



Finansdepartementet

Sendt elektronisk

Deres ref.: 15/2550 SL AEI/KR

Dato: 19. juni 2017

Vår ref.: 243776

Høring - Forslag om endring av skatteloven § 2-2 første ledd

1. Innledning

Vi viser til departementets høringsbrev av 16.3.2017 vedrørende ovennevnte høring.

Det er en prioritert oppgave for Advokatforeningen å drive rettspolitisk arbeid gjennom høringsuttalelser. Advokatforeningen har derfor en rekke lovutvalg inndelt etter fagområder. I våre lovutvalg sitter advokater med særskilte kunnskaper innenfor det aktuelle fagfelt og hvert lovutvalg består av advokater med ulik erfaringsbakgrunn og kompetanse innenfor fagområdet. Arbeidet i lovutvalgene er frivillig og ulønnet.

Advokatforeningen ser det som sin oppgave å være en uavhengig høringsinstans med fokus på rettssikkerhet og på kvaliteten av den foreslåtte lovgivningen.

I saker som angår advokaters rammevilkår vil imidlertid regelendringen også bli vurdert opp mot advokatbransjens interesser. Det vil i disse tilfellene bli opplyst at vi uttaler oss som en berørt bransjeorganisasjon og ikke som et uavhengig ekspertorgan. Årsaken til at vi sonderer mellom disse rollene er at vi ønsker å opprettholde og videreutvikle den troverdighet Advokatforeningen har som et uavhengig og upolitisk ekspertorgan i lovgivningsprosessen.

I den foreliggende sak uttaler Advokatforeningen seg som ekspertorgan. Saken er forelagt lovutvalget for skatterett. Lovutvalget består av Hanne Kristin Skaarberg Holen (elder), Cecilie Amdahl, Andreas Bullen, Thor Leegaard, Stine Lettrem-Eliassen, Amund Noss.

Advokatforeningen avgir følgende høringsuttalelse:

2. Sakens bakgrunn

Finansdepartementet foreslår i høringsnotatet en regel om at selskaper som er stiftet i Norge er hjemmehørende i Norge for skatteformål. I tillegg foreslås at selskaper som har reell ledelse i Norge er hjemmehørende her. Unntak fra dette skal etter forslaget gjelde der hvor et selskap er hjemmehørende i en annen stat etter skatteavtale. I høringsnotatet foreslås også overgangsregler for selskaper som blir

hjemmehørende etter de foreslåtte reglene. Lovendringene er foreslått å få virkning fra og med inntektsåret 2018.

3. Høringsnotatets kapittel 3: Beskrivelse av gjeldende rett

Høringsuttalelsens punkt 3.1.1 omtaler gjeldende rett. Omtalen legger stor vekt på finansdepartementets egen uttalelse gjengitt i Utv. 1998 s 849 og det faktum at uttalelsen senere er inntatt i Lignings-ABC, hvoretter det kommenteres at det ikke foreligger "avgjørende rettspraksis". Etter Advokatforeningens syn gir ikke uttalelsen uttrykk for gjeldende rett. Uttalelsen har vært sterkt kritisert i en rekke fagartikler, blant annet

- Frederik Zimmer, Internasjonal inntektsskatterett, 4. utg. kapittel 27.4.1
- Geir Petter Hole, Skattemessig emigrasjon av selskaper, inntatt i Skatterett 2000-18
- Thor Leegaard: Skattemessig hjemsted for aksjeselskaper, inntatt i UTV 2001-928

Så vidt vites foreligger ikke noen fast administrativ praksis knyttet til spørsmålet om internrettslige kriterier for utflytting av norske selskaper etter skatteloven § 2-2. Spørsmålet har kommet opp i to "pilotsaker" der ligningsvedtakene i begge saker ble opphevet som ugyldige, jf Extra Film AS, UTV 2014-912 og Arcade Drilling AS, UTV 2013-1050. Det var også et sentralt tema i straffesaken mot tre selskaper i Transocean-konsernet og deres rådgivere. I tingrettens dom i straffesaken, TOSLO-2011-104857-4 avgitt 2. juli 2014, er det gitt en grundig beskrivelse av gjeldende rett i avsnitt V (iv), som oppsummeres slik:

Slik retten oppsummerer rettskildebildet skal den skatterettslige hjemmehørigheten - enten det er tale om inn- eller utflytting eller utenlandsk- eller norskregistrert selskap - bestemmes etter en helhetlig vurdering av om bestyrelsen / ledelsen av selskapet reelt sett skjer i Norge. Dersom ledelse på styrenivå og daglig ledelse er flyttet til utlandet, må det for fortsatt skatteplikt til Norge foreligge andre tilknytningsforhold som med tyngde taler for at selskapet styres herfra. At den selskapsrettslige tilknytningen skal tillegges særlig vekt, fremstår som svakt begrunnet.

Dommen synes særlig å ha vektlagt at omtalen i Ot prp nr 16 (1991-92) ikke gir støtte for at inn- og utflyttingssituasjoner skal vurderes ulikt. Dommen ble ikke påanket på dette punktet, og er rettskraftig. Omtalen av gjeldende rett har betydning for så vidt lovgiver skal ta stilling til hvorvidt gjeldende rett videreføres eller endres og for skattesaker for inntektsårene forut for lovendringen.

4. Høringsnotatets kapittel 6: Kommentarer til de enkelte forslagene

4.1 Til Høringsnotatets kapittel 6.1: Innledning

Advokatforeningen slutter seg til en lovfesting av vilkårene for når et selskap er hjemmehørende i Norge. Foreningen er ikke overbevist om at reglene om skattemessige hjemsted anvendes til skatteplanlegging i den utstrekning det gis uttrykk for i Høringsnotatet. En lovfesting vil uansett, forutsatt en mer detaljert ordlyd, gi økt forutberegnelighet for skattytere. Enkelte av forslagene foranlediger likevel merknader. Advokatforeningen vil videre signalisere at den foreslåtte lovendringen medfører en ikke ubetydelig risiko for dobbeltbeskatning, som særlig kan ramme holdingselskaper i konserner med norsk konsernspiss. Konsernledelsen vil ofte ta stilling til spørsmål av betydning for både konsernet og det enkelte datterselskap. Det bør avklares om dette i seg selv skal medføre at et norskeid holdingselskap i utlandet

skal anses som skattemessig hjemmehørende i Norge.

4.2 Til Høringsnotatets kapittel 6.2: Selskap stiftet i Norge

Advokatforeningen slutter seg til forslaget om at selskaper stiftet i Norge anses hjemmehørende her. Selv om det ikke klart er uttalt i høringsnotatet, antar Advokatforeningen at det er stiftelse etter norsk selskapsrett eller annen sammenslutningsrett som er utslagsgivende. Dette fremgår for så vidt av lovttekstens oppramsing i § 2 første ledd a – h men kan gjerne uttales klarere. Man kunne tenke seg selskaper stiftet etter utenlandsk rett, men hvor selve stiftelseshandlingen på noen måte har tilknytning til Norge. Det kan for eksempel skje dersom aksjonæren er norsk og selskapet stiftes ved kontorforretning som faktisk finner sted i Norge. Advokatforeningen oppfatter ikke at slike selskaper skal være omfattet av forslaget. Advokatforeningen foreslår at ovennevnte presiseres i lovteksten.

De fleste selskaper som er stiftet i henhold til norsk selskapsrett m.v. vil også være registrert i Norge. Den praktiske hovedregelen for registrerte selskaper vil derfor være at selskaper registrert i Norge skal anses hjemmehørende i Norge. Registrering er et kriterium som er retts teknisk enkelt å praktisere for både skattemyndighetene, skatteyttere og domstoler (mens uregistrerte selskaper må antas å være en sjeldenhet). Advokatforeningen antar derfor at betydningen av registrering bør fremgå av bestemmelsens ordlyd og foreslår at ordlyden utformes lik:

Selskap m.v. som er primærregistrert i Norge og uregistrert selskap m.v. som er stiftet i henhold til norsk selskapsrett m.v. [skal anses hjemmehørende i riktet].

Advokatforeningen antar at det bare er selskaper med primærregistrering i Norge som skal anses å være hjemmehørende her. Et selskap som er primærregistrert i utlandet med en sekundærregistrering av en filial (fast driftssted) i Norge (norskregistrert utenlandsk foretak ("**NUF**")) antas ikke å skulle anses hjemmehørende her. Motsatt antar foreningen at et selskap som er primærregistrert i Norge skal anses hjemmehørende i Norge selv om selskapet er sekundærregistrert med filialer i et eller flere andre land. Bruken av uttrykket "primærregistrert" (fremfor bare "registrert") har til hensikt å avklare disse problemstillingene.

Advokatforeningen vil også peke på at SE-selskaper kan skifte registreringsstat uten oppløsning, og at stiftelse ikke er et velegnet kriterium for slike selskaper. Registrering er for slike selskaper en mer relevant tilknytningsfaktor enn stiftelse. Dersom slike selskaper anses hjemmehørende etter internretten fordi de er stiftet i Norge også etter at registreringen er flyttet til en annen EØS-stat, kan det etter omstendighetene være en ulovlig restriksjon. Advokatforeningen foreslår derfor at det uttrykkelig lovfestes at et SE-selskap skal anses skattemessig hjemmehørende i registreringsstaten med mindre selskapets ledelse finner sted i Norge.

SE-selskaper er ikke inntatt i oppstillingen av selskapstyper som omfattes av skatteloven § 2-2. Advokatforeningen foreslår at SE-selskaper tilføyes.

4.3 Til Høringsnotatets kapittel 6.3: Selskap stiftet i utlandet

a) Generelt

Advokatforeningen er positiv til en lovfesting av når et selskap stiftet i utlandet er hjemmehørende i Norge. Foreningen er også positiv til at kriteriene utvides sammenlignet med gjeldende rett, og for så vidt

at det tas utgangspunkt i de kriteriene som følger av OECDs mønsterskatteavtale. Advokatforeningen har heller ikke innsigelser mot at det internrettslige vurderingsgrunnlaget gjøres videre enn skatteavtalens bestemmelse, for å sikre mot at et selskap blir "bostedsløst".

b) Holdingselskaper m.v.

Slik forslaget er utformet er det risiko for at det skaper unødvendig usikkerhet, som i hovedsak vil ramme utenlandske selskaper uten operativ virksomhet som inngår i norske konsern. Advokatforeningen viser for det første til omtalen av "*holding-, postkasse- og skall-selskap*" som er utenlandske selskaper som forslaget er ment å omfatte og som nå kan bli hjemmehørende i Norge. Konserner har ofte mellomliggende holdingselskaper, enten konsernspissen er i Norge eller i et annet land. Dersom konsern med norsk konsernspiss skal løpe en større risiko for at holdingselskaper uten operativ virksomhet anses hjemmehørende i Norge, vil dette medføre en potensiell ulempe for konserner som har sin konsernledelse i Norge sammenlignet med konserner som har sin ledelse i andre land. Advokatforeningen antar at det i det videre lovarbeidet bør avklares at slike selskapet ikke skal anses "hjemmehørende" i Norge.

c) Kriteriet "ledes fra" Norge

Advokatforeningen viser for det andre til forslaget om at ledelse i "*eller fra*" Norge kan gjøre et selskapet skattemessig hjemmehørende i Norge. Skatterettslig hjemsted i Norge basert på ledelse "*fra*" Norge synes å være myntet på å gjøre et selskap skattemessig hjemmehørende i Norge også når selskapets ledelse ikke skjer "*i*" Norge. Begrunnelsen er at et selskap kan være hjemmehørende i Norge selv om dets operative virksomhet ikke finner sted her (s. 19, nederst). Dette kriteriet fremstår som en skatterettslig nyskaping, og som etter sin ordlyd favner videre enn begrunnelsen tilsier. Denne vil fullt ut ivaretas ved en regel som gir skattemessig bosted i Norge basert på ledelse "*i*" Norge. Advokatforeningen antar at forslaget er inspirert av sktl. § 2-3(1)(b), som fastslår at selskaper hjemmehørende i utlandet er skattepliktig til Norge for formue i og inntekt av virksomhet som vedkommende utøver eller deltar i og som "*drives her eller bestyres herfra*". I sktl. § 2-3(1)(b) gir distinksjonen mening, idet det å drive en virksomhet i Norge kvalitativt sett er noe annet enn å bestyre virksomheten herfra. Det er derimot ikke klart hva som er den reelle kvalitative forskjellene mellom at selskapets reelle ledelse finner sted "*i*" eller "*fra* Norge".

På bakgrunn av ovennevnte antar Advokatforeningen at passusen "*eller fra*" bør utelates fra bestemmelsens ordlyd.

d) Definisjon av stedet for reell ledelse

Departementet (s. 16) uttaler at

*[d]en grunnleggende funksjon ved regelen for når et selskap stiftet i utlandet skal anses hjemmehørende i riket, er å etablere globalskatteplikt når et selskap har tilstrekkelig tilknytning til Norge. Det har en **klar verdi å ha en tydelig regel** om hva som anses som tilstrekkelig tilknytning for å etablere globalskatteplikt til Norge. (Uthevet her)*

Ordlyden i lovforslaget i høringsnotatet avklarer imidlertid ikke når selskapets reelle ledelse skal anses å finne sted i (eller fra) Norge. Den foreslåtte ordlyden gir derfor ikke noen tydelig regel. Det krever også klare retningslinjer og styring av skattekontorene, slik at det ikke utvikler seg sprikende praksis. Advokatforeningen ser en viss risiko for at forslaget kan gi opphav til unødvendige tvister. Hva som ligger i reell ledelse bør etter Advokatforeningens syn nedfelles i lovteksten.

Departementet (s. 18) uttaler at

[m]ed «ledelse» menes daglig ledelse og ledelse på styrenivå. (...) I (...) vurderingen er det naturlige første steg å se hen til hvor reell ledelse på styrenivå og reell daglig ledelse finner sted.

Advokatforeningen oppfatter høringsnotatet slik at stedet for daglig ledelse og ledelse på styrenivå er de sentrale momentene i vurderingen. Advokatforeningen antar at dette bør reflekteres i lovtekstens angivelse av når et selskaps reelle ledelse skal anses å finne sted i (eller fra) Norge. Dersom det kan bringes på det rene at både daglig ledelse og ledelse på styrenivå finner sted i Norge (slik at selskapet er hjemmehørende i riket) eller i utlandet (slik at selskapet er hjemmehørende i utlandet) vil det være retts teknisk forenkende at ordlyden gjør det klart at rettsanvenderen ikke behøver å analysere selskapets øvrige tilknytningspunkter til Norge og utlandet (hvor generalforsamlingene avholdes, hvor selskapets kontorer befinner seg, hvor selskapets virksomhet ev. kan sies å drives, osv.). Advokatforeningen kan heller ikke se at det i slike tilfelle er noe reelt behov for å vurdere øvrige tilknytningspunkter.

I merknadene til kapittel 10 (Utkast til bestemmelser) vil Advokatforeningen fremsette et forslag til ordlyd for å klargjøre når selskapets reelle ledelse skal anses å finne sted i (eller fra) Norge. Advokatforeningens forslag reflekter innholdet i høringsuttalelsen slik Advokatforeningen tolker dette, og har således ikke til hensikt å gjøre endringer i forslaget. I den grad Advokatforeningens forslag ikke skulle reflektere det innholdet departementet la i den foreslåtte bestemmelsen, vil dette i og for seg bare illustrere behovet for en definisjon av når selskapets reelle ledelse skal anses å finne sted i (eller fra) Norge.

e) Anvendelsesområdet for det andre kriteriet for skattemessig hjemsted

Ordlyden i lovforslaget i høringsnotatet gjør det ikke klart at det andre kriteriet som kan innebære at et selskap anses hjemmehørende i Norge ("*reell ledelse som finner sted i eller fra Norge*") gjelder for utenlandske selskaper. Advokatforeningen antar at dette bør fremgå av ordlyden og foreslår derfor at ordlyden utformes slik:

Selskap m.v. som er primærregistrert i utlandet og uregistrert selskap m.v. som er stiftet i henhold til utenlandsk selskapsrett m.v., [skal anses hjemmehørende i riktet] så fremt selskapets reelle ledelse finner sted i eller fra Norge.

4.4 Til unntaksregelen omtalt i høringsnotatets kapittel 6.4

a) Det materielle lovforslaget

Advokatforeningen slutter seg også til at selskaper som er hjemmehørende i en annen stat etter skatteavtale ikke skal anses hjemmehørende i Norge. I de tilfeller skatteavtalen krever avtale for å avklare skattemessig hjemsted, vil det kunne innebære risiko for dobbeltbeskatning i den perioden spørsmålet ikke er avklart. Advokatforeningen er ikke enig i at dette er et problem selskapene selv må ta ansvaret for fordi de kan påvirke omstendighetene som har ført til dobbelt bosted. Advokatforeningen antar også at det ikke er gitt at man kommer til en løsning med alle skatteavtaleland.

I mange tilfeller vil selskapet i en slik situasjon ha stedbunden inntekt som beskattes i utlandet, og vil kunne kreve kreditfradrag i Norge etter norsk internrett. Tilsvarende løsning vil kunne finne sted også i den annen stat, avhengig av denne statens internrettslige regler for å motvirke dobbeltbeskatning. I de

tilfeller dette likevel ikke slår til, mener Advokatforeningen det er behov for en løsning. En løsning kan være å utsette plikten til betaling av skatt inntil hjemstedet er avklart. Alternativt kan det lovfestes en rett til kredit med en justeringsmekanisme når spørsmålet om hjemsted er avklart.

Lovforslaget avklarer ikke fra hvilket tidspunkt status som hjemmehørende i riket opphører dersom selskapet skal anses hjemmehørende i annet stat i henhold til skatteavtale. Dersom det inngås en gjensidig avtale (MAP) i 2021 som konkluderer med at selskapet var hjemmehørende i den annen stat i 2017 og 2018; opphører da internrettslig status som hjemmehørende fra 1. januar 2017, fra dato for inngåelse av gjensidige avtale eller f.eks. fra 1. januar i det inntektsåret den gjensidige avtalen undertegnes? Dersom den gjensidige avtalen gis tilbakevirkende kraft i forhold til spørsmålet om internrettslig hjemsted vil det skape ulike utfordringer, herunder behov for å endre ligningen tilbake i tid og risiko for dobbeltbeskatning. Advokatforeningen antar at status som hjemmehørende i riket først skal opphøre fra 1. januar i det året det er avklart at selskapet m.v. anses hjemmehørende i en annen stat etter en skatteavtale med fremmed stat (1. januar 2021 i eksempelet ovenfor).

En gjensidig avtale vil typisk bare ta stilling til selskapets hjemsted i de inntektsårene den gjelder for (typisk inntektsår hvor selskapet står ovenfor en aktuell eller potensiell dobbeltbeskatningssituasjon). I ovennevnte eksempel oppstår spørsmål om selskapet skal anses som hjemmehørende i den annen stat i 2019–2021, dersom den gjensidige avtalen bare tar stilling til selskapets skattemessige hjemsted i 2017 og 2018 (men ikke i etterfølgende år). De forhold som tilsa at selskapet var hjemmehørende i den annen stat i 2017 og 2018 kan f.eks. ha endret seg til 2019. En mulig løsning kunne være at selskapet anses hjemmehørende i utlandet inntil det er avklart gjennom en gjensidig avtale at selskapet ikke lenger anses hjemmehørende i en annen stat iht. skatteavtale. Andre løsninger kan også tenkes. Etter Advokatforeningens syn bør dette spørsmålet avklares i det videre lovarbeidet.

b) Plikten til å levere skattemelding etter utflytting

Det foreslås en plikt til å levere skattemelding for selskaper som er hjemmehørende i en annen stat etter skatteavtale. Advokatforeningen ser behovet for informasjon fra slike selskap, i alle fall for så vidt gjelder selskaper som er stiftet i Norge. Imidlertid vil skattemyndighetene normalt ha tilgang til selskapenes regnskaper, og dette bør etter Advokatforeningens syn være tilstrekkelig.

Hvis et selskap er stiftet i, og hjemmehørende i, en annen stat er det mindre åpenbart at det foreligger et informasjonsbehov. Slike selskaper må formodes å ha en relativt løs tilknytning til Norge, og det er mindre sannsynlig at de igjen vil bli skattepliktige til Norge, slik det anføres i høringsnotatet.

Advokatforeningen mener også at det er for inngripende å kreve skattemelding fra selskaper som ikke er hjemmehørende i Norge, dersom selskapet ikke er undergitt stedbunden beskatning i Norge (iht. sktl. § 2-3 eller annen bestemmelse). Selskapene skal ikke beregne eller betale norsk skatt, og det vil pålegge selskapene en betydelig byrde om de i tillegg til å beregne og rapportere riktig skatt til sin hjemstat også skal gjøre det til Norge etter norske skatteregler. En plikt til fullstendig skatterapportering vil også kunne være i strid med internasjonale forpliktelser. I høringsnotatet påpekes et kontrollbehov, som Advokatforeningen ikke kan se er reelt. Foreningen vil også peke på at skatteetaten allerede har en betydelig arbeidsbyrde med kontroll av informasjon som er relevant for det norske skattegrunnlaget. Videre er det uklart hva som skal stå i en slik skattemelding, i og med at selskapene ikke er skattepliktige til Norge. Etter skatteforvaltningsloven § 8-2 første ledd skal det gis opplysninger som har betydning for fastsettelse av skattegrunnlaget. For selskaper uten skattemessig hjemsted i Norge, vil det ikke være annet enn opplysninger som har betydning for stedbunden beskatning i Norge. For slik virksomhet

foreligger det allerede plikt til å levere skattemelding. Hvis det legges til grunn at det er behov for skattemelding for hele selskapets virksomhet, bør det etter Advokatforeningens syn også tas stilling til hvordan det skal skilles mellom informasjon som er relevant for skattleggingen i Norge og informasjon som ikke er det.

Dersom forslaget til meldingsplikt overhodet skal opprettholdes for ikke-hjemmehørende selskaper uten inntekt med kilde i Norge som er gjenstand for stedbunden beskatning her, antar Advokatforeningen at slike selskaper bare bør pålegges en begrenset meldingsplikt. En hensiktsmessig mellomløsning kunne være at selskapet pålegges å utfylle et forenklet skjema som bare etterspør informasjon av relevans for å vurdere spørsmålet om skattemessig hjemsted etter skatteavtalen, men ikke andre opplysninger om selskapet. Man kan også tenke seg en løsning hvor selskapets regnskaper gjøres tilgjengelige for skattemyndighetene. Advokatforeningen ser også betenkeligheter med dette, hvor et selskap på varig basis ikke er hjemmehørende i Norge. I slike tilfeller vil tilknytningen til Norge være svært fjern, og en eventuell rapporteringsplikt kan over tid bli glemt. Det er vanskelig å tenke seg omfattende sanksjoner mot selskaper som i en slik situasjon ikke sender inn regnskapene til Norge. Advokatforeningen vil peke på at norske skattemyndigheter har omfattende verktøy for å innhente informasjon fra utenlandske skattemyndigheter, dersom disse anses relevante for norsk skatt.

5. Til høringsnotatets kapittel 7: Fastsetting av skattemessig åpningsbalanse

I høringsnotatet foreslås overgangsregler for selskaper som blir hjemmehørende i Norge etter de foreslåtte reglene. Advokatforeningen slutter seg til forslaget om at inngangsverdiene settes til markedsverdi per 31. desember 2017 for eiendeler som ikke er driftsmidler. Foreningen vil peke på at begrunnelsen for en slik overgangsregel også gjør seg gjeldende for driftsmidler. For en rekke typer av driftsmidler vil det være omfattende verdiendringer over tid, og så lenge disse er opparbeidet utenfor Norge, har ikke Norge noe berettiget krav på å skattlegge verdiøkninger.

Advokatforeningen vil peke på at begrunnelsen for å anvende markedsverdi som inngangsverdi etter de foreslåtte overgangsreglene, også vil slå til for selskaper som senere blir skattepliktige til Norge. Reglene om skattemessig åpningsbalanse bør derfor gjelde også for selskaper som blir hjemmehørende i Norge etter virkningstidspunktet.

Noe annet vil selvsagt kunne gjelde for eksisterende faste driftssted i Norge, men i slike tilfeller vil det uansett skje en videreføring av eksisterende kostpriser.

Advokatforeningen antar at "permanente" regler om åpningsbalanse for selskaper som flytter inn i Norge etter virkningstidspunktet bør fremgå av en bestemmelse i selve skatteloven, ikke i en overgangsregel. Overgangsregler kan være vanskelig tilgjengelige og kan lett overses. En slik bestemmelse kunne for eksempel tenkes inntatt som ny sktl. § 10-80 (etter reglene om exit-skatter).

6. Til høringsnotatets kapittel 9: Økonomiske og administrative konsekvenser

Lovforslaget kommer tidsmessig nært i tid med OECDs forslag om en ny multilateral skatteavtale som legger opp til en normalløsning der dobbelt skattemessig bosted skal løses ved gjensidig avtale mellom de kompetente myndigheter i skatteavtalelandene (Mutual Agreement Procedure – MAP). I mangel på slik avtale mellom de kompetente myndigheter vil ikke selskapene ha krav på beskyttelse mot dobbeltbeskatning.

Advokatforeningen antar at omfanget av MAP-saker vil øke som følge av forslaget at dobbelt skattemessig bosted ikke skal løses ved skatteavtalebestemmelsen, men ved MAP-avtale. Det er allerede lang saksbehandlingstid for MAP-saker. Dersom internretten nå skaper ytterligere saker som må løses ved MAP, vil det være behov for å styrke kapasiteten til behandling av MAP-saker.

7. Til høringsnotatets kapittel 10: Utkast til bestemmelser

Forslaget til lovtekst er knapt. Advokatforeningen mener videre forslaget til lovtekst har fått en lovteknisk uheldig utforming, og vil foreslå visse endringer.

For det første antar Advokatforeningen at definisjonen av begrepet "hjemmehørende" bør tas inn i separate ledd i sktl. § 2-2. I lovforslaget er definisjonen tatt inn i første ledd, sammen med definisjonen av hvilke selskapsformer som er selskapslignet. Dette bidrar til å gjøre bestemmelsen uoversiktlig. Advokatforeningens forslag vil bringe bestemmelsens struktur i samsvar med strukturen på sktl. § 2-1, som inneholder definisjonen av begrepet "bosatt" for fysiske personer i separate ledd i bestemmelsen. For det andre antar Advokatforeningen at innholdet i definisjonen i større grad bør reflekteres i bestemmelsens ordlyd, jf. også merknadene i tidligere punkter i høringsuttalelsen.

For det tredje antar Advokatforeningen at sktl. § 2-2 andre og tredje ledd (om selskaper m.v. som ikke er egne skattesubjekter, dvs. deltakerlignede selskaper) bør tas inn i en separat, ny bestemmelse, som følger umiddelbart etter sktl. § 2-2. Reglene om deltakerlignende selskaper passer ikke inn under overskriften til sktl. § 2-2. De øvrige leddene i sktl. § 2-2 gjelder dessuten bare selskapslignede selskaper. Gjeldende redaksjonelle utforming av bestemmelsen er egnet til å villed og bidrar til å gjøre bestemmelsen uoversiktlig. En slik endring ligger riktignok utenfor hovedformålet med lovendringen, men det fremstår som rasjonelt å foreta endringen i forbindelse med at det nå gjøres vesentlige endringer i ordlyden sktl. § 2-2.

Advokatforeningen foreslår at sktl. § 2-2 gis følgende ordlyd:

§ 2-2. Selskap m.v. hjemmehørende i riket

(1) Plikt til å svare skatt har følgende selskaper m.v. såfremt de er hjemmehørende i riket:

- a. aksjeselskap og allmennaksjeselskap,
- b. SE-selskaper,
- c. sparebank og annet selveiende finansieringsforetak,
- d. gjensidig forsikringsselskap,
- e. samvirkeforetak,
- f. 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,
- g. statsforetak etter statsforetaksloven,
- h. interkommunalt selskap, jf. lov om interkommunale selskaper,
- h. innretning eller forening under selvstendig bestyrelse, herunder
 1. stiftelser
 2. døds-, konkurs- og administrasjonsbo
 3. allmenningsskasser.

(2) Som hjemmehørende i riket anses følgende selskaper m.v.:

- a. Selskap m.v. som er primærregistrert i Norge og uregistrert selskap m.v. som er stiftet i henhold til norsk selskapsrett m.v.,
- b. Selskap m.v. som er primærregistrert i utlandet og uregistrert selskap m.v. som er stiftet i henhold til utenlandsk selskapsrett m.v., så fremt selskapets reelle ledelse finner sted i Norge,
- c. SE-selskap som er primærregistrert i Norge,
- d. SE-selskap som er primærregistrert i annen EØS stat så fremt selskapets reelle ledelse finner sted i Norge.

(3) Selskap m.v. som nevnt i annet ledd skal likevel ikke anses hjemmehørende i riket dersom selskapet m.v. er hjemmehørende i en annen stat etter en skatteavtale med fremmed stat.

Status som hjemmehørende i riket opphører fra 1. januar i det året det er avklart at selskapet m.v. anses hjemmehørende i en annen stat etter en skatteavtale med fremmed stat.

(4) Den reelle ledelsen til et selskap skal anses å finne sted i Norge dersom selskapets reelle ledelse på styrenivå og reelle daglig ledelse finner sted i Norge. Dersom selskapets reelle ledelse på styrenivå og reelle daglige ledelse finner sted i ulike land eller det ikke kan bringes på det rene om både selskapets reelle ledelse på styrenivå og reelle daglige ledelse finner sted i Norge skal selskapets reelle ledelse anses å finne sted i Norge basert på en samlet vurdering av:

- a. hvor selskapets reelle ledelse på styrenivå finner sted (hvor dette kan bringes på det rene),
- b. hvor selskapets reelle daglig ledelse finner sted (hvor dette kan bringes på det rene),
- c. hvor selskapets generalforsamlinger avholdes,
- d. hvor selskapets kontorer befinner seg,
- e. hvor selskapets virksomhet drives,
- f. selskapets øvrige tilknytningspunkter til Norge og utlandet.

(5) Skatt av inntekt kan fastsettes selv om selskapet eller innretningen er oppløst eller boet er sluttet og midlene utdelt til parthaverne før utgangen av inntektsåret.

(6) For selskap m.v. som har plikt til å svare formuesskatt, er formuesskatteplikten betinget av at selskapet, innretningen eller boet ikke er oppløst eller sluttet 1. januar i det år skatten fastsettes.

(7) Skatteplikten gjelder all formue og inntekt her i riket og i utlandet.

Advokatforeningen foreslår at ny sktl. § 2-3 gis følgende ordlyd:

§ 2-3 Selskap m.v. som ikke er egne skattesubjekter

(1) Følgende selskaper er ikke egne skattesubjekter:

- a. ansvarlig selskap, herunder ansvarlig selskap med delt ansvar, jf. selskapsloven § 1-2 første ledd b,
- b. kommandittselskap, jf. selskapsloven § 1-2 første ledd e,
- c. indre selskap, jf. selskapsloven § 1-2 første ledd c,
- d. partrederi, jf. sjøloven kapittel 5,
- e. andre selskaper som omfattes av selskapsloven § 1-1 første ledd.

(2) Deltakerne i selskap som nevnt i første ledd fastsetter skatt hver for seg for sin andel i selskapets formue og inntekt, jf. §§ 4-40 og 10-40 til 10-45.

8. Avslutning/oppsummering for hele høringsuttalelsen

Advokatforeningen slutter seg til forslaget om å lovfeste skattemessig hjemsted i Norge for selskaper som er stiftet (eller registrert) i Norge. Omtalen av gjeldende rett bør leses med de presiseringer som fremgår ovenfor.

Forslaget går noe langt ved å statuere skatteplikt til Norge for utenlandske selskaper også der ledelsen ikke skjer i Norge, og skaper med det en viss usikkerhet om bestemmelsens rekkevidde. Utvidet skatteplikt til Norge for utenlandske selskaper vil øke behovet for avklaringer med andre lands myndigheter (MAP), og det bør sikres tilstrekkelige ressurser til å håndtere dette.

Forslaget legger opp til bruk av markedsverdi som skattemessig inngangsverdi for selskaper som blir bosatt i Norge ved ikrafttreddelsen av loven. Den samme regel bør gjelde for selskaper som blir hjemmehørende i Norge etter ikrafttreddelsen.

Forslagene går unødvendig langt i å statuere rapporteringsplikt for selskaper som ikke har skatteplikt til Norge (verken som hjemmehørende eller for inntekter med kilde i Norge).



Jens Johan Hjort
leder

Vennlig hilsen



Merete Smith
generalsekretær

Saksbehandler: Trude Molvik
tm@advokatforeningen.no