

adgangen til MVA-kompensasjon er begrenset til boliger som er særskilt tilrettelagt.¹⁹ Dersom kommunene hadde vært kompensasjonsberettiget for boliger – selv om disse brukes til et sosialt formål – så vil dette innebære en konkurranseulempe for private utleiende i boligmarkedet som ikke mottar kompensasjon. Dette er selvsagt et viktig moment ved vurderingen av om kommunene har rett til MVA-kompensasjon for den aktuelle boligen, men i tvilstilfeller må det, etter mitt syn, også vektlegges at lovgiver valgte å innføre bestemmelsen i kompl. § 4 tredje ledd selv om man var klar over at dette ville kunne lede til noe forskjellsbehandling mot private aktører.²⁰

Videre begrenses også forskjellsbehandlingen ved at private utleiende vil kunne ha rett til kompensasjon, forut-

satt at de leier ut boliger til beboere som har behov for lovpålagt heldøgns omsorg og pleie. Eventuelt at den private virksomheten oppnår fradrag for inngående MVA gjennom ordningen med frivillig registrering ved utleie av den særskilt tilrettelagte boligen til kommunen som igjen fremleier til brukeren. I et slikt tilfelle vil det ikke være krav om at beboeren er innvilget lovpålagte hjemmehørende helse- og sosialtjenester.²¹

Oppsummering

Dersom en bolig er særskilt tilrettelagt for helseformål eller sosiale formål, og faktisk benyttes til slike formål, så vil utleie av slik bolig være kompensasjonsberettiget. Et krav om fysisk funksjonsnedsettelse hos bruker kan verken utledes av lov eller forskrift,

eller uttalelser i forarbeidene. Psykiske og kognitive funksjonsnedsettelse vil alene kvalifisere for kompensasjonsrett – forutsatt at den psykiske lidelsen nødvendiggjør tildeling av den særskilt tilrettelagte boligen.

Flere kommuner har i de senere årene fått krav om tilbakebetaling av tidligere utbetalt kompensasjon knyttet til oppføring og drift av såkalte rus- og psykiatriboliger. På bakgrunn av Finansdepartementets klargjøring bør flere kommuner vurdere å begjære gjenåpning av gamle saker med anmodning om at skattekontoret foretar en fornyet vurdering. Forutsatt at kompensasjonskravet opprinnelig er innsendt innenfor fristen i kompl. § 10, skal avgiftsmyndighetene inntil videre ikke påberope seg foreldelse.²²

¹⁹ Merverdiavgiftshåndboken 14. utg. 2018 side 1016.
²⁰ Ot.prp. nr. 1 (2003–2004) pkt. 20.8.3.

²¹ Lov om merverdiavgift § 2-3 første ledd, jf. merverdiavgiftsforskriften § 2-3-1 første ledd, Skattedirektoratets uttalelse av 13. januar 2012.

²² Skattedirektoratets uttalelse av 16. februar 2012 (UTV-2012-284).

Del II: Skattemessig hjemsted for selskaper

Nytt hjemmehørende-begrep for selskaper

I artikkelen analyserer vi den nye definisjonen av hjemmehørende-begrepet for selskaper. I denne del II av artikkelen omtales ledelsesregelens formål og innhold. Vi redegjør også for regelens anvendelse på fire praktiske typetilfeller, dvs. ledelse i utlandet, ledelse i Norge, delt ledelse og fragmentert ledelse.



Advokat
Andreas Bullen (Phd)
Wiersholm



Advokat og statsautorisert revisor
Henrik Brødholt
Wiersholm

I del I av artikkelen omtalte vi stiftelsesregelen og skatteavtaleunntaket. Vi redegjorde for formålet med og innholdet i hver av reglene, og tok opp særlige tolkingsspørsmål knyttet til hver av reglene.

1. Ledelsesregelen: Selskap stiftet iht. utenlandsk selskapsrett

1.1 Innledning

Ledelsesregelen følger av nye sktl. § 2–2(7)(b), som fastslår følgende:

«Som hjemmehørende i riket etter første ledd anses selskaper mv. som (...) har reell ledelse i Norge. I vurderingen av om reell ledelse er i Norge,



Ledelsesregelen er det elementet i den nye definisjonen som antagelig vil ha størst praktisk betydning, både fordi regelen strammer inn gjeldende rett og fordi den medfører økt grad av konkret vurdering av hvor et selskaps reelle ledelse utøves.

skal det ses hen til hvor ledelse på styrenivå og daglig ledelse utøves, men også til øvrige omstendigheter ved selskapets organisering og virksomhet.»

Bestemmelsen er kun relevant for selskaper stiftet iht. utenlandsk selskapsrett, idet selskaper stiftet iht. norsk selskapsrett vil være hjemmehørende i Norge etter stiftelsesregelen (med mindre skatteavtaleunntaket kommer til anvendelse).

Vi antar at ledelsesregelen er det elementet i den nye definisjonen som vil

ha størst praktisk betydning, både fordi regelen strammer inn gjeldende rett og fordi den medfører økt grad av konkret vurdering av hvor et selskaps reelle ledelse utøves. Endringen vil kunne medføre en økning i antall utenlandskstiftede selskaper som anses hjemmehørende i Norge, og økt usikkerhet da vurderingen må gjøres med utgangspunkt i flere skjønnsmessige momenter.

Vi vil i det følgende først ta opp formålet med ledelsesregelen (punkt 1.2), noen generelle tolkingsspørsmål knyttet til regelen (punkt 1.3), samt hvilke

tilknytningspunkter til Norge og den andre staten som er relevante ved vurderingen (punkt 1.4). Vi vil deretter se på hvordan ledelsesregelen slår ut i fire praktisk viktige situasjoner hvor selskapet har varierende tilknytning til Norge og den andre staten (punkt 1.5), før vi avslutningsvis går inn på skatteavtaleunntaket (punkt 1.6).

1.2 Formålet med ledelsesregelen

1.2.1 Forhindre tilpasninger

Etter den ulovfestede definisjonen av hjemmehørendebegrepet var det sentrale kriteriet ledelsen på styrenivå for selskaper stiftet iht. utenlandsk sel-

skapsrett.¹ Regelen innebar at selskapet kunne unngå å bli hjemmehørende i Norge ved å legge styrefunksjonen til utlandet selv om selskapet for øvrig hadde sterke tilknytningspunkter til Norge. En annen sak er at slike selskaper kunne ha en omfattende begrenset skatteplikt til Norge iht. sktl. § 2–3(1)(b).

Etter den nye regelen skal det derimot foretas en bredere vurdering hvor også andre kriterier enn ledelse på styrenivå skal vektlegges. Hovedformålet med lovendringen er å hindre tilpasninger som kunne bestå i at selskapets styremøter ble holdt i utlandet, mens selskapets øvrige aktiviteter foregikk i Norge:

«(...) departementet [viser] til at både Skatteutvalget og Skatteetaten mener reglene om skattemessig bosted er relativt enkle å omgå. Virkningen er at selskap kan anses hjemmehørende i et annet land enn der selskapet reelt sett ledes fra. Departementet er enig i dette og viser til at globalisering og teknologisk utvikling bidrar til å gjøre denne utfordringen større. Et selskap kan for eksempel relativt enkelt innrette seg slik at beslutningene på styrenivå formelt treffes i utlandet, noe som kan medføre at alminnelig skatteplikt til Norge unngås.»²

Den bredere vurderingen kan f.eks. medføre at et selskap som tidligere kun var begrenset skattepliktig til Norge etter sktl. § 2–3(1)(b), nå blir hjemmehørende i riket.

1.2.2 Ledelse på styrenivå vanskelig å fastslå

En annen bakgrunn for innføring av ledelsesregelen er at det i praksis kan være vanskelig å fastslå hvor faktisk ledelse på styrenivå finner sted. Forarbeidene peker således på «[a]t styremøter helt eller delvis kan avholdes uten fysiske møter, at styremøter stadig flyttes og styremedlemmer ofte skiftes ut».³

1.3 Generelt om ledelsesregelen

1.3.1 Reell vs. formell ledelse

Etter ordlyden er det avgjørende om selskapet «har reell ledelse i Norge». Forarbeidene presiserer at dette skal tas på ordet:

«Av første punktum fremgår at vurderingstemaet er om selskapet har «reell ledelse i Norge». Av ordlyden følger det at det er **realitetene – ikke formalitetene** – man skal se hen til for å avgjøre om selskapets ledelse utøves i Norge.»⁴ (**Utthevet** her)

Hvorvidt dette egentlig er noen endring, kan nok diskuteres. Heller ikke etter den ulovfestede definisjonen av hjemmehørendebegrepet skulle formalitetene tillegges avgjørende vekt til fortrensel for realitetene. Muligheten for å unngå skattemessig hjemsted i Norge gjennom arrangementer med lite substans, har nok likevel blitt redusert.

1.3.2 Ledelse på selskapsnivå vs. ledelse på konsernnivå

Ofte vil det utenlandskstiftede selskapet som vurderes være et datterselskap i et større konsern. I mange konserner fattes viktige beslutninger på sentralisert nivå (typisk av morselskapet), selv om beslutningen er direkte relevant for datterselskapet. Forarbeidene presiserer at det er ledelsen på selskapsnivå som er relevant for anvendelse av ledelsesregelen, ikke ledelsen på konsernnivå:

«Departementet understreker at det er reell ledelse av den virksomheten eller aktivitet som drives i det enkelte selskapet, som er vurderingstemaet. Mer overordnede strategiske beslutninger på konsernnivå vil normalt ikke være relevante.»⁵

Dette synes nokså opplagt – dersom ledelsen på konsernnivå skulle være det avgjørende, ville det i ytterste konsekvens innebære at alle datterselskaper i konsernet var hjemmehørende i samme stat som morselskapet.

På den ene siden innebærer ovennevnte at utenlandskstiftede datterselskaper i norske konserner (dvs. konserner med norsk morselskap) ikke vil bli hjemmehørende i Norge selv om beslutninger på konsernnivå fattes i Norge. På den annen side innebærer ovennevnte at utenlandskstiftede datterselskaper i utenlandske konserner (dvs. konserner med utenlandsk morselskap) kan være hjemmehørende i Norge selv om beslutninger på konsernnivå fattes i utlandet.

Et spørsmål er hvordan man skal skille mellom ledelse på selskapsnivå og ledelse på konsernnivå. Dette er ikke nærmere berørt i forarbeidene. Vi antar at man i denne sammenheng må ta utgangspunkt i at hvert konsernselskap er en selvstendig juridisk person, og at det avgjørende derfor vil være om de personene som utøver ledelsesfunksjonen opptrer på vegne av konsernet (morselskapet) eller datterselskapet. Sett at datterselskapet vurderer å investere i en svært kostbar eiendel, f.eks. en oljerigg eller et kostbart produksjonsanlegg. I et slikt tilfelle er det nødvendig å skille mellom morselskapets og datterselskapets styrebehandling:

- Morselskapets styre: En slik investeringsbeslutning vil ofte være så viktig for konsernet at den vil behandles i det norske morselskapets styre. Dersom morselskapets styre beslutter at investeringen skal gjennomføres, vil morselskapet typisk instruere sine innvalgte styremedlemmer i datterselskapet til å stemme for investeringen.
- Datterselskapets styre: Datterselskapet vil likevel foreta en separat styrebehandling av investeringen. Som følge av beslutningen i morselskapets styre er det lite sannsynlig at datterselskapets styre vil motsette seg investeringen. Dersom datterselskapets styrebehandling finner sted i utlandet, vil morselskapets styrebehandling av spørsmålet likevel ikke være en omstendighet som tilsier at datterselskapet ledes fra Norge i ledelsesregelens forstand.

1 Prop. 1 LS (2018–2019) s. 131 andre spalte.

2 Prop. 1 LS (2018–2019) s. 138 første spalte.

3 Prop. 1 LS (2018–2019) s. 138 første spalte.

4 Prop. 1 LS (2018–2019) s. 140 første spalte.

5 Prop. 1 LS (2018–2019) s. 140 første spalte.

1.4 Omstendigheter som skal vektlegges i vurderingen av om reell ledelse er i Norge

1.4.1 Ledelse på styrenivå

1.4.1.1 Hvilke funksjoner er styrefunksjoner?

Ledelsesregelen angir tre omstendigheter det skal ses hen til i vurderingen av om selskapet har reell ledelse i Norge. Den første omstendigheten er «hvor ledelse på styrenivå (...) utøves».

Ifølge forarbeidene er ledelsen på styrenivå den «kompetansen som materielt sett hører inn under styret, etter norsk selskapsrett og vanlig forretningsmessig praksis».⁶ Selv om det ikke er sagt, må etter vårt syn også den kompetansen som materielt sett hører under styret etter den utenlandske selskapsretten som regulerer selskapet (dvs. stiftelsesstatens selskapsrett), kvalifisere som ledelse på styrenivå, eventuelt slik at dette anses som «vanlig forretningsmessig praksis».

Hva som er «vanlig forretningsmessig praksis» for styrets kompetanseområde, kan variere betydelig mellom ulike bransjer. Eksempelvis vil styret i holdingselskaper typisk beskjefte seg med andre spørsmål enn styret i produksjons- og salgsselskaper. Når man skal vurdere hva som er «vanlig forretningsmessig praksis» for styrets kompetanse, må man derfor se hen til hvilken type virksomhet selskapet utøver.

1.4.1.2 I hvilket(t) land utøves styrefunksjonene?

Ved vurderingen av hvor ledelsen på styrenivå «utøves», skal det tas utgangspunkt i hvor styremøtene formelt avholdes.⁷ Dersom selskapet har en rekke fysiske styremøter hvert år i samme stat, og disse styremøtene forberedes av personer som arbeider i denne staten, antar vi at ledelsen på styrenivå klart nok utøves i møtestaten. Forarbeidene presiserer imidlertid at hvor styremøtene formelt «avholdes (...) ikke alltid [gir] et riktig bilde av hvor ledelse på styrenivå faktisk utøves».⁸ Dette er åpenbart dersom

selskapet ikke har fysiske styremøter (men har telefonstyremøter) eller dersom styremøtene holdes i ulike land hver gang. Selv om selskapet har fysiske styremøter og disse avholdes i samme land hver gang, kan imidlertid andre forhold trekke i retning av at ledelsen på styrenivå ikke utøves i møtestaten, f.eks. at styremedlemmene ikke er bosatt i møtestaten og nedlegger betydelig arbeid i forbindelse med styrevervet utenfor møtestaten. En særlig relevant omstendighet utover hvor styremøtene formelt avholdes, er etter forarbeidene «hvor styremedlemmene vanligvis utfører sine verv og oppholder seg».⁹ Vi antar at dette først og fremst vil være relevant dersom styremedlemmene utfører en vesentlig del av sitt styreverv utenfor de formelle styremøtene.

1.4.1.3 Slank styrefunksjon vanskeliggjør ikke vurderingen

Ledelsen på styrenivå har sjelden samme funksjon og viktighet i datterselskaper som i morselskaper. I mange datterselskaper avholdes det få styremøter og styrearbeidet har svært begrenset omfang. Dette er imidlertid ikke et forhold som i seg selv behøver å vanskeliggjøre vurderingen av hvor ledelsen på styrenivå utøves. Dersom alt styrearbeidet utøves i en og samme stat, er det ingen tvil om at ledelsen på styrenivå utøves i denne staten, selv om styrearbeidet totalt sett har svært begrenset omfang.

1.4.2 Daglig ledelse

1.4.2.1 Daglig ledelse ligger på direktørnivå
Den andre omstendigheten det skal ses hen til i vurderingen av om selskapets reelle ledelse er i Norge, er «hvor (...) daglig ledelse utøves».

Ifølge forarbeidene må vurderingen av hvem som inngår i den daglige ledelsen:

«(...) vurderes konkret med utgangspunktet i at dette normalt vil være den gruppe personer som er nærmest underordnet styret (typisk daglig leder, samt personer som har overordnet

ansvar for økonomi, personal og sentrale virksomhetsområder).»¹⁰

Vi oppfatter uttalelsen slik at den daglige ledelsen består av enkeltpersoner på direktørnivå. Den daglige ledelsen vil således normalt utøves av en relativt begrenset gruppe enkeltpersoner.

Forarbeidene angir følgende kriterier for å trekke denne grensen:

«(...) hvis det er nødvendig å se nærmere på forholdet mellom ledelse på styrenivå og daglig ledelse, gjøres dette ved å ta utgangspunkt i fordelingen av ansvar og kompetanse som følger av norsk selskapsrett og vanlig forretningsmessig praksis.»¹¹

Forarbeidene nevner ikke stiftelseslandets selskapsrett som et relevant moment. Vi antar imidlertid at denne også vil være relevant ved vurderingen av forholdet mellom styret og daglig ledelse, eventuelt slik at stiftelseslandets selskapsrett anses som «vanlig forretningsmessig praksis».

Styrevervet er en formell funksjon iht. intern selskapsrett i mange land, hvilket innebærer at styresammensetningen ofte vil fremgå av registreringer i det relevante selskapsregisteret. Det vil derfor normalt være enkelt å avklare hvilke personer som sitter i selskapets styre til ethvert tidspunkt. Dersom styremedlemmene også er direktører innenfor sentrale områder i selskapet, vil det imidlertid være nødvendig å vurdere i hvilken kapasitet styremedlemmet/direktøren har utøvd ulike funksjoner. Her vil det, som nevnt ovenfor, være avgjørende hva som anses som styrefunksjoner iht. relevant selskapsrett og vanlig forretningsmessig praksis.

1.4.2.3 Nedre grense: Daglig ledelse vs. virksomhetsutøvelse mv.

Den nedre grensen er nødvendig å trekke dersom den daglige ledelsen utøves i en annen stat enn ledelsen på lavere nivåer og selve virksomhetsutøvelsen (forskning, produksjon, salg,

6 Prop. 1 LS (2018–2019) s. 140 andre spalte.

7 Prop. 1 LS (2018–2019) s. 140 andre spalte.

8 Prop. 1 LS (2018–2019) s. 140 andre spalte.

9 Prop. 1 LS (2018–2019) s. 140 første spalte.

10 Prop. 1 LS (2018–2019) s. 141 første spalte.

11 Prop. 1 LS (2018–2019) s. 141 andre spalte.

kundeoppfølging, osv.). Vi har allerede erfart at dette er en svært praktisk problemstilling for mange selskaper, f.eks. utenlandske fond. Til tross for dette er imidlertid ikke den nedre grensen omtalt i forarbeidene, hvilket etter vårt syn er en klar svakhet ved lovgivningsprosessen. Det er derfor på dette tidspunkt begrenset veiledning for hvor den nedre grensen går.

I fravær av konkrete veiledninger antar vi at et viktig utgangspunkt for når den nedre grensen skal trekkes, er at daglig ledelse er noe annet enn virksomhetsutøvelse. Selv om et selskap har et betydelig antall personer som arbeider i Norge og som utøver svært viktige funksjoner for selskapet, innebærer ikke dette at selskapets daglige ledelse finner sted i Norge. Den daglige ledelsen utøves av en begrenset gruppe personer på direktørnivå som typisk ikke vil sitte så tett på den operative driften som ansatte på lavere nivå.

1.4.2.4 I hvilket land utføres den daglige ledelse?

Daglig ledelse «utøves» som hovedregel på det stedet hvor de personene som inngår i den daglige ledelsen arbeider og oppholder seg.¹² Antakeligvis vil det være mindre problemer knyttet til å fastslå hvor den daglige ledelsen arbeider og oppholder seg enn hvor ledelsen på styrenivå utøves. Den daglige ledelsen vil normalt være ansatt på fulltid og være tilknyttet et kontor, mens styret ofte kun deltar på noen få styremøter i løpet av året.

1.4.2.5 Daglig ledelse i Norge pga. norsk management

En ikke upraktisk situasjon er at utenlandskstiftede selskaper lar et selskap hjemmehørende i Norge ta seg av hele eller deler av dets daglige ledelse, og denne ledelsen også utøves i Norge. Forarbeidene antar at dette vil innebære at selskapets daglige ledelse utøves i Norge:

«Departementet legger til at om et utenlandsk selskap lar et selskap hjemmehørende i riket ta seg av hele eller

del av dets daglige ledelse, og denne ledelsen også utøves i Norge, må denne daglige ledelsen anses utøvd i Norge. Det er ikke relevant i denne sammenheng at selve beslutningen om å sette bort den daglige ledelse er truffet i utlandet.»¹³

Et spørsmål er om utenlandskstiftede skipseiende selskaper, hvis skipsmanagement håndteres av et norsk managementselskap, vil kunne bli ansett hjemmehørende i Norge. Et hovedformål med sktl. § 2–34 var å sikre at skipsmanagement kunne bli utført i Norge uten at det skipseiende selskapet ble ansett begrenset skattepliktig til Norge.¹⁴ Imidlertid gjelder ikke § 2–34 dersom det skipseiende selskapet er hjemmehørende i Norge. Utenlandskstiftede skipseiende selskaper med skipsmanagement i Norge synes derfor å kunne bli hjemmehørende i Norge dersom selskapets reelle ledelse utøves av skipsmanagement-selskapet i Norge.¹⁵

Det er imidlertid viktig å avklare om managementselskapet utfører funksjoner på daglig ledelsesnivå eller om det «kun» utfører ledelse på lavere nivåer eller driver med ren virksomhetsutøvelse, jf. punkt 1.4.2.3 ovenfor. Dersom managementselskapet kun utfører funksjoner på lavere nivå enn den daglige ledelse, vil ikke dette underbygge at selskapet ledes fra Norge. Dette må gjelde selv om managementselskapet utfører svært omfattende funksjoner.

1.4.3 Øvrige omstendigheter ved selskapets organisering og virksomhet

1.4.3.1 Bare omstendigheter som kaster lys over ledelse

For det tredje skal det også ses hen til «øvrige omstendigheter ved selskapets organisering og virksomhet» i vurderingen av om selskapets reelle ledelse er i Norge. Vi antar at denne passusen må tolkes i lys av ledelsesregelen som sådan, som fastslår at utenlandskstif-

tede selskaper som «har reell ledelse i Norge» skal anses hjemmehørende her. For at en omstendighet skal være relevant, må den derfor være egnet til å belyse hvor selskapets reelle ledelse er. Egenskaper ved selskapet som ikke kaster lys over hvor selskapets ledelse er, kan derfor ikke være relevante. Vi antar at det her er særlig viktig å skille mellom hvor selskapets virksomhet utøves og hvor selskapets ledes fra, jf. punkt 1.4.2.3 ovenfor. Det forhold at selskapet utøver virksomhet i en gitt stat, er ikke ensbetydende med at det ledes fra denne staten. Heller ikke det forholdet at selskapets drift på nivåer under daglig ledelse foregår i en stat, peker i retning av at selskapet ledes fra denne staten.

1.4.3.2 Generalforsamling

Forarbeidene antar at det særlig er tre omstendigheter som kan kvalifisere som relevante «øvrige omstendigheter ved selskapets organisering og virksomhet».¹⁶ For det første nevnes «hvor generalforsamlingene avholdes». Betydningen av dette momentet vil nok kunne variere. Dersom selskapet kun har én generalforsamling i året og denne er av nokså begrenset omfang, vil dette momentet kaste begrenset lys over hvor selskapet ledes fra.

1.4.3.3 Selskapets kontorer

For det andre nevner forarbeidene «hvor selskapets kontorer befinner seg». I et senere eksempel nevner forarbeidene derimot «hvor hovedkontoret er».¹⁷ I tråd med dette må det klart nok være relevant å se hen til hvilken type kontorer selskapet har i en stat. Det forholdet at hovedkontoret befinner seg i en gitt stat, peker i retning av at selskapet ledes fra denne staten. At selskapet har et salgskontor i en stat, peker derimot normalt ikke i denne retningen.

1.4.3.4 Selskapets virksomhet

For det tredje nevner forarbeidene «hvor selskapets virksomhet eventuelt kan sies å drives». At selskapet utøver virksomhet i en stat, tilsier imidlertid strengt tatt ikke at selskapet ledes fra

¹³ Prop. 1 LS (2018–2019) s. 140 andre spalte.

¹⁴ Ot.prp. nr. 16 (1991–1992) punkt 7.

¹⁵ Se Prop 1 LS (2018–2019) s. 139 første spalte («(...) utenlandske selskap, som for eksempel driver med kapitalforvaltning eller skipsfart, kan bli ansett hjemmehørende i Norge (selv om selskapet ikke er begrenset skattepliktig etter skatteloven § 2-3 første ledd bokstav b. og/eller er fritatt fra skatteplikt iht. § 2-34»).

¹⁶ Prop. 1 LS (2018–2019) s. 141 første spalte.

¹⁷ Prop 1 LS (2018–2019) s. 141 andre spalte.

12 Prop. 1 LS (2018–2019) s. 141 andre spalte.

denne staten, jf. punkt 1.4.2.3 ovenfor. Vi antar derfor at dette momentet først og fremst vil være relevant når selskapet har sin hovedvirksomhet i en stat.

1.4.3.5 Investeringsbeslutninger

I et eksempel inntatt i forarbeidene nevnes også «hvor investeringsbeslutninger tas».¹⁸ Vi antar at dette må begrenses til vesentlige investeringsbeslutninger, og da fortrinnsvis investeringsbeslutninger som etter relevante kompetanseregler hører inn under styret eller den daglige ledelse. At ansatte i Norge tar beslutningen om å kjøpe en kopimaskin eller å investere i nye bord og stoler til kantinen er neppe omstendigheter som tilsier at selskapet ledes fra Norge.

1.5 Typetilfeller

1.5.1 Ledelse i utlandet

I et forsøk på å illustrere anvendelsen av ledelsesregelen tar forarbeidene for seg fire praktiske typetilfeller, hvor selskapet har varierende tilknytning til Norge og den andre staten.

Dersom både ledelse på styrenivå og daglig ledelse utøves i utlandet, antar forarbeidene at selskapet normalt ikke kan anses å ha sin ledelse i Norge, og derfor ikke vil være hjemmehørende her.¹⁹ I slike tilfeller vil det normalt ikke være nødvendig å se hen til «øvrige omstendigheter». Forarbeidene presiserer ikke hvor mye av ledelsen på styrenivå og daglig ledelse som må finne sted i utlandet for at selskapet skal anses hjemmehørende i utlandet. Vi antar at dersom en kvalifisert overvekt av ledelsen på styrenivå og daglig ledelse foregår i utlandet, vil dette være tilstrekkelig for at selskapet skal anses hjemmehørende i utlandet. Selv om en mindre del av styrearbeidet og den daglige ledelse foregår i Norge, vil ikke dette medføre at selskapet blir hjemmehørende i Norge.

Etter forarbeidene er det tilstrekkelig at ledelse på styrenivå og daglig ledelse utøves i «utlandet». Det er således ikke nødvendig at ledelse på styrenivå og

daglig ledelse skjer i samme stat. Videre er det heller ikke nødvendig å avklare definitivt hvilken annen stat ledelsen på styrenivå og daglig ledelse skjer i. Sett at styrefunksjonen og daglig ledelse i all hovedsak utøves i Nederland og Belgia, men at det er uklart om overvekten ligger i Nederland eller Belgia. Også i et slikt tilfelle vil selskapet anses hjemmehørende i utlandet.

1.5.2 Ledelse i Norge

Dersom både ledelse på styrenivå og daglig ledelse utøves i Norge, antar forarbeidene at selskapet normalt anses å ha sin ledelse i Norge, og derfor vil være hjemmehørende her.²⁰ Heller ikke i slike tilfeller vil det normalt være nødvendig å se hen til «øvrige omstendigheter». På samme måte som i punkt 1.5.1 ovenfor antar vi at det er tilstrekkelig at en kvalifisert overvekt av ledelsen på styrenivå og daglig ledelse utøves i Norge for at selskapet skal anses hjemmehørende her.

1.5.3 Delt ledelse

Med delt ledelse siktes det til at ledelse på styrenivå utøves i utlandet og daglig ledelse utøves i Norge (eller omvendt). Ved delt ledelse vil stedet for ledelsen på styrenivå og styrets funksjoner være et tungtveiende moment, og det synes således å skulle tillegges større vekt enn den daglig ledelse.²¹ Ledelse på styrenivå er imidlertid ikke avgjørende. Dersom den daglige ledelse f.eks. er gitt vide fullmakter, vil dette kunne trekke vurderingen i retning av at selskapet er hjemmehørende der daglig ledelse utøves.²² Ved delt ledelse vil også øvrige omstendigheter ha en særlig betydning.²³

1.5.4 Fragmentert ledelse

1.5.4.1 Fragmentert ledelse

Et siste typetilfelle har vi valgt å omtale som «fragmentert» ledelse, i forarbeidene omtalt som at det er «usikkerhet om hvor stedet for ledelse på styrenivå og/eller daglig ledelse utøves.»²⁴ Situasjonen karakteriseres

altså av at det er uklart hvor ledelse på styrenivå, daglig ledelse eller begge former for ledelse utøves.

1.5.4.2 Forskjellen mellom fragmentert og delt ledelse

Fragmentert ledelse må skilles fra situasjoner hvor ledelsen på styrenivå (eller daglig ledelse) foregår i flere stater, men hvor en kvalifisert overvekt av ledelsen på styrenivå likevel finner stedet enten i Norge eller utlandet, slik at det ikke er uklart om ledelsen på styrenivå utøves i Norge. Fragmentert ledelse kjennetegnes således av at ledelsen på styrenivå (eller daglig ledelse) foregår i flere stater, men hvor det ikke er mulig å si at en kvalifisert overvekt av ledelsen på styrenivå finner stedet enten i Norge eller utlandet. Et eksempel kan være et styre som avholder halvparten av sine fysiske styremøter i Norge og halvparten av styremøtene i stiftelsesstaten. Et annet eksempel kan være et selskap som har daglig ledelse både i Norge og utlandet, og hvor tre av direktørene bor og arbeider i Norge og de øvrige tre direktørene bor og arbeider i stiftelsesstaten.

1.5.4.3 Øvrige omstendigheter får større betydning

Forarbeidene antar at det er naturlig at «øvrige omstendigheter ved selskapets organisering og virksomhet» får en mer sentral plass i bostedsvurderingen dersom ledelsen er fragmentert.²⁵ Dette fremstår som en fornuftig tilnærming dersom både ledelsen på styrenivå og den daglige ledelse er fragmentert, idet ledelsen på styrenivå og daglig ledelse i slike tilfeller vil gi begrenset veiledning for vurderingen.

1.5.4.4 Situasjoner hvor bare en av ledelsesfunksjonene er fragmentert

Dersom bare ledelsen på styrenivå er fragmentert, mens den daglige ledelse utøves i Norge, vil vi derimot anta at stedet for daglig ledelse vil få særlig stor vekt, og derfor med styrke vil tale for at selskapet er hjemmehørende i Norge. Det samme gjelder naturligvis motsatt vei, dersom daglig ledelse utøves i utlandet. Situasjoner hvor kun den daglige ledelsen er fragmentert,

18 Prop. 1 LS (2018–2019) s. 141 andre spalte.

19 Prop. 1 LS (2018–2019) s. 140 andre spalte.

20 Prop. 1 LS (2018–2019) s. 140 andre spalte.

21 Prop. 1 LS (2018–2019) s. 141 første spalte.

22 Prop. 1 LS (2018–2019) s. 141 andre spalte.

23 Prop. 1 LS (2018–2019) s. 141 andre spalte.

24 Prop. 1 LS (2018–2019) s. 141 første spalte.

25 Prop. 1 LS (2018–2019) s. 141 første spalte.

mens ledelsen på styrenivå klart nok utøves i den ene staten, må vurderes på samme måte.

1.5.4.5 Ledelse fragmentert over mer enn to land

En særlig situasjon oppstår dersom begge former for ledelse er fragmentert, men hvor den ene eller begge former for ledelse likevel utøves i større grad i Norge enn i noen annen stat. Et eksempel vil være et selskap hvor 50 % av styremøtene avholdes i Norge, 25 % avholdes i Danmark og 25 % avholdes i Storbritannia, og hvor den daglige ledelse er spredt på omtrent samme måte. I et slik tilfelle antar vi at utfallet av vurderingen normalt vil være at selskapet er hjemmehørende i Norge, og at konklusjonen ofte kan trekkes uten å gå inn på «øvrige omstendigheter ved selskapets organisering og virksomhet».

1.5.4.6 Betydningen av ledelsens arbeids- og oppholdssted

Dersom ledelsen er fragmentert, antar forarbeidene at det «også [vil] være relevant å se hen til stedet hvor de som inngår i styret og daglig ledelse normalt arbeider og oppholder seg».²⁶ Disse momentene skal imidlertid vektlegges allerede i vurderingen av hvor ledelsen på styrenivå og daglig ledelse utøves.²⁷ Dersom utfallet av disse vurderingene er at ledelsen er fragmentert, er det vanskelig å se for seg at en ny vektlegging av disse momentene som en av de «øvrige omstendigheter ved selskapets organisering og virksomhet» vil føre rettsanvenderen noe nærmere målet.

1.6 Kort om skatteavtaleunntaket

Som nevnt i punkt 3.3.1 i artikkelens del I, antar vi at skatteavtaleunntaket vil ha begrenset betydning for selskaper stiftet iht. utenlandsk selskapsrett og som anses hjemmehørende i Norge basert på ledelsesregelen. Grunnlaget for at slike selskaper anses hjemmehørende i Norge, er at de har sterke til-

knytningspunkter til Norge. Slike selskaper vil derfor normalt også anses hjemmehørende i Norge etter skatteavtalen. Ledelsesregelen er dessuten utformet med tie-breaker-bestemmelsen i artikkel 4(3) i OECDs mønster-skatteavtale som mønster.²⁸ Det er derfor begrenset risiko for at utfallet av vurderingen etter ledelsesregelen og skatteavtalens tie-breaker-bestemmelse avviker fra hverandre.

Norske og utenlandske skattemyndigheter kan imidlertid vektlegge de relevante momentene ulikt og kan naturligvis også foreta avvikende faktumvurderinger. Det er derfor ikke umulig at selskapet kan bli ansett hjemmehørende i den andre staten etter skatteavtalen, selv om selskapet anses hjemmehørende i Norge etter ledelsesreglene. Dette er nok mest sannsynlig i tilfeller av delt eller fragmentert ledelse.

Dersom Norge etter først å ha konkludert med at selskapet er hjemmehørende i Norge etter ledelsesregelen, likevel konkluderer med at selskapet er hjemmehørende i den andre staten etter skatteavtalens tie-breaker-bestemmelse, kan det være grunn for Norge til å revurdere sin anvendelse av ledelsesregelen. De omstendighetene som tilsier at selskapet er hjemmehørende i den andre staten etter skatteavtalen, vil normalt også tilsa at selskapet ikke kan anses hjemmehørende i Norge etter ledelsesregelen.

2. Sammenfatning

Denne artikkelen viser at den nye definisjonen av hjemstedsbegrepet for selskaper reiser en rekke tolkingsspørsmål som verken er løst i bestemmelsens ordlyd eller forarbeider. Et spørsmål er derfor om Finansdepartementet burde gått enda grundigere til verks, og derfor utpenslet bestemmelsens innhold i enda større detalj i ordlyden. Departementet valgte imidlertid ikke denne løsningen.

Selv om vi har skissert mulige løsninger på ubesvarte tolkingsspørsmål, og vi mener disse løsningene er nærliggende, vil vi ikke få endelige svar på tolkingsspørsmålene før innholdet i bestemmelsen har blitt nærmere avklart gjennom rettspraksis, administrativ praksis, juridisk teori og andre rettskilder. Dette er imidlertid også tilsiktet fra departementets side. Eksempelvis gir departementet følgende omtale av ledelsesreglen:

«Departementet understreker at hensikten med endringen, er å gi en regel som er bedre egnet til å fange opp hvor selskapet reelt sett ledes fra. Regelen åpner for en dynamisk tolkning av ledelse gjennom sin generelle utforming.»²⁹

Behovet for en oppdatert versjon av denne artikkelen vil således kunne melde seg før eller siden.

²⁸ Se Prop. 1 LS (2018–2019) s. 130 første spalte («[Ledelsesregelen] legger (...) vurderingen etter norsk internrett nærmere opp til vurderingen i ny og gammel art. 4 (3) i OECDs mønsteravtale»), s. 138 første spalte («Departementet viser til at vurderingstemaet i stor grad samsvarer med internasjonalt omforente prinsipper for å avgjøre skattemessig bosted etter skatteavtalene, både etter OECDs og FNs mønsteravtaler»), s. 140 første spalte («Endringen medfører at den internrettslige vurderingen av når et selskap stiftet i utlandet skal anses hjemmehørende i riket, langt på vei vil tilsvare det som følger av både tidligere og gjeldende art. 4 (3) i OECDs mønsteravtale»).

¹⁴¹ første spalte («I høringsnotatet ble det lagt til grunn at det ikke er en presumsjon for at reell ledelse på styrenivå vil være avgjørende. Synspunktet er i samsvar med kommentarene til OECDs mønsteravtale (2014) til vurderingen av «stedet for virkelig ledelse». Det er også i samsvar med det som følger av ny art. 4 (3) i mønsteravtalen»).

²⁹ Prop. 1 LS (2018–2019) s. 141 første spalte.

²⁶ Prop. 1 LS (2018–2019) s. 141 første spalte.

²⁷ Prop. 1 LS (2018–2019) s. 141 første spalte («Ved vurderingen av hvor ledelse på styrenivå utøves, må det eventuelt også ses hen til andre relevante omstendigheter enn hvor styremøtene formelt finner sted. En slik særlig relevant omstendighet er hvor styremedlemmene vanligvis utfører sine verv og oppholder seg»).