



Handelshøyskolen BI i Oslo

MAN 30721

Avsluttende oppgave. Executive Master of Management med spesialisering i skatte- og avgiftsrett

Prosjektoppgave

"Principal purpose test" i skatteavtaler

Navn: Katrine Østervold Andersen

Utlevering: 23.08.2017 09.00

Innlevering: 23.05.2018 12.00

ID-nummer: 0XXXXXX
Dersom flere skriver sammen: 0XXXXXX
Dersom flere skriver sammen: 0XXXXXX

NB! Dette er kun en veiledende mal,
som kan benyttes til både papirinnleveringer og innleveringer gjennom DigiEx.
Studenten(e) skal forholde seg til oppgavesidens instruksjoner.

Digital innlevering?

*Husk at du ikke skal lage forside
(forside genereres i DigiEx, du kan m.a.o. slette denne siden)*

*Du skal heller ikke ha tekst i toppmargen
(DigiEx vil overskrive denne og erstatte med eks.kode og id-nummer)*

*Du kan selv disponere bunnmargen
(f.eks. legge inn sidetall, da DigiEx ikke gjør dette lenger)*

Fag-/prosjektoppgave/hjemmeeksamen

(stryk det som ikke passer)

ved Handelshøyskolen BI

- «Principal purpose test» i skatteavtaler -

Eksamenskode og navn:

Eks. ORG 12341 – Organisasjon og Ledelse

Utleveringsdato:
DD.MM.ÅÅÅÅ

Innleveringsdato:
DD.MM.ÅÅÅÅ

«

Stuedsted:
BI XXX (eks. Stavanger/ Bergen)

NB! Ved digital innlevering kan du ikke legge inn tekst her

Innholdsfortegnelse

1. Tema.....	1
2. BEPS.....	2
3. BEPS Action 6.....	4
4. Skatteavtaler.....	5
5. PPT-regel (Art. 29 paragraf 9) – vilkår	6
5.1. Ordlyd.....	7
5.2. Kodifisering av «guiding principle».....	9
5.3. Andre kommentarer til Art 29 paragraf 9.....	12
5.3.1. Fordel.....	12
5.3.2. Fordelen kan være direkte eller indirekte.....	13
5.3.3. Fordelen kan være ved en transaksjon eller et arrangement..	14
5.3.4. Objektiv vurdering.....	15
5.3.5. Betydning av selskapets påstand.....	15
5.3.6. Formålet med transaksjonen.....	16
5.3.7. Ett av hovedformålene.....	17
5.3.8. Forholdet til LOB-reglene.....	18
5.3.9. Virkning.....	18
5.3.10. Oppsummering.....	18
6. Terskel for å benytte PPT-regel.....	20
6.1. Hvor det er kvantitative grenser.....	20
6.2. Hvor det mellomliggende selskapet ikke er en del av selskapets virksomhet.....	21
6.3. Realiteten følger det formelle.....	22
6.4. Case by case.....	24
6.5. Oppsummering.....	25
7. Forholdet til interne omgåelsesregler.....	27
7.1. Land som har intern omgåelsesregel i intern rett.....	28
7.2. Land som ikke har intern omgåelsesregel.....	29
8. Veien videre – MLI.....	30

NB! Ved digital innlevering kan du ikke legge inn tekst her

Sammendrag

OECD har gjennom sitt arbeid med BEPS «Base Erosion and Profit Shifting» foreslått at det innføres en generell omgåelsesregel i mønsteravtalen, artikkel 29 paragraf 9.

Hovedpunktene i OECD sitt BEPS-arbeidet vil bli gjennomgått (kapittel 2). Deretter vil hovedinnholdet i BEPS Action 6 bli gjennomgått (kapittel 3). Det er tre forslag i BEPS Action 6. Formålet med skatteavtaler er foreslått utvidet til å gjelde omgåelse av skatteavtaler. Videre er det foreslått ulike «limitation-on-benefits» (LOB-regler). Dette er spesielle omgåelsesregler som er treffsikre mot allerede kjente omgåelsessituasjoner. Dessuten er det foreslått «principal purpose test» (PPT-regel). Dette er en generell omgåelsesregel, som er mer skjønnsmessig utformet. Det er PPT-regelen som er hovedtema i denne oppgaven.

PPT-regelen gjelder en generell omgåelsesregel i skatteavtaler. I kapittel 4 er det derfor kort vist til skatteavtaler som rettskilde og spesielle forhold ved tolkning. Det er særskilt vist til at kommentarene til skatteavtaler tillegges mye vekt ved tolkning.

I kapittel 5 vil vilkårene for PPT-regelen bli gjennomgått. OECD har kommet med mange kommentarer til den generelle omgåelsesregelen i Art. 29 paragraf 29, jf. kommentarene 169-181. Disse kommentarene vil bli gjennomgått etter tema.

I kapittel 6 vil terskelen til PPT-regel bli behandlet. OECD har kommet med 10 eksempler for å illustrere hvor terskelen går i kommentaren til Art. 29 paragraf 182. Disse 10 eksemplene vil bli gjennomgått etter tema.

Forholdet til interne generelle omgåelsesregler vil bli behandlet i kapittel 7.

Til avslutning vil gjennomføring av PPT-regelen gjennom MLI «Multilateral Instruments» bli gjennomgått i kapittel 8.

NB! Ved digital innlevering kan du ikke legge inn tekst her

“Principal purpose test” i skatteavtaler

1. Tema

Hovedtemaet i denne oppgaven vil være vilkårene og anvendelsesområde til principal purpose test i OECD¹ sin mønsteravtale² artikkel 29 paragraf 9. Principal purpose test (PPT) er en generell omgåelsesregel på skatteavtalenivå.

Når selskaper foretar hovedsakelige skattemotiverte transaksjoner over landegrenser, og disse transaksjoner strider mot formålet med skatteavtalen, kan nasjonale domstoler sette fordeler som følger av skatteavtalen til side.

Funksjonen til en generell omgåelsesregel er i praksis å skille mellom akseptert skatteplanlegging og uakseptabel skatteomgåelse, og den fungerer som et supplement til generelle prinsipper for lovtolkning. (Zimmer 2016)³.

Ikke akseptert skatteplanlegging kalles gjerne aggressiv skatteplanlegging. Den skattepliktige har fulgt de formelle skattereglene, men det avgjørende for fremgangsmåten er hovedsakelig for å spare skatt. Dette er i motsetning til skatteunndragelse, hvor inntekt er unntatt fra beskatning. Oppgaven avgrenses mot skatteunndragelse, og arbeidet som for eksempel Global Forum gjør for å at landene utveksler mer informasjon.

Internasjonal skatteplanlegging, og dermed spørsmål knyttet til omgåelse av skatteregler, har med årene vokst frem som et betydelig problemområde i internasjonal skatterett. De ulike fremgangsmåtene for internasjonal skatteplanlegging kan være å utnytte regler i et lands interne regler, å utnytte ulikheter mellom to lands interne rett, å utnytte eller omgå regler i skatteavtaler eller en kombinasjon av slike regler (Zimmer 2017)⁴.

¹ Organisation of Economic Co-operativ and Development

² Model Tax Convention on Income and on Capital, 2017

³ NOU 2016:5 Omgåelsesregel i skatteretten side 7

⁴ Frederik Zimmer: Internasjonal inntektsskatterett 5. utgave side 19

NB! Ved digital innlevering kan du ikke legge inn tekst her

Den overordnede målsetningen for OECD er at all inntekt skal beskattes en gang, og fortrinnsvis i den stat der inntekten er skapt, samtidig som ambisjonen om å unngå dobbelt beskatning opprettholdes.⁵

I denne oppgaven vil hovedfokuset være på det arbeidet OECD utfører i denne sammenheng. EU arbeider også med regler for å forhindre aggressiv skatteplanlegging, men dette arbeidet vil være for omfattende til å ta med her.

2. BEPS

Etter finanskrisen i 2008 ga G20-landene OECD i oppgave å se nærmere på hvorfor internasjonale konsern betalte lite skatt på verdensbasis. Dette ble starten på BEPS-prosessen. BEPS står for «Base Erosion and Profit Shifting».

Hovedtemaet for BEPS er altså hvordan man kan forhindre at et lands skattefundament blir redusert som følge av overskuddsflytting.

OECD la frem 19. juli 2013 handlingsplanen «Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting». Det ble slått fast at nasjonens skatteregulverk ikke henger med i utviklingen av den globaliserte økonomien, globalisering av selskapene og den digitale økonomien.⁶

Handlingsplanen bestod av 15 tiltak (actions), hvor det skulle utarbeides en rapport til hvert tiltak innen 2015. På dette tidspunktet ble 15 rapporter lagt frem, og planen var videre å gjennomføre tiltakene innen 2020. Dette var tiltak som både gjelder endringer av landenes interne rett og endringer i skatteavtaler. De 15 tiltakene var:

BEPS action 1: Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy (rapport mars 2018)

BEPS Action 2: Neutralize the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements

⁵ Mønsteravtalen 2017 Intro

⁶ Tax Justice Network Norway; Enhetlig skattlegging av multinasjonale foretak (2017) side 19

NB! Ved digital innlevering kan du ikke legge inn tekst her

BEPS Action 3: Strengthen CFC Rules (NOKUS-regler)

BEPS Action 4: Interest deduction

BEPS Action 5: Harmful tax practices

BEPS Action 6: Prevent Treaty Abuse⁷

BEPS Action 7: Permanent Establishment status

BEPS Action 8: Transfer Pricing - intangibles

BEPS Action 9: Transfer pricing – risk and capital

BEPS Action 10: Transfer pricing – high risk transactions

BEPS Action 11: Data collection

BEPS Action 12: Require Taxpayers to Disclose their Aggressive Tax Planning Arrangements

BEPS Action 13: Re-examine Transfer Pricing Documentation («land-for-land» rapportering)

BEPS Action 14: Make Dispute Resolutions Mechanisms More Effective (MAP)

BEPS Action 15: Multilateral instrument (MLI)

Alle tiltakene er tatt med her for å vise bredde i BEPS-prosessen. Det er fire minimumsstandarder som landene har påtatt seg å innføre først⁸:

1. Utveksle BFU (bindende forhåndsuttalelser) i Action 5
2. Land-for-land rapportering i Action 13 (innført i Norge fra og med inntektsåret 2017)
3. Misbruk av skatteavtaler; utvide formålet, LOB⁹ eller PPT¹⁰
4. MAP «mutual agreement procedure» i Action 14

Under punkt 3 har Norge valgt PPT-regelen¹¹, og det er den som vil bli gjennomgått i denne oppgaven.

⁷ OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project – Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances Action 6: 2015 Final Report

⁸ Norge er med i Inclusive Framework, hvor vi har forpliktet oss til de fire minimumsstandardene

⁹ Limited-of-benefits (spesielle omgåelsesregler)

¹⁰ Principal purpose test (generell omgåelsesregel)

¹¹ «Notification and observation» – Norges reservasjoner og notifikasjoner på OECD sin hjemmeside <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-position-norway.pdf>

NB! Ved digital innlevering kan du ikke legge inn tekst her

3. BEPS Action 6 – misbruk av skatteavtaler

Nettet av skatteavtaler kan utnyttes for skatteplanleggingsformål, særlig med sikte på å unngå kildeskatter (treaty shopping).

Treaty shopping er beskrevet slik i BEPS Action 6 side 17: «Treaty shopping cases typically involve persons who are residents of third States attempting to access indirectly the benefits of a treaty between two Contracting States.»

Et eksempel på treaty shopping kan være: Et konsern som er hjemmehørende i land A velger å ha virksomhet i land B, men det foreligger ikke skatteavtale mellom landene A og B. Når konsernet skal hente hjem inntekten fra land B gjennom utbytte, vil det bli maksimal kildeskatt på utbytte etter intern retten i land B. I slike tilfeller kan konsernet starte opp et selskap i land C, hvor det foreligger skatteavtale, og hvor utbytte kan overføres med redusert kildeskatt.

Hovedinnholdet i Action 6 er forslag til bestemmelser i skatteavtalene eller internretten som skal forhindre at skatteavtalefordeler gis i strid med formålet med skatteavtalen. I skatteavtalens tittel og forord skal det fremgå at hensikten med skatteavtalen er å unngå dobbeltbeskatning uten å skape mulighet for uberettigede unngåelser eller redusert beskatning som følge av skatteplanlegging. Videre innføres det limitation of benefit (LOB-regler) i mønsteravtalen. LOB-regler oppstiller krav til selskapsform, eierskap og aktivitet for at en skattepliktig skal få skatteavtalebeskyttelse. Dessuten innføres det en generell omgåelsesregel (PPT-principal purpose test). PPT-regelen vil være en skjønnsmessig regel som vil favne mer generelt og videre enn LOB-reglene. PPT-regelen vil innebære at dersom et av hovedformålene med en transaksjon er å oppnå skatteavtalebeskyttelse, så vil ikke beskyttelse oppnås med mindre dette er i samsvar med formålet bak den aktuelle regelen.

NB! Ved digital innlevering kan du ikke legge inn tekst her

I fornyet mønsteravtale av 2017 er tittelen endret til:

"Convention between (State A) and (State B) for the elimination of double taxation with respect to taxes on income and on capital and the prevention of tax evasion and avoidance."

Det er tatt inn følgende forord:

"Intending to conclude a Convention for the elimination of double taxation with respect to taxes on income and on capital without creating opportunities for non-taxation or reduced taxation through evasion or avoidance (including through treaty-shopping arrangements aimed at obtaining reliefs provided in this Convention for the indirect benefit of residents of third States)"

Med dette er det synliggjort at formålet med skatteavtaler også er å forhindre skatteomgåelse.

Omgåelsesreglene er tatt inn i artikkel 29 «Entitlement of benefits». De første syv paragrafene gjelder ulike LOB-regler, mens paragraf 8 gjelder krav til gjennomstrømmingsselskap. I paragraf 9 finner vi den generelle omgåelsesregelen.

Jeg skal nå se nærmere på vilkårene og anvendelsesområdet for artikkel 29 paragraf 9. Dette vil være omgåelse på skatteavtalenivå. Først må det sies noen ord om skatteavtaler.

4. Skatteavtaler

En skatteavtale mellom to land er en traktat, hvor landene avtaler hvordan inntekter skal fordeles til beskatning. Avtalene kan ikke gi hjemmel til beskatning, men kan begrense landets rett til beskatning.

Skatteavtaler som Norge har inngått er en del av norsk rett, jf. Lov om adgang til Kongen til å inngå overenskomst med fremmede stater til forebygging av dobbeltbeskatning. Det fremkommer av § 1 at skatteavtaler kan fastsette regler for deling av skattefundament og innrømme lemping i beskatning slik at dobbeltbeskatning helt eller delvis unngås.

NB! Ved digital innlevering kan du ikke legge inn tekst her

De fleste skatteavtaler bygger på OECD sin mønsteravtale, som er bygget opp slik: Del 1 omfatter hvem skatteavtalen gjelder for og hvilke skatter den omfatter. Del 2 har definisjoner. Del 3 og 4 har fordelingsregler for de ulike inntekter og kapital. Del 5 har de to ulike metodene for å unngå dobbeltbeskatning, nemlig kreditmetoden og unntaksmetoden. Del 6 har spesielle bestemmelser, hvor den generelle omgåelsesregelen nå er tatt inn i artikkel 29.

En skatteavtale inngås etter forhandlinger, og det kan derfor være ulikheter i de ulike skatteavtalene. En traktat skal tolkes etter de folkerettslige prinsipper som fremkommer i Wien-konvensjonen. Disse prinsippene tilsier at traktater skal tolkes etter sin ordlyd. Det er sjelden forarbeider ved inngåelse av traktater, som kan kaste lys over situasjonen ved forhandlingstidspunktet. Her kommer skatteavtaler i en særstilling. Det utarbeides kommentarer til artiklene i mønsteravtalen. Disse kommentarene utarbeides av representanter fra finansdepartementet fra de ulike medlemslandene i OECD. Kommentarene har derfor stor betydning ved tolkning av skatteavtaler, jf. OECDkomm. Intro paragraf 29.

5. PPT-regel (artikkel 29 paragraf 9) - vilkår

Internasjonal skatteplanlegging har blitt møtt med konkrete mottiltak som for eksempel CFC-regler (NOKUS regler i Norge). Treaty shopping er forsøkt motvirket med vilkår i mønsteravtalen Art. 10, 11 og 12 om at mottakeren av betalingen må være «beneficial owner».

Likevel har OECD i sin oppdaterte mønsteravtale av 2017 kommet med en egen artikkel om misbruk av skatteavtaler «Entitlement of benefits». De første åtte paragrafene omhandler ulike LOB-regler «Limited-of benefits», mens paragraf 9 er den generelle omgåelsesregelen (PPT-regelen).

Det er utarbeidet mange kommentarer til PPT-regelen, jf. OECDkomm. Art 29 punkt 169-182. I punkt 182 er det gitt 10 eksempler på hvor grensen går for at den

NB! Ved digital innlevering kan du ikke legge inn tekst her

generelle omgåelsesregelen kommer til anvendelse. Kommentarene og eksemplene vil bli gjennomgått, for å belyse vilkårene og anvendelsesområde for PPT-regelen.

5.1. Ordlyd

Artikkel 29 paragraf 9 lyder:

"Notwithstanding the other provisions of this Convention, a benefit under this Convention shall not be granted in respect of an item of income or capital if it is reasonable to conclude, having regard to all relevant facts and circumstances, that obtaining that benefit was one of the principal purposes of any arrangement or transaction that result directly in that benefit, unless it is established that granting that benefit in these circumstances would be in accordance with the object and purpose of the relevant provisions of this Convention."

Artikkel 29 paragraf 9 legger opp til en vurdering i to trinn. Først må det klarlegges om en fordelingsregel i skatteavtalen kommer til anvendelse ("Notwithstanding the other provision of this Convention"). Deretter må det klarlegges om denne fordelingsregelen likevel ikke kommer til anvendelse på grunn av PPT-regelen. Virkningen er altså at PPT-regelen setter fordelingsregelen til side.

PPT-regelen har to tester. Først en subjektiv test hvor det ses på om disposisjonen hovedsakelig har et skattemessig formål («the principal purpose»). Deretter en objektiv test om selskapet likevel kan få fordelen etter skatteavtalen, fordi fordelen ikke strider mot formålet med den enkelte fordelingsregel i skatteavtalen eller formålet med skatteavtalen generelt («accordance with the object and purpose»).

NB! Ved digital innlevering kan du ikke legge inn tekst her

I norsk teori¹² har Furuseth sammenlignet disse to testene med den norske omgåelsesnormen. Den norske ulovfestede regel går ut på at det er et grunnvilkår og en totalvurdering, og at dette er kumulative vilkår. Grunnvilkåret er selskapet hensikt med transaksjonen er hovedsakelig skattemotivert. Det er den subjektive hensikten som legges til grunn. I totalvurderingen kommer også selskapets hensikt med transaksjonen inn igjen, men da i en helhetsvurdering sammen med momenter som grad av strid med skatteregelens formål, skatteregelens formål, egenverdi og omstendighetene for øvrig. Totalvurderingen vil vise om transaksjonen strider mot formålet bak skatteregelen.

I NOU 2016:5 side 59 blir det påpekt at totalvurderingen i PPT-regelen er formulert som et unntak. Omgåelsesbestemmelsen kan likevel – til tross for at et av hovedmotivene er skattemessig – ikke anvendes hvis det å oppnå fordelene vil være i overensstemmelse med formålet til artikkelen i skatteavtalen. Videre blir det påpekt at OECD har ikke særskilt kommentert valget av en unntaksregel. Det blir bemerket at valget kan gi inntrykk av at det skal mindre til for å gripe inn med omgåelsesnormen enn om dette hadde vært formulert som et positivt vilkår. For å slippe anvendelsen av regelen, må selskapet vise at virkningene av transaksjonen vil være i overensstemmelse med formålet med artikkelen i skatteavtalen. Det er altså ikke tilstrekkelig at den ikke er strid med dette formålet.

I nederlandsk teori¹³ har PPT-regelen også vært ansett å være en hovedregel og et unntak. Først en subjektiv test, som anses som hovedregelen. Denne er lett å bestå. Det er kun krav til at et av hovedformålene med transaksjonene som må være skattemessig. Deretter må det foretas en objektiv test, som anses som unntak. Selskapet får en sjanse til å vise at transaksjonen likevel ikke strider mot formålet med den aktuelle fordelingsregel eller det generelle formålet med skatteavtalen.

¹² Eivind Furuseth: En sammenligning av gjennomskjæringsregelen og «principal purpose test», Skatterett 2016 nr. 4 side 291

¹³ Prof.dr. Reinout Kok: The principle purpose test in Tax Treaties under BEPS 6 (INTERTAX, volume 44, Issue 5)

NB! Ved digital innlevering kan du ikke legge inn tekst her

Uansett, om det blir det er en hovedregel og et unntak som skal vurderes eller om det er to vilkår kumulative vilkår man skal vurdere, vil vurderingstemaene være:

1. Er transaksjonen skattemessig motivert?
2. Kan den skattemessige motiverte transaksjonen likevel godtas, da den ikke strider med formålet til skatteavtalen?

5.2. Kodifisering av «Guiding principle»

Selv om artikkel 29 paragraf 9 er ny i mønsteravtalen av 2017, er ikke reglene nye. Regler om «guiding principle» har tidligere fremkommet i kommentarene til mønsteravtale artikkel 1. Tidligere var de i OECDkomm. Art. 1 paragraf 9.5. I den nye mønsteravtalen er henvisningen OECDkomm. Art. 1 paragraf 61.

Nå fremkommer det i OECDkomm. Art 29 paragraf 169:

«According to that guidance, the benefits of a tax convention should not be available where one of the principal purpose of certain transactions or arrangements is to secure a benefit under a tax treaty and obtaining that benefit in these circumstances would be contrary to the object and purpose of the relevant provision of the tax convention.»

«That guidance» fremkommer i OECDkomm. Art. 1 paragraf 61:

«It is important to note, however, that it should not be lightly assumed that a taxpayer is entering into the type of abusive transactions referred to above. A guiding principle is that the benefits of a double taxation convention should not be available where a main purpose of entering into certain transactions or arrangement was to secure a more favourable tax position and obtaining that more favourable treatment in these circumstances would be contrary to the object and purpose of the relevant provisions. That principle applies independently from the provisions of paragraph 9 of Article 29, which merely confirm it.»

For å benytte retningslinjene skulle det altså noe til for å bruke omgåelsesregelen, jf. «not be lightly assumed». Videre er kravet at hovedformålet skal være

NB! Ved digital innlevering kan du ikke legge inn tekst her

skattemessig, jf. «main purpose». Det skal altså mer til for å bruke den generelle omgåelsesregel i henhold til retningslinjene enn i den nye artikkel 29 paragraf 9.

Ordlyden i PPT-regelen sier *ett av hovedformålene* må være skattemessig, mens "Guiding principle" sier at *hovedformålet* må være skattemessig. Må PPT-regelen tolkes innskrenkende?

I norsk teori blir det vist til at «guiding principle» sett i sammenheng med OECDkomm. Art 29 paragraf 180 og 181, medfører at ordlyden i Art. 29 paragraf 9 må tolkes innskrenkende.¹⁴ «Main purpose» må altså ses i sammenheng med «need not be the sole and dominant purpose» i kommentar 180 og kravet til et hovedformål i kommentar 181. Det fremkommer i norsk teori: *«Det er ikke tilstrekkelig til at grunnvilkåret i PPT-regelen er oppfylt at skattyteren har vurdert skattefordelen i skatteavtalen som et viktig moment i vurderingen av om han/hun skal gjennomføre transaksjonen/arrangementet. Dersom det foreligger andre ikke-skattemessig hensyn av ikke helt ubetydelig verdi, er dette tilstrekkelig til at grunnvilkåret i PPT-regelen ikke er oppfylt.»*

Dette er i kontrast til nederlandsk teori¹⁵, hvor den subjektive testen anses å være lett å bestå og at dette er et bevisst valg av OECD: *«The fact that has been chosen for «one of the principal purposes» instead of e.g. for the «sole purpose», the «essential purpose» or «predominant purpose», makes it relatively easy for the tax authorities to establish that the subjective test is met. This is of course a deliberate decision of the OECD. In the author's view, the OECD should have chosen for one of the alternative tests, because it is difficult to argue that a taxpayer is abusing a treaty if he has two equally important motives to carry out a transaction, one tax reason and one commercial reason. Nevertheless, the PPT could apply, because in this scenario the tax reason is one of the principal purposes.»*

¹⁴ Eivind Furuseth: En sammenligning av gjennomskjæringsregelen og «principal purpose test», Skatterett 2016 nr. 4 punkt 3.2.1.2.

¹⁵ Kok: The Principal Purpose Test In Tax Treaties under BEPS 6, INTERTAX volume 44, issue 5

NB! Ved digital innlevering kan du ikke legge inn tekst her

En kodifisering av retningslinjene vil uansett ha to fordeler. For det første vil formålet om å forhindre misbruk av skatteavtaler bli mer synlige. For det andre vil det fjerne usikkerheten om retningslinjene som kom inn i kommentarene i 2003 vil ha anvendelse på tidligere inngåtte skatteavtaler.

Til den første fordelen, om at formålet blir mer synlig, kan det bemerkes at nasjonale domstoler har vært forsiktige med å tolke skatteavtaler utenfor den enkelte artikkel. Det vises til den norske dommen (Dell), Rt. 2008 side 1581:

Saken gjaldt et ligningsvedtak der et irsk selskap var ilagt skatt i Norge for årene 2003 til 2006. Dell Products i Irland solgte datamaskiner og utstyr ved en kommisjonsavtale der selskapet var kommittent (hovedmann) og det norske selskapet Dell AS var kommisjonær. Høyesterett kom til at det irske selskapet ikke hadde fast driftssted i Norge og dermed ikke var skattepliktig her i landet, jf. skatteavtale mellom Irland og Norge artikkel 7 nr. 1, jf. artikkel 5 nr. 5.

Det fremkommer i dommen punkt 54 og 55:

"(54) Staten har med styrke framheva at føremålet med artikkel 5 nr. 5 i særleg grad er å sikre skattefundamentet for kjeldestaten. Til dette vil eg seie at avtalestatane her har valt ei ordning der det avgjerande er om det ligg føre ei rettsleg binding. Det er også valt same ordninga som finst i mønsteravtalen. Ordlyden er klar, og løysinga har også støtte i andre rettskjelder. For min del kan eg ikkje sjå at førsemålssynsmåtar her kan slå gjennom i høve til det klare rettskjeldebiletet som ligg føre.

(55) Når eg såleis er komen til at anken fører fram, legg eg også ei viss vekt på rettstekniske og praktiske omsyn. Eit alternativt kriterium ville måtte etablerast utan støtte i teksten i skatteavtalen eller i mønsteravtalen. Det ville i seg sjølv vere usikkert. Eg peikar på at det er tale om formuleringar som må reknast å gå att i svært mange skatteavtalar. Med ei slik temmeleg laus avgrensing av kriteriumet, ville det kunne bli store praktiske og rettstekniske vanskar med å få til ein nokonlunde einsarta praksis."

Den norske domstolen tok derfor ikke hensyn til at inntekten ved en slik avgjørelse ville bli dobbelt ikke beskattet. Det var en formell vurdering av kommisjonsregelen i artikkel 5 som ble avgjørende. Det var klart at Dell AS, som

NB! Ved digital innlevering kan du ikke legge inn tekst her

var et multinasjonalt selskap, hadde valgt denne formen for kommisjonavtale for å unngå beskatning i Norge.

For det andre er kodifisering av "guiding principle" en fordel av hensyn til den usikkerheten om prinsippet gjelder i alle tilfeller. "Guiding principle" kom inn i kommentarene til mønsteravtalen i 2003. Det har vært uklart om prinsippet gjelder for skatteavtaler som ble inngått før 2003. Som en hovedregel har presiseringer av de ulike artiklene blitt godtatt, da dette har gjort det enklere å tolke artiklene. Noe annet er det med et nytt prinsipp som "guiding principle" var i 2003. Skatteavtaler inngås ved forhandlinger, og prinsippet om "guiding principle" kan forrykke dette forhandlingsresultatet. Nå er prinsippet med i selve mønsteravtalen, og det er ikke tvil om at prinsippet gjelder – at landene kan se bort fra en fordel ved misbruk av skatteavtalene.

5.3. Andre kommentarer til artikkel 29 paragraf 9

Artikkel 29 paragraf 9 (PPT-regelen) er altså nærmere redegjort for i OECDkomm. 169-182. Kommentarene vil her bli behandlet etter tema.

5.3.1. Fordel

Det må foreligge en fordel i henhold til skatteavtalen for at PPT-regelen skal komme til anvendelse, jf. OECDkomm. 171.

Begrepet «fordel» omfatter alle begrensninger på beskatning som skatteavtalen kan medføre. Det er vist til redusert skatt, skattefritak etter unntaksmetoden, utsatt skatt og refusjon av skatt. Fordelen kan være knyttet til fordelingsreglene i artiklene 6-22 i mønsteravtalen, metode for å unngå dobbeltbeskatning i artikkel 23 eller reglene om ikke diskriminering i artikkel 24.

Det er presisert at dette også gjelder redusert kildeskatt i et land med hensyn til utbytte, renter eller royalties som oppstår i dette landet, og betales til et selskap i et annet land (som er den virkelige eieren) i henhold til artikkel 10, 11 eller 12.

NB! Ved digital innlevering kan du ikke legge inn tekst her

I praksis er fordeler ved "treaty shopping" redusert kildeskatt for utbytte, royalty og renter.¹⁶

I OECDkomm. 175 er et eksempel, som her vises med forholdet Norge-Danmark: Et dansk selskap har startet opp virksomhet i Norge, og datterselskapet etter hvert betaler utbytte til det danske morselskapet. I henhold til norsk intern rett skal utbytte til utenlandsk aksjonær belastes med 25 % kildeskatt, jf. skatteloven § 10-3, jf. skatte- og avgiftsvedtaket 2018 § 3-5 fjerde ledd. Etter den nordiske skatteavtalen vil kildeskatten være redusert til 0 % på utbytte i et slikt tilfelle, jf. Artikkel 10 paragraf 3:

«Dividender fra et selskap hjemmehørende i en kontraherende stat til en person bosatt i en annen kontraherende stat kan også skattlegges i den kontraherende stat der selskapet som utdeler dividendene er hjemmehørende, og i henhold til lovgivning i denne stat, men hvis den virkelige rettighetshaver til dividendene er en person bosatt i den andre kontraherende stat skal den skatt som ilegges ikke overstige 15 prosent av dividendens bruttobeløp. Slike dividender skal imidlertid være unntatt fra beskatning i den førstnevnte stat dersom den virkelige rettighetshaver til dividendene er et selskap (med unntak av personsammenlutninger og dødsbo) som direkte eier minst 10 prosent av det utbetalende selskaps kapital.»

Redusert kildeskatt er altså en fordel etter skatteavtalen, som kan bortfalle dersom det foretas transaksjoner som er et forsøk på å omgå reglene.

5.3.2. Fordelen kan være direkte eller indirekte

OECDkomm. 176 forklarer hva som menes med direkte eller indirekte resultat, jf. uttrykket uttrykket «that resulted directly or indirectly in that benefit», som er benyttet i bestemmelsen. Det er påpekt at uttrykket er ment å være vidt, slik at det

¹⁶ Frederik Zimmer: Internasjonal inntektsskatterett, 5. utgave side xx

NB! Ved digital innlevering kan du ikke legge inn tekst her

inkluderer situasjoner hvor et selskap påstår at det ligger innenfor det som formelt fremkommer som krav etter skatteavtalen.

Uttrykket er illustrert med et eksempel:

Selskap A er hjemmehørende i land A. Selskapet kjøper alle aksjene og gjelden til selskap B som er hjemmehørende i land B. Gjelden var til selskapets tidligere morselskap i land B. Renter på lånet løper med 4 % og rente skal betales etter anmodning. Land A og land B har ikke skatteavtale, og eventuelle renter fra selskap B til selskap A vil bli ilagt med 25 % kildeskatt i henhold til intern rett i land B. I henhold til skatteavtale mellom land B og land C er det imidlertid ikke kildeskatt på renter betalt av et selskap hjemmehørende i land B til et selskap i land C. Videre er det ikke noen LOB-regler i skatteavtalen mellom land B og land C. Selskap A bestemmer seg å overføre lånet til selskap C, et datterselskap som er hjemmehørende i stat C, i bytte mot tre obligasjonslån som skal betales etter anmodning, hvor det skal betales renter på 3,9 %.

Dersom selskap C hevder at fordelene som følger av skatteavtalen er knyttet til et lån som ble inngått av gyldige kommersielle grunner, kan likevel sakens faktum vise at et av de viktigste formålene med selskap A sin overføring av lån til selskap C var å få fordelene i henhold til skatteavtalen. I slike tilfeller kan bestemmelsen medføre at fordelene kan bli nektet fordi fordelene var indirekte et resultat av overføring av lånet.

5.3.3 Fordelen kan være ved en transaksjon eller ved et arrangement

OECD komm. 177 påpeker at alle typer transaksjoner og arrangement (ordninger) omfattes, jf. uttrykket «arrangement and transaction». Det skal omfatte alle typer transaksjoner, selv om det ikke er en privatrettslig disposisjon, jf. «any»¹⁷.

¹⁷ Henrik Skar: Den ulovfestet omgåelsesnormen i skatteretten side 82.

NB! Ved digital innlevering kan du ikke legge inn tekst her

Et eksempel på et arrangement, hvor flere transaksjoner må ses i sammenheng:

Et aksjeselskap sørger for at styremøter avholdes i ulike land, slik at selskapet kan påstå at det er hjemmehørende i et annet land. Dette må ses i sammenheng med artikkel 2 i skatteavtalen, som tilsier at et aksjeselskap er hjemmehørende i det landet hvor det ledes fra.

En transaksjon kan altså alene medføre en fordel i henhold til skatteavtaler, eller flere transaksjoner kan samlet sett medføre en fordel. I begge tilfeller kan bestemmelsen komme til anvendelse.

5.3.4. Objektiv vurdering

Ved den subjektive testen, hvor et av hovedformålene med transaksjonen må være skattemessig, må det foretas en objektiv vurdering. Det må foretas en konkret helhetsvurdering av alle fakta. Det er ikke nødvendig å bevise alle disse momentene, men det må være rimelig å legge til grunn at et av hovedformålene med transaksjonen var å oppnå en fordel i henhold til skatteavtalen.

Deretter vises det til prinsippet fra «guiding principle» i OECDkomm. Art. 1 punkt 61. «It should not be lightly assumed», dvs. at det skal noe til før regelen om generell omgåelsesregel kan benyttes.

5.3.5. Betydning av selskapets påstand

Det fremkommer i OECDkomm. 176 at et selskap kan ikke unngå denne bestemmelsen ved å påstå at transaksjonen ikke ble gjennomført som følge av skattemessige motiver. Alle momenter må vurderes og vektlegges om det er rimelig å legge til grunn at transaksjon faktisk var gjennomført for det påståtte motivet.

NB! Ved digital innlevering kan du ikke legge inn tekst her

5.3.6. Formålet med transaksjonen

OECDkomm. 173 påpeker at bestemmelsen må tolkes i sammenheng med LOB-reglene og resten av skatteavtalen, inkludert forordet til skatteavtalen. Det er presisert at dette er svært viktig for å bestemme formålet med de ulike fordelingsreglene.

Det blir gitt et eksempel:

Et aksjeselskap er hjemmehørende i land A. Aksjeselskapet er registrert på børsen, og aksjene selges fritt også til utenlandske investorer. Så lenge dette selskapet oppfyller vilkårene til «kvalifisert person» i Art. 29 paragraf 2 bokstav c, er det klart at fordelene ved konvensjonen ikke bør nektes utelukkende på eierskap til dette selskapet. For eksempel fordi et flertall av aksjonærene i det selskapet ikke er bosatt i samme land som selskapet er hjemmehørende i.

Det blir vist til at formålet med Art. 29 paragraf 2 bokstav c om «kvalifisert person» er å etablere en grense for at beskyttelse av skatteavtalen når aksjene er eid av aksjonærer i ulike land. Kravet er altså at det er et børsnotert selskap i det landet hvor selskapet er hjemmehørende, og at børsen er anerkjent.

Selv om selskapet er en «kvalifisert person», så betyr imidlertid ikke at fordeler ikke kunne nektes av paragraf 9 av grunner som ikke er knyttet til eierskapet til aksjene i selskapet.

Anta for eksempel at et slikt børsnotert selskap er en bank som inngår en avtale som skal indirekte gi en person bosatt i en tredjestat fordel av lavere kildebeskatning i henhold til en skatteavtale. I så fall vil paragraf 9 kunne anvendes for å nekte den fordelene. Begrunnelsen er at paragraf 2 c tolkes i sammenheng med resten av konvensjonen, og særlig dens forord, slik at den ikke kan anses å ha den hensikt som var formålet med skatteavtalen.

NB! Ved digital innlevering kan du ikke legge inn tekst her

5.3.7. Ett av hovedformålene

OECDkomm. 180 påpeker at med «one of the principal purpose» menes det å skaffe seg fordelene i henhold til skatteavtalen ikke trenger å være den eneste eller dominerende hensikten med transaksjonen. Det er tilstrekkelig at minst et av formålene var skattemessig motivert.

I teorien er det lagt til grunn at det er tilstrekkelig at det skattemessige hensynet har en vesentlig vekt. Det kan med andre ord ikke oppstilles som krav at skattemessige hensyn veier mer enn 50 %.¹⁸

Videre i OECDkomm. 181 er kravet til hovedformål nærmere beskrevet. Et formål anses ikke som et hovedformål, når det etter en helhetsvurdering kan legges til grunn at fordelene i henhold til skatteavtalen, ikke var tatt med i betraktning da transaksjonen ble besluttet. Dette gjelder særlig i de tilfeller transaksjonen kan knyttes til den kommersielle kjernevirksomhet som selskapet driver.

Dessuten er det i OECDkomm. 176 slått fast at et land kan nekte fordelene ved en skatteavtale når det er rimelig å konkludere etter at alle de relevante fakta og omstendigheter er vurdert, at et av hovedformålene med transaksjonen var for å oppnå en fordel i henhold til en skatteavtale.

Etter dette skal skatteavtalen sikre at fordeler gis til transaksjoner som følger formålet med skatteavtalen med å være reelle transaksjoner med varer og tjenester over landegrensene. Dette i motsetning til transaksjoner som har som hovedformål å sikre en bedre skatteposisjon.

¹⁸ Eivind Furuseth: Sammenligning av gjennomskjæringsregelen og "principal purpose test", Skatterett 2016 nr. 4 side 291 flg.

NB! Ved digital innlevering kan du ikke legge inn tekst her

5.3.8. Forholdet til LOB-reglene

OECDkomm. 171 påpeker at bestemmelsen er et tillegg til LOB-reglene i Art. 29 paragraf 1-8. Det vil si at bestemmelsen ikke begrenser omfanget eller anvendelsen av LOB-reglene. En fordel som nektes i henhold til LOB-reglene, anses ikke å være «a benefit under this Convention». Paragraf 9 vil derfor ikke komme til anvendelse ved disse fordelene. Det er presisert at kommentarene til paragraf 1-8 ikke skal benyttes ved tolkning av paragraf 9. Det samme gjelder for kommentarene til paragraf 9, at disse ikke skal benyttes ved tolkning av paragraf 1-8.

Videre er det i OECDkomm. 172 påpekt at LOB-reglene ikke utelukker PPT-regelen. Et selskap som har rett til fordeler i henhold til paragraf 1 til 8, kan ikke nektes disse fordelene i henhold til PPT-regelen. LOB-reglene fokuserer i hovedsak på juridisk art, eierskap og generelle aktiviteter for selskaper i et land. Som illustrert av eksemplet i punkt 5.3.6., innebærer disse reglene ikke at en transaksjon inngått av et slikt selskap ikke kan utgjøre en feilaktig bruk av den generelle omgåelsesregel i skatteavtalen.

5.3.9. Virkning

Det fremkommer av OECDkomm. 170 at virkningen av bestemmelsen er at en fordel etter skatteavtalen blir nektet. Når dette er tilfelle, vil den skattepliktige likevel ha mulighet til å sannsynliggjøre at denne fordelen likevel vil være i samsvar med formålet til den enkelte fordelingsregel i skatteavtalen eller det generelle formålet til skatteavtalen.

5.3.10 Oppsummering

For at PPT-regelen skal komme til anvendelse må det være en fordel etter skatteavtalen. Denne fordelen kan fremkomme direkte eller indirekte. Fordelen kan være fra en transaksjon eller et arrangement. Et av hovedformålene må være

NB! Ved digital innlevering kan du ikke legge inn tekst her

skattemessig motivert. Det må foretas en objektiv vurdering av det skattemessige motivet, hvor selskapets påstand om forretningsmessig formål ikke er avgjørende. Dersom det foreligger et skattemessig motiv, kan selskapet likevel få fordelene dersom virkningen av transaksjonen ligger innenfor formålet med den enkelte fordelingsregel i skatteavtalen (Art. 6-22) eller det generelle formålet med skatteavtalen.

Spørsmålet blir om PPT-regel vil ha selvstendig betydning i henhold til en tolkning av en fordelingsregel. Ved tolkning av artikkel 10 om utbytte vil denne bli tolket opp mot formålet. Skal selskapet i den angitte situasjonen få rett til redusert kildeskatt?

I norsk teori er det hevdet at det sjelden vil være tilfelle at formålet er oppfylt ved en aktuell fordelingsregel, men ikke oppfylt etter en vurdering etter PPT-regelen.

Videre er det i norsk teori hevdet at spesielle omgåelsesregler vil være mer aktuelt, da de er mer treffsikre:

"Uavhengig av hva som skjer med den generelle omgåelsesnormen tror vi at skatterettsmiljøet bør forberede seg på en utvikling som går i retning av flere spesialregler som rammer omgåelse. Internasjonalt kalles slike regler gjerne SAARs (Special Anti-Avoidance Rules). De siste skuddene på stammen i norsk skatterett er regelen om avskåret rentefradrag mellom nærstående i skattelovens § 6-41 og reglene om aksjonærlån i skattelovens § 10-11, fjerde ledd.

Hvilke spesialregler man i fremtiden vil få, er det ikke lett å spå om. Men mye tyder på at slike spesialregler blir mer og mer målrettet mot uønskede handlinger.»¹⁹

Zimmer har kommentert spesielle omgåelsesregler og anvendelsesområdet for den generelle omgåelsesregel i NOU2016:5 side 11:

¹⁹ Folkvord/Furuseht: Lovfesting og usikkerhet, Skatterett 2016 nr. 2 side 115

NB! Ved digital innlevering kan du ikke legge inn tekst her

«Slike regler er ofte nyttige og nødvendige, men neppe tilstrekkelige i det lange løp. Grunnen er at slike regler i det vesentlige retter seg mot allerede kjente transaksjonsmønstre osv. Fantasien i skatteplanleggingen er imidlertid stor, og lovgiveren har ingen mulighet til å forutse alle de opplegg som kan dukke opp. Spesielle omgåelsesregler av typen NOKUS-regler har typisk karakter av å være tilbakeskuende: de regulerer allerede kjente skatteplanleggingsopplegg. I et system uten en generell omgåelsesregel vil lovgiveren gjennomgående være på etterskudd, og omfattende bruk av spesielle omgåelsesregler vil i det lange løp lede til et komplisert system.»²⁰

6. Terskel for å benytte PPT-regel

Kommentarene viser til at terskelen for den generelle omgåelsesregel må avgjøres fra sak til sak. Det er en konkret helhetsvurdering der alle fakta må vurderes.

Kommentarene sier lite om hvilke momenter som er relevante og hvilken tyngde de ulike momentene skal ha. Det er derfor i kommentar 182 gitt 10 eksempler for å illustrere hvor grensen går.

6.1. Hvor det er kvantitative grenser

I *eksempel 5* viser OECD til en situasjon, hvor regelen har et eierkrav på 25 %. Selskap A i land A eier 24 % i selskap B i land B. Det blir vilkår i skatteavtalen i mellom land A og B at utenlandske selskaper må eie 25 % av aksjene for å ha krav på redusert kildeskatt. Etter dette kjøper selskap A ytterligere 1 % av aksjene i selskap B.

OECD mener at PPT-regelen ikke kommer til anvendelse på et forhold, hvor selskap A kjøper seg opp for å ha krav på rettigheter etter skatteavtalen.

²⁰ NOU2016:5 side 11

NB! Ved digital innlevering kan du ikke legge inn tekst her

Ved å forandre litt på faktum, så blir det vanskeligere.²¹ Ved å forutsette at selskap A, for å skape seg rettigheter etter skatteavtalen, anmoder om at aksjonærene i selskap A kjøper aksjer i selskap B en dag før utbytte skal utdeles. Kan selskap A likevel få fordeler av skatteavtalen mellom land A og land B? I kommentarene til artikkel 10 i mønsteravtalen om utbytte fremkommer det at den laveste utbyttesatsen ikke skal benyttes i et slikt tilfelle. Men dette er blitt kritisert. Når det ikke fremkommer noe krav om eiertid i bestemmelsen, blir det hevdet at PPT-regelen ikke kan benyttes for å avskjære fordelene.

I norsk teori er antatt at omgåelsesregelen ikke er sterk opp mot rettsregler med klare krav²². Likevel slik at unødvendige omveier og kunstige arrangement kan angripes med den generelle omgåelsesregelen. Særlig hvor det blir små faktiske virkninger av transaksjonen.

6.2. Hvor det mellomliggende selskapet ikke er en del av selskapets virksomhet

OECD viser til ulike eksempler hvor mellomliggende selskap er en finansinstitusjon, for eksempel en bank.

Eksempel 1:



Her er det et selskap A i land A eier aksjer i selskap B som registrert på børsen i land B. Land A har ikke skatteavtale med land B, slik at utbytte fra selskap B til selskap A vil bli belastet med 25 % kildeskatt, jf. intern rett i land B. Etter skatteavtale mellom land B og land C vil det ikke være kildeskatt på utbytte som

²¹ Prof. Dr. Kok: The Principal Purpose Test in Tax Treaties under BEPS 6, INTERTAX, volume 55, Issue 5 side 411

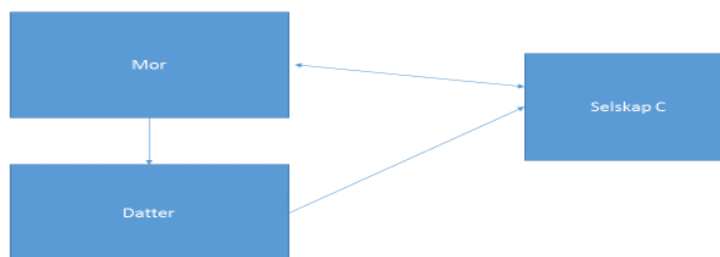
²² Henrik Skar: Den ulovfestede omgåelsesnorm i skatteretten side 179

NB! Ved digital innlevering kan du ikke legge inn tekst her

betales fra selskap B til et selskap i land C, når dette selskapet er hjemmehørende i land C og selskap C er den virkelige rettighetshaveren til utbytte. Dersom selskap C er en uavhengig finansinstitusjon og det avtales at avsatt utbytte, men ikke utbetalt utbytte, skal overføres fra selskap A til selskap C vil det bli antatt at dette kun gjøres for at det ikke skal bli kildeskatt på utbytte.

OECD mener at denne disposisjonen kan bli rammet av PPT-regelen.

Eksempel 2:



Selskap A (mor) i land A, som har et selskap B (datter) i land B. Det er ikke skatteavtale mellom land A og B, så det vil være 25 % kildeskatt på utbytte fra selskap B til selskap A etter intern rett. Det er skatteavtale mellom land B og land C, hvor kildeskatt på utbytte er 5 %. Selskap A inngår avtale med selskap C, som er hjemmehørende i land C. Selskap C er en uavhengig finansinstitusjon. Selskap A utsteder B-aksjer, som ikke har stemmerett men har rett til utbytte. Selskap A selger aksjene til selskap C, som vil motta utbytte med 5 % kildeskatt. Vederlaget som selskap C betaler for disse aksjene tilsvarer utbytte minus en liten fortjeneste (tilsvarende rente på et lån).

OECD mener at dette vil bli rammet av PPT-regelen.

6.3. Realitetene følger det formelle

OECD viser også eksempler, hvor selskapets forretningsmessige mtoiv må være styrende. Dette er særlig i de tilfeller hvor den formelle beslutningen følges opp av transaksjoner, slik at realiteten blir som besluttet.

NB! Ved digital innlevering kan du ikke legge inn tekst her

I *eksempel 3* er det selskap A som er hjemmehørende i land A. Selskapet produserer elektriske artikler og virksomheten ekspanderer raskt. Selskapet vurderer å etablere et produksjonsanlegg i et utviklingsland for å kunne dra nytte av lavere produksjonskostnader. Det blir funnet tre land som er aktuelle, som er land B, C og D. Alle de tre landene er likestilte med hensyn til økonomiske og politiske forhold. Etter å ha vurdert det faktum at land C er det eneste av disse tre landene som har skatteavtale med land A, ble det besluttet å investere og bygge anlegget i land C.

Selv om beslutningen er tatt i lys av den fordelene skatteavtalen vil ha, så er hovedformålet likevel en investering og bygging av et anlegg som er en utvidelse av virksomheten i selskap A.

OECD mener at dette ikke rammes av PPT-regelen.

I *eksempel 4* er det selskap A, som er et investeringsselskap i land A. Investorene er hovedsakelig fra land A, men også fra andre land. Selskap A har 15 % av sin aksjeportefølje i ulike selskaper i land B. I skatteavtale mellom land A og B er det 10 % kildeskatt på utbytte, mens det er 30 % kildeskatt på utbytte etter intern retten. Investorene er ikke styrt av hvilket land selskap A velger og investere i, og investeringene til selskap A er ikke styrt av om det foreligger skatteavtale.

OECD mener at PPT-regelen ikke rammer dette.

I *eksempel 6* er det selskap A, som driver med informasjonsteknologi i land A. Selskap A ønsker å kjøpe opp selskap B som driver med tilsvarende virksomhet. Selskap B er organisert med et holdingsselskap i land B med mange driftsselskaper i naboliggende land. Virksomheten i land C har gode betingelser i henhold til skatteavtale mellom land B og C. Dersom selskap A kjøper opp holdingsselskapet, vil dette være mer styrt av at de ønsker å utvide virksomheten, enn at det foreligger en fordelaktig skatteavtale mellom land B og C.

NB! Ved digital innlevering kan du ikke legge inn tekst her

OECD mener at PPT-regel ikke kommer til anvendelse her.

I *eksempel 7* er det selskap A, som driver virksomhet i land A, samt mange virksomheter av datterselskap i utlandet. Datterselskapene driver med virksomhet i de lokale markedene. Selskap A vurderer å lage et regionalt selskap for datterselskapene i fem land i land B. Dette regionale selskapet skal yte tjenester til datterselskapene i land B, C, D E og F. Det ble lagt vekt på at disse fem landene hadde skatteavtaler med land A, som innebærer lavere skatter. Dersom etableringen av det regionale selskapet i land B er reelt, så vil ikke PPT-regelen komme til anvendelse.

OECD mener at PPT-regelen ikke kommer til anvendelse.

I *eksempel 8* er selskap A er hjemmehørende i land A. Det er morselskapet til et multinasjonalt selskap. Av ulike årsaker deri blant språklige barrierer, så etableres det et selskap B i land B. Selskap B skal ha ansvar for utenlandssatsingen. Selskap B vil utvide til land C. Det blir gitt egenkapital og lån for å etablere C. Selskap B vil motta utbytte og renter fra selskap C. Skatteavtale mellom land B og land C har fordeler. Utvidelsen er forretningsmessig begrunnet, og PPT-regelen kommer ikke til anvendelse.

6.4. Case by case

Noen tilfeller må avgjøres fra sak til sak. Alle momenter må vurderes.

I *eksempel 9* er det samarbeid over landegrensene. Selskap A krever royalti for musikk spilt av radio og tv i land A. Selskap B har tilsvarende virksomhet i land B. Selskap A og B inngår samarbeidsavtale, som gir rett til å kreve inn royalti på vegne av det andre selskapet. Selskap A krever inn royalti på vegne av artister til selskap B som blir spilt på radio og tv i land A. Tilsvarende for selskap B, krever inn royalti på vegne av artister til selskap A som blir spilt på radio og tv i land B. Dette blir gjort for at beregningen av royalti skal gjøres på en effektiv måte og at

NB! Ved digital innlevering kan du ikke legge inn tekst her

forpliktelser til riktig skatt skal bli riktig, så hver artist ikke skulle måtte kreve refusjon for små beløp.

PPT-regelen kommer ikke til anvendelse.

I *eksempel 10* er tilpasser selskapene kontraktene i henhold til krav i skatteavtalen. Selskap A er etablert i land A med datterselskap B. Selskap A gir anbud på en jobb for selskap C i land C. Jobben vil vare i 22 måneder. Under forhandlinger blir det laget to kontrakter på 11 måneder hver, hvor selskap A har inngått den ene kontrakten og datterselskap C har inngått den andre kontrakten. Tidspunktene er for å tilpasse seg reglene i artikkel paragraf 3.

OECD mener at PPT-regelen kommer til anvendelse.

6.5. Oppsummering

Etter en gjennomgang av OECD sine 10 eksempler kan det trekkes ut noen hovedpunkter:

For det første antas det at det må mer til for å benytte PPT-regelen når selskaper tilpasser seg kvantitative krav i skatteavtaler. Som hovedregel må det være adgang for selskapene å tilpasse seg et eierkrav på 25 %, jf. eksempel 5. Det kan likevel tenkes situasjoner i forhold til tidspunktet og måten oppkjøpet er gjennomført på, som får situasjonen til å virke kunstig og arrangert, som kan medføre at PPT-regelen blir vurdert.

For det andre når det mellomliggende selskapet i utlandet, ikke er en del av selskapets virksomhet, kan PPT-regelen komme til anvendelse. I eksemplene 1 og 2 er det mellomliggende selskapet i utlandet en uavhengig finansinstitusjon, og i begge tilfeller kom OECD til at PPT-regelen kan benyttes.

For det tredje når den formelle beslutningen følges opp med realiteter, så skal det mer til for at PPT-regelen kan benyttes. I eksempel 3 ble det besluttet å legge virksomhet til land C, og beslutningen ble fulgt opp med å starte virksomhet i land

NB! Ved digital innlevering kan du ikke legge inn tekst her

C. I eksempel 4 foretar et investeringselskap en investering i land C, hvor det er en fordelaktig skatteavtale. Likevel er det reelle at det er foretatt en investering i land C. I eksempel 6 blir et holdingselskap i utlandet kjøpt opp, og realiteten er også her at investering via holdingselskapet er foretatt. I eksempel 7 er det et regionalt selskap med virksomhet i 5 ulike land. Under forutsetning av at alle disse 5 landene har like fordelaktige skatteavtaler, så er realiteten at investeringen er foretatt. I eksempel 8 er det snakk om forretningsmessig utvidelse av virksomhet i land C gjennom land B. Dette anses greit, så lenge investeringen har en realitet.

Den fjerde gruppen er "case by case". Hovedregelen er at alle momenter er relevante. Hvilken tyngde de ulike momentene kommer til å få, må nyanseres i praksis.

I forslag til lovfesting av norsk omgåelsesregel er det foreslått at noen momenter skal ha særskilt vekt og at noen skal ha noe vekt. Dette er blitt kritisert, og lovutkastet vil mest sannsynlig bli endret. Likevel sier oppdelingen om at noen momenter kan være mer viktigere enn andre:

Forslag til lov om omgåelse i skatteretten § 2 annet ledd og tredje ledd²³:

«(2) *Hvorvidt det foreligger et skatteforhold, avgjøres ut fra en samlet vurdering der følgende momenter skal tillegges særlig vekt:*

- *Om det ville ha vært økonomisk fornuftig å gjennomføre disposisjonen uansett skattefordelen,*
- *Skatterettslige og andre virkninger av disposisjonen; skattefordeler i utlandet skal ikke anses som andre virkninger,*
- *Om og i hvilken utstrekning skattyters disposisjon er en uhensiktsmessig vei frem til økonomiske formål med disposisjonen,*
- *Om og i hvilken utstrekning skattefordelen vil være i strid med den omgåtte regelens formål dersom skattyters disposisjoner legges til grunn*

(3) *Ved vurderingen skal det også legges vekt på blant annet*

²³ NOU2016:5 side 117

NB! Ved digital innlevering kan du ikke legge inn tekst her

-
- skattyters formål med disposisjonen slik dette eller disse fremgår av omstendighetene i saken,
 - hvorvidt skatteregler som er anvendt som virkemiddel i disposisjonen, er anvendt i strid med sitt formål,
 - grunnleggende skatterettslige hensyn,
 - de aktuelle skattereglens retstekniske utforming,
 - om skattyteren kunne ha oppnådd tilnærmet samme resultat på en måte som ikke kan rammes av omgåelsesregelen.»

Det må tas i betraktning at den norske omgåelsesregelen er i press mellom legalitetsprinsippet og likhetsprinsippet. Beskatning må skje med hjemmel i lov, samtidig som saker som i realiteten er like skal behandlet likt etter skatteloven. Internasjonal skatterett er i press mellom ønske om økt internasjonal handel og virksomhet og dermed økt økonomisk vekst (mønsteravtalen Intro paragraf 1), samtidig som man ønsker å forhindre at selskaper forsøker å omgå skatteavtaler (mønsteravtalen Art. 29 paragraf 9).

Det er derfor ikke sikkert at alle disse momentene fra norsk rett vil være relevant i internasjonale forhold. Hvilke momenter som er relevante og hvilken vekt de skal ha, må avklares i praksis. Det antas at praksis fra andre nasjonale domstoler vil bli viktig i denne nyansering.

7. Forholdet til en intern omgåelsesregel

Som tidligere nevnt skal PPT-regelen anvendes av nasjonale domstoler. Det er ikke en internasjonal domstol, som foretar en avgjørelse i siste instans, slik som ved EU-domstolen.

Forholdet til intern rett blir derfor viktig. Den norske omgåelsesregel kan bare benyttes på norske skatter og avgifter.²⁴ Omgåelsesnormen kan ikke brukes til å endre utenlandske skattemessige virkninger av disposisjonen.

²⁴ Henrik Skar: Den ulovfestede omgåelsesnormen i skatteretten side 88

NB! Ved digital innlevering kan du ikke legge inn tekst her

Det fremkommer av OECDkomm. Art. 29 paragraf 169 at den generelle omgåelsesregelen i skatteavtaler kan benyttes selv om landene har egne regler om omgåelse. Videre vil regelen gjelde, selv om land ikke har en intern regel om omgåelse eller har regler som sier at landet ikke skal benytte omgåelsesregler.

7.1. Landet har omgåelsesregel i intern rett

I et slikt tilfelle må en sak først utredes etter intern rett. Det må fastsettes et grunnlag – enten med landets interne materielle regler eller ved omgåelsesregler. Deretter må dette grunnlaget vurderes opp mot skatteavtalen om det er noen begrensninger der som vil endre det fastsatte grunnlaget. Når et land anvender en slik intern omgåelsesregel kan det altså bli spørsmål om dette kommer i konflikt med inngåtte skatteavtaler.

I kommentar 77 til artikkel 1 blir det påpekt at det i de aller fleste tilfeller ikke vil oppstå noen konflikter. Det blir vist til at konflikter blir unngått ved at begreper har det samme innhold. Videre vil de fleste interne generelle omgåelsesregler samsvare med retningslinjene i kommentar 61 "guiding principle", som nå er kodifisert i Art. 29 paragraf 9. Etter OECD vil det derfor være lite tenkelig at det vil være konflikt, siden den relevante regel vil gjelde under de samme omstendigheter som skatteavtalens fordeler vil bli nektet i henhold til Art. 29 paragraf 9. Skatteavtaler skal normalt tolkes slik at de aksepterer bruk av internrettslige omgåelsesregler, jf. OECDkomm. Art. 1 paragraf 79.

Skatteavtaler går foran med motstrid, jf. OECDkomm. Art. 1 paragraf 70. I forbindelse med lovfesting av omgåelsesregel i norsk skatterett, er det blitt uttalt at den norske regelen gjelder så langt den ikke er i strid med skatteavtaler, jf. NOU 2016:5 side 62. Det fremkommer:

"Det er klart at den gjeldende ulovfestede omgåelsesregelen og den regelen som forslås i utredningen, gjelder også for grenseoverskridende rettsforhold, også ved anvendelsen av skatteavtaler, så langt skatteavtaler tillater det."

NB! Ved digital innlevering kan du ikke legge inn tekst her

7.2. Land som ikke har intern omgåelsesregel

Den generelle omgåelsesregel vil gjelde for land som ikke har interne regler om generell omgåelse, jf. OECDkomm. Art 1 paragraf 78. Den gjelder også i de tilfeller, hvor det fremkommer av et lands interne rett at landet skal benytte generelle omgåelsesregler.

Noen land har utviklet prinsipper og regler i praksis som skal forhindre omgåelse, for eksempel “substance over form”. Disse prinsippene og reglene utvikler seg over tid og de er basert på forbedringer eller endringer som følger av rettsavgjørelser, hvor domstolene har tolket skatteregler. Selv om skatteavtaler tolkes i henhold til folkerettslige prinsipper, forhindrer ikke disse prinsippene og reglene i intern retten å være med i tolkning av skatteavtaler.

Det blir vist til at domstolene i et land har lagt til grunn at gjeld skal tolkes på en bestemt måte etter det økonomiske innholdet i visse transaksjoner. Da er det ingenting til hinder for en lignende tilnærming blir lagt til grunn ved tolkning av samme begrep etter skatteavtalen, jf. OECD Art. 1 paragraf 78.

I denne sammenheng kan derfor tas med at det er viktig at Norge ikke lager sin egen særregel, når den generelle omgåelsesregelen nå forslås å bli lovfestet. Det vises til kommentar fra Benn Folkvord og Eivind Furueth²⁵:

«I tiden fremover blir det spennende å følge med på utviklingen av de norske omgåelsesreglene. Vil de norske reglene utvikle seg parallelt med omgåelsesreglene i resten av verden, eller vil de norske reglene bli særnorske? I en stadig internasjonalisering av skatteretten er det viktig at vi følger med på utviklingen i resten av verden og ikke utformer våre helt særegne regler som gjør det vanskelig for norsk næringsliv å være konkurransedyktig i en globalisert verden.»

²⁵ Benn Folkvord og Eivind Furueth: Usikkerhet og lovfesting, Skatterett 2016 nr. 2 side 116

NB! Ved digital innlevering kan du ikke legge inn tekst her

8. Veien videre – MLI

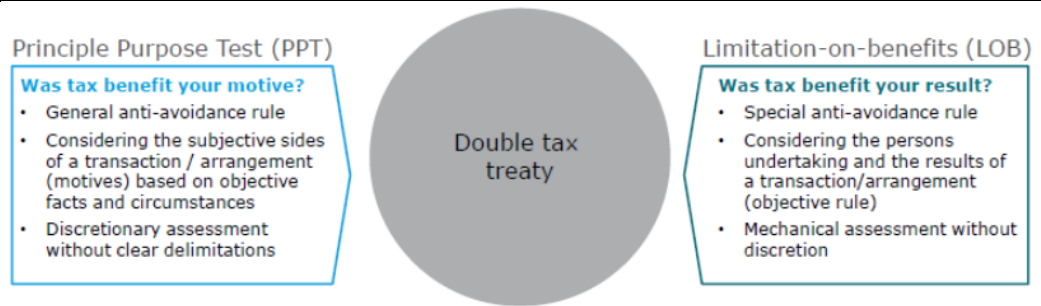
PPT-regelen er tatt med i den nye mønsteravtalen av 2017 i artikkel 29 paragraf 9. Det er inngått ca. 3 000 skatteavtaler i verden basert på OECD sine mønsteravtaler (ulike versjoner). Norge har inngått ca. 90 skatteavtaler. Det vil bli et omfattende arbeid å endre alle disse skatteavtalene. I utgangspunktet må landene som skal implementere BEPS endre hver enkelt skatteavtale, ettersom skatteavtalene er basert på prinsippet om at begge parter må være enige om innholdet. En slik implementering ville tatt mange år.

OECD har derfor foreslått en egen konvensjon for gjennomføring av BEPS-tiltakene, som krever endring av skatteavtaler. Denne konvensjonen vil endre tusenvis av skatteavtaler samtidig. Den er kalt "Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS" (heretter MLI), jf. BEPS Action 15. Konvensjonen er utformet slik at den overstyrer individuelle og særegne skatteavtaler mellom stater. Konvensjonen effektivitet bygger på lex posteriorprinsippet, altså at nyere bestemmelser går foran eldre. MLI går dermed foran den enkelte skatteavtale hvor den sier noe annet enn skatteavtalen.

For noen av endringene finnes det alternative løsninger landene kan velge, og noen bestemmelser kan landene også reservere seg mot. Likevel så er det ikke veldig fleksibelt. Det er ikke adgang til å gjøre andre valg eller reservasjoner enn det konvensjonen foreslår. Hvis landene gjør ulike valg eller reservasjoner kan det medføre at regelen ikke implementeres, eller at landene anvender regelen ulikt seg imellom. Hvilken konsekvens valget vil få for implementeringen må vurderes konkret for hver bestemmelse etter artiklene i MLI.

Når det gjelder PPT-regelen i artikkel 7 "Prevention og Treaty Abuse" i MLI, har landene disse valgene:

NB! Ved digital innlevering kan du ikke legge inn tekst her



Det er utarbeidet kommentarer til artikkel 7, jf. punktene 88 til 117 i OECD Explanatory Statement²⁶.

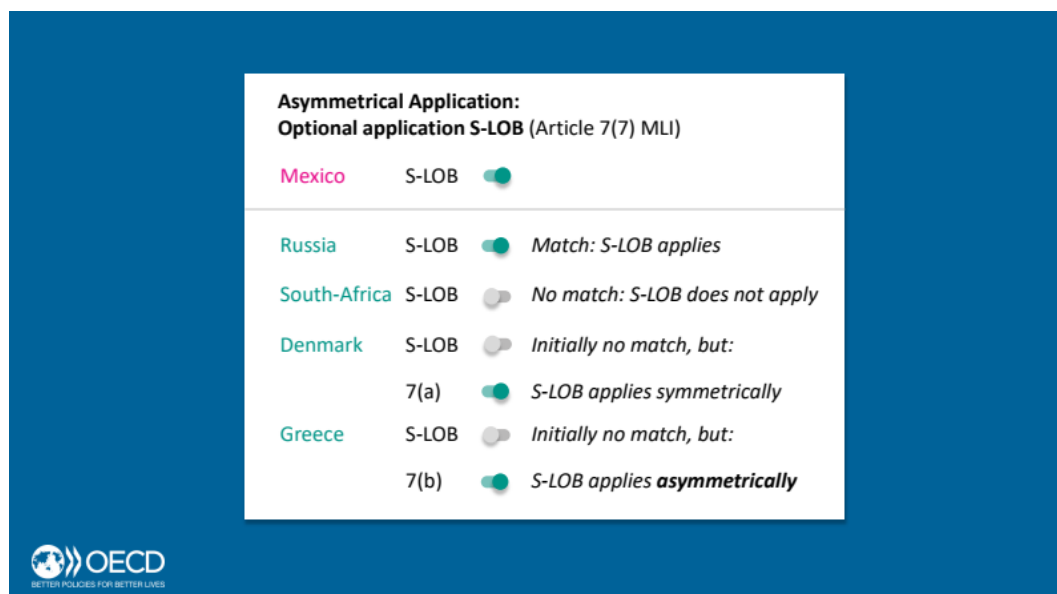
Det er hvert land som velger hvilke skatteavtaler og bestemmelser som MLI skal gjelde for. For eksempel melder Norge inn at MLI skal gjelde for skatteavtalen mellom Norge og Frankrike. Dersom Frankrike også har meldt inn at skatteavtalen mellom Frankrike og Norge skal gjelde, vil det her være en "match". OECD har laget egne hjemmesider, hvor det kan sjekkes om de ulike reglene har match.

To eksempler fra OECD sine hjemmesider:

The screenshot shows a slide from the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project report. The title is "Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances" under "ACTION 6: 2015 Final Report". It lists three options: "Principal Purpose Test (PPT) only;", "PPT and simplified or detailed LOB Provision, or", and "Detailed LOB provision combined with mechanism against conduit arrangements". To the right, a list of options for "Prevention of Treaty Abuse (excerpt)" is shown with toggle switches: "1 Default rule – Principal Purposes Test" (checked), "4 Optional – Discretionary relief", "6 Optional – Simplified LOB provision", "7a Optional – Symmetrical application LOB", and "7b Optional – Asymmetrical application LOB".

²⁶ MLI Explanatory Statement, vedlegg til MLI konvensjonen

NB! Ved digital innlevering kan du ikke legge inn tekst her



I henhold til artikkel 28 og 29 i MLI kan landene ta reservasjoner og notifikasjoner. Norges reservasjoner og notifikasjoner er offentliggjort på OECD sine hjemmesider²⁷. Det kan bemerkes at den nordiske skatteavtalen er multilateral, og den passer ikke så godt inn i systemet med MLI. Norge har derfor unntatt denne avtalen fra MLI, og dette kan indikere at vi kanskje får bilaterale avtaler mellom de nordiske land.

Når det gjelder «statement» og «notifikasjon» som Norge har gitt for PPT-regel i artikkel 7 i MLI fremkommer det:

«Statement of Acceptance of the PPT as an Interim Measure

Pursuant to Article 7(17)(a) of the Convention, Norway hereby expresses a statement that while Norway accepts the application of Article 7(1) alone as an interim measure, it intends where possible to adopt a limitation on benefits provision, in addition to or in replacement of Article 7(1), through bilateral negotiation.»

²⁷ «Notification and observation» – Norges reservasjoner og notifikasjoner på OECD sin hjemmeside <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-position-norway.pdf>

NB! Ved digital innlevering kan du ikke legge inn tekst her

Notification of Choice of Optional Provisions

Pursuant to Article 7(17)(d) of the Convention, Norway hereby chooses to apply Article 7(7)(a).»

Bekreftelsen er altså midlertidig inntil PPT-regelen er innarbeidet i de ulike skatteavtalene, som Norge allerede har inngått. Notifikasjonen henviser til at Norge har valgt å implementere PPT-regelen ved MLI.

Norge ved Finansminister Siv Jensen undertegnet MLI 7. juni 2017. Det forventes at Finansdepartementet innen kort tid fremmer en proposisjon for Stortinget for å be om samtykke til ikrafttredelse av MLI.

Konvensjonen som sådan trer i kraft tre måneder etter at 5 land har ratifisert konvensjonen. I mars 2018 hadde Slovenia, Østerrike, Isle of Man, Jersey og Polen ratifisert konvensjonen, og den trer i kraft 1. juli 2018. Norge har altså undertegnet konvensjonen, men den er ennå ikke ratifisert. Konvensjonen vil tre i kraft for Norge 3 måneder etter at den er ratifisert.

NB! Ved digital innlevering kan du ikke legge inn tekst her

Litteraturliste:

Berg-Rolness, Gregar: Enhetlig skattlegging av multinasjonale foretak – strategi for skattlegging av statsløs inntekt (Tax Justice Network Norway, 2017)

Folkvord/Furusest: Lovfesting og usikkerhet, Skatterett 2016 nr. 2 side 115

Furusest, Eivind: En sammenligning av gjennomskjæringsregelen og «principal purpose test», Skatterett 2016 nr. 4 side 291 flg.

Gjems-Onstad, Ole og Furusest, Eivind: Praktisk internasjonal skatterett og Internprising, 2013

Johnsen, Trond Eivind: Internasjonal skatt endres med ny supertraktat
<https://www.magma.no/internasjonalskatt-endres-med-ny-supertraktat>

Kok, Reinout: The Principal Purpose Test in Tax Treaties under BEPS 6, INTERTAX, volume 44 issue 5 side 406-412

«Notification and observation» – Norges reservasjoner og notifikasjoner på OECD sin hjemmeside <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-position-norway.pdf>

NOU 2016:5 Omgåelsesregel i skatteretten – lovfesting av en generell omgåelsesregel i skatteretten

OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project: Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances Action 6: 2015 Final Report

Skar, Henrik: Den ulovfestede omgåelsesnormen i skatteretten, Universitetet i Bergen, 2017

Zimmer, Frederik: Internasjonal inntektsskatterett, 5. utgave 2017

NB! Ved digital innlevering kan du ikke legge inn tekst her
