idet forutsetningene for bosted etter skatteavtalen faller bort. Det kan eventuelt presiseres at opphør av skatteplikt etter skatteloven i slike tilfeller uansett vil være midlertidig, og at endelig opphør i hvert fall for selskaper stiftet etter norsk selskapsrett, først skjer når selskapet oppløses.

Med hilsen  
for Norsk Øko-Forum  
Jan-Egil Kristiansen  
*leder faglig utvalg*