



BI Norwegian Business School - campus Oslo

GRA 19703

Master Thesis

Thesis Master of Science

Hva blir virkningene som følge av implementering av unntaksbestemmelsen i sktl. § 2-2 (8), med særlig fokus på bestemmelsens samspill med den ulovfestede omgåelsesnormen og PPT?

Navn: Hanna Spiten Grønlie, Oda Emilie Røren Kleven

Start: 15.01.2019 09.00

Finish: 01.07.2019 12.00

Hanna Spiten Grønlie
Oda Emilie Røren Kleven

Innleveringsdato:

01.07.2019

Studieprogram:

Master of Science in Business – Major in Business Law, Tax and
Accounting

Veileder:

Eivind Furuseth

*“This thesis is a part of the MSc programme at BI Norwegian
Business School. The school takes no responsibility for the methods
used, results found and conclusions drawn.”*

Forord

Denne masteroppgaven er skrevet som en avslutning på en mastergrad i økonomi og ledelse med fordypning i forretningsjus, skatt og regnskap ved Handelshøyskolen BI. Oppgaven er skrevet i perioden januar 2019 – juli 2019.

Arbeidet med oppgaven har vært lærerikt og utfordrende. Vi har erfart at skatterett er et komplekst, omfattende og svært interessant tema. Dette har ført til bearbeidelse av store mengder litteratur for å kartlegge informasjon relevant for området avgrenset i denne oppgaven. Resultatet er at vi har fått innsikt i tematikk, og tilegnet oss kunnskap, innen både nasjonal og internasjonal skatterett. Tematikken er svært dagsaktuell da grenseoverskridende skatteproblematikk har en sentral plass på dagsordenen. Dette har bidratt til høy motivasjon gjennom hele prosessen da vi tydelig har sett verdien av kunnskap på dette området i fremtidige arbeidssituasjoner.

Vi ønsker å rette en spesiell takk til vår veileder Eivind Furuseth for mange gode råd, konstruktive tilbakemeldinger og veiledningstimer gjennom hele prosessen. Dette har bidratt til å styre oss i riktig retning, og ført til at vi har reflektert grundig over valg underveis i oppgaven. I tillegg vil vi rette en takk til Skatteetaten og Professor emeritus Frederik Zimmer for avsatt tid og gode diskusjoner.

Sammendrag

Denne masteroppgaven omhandler virkninger som følge av innføring av en unntaksbestemmelse i sktl. § 2-2 (8), som medfører at status som hjemmehørende i Norge opphører dersom selskap blir skatteavtalebosatt i annen stat. Videre rettes fokus mot unntaksbestemmelsens relasjon til skatteomgåelse og hvorvidt det finnes misbruksbestemmelser som kan avskjære eventuell omgåelse av bestemmelsen, herunder internrettens ulovfestede omgåelsesnorm og skatteavtalens PPT.

Unntaksbestemmelsen ble implementert i forbindelse med en generell innstramming av hjemmehørendebegrepet i norsk skatterett. Innledningsvis tas det stilling til endring i vilkår for skattemessig bosted i Norge, ettersom dette vil ha betydning for hvor ofte unntaksbestemmelsen vil komme til anvendelse. Deretter diskuteres bostedsvurdering etter skatteavtale som følge av at skatteavtalebosted i annen stat er en forutsetning for anvendelse av unntaksbestemmelsen. Det viser seg at innstramming av hjemmehørendebegrepet trolig vil medføre økt omfang av dobbelt bosted. I den forbindelse er endring til MAP som standard konfliktløsningsbestemmelse ved fastsettelse av rettmessig bosted av særlig betydning. Denne konfliktløsningsbestemmelsen tilføyer omfattende vurderingsmomenter og overlater vurdering til kompetente myndigheter. Analysene våre indikerer imidlertid at prosessen ikke har nådd sitt fulle potensiale. Slik vi ser det vil bruk av voldgift i skatteavtaler kunne effektivisere prosessen.

Det viser seg at unntaksbestemmelsen i stor grad tetter igjen for tidligere tilpasningsmuligheter, men dessverre fører med seg nye måter å strukturere seg for skattemessige formål. Skattyter gis insentiv til tilpasning ved anvendelse av skatteavtaler basert på PoEM for å oppnå bosted i fordelaktige land, og samtidig miste alminnelig skatteplikt til Norge. Det viser seg at både den ulovfestede omgåelsesnormen og PPT vil kunne anvendes på slike tilfeller. PPT vil imidlertid være den avgjørende misbruksbestemmelsen ved vurdering av omgåelse av unntaksbestemmelsen. Dette følger av at det må foreligge strid med skatteavtale for at omgåelsesnormen skal kunne komme til anvendelse på unntaksbestemmelsen, ettersom skatteavtaleretten alltid vil begrense internretten.

Innholdsfortegnelse

Forord	i
Sammendrag	ii
1 Innledning	1
1.1 Problemstilling	1
1.2 Bakgrunn	1
1.3 Formål og relevans	3
1.4 Skatteplanlegging, skatteomgåelse og skatteunndragelse	4
2 Metode	5
3 Unntaksbestemmelsen i sktl. § 2-2 (8)	5
3.1 Skattemessig bosted etter internretten	6
3.1.1 Tidligere ordlyd	7
3.1.2 Ny ordlyd	8
3.2 Skatteavtalebosted etter mønsteravtalens artikkel 4	10
3.2.1 Konfliktløsningsbestemmelser	11
3.2.1.1 «Place of effective management»	12
3.2.1.2 Mutual agreement procedure	12
4 Generelle virkninger	15
4.1 Økt omfang av dobbelt bosted	15
4.1.1 MAP som konfliktløsningsbestemmelse	17
4.1.1.1 Vurderingsmomenter	17
4.1.1.2 Omfang og behandlingstid	17
4.1.1.3 Påberopelse av skatteavtale	19
4.1.1.4 Tidspunkt for virkning	20
4.1.1.5 Når partene ikke kommer til enighet	22
4.2 Plikt til å levere skattemelding	25
4.3 Relasjon til EØS-retten	27
4.3.1 Unntaksbestemmelsen	27
4.3.2 Plikt til å levere skattemelding	29
4.4 Delkonklusjon	31
5 Unntaksbestemmelsen og skatteomgåelse	32
5.1 Tidligere omgåelsestilfeller	32
5.2 Nye omgåelsestilfeller	35
5.2.1 Kildeskatt på utbytte til aksjonær i tredjeland	35

5.2.2	Globalskatteplikt ved fast driftssted i tredjeland	38
5.2.3	Skattefrie inntekter	40
5.3	Anvendelse av misbruksbestemmelser	42
5.3.1	Den ulovfestede omgåelsesnormen	44
5.3.1.1	Relasjon til unntaksbestemmelsen	45
5.3.2	Principal purposes test (PPT)	47
5.3.2.1	Relasjon til unntaksbestemmelsen	48
5.3.3	Samspill mellom den ulovfestede omgåelsesnormen og PPT	50
5.3.3.1	Betydning for unntaksbestemmelsen	53
5.3.4	Lovfesting av omgåelsesnormen	55
5.4	Delkonklusjon	57
6	Avsluttende betraktninger	58
7	Referanseliste	60

1 Innledning

1.1 Problemstilling

Problemstillingen som analyseres i denne masteroppgaven er følgende:

Hva blir virkningene som følge av implementering av unntaksbestemmelsen i sktl. § 2-2 (8), med særlig fokus på bestemmelsens samspill med den ulovfestede omgåelsesnormen og PPT?

1.2 Bakgrunn

Som følge av globalisering står vi i dag overfor et betydelig antall multinasjonale selskap som opererer og kommuniserer på tvers av landegrensler. For å holde følge med den globale forretningsstrukturen har det blitt utført omfattende oppgradering av lovverk både på nasjonalt og internasjonalt plan. I den forbindelse har skatteplanlegging med formål å redusere skattebelastning blitt et svært omdiskutert tema. Tematikken har fått en sentral plass på dagsordenen, og en rekke høytstående profiler og anerkjente selskap har de siste årene blitt kritisert for utnyttelse av skatteparadiser gjennom lekkasje av dokumenter som Panama Papers og Paradise Papers¹.

Skatteplanlegging er ikke nødvendigvis lovstridig. Problematikken er sentrert rundt verdiskapning. Dersom et selskap i sin helhet opererer i Norge og verdiskapningen forekommer i dette land, burde det foreligge en konsistens mellom verdiskapning og bidrag til stat som medfører skattlegging. Denne konsistensen har ikke vært fullstendig. Som et resultat har The Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD) i sammenheng med G20-landene utviklet Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) prosjektet. BEPS-prosjektet omhandler 15 tiltak mot strategier for skatteplanlegging som utnytter hull i skatteregler for å skifte overskudd til lav eller null-skatteland hvor det er liten eller ingen økonomisk aktivitet². Formålet er å skape konsistens mellom

¹ Se NUPIs nettsider (nupi.no) <https://www.nupi.no/Publikasjoner/Innsikt-og-kommentar/Hvor-hender-det/HHD-2017/Skatteparadisene-lekker> (januar 2019)

² Se OECDs nettsider (oecd.org) <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-about.htm> (januar 2019)

skattlegging og verdiskapning, samt sikre større åpenhet blant multinasjonale selskaper.

Som følge av BEPS-prosjektet foreligger det en anbefaling fra OECD om endring av nasjonale lovverk for å skape felles retningslinjer. Med den hensikt ble det i Norge i 2013 etablert et utvalg som resulterte i en utredning av kapitalbeskatning i en internasjonal økonomi.³ Utvalget foreslo en endring i selskapsbeskatning og skattesystemet for øvrig. Arbeidet medførte at Finansdepartementet i 2017 fremmet et forslag om å endre hjemmehørendebegrepet i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekter (skatteloven/sktl.) § 2-2⁴. Endelig endring ble vedtatt i 2018 og er gjeldende fra og med inntektsåret 2019.⁵

Den nye ordlyden innebærer at selskap stiftet i henhold til norsk selskapsrett alltid skal anses hjemmehørende i Norge. For utenlandske selskap skal det legges til grunn en bredere vurdering enn tidligere, og bosted skal avgjøres på bakgrunn av reell ledelse. Videre ble det inkludert et unntak i sktl. § 2-2 (8) som medfører at dersom selskap som nevnt over etter skatteavtale anses å være skattemessig hjemmehørende i et annet land skal selskapet ikke være skattemessig hjemmehørende i Norge. Unntaksbestemmelsen ble implementert i norsk internrett på bakgrunn av anbefaling i BEPS-prosjektet og er ment å motvirke uheldige utslag som følge av dobbelt skattemessig bosted. Det være seg dobbeltbeskatning og utnyttelse av internrettslige goder. Finansdepartementet mente at virkningen av lovendringen ville være at den ville fungere preventivt mot skattetilpasninger. Dette medførte lovendring til tross for at en rekke instanser uttalte seg om uheldige konsekvenser som følge av en eventuell innføring⁶.

Unntaksbestemmelsen er en internrettslig hjemmel som avhenger av beslutning etter skatteavtale. En eventuell utnyttelse eller omgåelse av bestemmelsen vil dermed kunne stride med både internrett og skatteavtalerett. I norsk internrett finnes det uttrykkelige regler for hindring av ulovlige skattetilpasninger.⁷ Et generelt skille mellom akseptabel skatteplanlegging og uakseptabel

³ NOU 2014: 13

⁴ Finansdepartementets høringsnotat – Endring i skatteloven § 2-2 første ledd. Saksnr. 15/2550, 16.03.2017 (heretter Høringsnotat 15/2550) s. 3

⁵ Prop. 1 LS (2018-2019) s. 144 *Skatter, avgifter og toll 2019*

⁶ Se Regjeringens nettsider (regjeringen.no) <https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/horing---forslag-om-endring-av-skatteloven--2-2-forste-ledd/id2543809/> (januar 2019)

⁷ Se blant annet sktl. § 14-90 og NOKUS-reglene regulert i sktl. § 10-60 flg.

skatteomgåelse er imidlertid ikke lovfestet. Reguleringen følger av den ulovfestede omgåelsesnormen som bygger på tidligere rettspraksis og juridisk teori.

Grenseoverskridende skatteomgåelse reguleres i stor grad gjennom skatteavtaler. Dersom avtalene er basert på OECDs Model Tax Convention on Income and on Capital (mønsteravtalen)⁸ finnes det flere mekanismer som har til formål å forhindre utnyttelse av skatteavtalen. I forbindelse med revisjon av mønsteravtalen i 2017 ble det traktatfestet en generell omgåelsesregel omtalt som «principal purposes test» (PPT) i artikkel 29 (9). Det er gitt uttrykk for at flere av Norges skatteavtaler i fremtiden vil inneholde en slik regel.⁹

1.3 Formål og relevans

Ettersom unntaksbestemmelsen i sktl. § 2-2 (8) tilføyer hjemmehørendebegrepet et nytt moment vurderes det aktuelt å analysere mulige virkninger som følge av bestemmelsen. Videre er unntaksbestemmelsen den første internrettslige skatteregelen som direkte avhenger av reglene i skatteavtalene.¹⁰ Virkninger som følge av dette anses dermed høyst relevant. I den forbindelse vil fremgangsmåte ved vurdering av rettmessig bosted i samspill med skatteavtale stå sentralt.

Videre vil det være relevant å ta stilling til om bestemmelsen bidrar til å tette hull i lovverket som tidligere har blitt benyttet av multinasjonale selskap for å omgå skatt til Norge. Det har blant annet vært mulig å benytte seg av strategier som resulterte i at selskap kunne dra nytte av internrettslige goder som konsernbidrag, fritaksmetoden og andre typer fradrag i kombinasjon med skatteavtalebeskyttelse grunnet skatteavtalebosted i annen stat.¹¹ Eventuelle nye tilpasningsmuligheter som følge av unntaksbestemmelsen vil også være av interesse.

I tilfeller hvor skattyter utnytter bestemmelsen vil det være aktuelt å undersøke om det foreligger misbruksbestemmelser som fanger opp forholdet. Ettersom struktur og strategi for omgåelse vil variere fra sak til sak vurderes generelle

⁸ OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version*, 2017

⁹ OECD, *Prevention of Treaty Abuse - Peer Review Report on Treaty Shopping: Inclusive Framework on BEPS: Action 6*, 2019, s. 172

¹⁰ Tax Justice Network Norge. (2017) *Hørings svar - Forslag om endring av skatteloven § 2-2 første ledd*, 16. juni 2017

¹¹ Høringsnotat 15/2550 s. 20

omgåelsesregler mest aktuelt. Forhold kan omhandle både utnyttelse av norsk internrett og skatteavtalens artikler. Fokus rettes dermed mot hvorvidt internrettens ulovfestede omgåelsesnorm og skatteavtalens PPT kommer til anvendelse.

Tematikken er av interesse ettersom unntaksbestemmelsen medfører opphør av status som hjemmehørende i Norge, og dermed vil ha påvirkning på størrelsen av norsk skatteproveny. Skatt er blant de største inntektskildene til den norske stat, og Norge som velferdsstat er avhengig av stabile skatteinntekter for å finansiere velferdsgoder.¹² På den andre siden er skatt en stor kostnadspost for de fleste selskap. En skattelov som skaper forutsigbarhet og konsistens i tolkning av lovverket er derfor av stor betydning for begge parter.

1.4 Skatteplanlegging, skatteomgåelse og skatteunndragelse

Ved vurdering av virkninger som følge av unntaksbestemmelsen i sktl. § 2-2 (8) vil vi ta stilling til om bestemmelsen kan utnyttes for skattemessige formål. Innen skatterett brukes ofte begrepene skatteplanlegging, skatteomgåelse og skatteunndragelse for å skille mellom lovlige og ulovlige disposisjoner.¹³ For videre analyse er det dermed essensielt å ha en klar forståelse av de ulike begrepene slik at de ikke forveksles.

Skatteplanlegging er lovlige disposisjoner. Begrepet omhandler strategiske beslutninger med formål om å ikke betale mer skatt enn nødvendig, men fremdeles innenfor de rammer som følger av lovverket. Skatteunndragelse er motsetningen og omhandler ulovlige skattedisposisjoner. Begrepet dekker tilfeller hvor skattyter unngår å betale skatt eller betaler for lite skatt. Dette kan blant annet være tilfeller hvor det unnlates å gi opplysninger til skattemyndighetene om skattbar inntekt.

Skatteomgåelse kan defineres som gråsonen mellom skatteplanlegging og skatteunndragelse. I slike tilfeller benytter skattyter smutthull i lovverket for å søke å redusere skatt. Disposisjonen er ofte innenfor juridiske rammer, men strider med lovgivers intensjoner. Det benyttes da det en skjønnsmessig vurdering av om

¹² Se SSBs nettsider (ssb.no) <https://www.ssb.no/statsregn> (januar 2019)

¹³ Se TJNNs nettsider (taxjustice.no) <http://taxjustice.no/ressurser/ordliste> (februar 2019)

disposisjonen er lovlig eller ikke. Dersom det konkluderes med at det foreligger en ulovlig disposisjon kan gjennomskjæring av fordel benyttes som en reaksjon fra skattemyndighetene. Skatteomgåelse er fokusområdet i denne oppgaven.

2 Metode

Fremgangsmåten i oppgaven følger juridisk metode. Ettersom oppgaven baserer seg på en endring i norsk skattelovgivning vil skatteloven være en sentral rettskilde. Fokuset er rettet mot unntaksbestemmelsen i sktl. § 2-2 (8) som implementerer skatteavtalerett direkte inn i en internrettslig hjemmel. Som følge av at de fleste norske skatteavtalene er basert på OECDs mønsteravtale vil også denne, samt kommentarene til mønsteravtalen¹⁴, være betydningsfulle rettskilder. Videre tas det utgangspunkt i andre sentrale rettskilder som lovforslag, høringsnotater, forskrifter og Norges offentlige utredninger. Relevans og vektning av rettskilder presenteres fortløpende.

3 Unntaksbestemmelsen i sktl. § 2-2 (8)

Unntaksbestemmelsen i sktl. § 2-2 (8) er et resultat av et internasjonalt ønske om å bekjempe skatteomgåelse. I BEPS tiltakspunkt 2 ble det uttrykt bekymring for at selskap kunne dra nytte av å være internrettslig hjemmehørende i et land, og samtidig være skatteavtalebosatt i et annet.¹⁵ I slike situasjoner vil selskapet kunne nyte godt av internrettslige fordeler i begge land uten å ha tilsvarende forpliktelser grunnet skatteavtalebeskyttelse. Det ble derfor anbefalt å innføre en bestemmelse som medfører at status som hjemmehørende etter internett opphører som følge av skatteavtalebosted i annen stat.

Videre har unntaksbestemmelsen som formål å løse opp i tilfeller av dobbeltbeskatning.¹⁶ Dette gjøres ved bruk av skatteavtaler. Gjennom skatteavtalen avklares hjemstat og kildestat for rettmessig fordeling av skatteinntekter, samt ansvar for lemping av dobbeltbeskatning. Når vi her snakker om dobbeltbeskatning refereres det til juridisk dobbeltbeskatning. Det vil si

¹⁴ OECD, *Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention*, 2017

¹⁵ OECD, *Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 - 2015 Final Report*, 2015 s.137, pkt. 432

¹⁶ Høringsnotat 15/2550 s. 9

tilfeller hvor skattlegging forekommer i to ulike land for samme inntekt over en inntektsperiode.¹⁷

Risiko for utnyttelse av internrettslige goder og ønske om å avverge dobbeltbeskatning resulterte i at Norge er blant de første til å implementere en slik regel i internretten. Vi er kjent med at blant annet Storbritannia og Canada har en tilsvarende bestemmelse.¹⁸

For at unntaksbestemmelsen skal komme til anvendelse foreligger det to forutsetninger. Før det første må selskapet være internrettslig hjemmehørende i Norge i henhold til kriteriene i sktl. § 2-2. Videre må det ha oppstått en situasjon hvor selskapet også vurderes hjemmehørende i en annen stat etter internretten i denne stat, og at dette har resultert i vurdering av rettmessig bosted etter skatteavtale. Denne vurderingen må konkludere med at selskapet er skatteavtalebosatt i den andre stat. Vilkår for bosted etter norsk internrett og skatteavtale vil dermed være avgjørende når unntaksbestemmelsen kommer til anvendelse.

På bakgrunn av ovennevnte forutsetninger vurderes det naturlig å ta stilling til hva som legges til grunn ved vurdering av bosted etter norsk internrett og skatteavtalerett, før vi analyser mulige virkninger som følge av unntaksbestemmelsen.

3.1 Skattemessig bosted etter internretten

Det norske skattesystemet er hovedsakelig basert på globalskatteplikt. Dette innebærer skattlegging i Norge av all inntekt og formue uavhengig om den er opptjent i Norge eller i utland, jf. sktl. § 2-2 (6). Forutsetningen for å være globalskattepliktig til Norge er at selskapet er skattemessig hjemmehørende i henhold til sktl. § 2-2. Selskap som omfattes av unntaksbestemmelsen og mister sin status som hjemmehørende i Norge vil derimot ikke lenger være globalskattepliktig hit. Disse kan imidlertid fortsatt stå overfor skattlegging til Norge, men da i form av kildeavgift etter reglene om begrenset skatteplikt i henhold til sktl. § 2-3. Selskapets bosted har dermed stor innvirkning på norsk

¹⁷ Prop. 1 LS (2018-2019) s. 132

¹⁸ Prop. 1 LS (2018-2019) s. 141

skatteproveny. Som nevnt innledningsvis er hjemmel for internrettslig bosted endret fra og med inntektsåret 2019. Formålet er å motvirke skatteomgåelse og sikre at selskap med tilstrekkelig tilknytning til Norge skattlegges her. Det vil herunder redegjøres for vurdering av bosted både før og etter endringen, ettersom innstramming av hjemmehørendebegrepet har betydning for anvendelse av unntaksbestemmelsen.

3.1.1 Tidligere ordlyd

Tidligere sktl. § 2-2 lister opp selskapsformer hjemmehørende i riket uten å spesifikk nevne hva som definerer «hjemmehørende i riket». For å avklare hva som ligger i begrepet har man sett til retts- og ligningspraksis. Det er vanlig å skille mellom tilfeller hvor selskap er stiftet i Norge og utland.

For selskap stiftet i Norge har Finansdepartementets uttalelse i Utv. 1998 s. 848 spilt en sentral rolle ved tolkning av når selskap er skattemessig hjemmehørende i Norge. Uttalelsen indikerer at det skal legges til grunn en bred vurdering. I tillegg til styrets ledelse skal selskapets lokasjon av hovedadministrasjon, daglig ledelse og generalforsamling, samt om norsk aksjelovgivning kommer til anvendelse tillegges vekt.¹⁹ For selskap stiftet i Norge fantes det ikke avgjørende rettspraksis på dette området.

Ved vurdering av skattemessig bosted for selskap stiftet i utlandet har Norges internrett vektlagt hvor selskapets ledelse utøver sine funksjoner. Sted for styrets virksomhet har vært det avgjørende vurderingsmomentet.²⁰ Fokus på styrets lokasjon har bidratt til at selskap har kunnet planlegge hvor de har ønsket å være skattemessig hjemmehørende ved å arrangere styremøter i utlandet, og da særlig i lavskatteland. En slik mulighet for omgåelse av de internrettslige skattereglene ga Finansdepartementet insentiver til endring av lovverket.

¹⁹ Rt. 2002 s. 1144 (Kypros-dommen)

²⁰ Utv. 1998 s. 848 og Skatteetaten (2018) s. 1373

3.1.2 Ny ordlyd

Lovendringen medførte et syvende og åttende ledd i sktl. § 2-2. Syvende ledd dekker selskap stiftet i Norge og utland, mens åttende ledd tar for seg unntaksbestemmelsen. Ny ordlyd er som følger:

«(7) Som hjemmehørende i riket etter første ledd anses selskaper m.v. som:

- a. er stiftet i henhold til norsk selskapsrett, eller*
- b. har reell ledelse i Norge. I vurderingen av om reell ledelse er i Norge, skal det ses hen til hvor ledelse på styrenivå og daglig ledelse utøves, men også til øvrige omstendigheter ved selskapets organisering og virksomhet.*

(8) Et selskap m.v. som nevnt i syvende ledd, skal likevel ikke anses som hjemmehørende i riket, dersom selskapet etter skatteavtale er hjemmehørende i en annen stat.»²¹

For selskap stiftet etter norsk selskapsrett medfører endringen at selskapet i utgangspunktet alltid vil være å anse som hjemmehørende i Norge. Formålet er å forhindre at norske selskap kan bli bostedsløse.²² Endringen fører til at Norge går fra å ha en internrett som baserer skattemessig bosted på effektiv ledelse og kontroll, til fokus på effektiv ledelse og kontroll i kombinasjon med stiftelse. Tilførsel av stiftelsesbegrepet samsvarer med internrettslig praksis i de øvrige nordiske landene, samt et utvalg sentrale OECD land.²³

For selskap stiftet i utlandet vil det utføres en bredere vurdering enn tidligere. Vurderingen skal nå fokusere på reell ledelse. Hva som menes med reell ledelse følger av sktl. § 2-2 (7) bokstav b andre punktum. Reell ledelse på styrenivå anses å være der styremedlemmene vanligvis arbeider og oppholder seg. Ved daglig ledelse vurderes det hvor gruppen personer som er nærmest underordnet styret er lokalisert. Det være seg daglig leder, samt ansvarlige for økonomi og andre sentrale virksomhetsområdet. Ved vurdering av selskaper stiftet i utlandet skal det også tas stilling til øvrige omstendigheter ved selskapets organisering og virksomhet, slik som lokasjon for kontor og generalforsamling.²⁴

²¹ Skatteloven § 2-2 (7) og (8)

²² Prop. 1 LS (2018-2019) s. 133

²³ Høringsnotat 15/2550 s. 10-12

²⁴ Prop. 1 LS (2018-2019) s. 130

Ledelse på styrenivå og daglig ledelse kan forekomme i ulike land. Vi står da overfor et tilfelle av delt ledelse. Det presiseres av Finansdepartementet at ledelse på styrenivå og styrets funksjoner skal være tungtveiende i slike tilfeller.²⁵ Videre bør oppgavefordeling mellom styret og daglig ledelse vurderes. Dersom daglig ledelse inkluderer oppgaver som normalt tilfaller styret vil daglig ledelse kunne være avgjørende. Dette kan forekomme dersom daglig ledelse er tildelt fullmakter.

Endringen av vurderingsgrunnlaget for selskap stiftet i utlandet er i stor grad forankret i globalisering og økende bruk av avansert kommunikasjonsteknologi. Disse faktorene har bidratt til at sted for styremøter og ledelse på styrenivå ikke nødvendigvis samsvarer. I dag kan styremedlemmer være plassert over landegrenser og styremøter bli avholdt via nett. Hovedvekt på styrets lokasjon ved vurdering av bosted vil dermed ikke lenger være hensiktsmessig.

Videre vil de nye vurderingsmomentene for selskap stiftet i utlandet bidra til at internretten i større grad samsvarer med vurdering av bosted etter skatteavtaler. Dette medfører økt sannsynlighet for at selskap stiftet i utlandet er rettmessig bosatt i Norge dersom internretten konkluderer med dette. En slik symmetri mellom internrett og skatteavtalerett vil kunne medføre at unntaksbestemmelsen i sktl. § 2-2 (8) ikke i like stor grad vil komme til anvendelse på selskap stiftet i utlandet. Unntaksbestemmelsen vil trolig i større omfang benyttes på selskap stiftet i Norge. Slike selskap vil som følge av den nye ordlyden kunne bli hjemmehørende i Norge til tross for at verdiskapning forekommer i annen stat. Dette øker sannsynligheten for å anses hjemmehørende i annen stat i henhold til skatteavtalevurdering. Ved at unntaksbestemmelsen flytter slike selskap ut av Norge møtes internasjonale anbefalinger om konsistens mellom verdiskapning og skattlegging.

Som følge av lovendringen vil det forekomme skattemessig innflytting og utflytting. Slike tilfeller vil som regel utløse innførsel-skatt etter sktl. § 14-60, og exit-skatt i henhold til sktl. § 10-71. For å klargjøre denne prosessen har det blitt vedtatt overgangsregler for fastsettelse av skattemessige verdier. Praktisk

²⁵ Prop. 1 LS (2018-2019) s. 141

gjennomføring av skattlegging ved innflytting og utflytting strekker seg imidlertid utover fokusområdet i denne oppgaven og vil ikke diskuteres ytterligere.

3.2 Skatteavtalebosted etter mønsteravtalens artikkel 4

For at unntaksbestemmelsen i sktl. § 2-2 (8) skal komme til anvendelse må selskapet være bosatt i annen stat i henhold til vurdering etter skatteavtale. Norge har i dag et bredt skatteavtalenettverk, og har skatteavtale med hele 93 land. 88 av avtalene er bilaterale, mens den nordiske skatteavtalen gjelder for alle de fem nordiske landene.²⁶ De fleste av Norges skatteavtaler er basert på OECDs mønsteravtale.²⁷

I mønsteravtalen er bosted regulert i artikkel 4. Hovedregelen er angitt i artikkel 4 (1), og sier at et selskap er bosatt i en stat hvis det i henhold til lovgivningen i denne stat er skattepliktig der på grunnlag av domisil, bosted, sete for foretaket ledelse, eller ethvert annet lignende kriterium. Dette medfører at den enkelte stats internrett er avgjørende for fastsettelse av bosted etter skatteavtalen.

Artikkel 4 (1) uttrykker videre at bosted vurderes på bakgrunn av alminnelig skatteplikt ettersom følgende er presisert i siste setning:

«This term, however, does not include any person who is liable to tax in that state in respect only of income from sources in that state or capital situated therein»

Dette medfører at selskap som står overfor begrenset skatteplikt grunnet kilde til en eller begge stater ikke anses som skattemessig hjemmehørende der etter skatteavtalen. Selskap må være alminnelig skattepliktig etter internrett for at skatteavtale skal komme til anvendelse. I selskapets tilfelle innebærer dette at det ikke vil være tilstrekkelig å være omfattet av kildeskatt i forbindelse med fast driftssted i Norge etter sktl. § 2-3 (1) bokstav b for å være hjemmehørende i Norge etter skatteavtale. Selskapet må være globalskattepliktig hit, jf. sktl. § 2-2 (6).

²⁶ Se Regjeringens internettsider (regjeringen.no) <https://www.regjeringen.no/no/tema/okonomi-og-budsjett/skatter-og-avgifter/skatteavtaler-mellom-norge-og-andre-stat/id417330/> (mars 2019)

²⁷ Frederik Zimmer, *Internasjonal inntektsskatterett*, Oslo 2017 s. 60

Det finnes land som benytter territorialprinsippet som basis for sitt skattesystem. Dette innebærer et skattesystem hvor bare inntekt med kilde til staten hvor selskapet er hjemmehørende skattlegges.²⁸ Det er viktig å presisere at siste setning i artikkel 4 (1) ikke har til formål å ekskludere land som benytter territorialskatteplikt som grunnlag for beskatning.²⁹ Skattyter med alminnelig skatteplikt til en stat som baserer sitt skattesystem på territorialskatteplikt vil være omfattet av skatteavtalen.

3.2.1 Konfliktløsningsbestemmelser

Ved anvendelse av skatteavtalens bestemmelser kan selskapet kun være bosatt i en stat. Dette for at vi skal kunne skille statenes beskatningsmyndighet og ansvar for avverging av dobbeltbeskatning. Dersom selskapet vurderes hjemmehørende i begge stater etter mønsteravtalens artikkel 4 (1), blir bosted etter skatteavtale avgjort på bakgrunn av konfliktløsningsbestemmelsen i artikkel 4 (3).

Staten hvor selskapet blir skatteavtalebosatt vil ha alminnelig beskatningsrett til selskapets inntekter, mens kildestaten kun har beskatningsrett til begrensede inntekter med kilde til staten. Hjemstat er dermed ansvarlig for å avverge dobbeltbeskatning av inntekt tildelt kildestaten.

For at unntaksbestemmelsen i sktl. § 2-2 (8) skal komme til anvendelse foreligger det en forutsetning om at den aktuelle skatteavtalen inneholder en konfliktløsningsbestemmelse.³⁰ Dersom selskapet blir skatteavtalebosatt i den andre stat som følge av konfliktløsningsbestemmelsen vil status som hjemmehørende i Norge opphøre. Fremgangsmåte ved bostedsvurdering etter artikkel 4 (3) er dermed av særlig betydning for norsk skatteproveny.

Konfliktløsningsbestemmelsen angir en rekke momenter som må vurderes nærmere for å avgjøre selskapets skattemessige bosted. Historisk har «place of effective management» (PoEM) blitt benyttet som standard konfliktløsningsbestemmelse i mønsteravtalen.³¹ Etter revisjon i 2017 ble det besluttet å implementere «mutual agreement procedure» (MAP) basert på

²⁸ Zimmer (2017) s. 34

²⁹ OECD *Commentary on Article 4* (2017) pkt. 8.3

³⁰ Prop. 1 LS (2018-2019) s. 142

³¹ OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version*, 2014

mønsteravtalens artikkel 25 som ny standard.³² Vi vil herunder gjøre rede for bostedsvurdering basert på konfliktløsningsbestemmelsene.

3.2.1.1 «Place of effective management»

Flertallet av Norges skatteavtaler inneholder en konfliktløsningsbestemmelse tilsvarende PoEM.³³ I henhold til bestemmelsen er selskapet skattemessig hjemmehørende der selskapet har sin virkelige ledelse.

Hva som skal legges til grunn ved vurdering av virkelig ledelse er ikke direkte definert i mønsteravtalen, men diskuteres i 2014 versjonen av OECDs kommentarer. I kommentarene til artikkel 4 defineres virkelig ledelse som stedet hvor den sentrale ledelsen av selskapet utøves.³⁴ Videre skal det legges vekt på hvor forretningsmessige avgjørelser som er nødvendige for den helhetlige driften av selskapet fattes. Vurderingsmomentene omfatter blant annet hvor styret og daglig leder utøver sin rolle og oppholder seg. Vekting av ulike momenter er dog ikke kommentert.

Ved konfliktløsningsbestemmelse basert på PoEM er det selskapet selv som er ansvarlig for vurderingen av hvor selskapet skal anses bosatt etter skatteavtalen. Dersom selskapet vurderer seg rettmessig bosatt i annen stat enn Norge er det tilstrekkelig at det fremlegges dokumentasjon på dette.³⁵ Slik dokumentasjon må blant annet inneholde bekreftelse fra den andre stat vedrørende boforholdet.

3.2.1.2 Mutual agreement procedure

MAP er en gjensidig avtaleprosedyre regulert i mønsteravtalens artikkel 25. Ordningen omhandler konfliktløsning gjennom diskusjon mellom avtalestatenes kompetente myndigheter. Overgang til MAP ved bostedsvurdering kan bidra til å redusere selskapenes mulighet for manipulasjon av skattemessig bosted ved at beslutning overleveres til kompetente myndigheter og ikke påvirkes direkte av skattyters egne preferanser.

³² OECD, *Preventing the granting of treaty benefits in inappropriate circumstances, Action 6 - 2015 Final Report*, 2015 s.72 pkt. 48

³³ Prop. 1 LS (2018-2019) s. 132

³⁴ OECD *Commentary on Article 4* (2014) pkt. 24

³⁵ Prop. 1 LS (2018-2019) s. 142

MAP ved bostedsvurdering følger i hovedsak retningslinjer fastsatt i artikkel 25. Forutsetningen for å påberope seg MAP er at skattyter mener at en eller begge avtalestatene gjennomfører tiltak som har medført, eller vil medføre, skattlegging i strid med skatteavtalen. Dobbelbeskatning som følge av dobbelt bosted vil oppfylle dette kravet. Prosessen starter ved at skattyter ytrer ønske om å avklare bosted. Det foreligger ikke krav om at dobbeltbeskatning allerede har forekommet. Forespørselen kan fremmes så snart det er sannsynlig at selskapet vil anses bosatt i begge avtalestatene. OECD anbefaler at det settes en frist på tre år fra det tidspunktet skattyter ble gjort oppmerksom på forholdet.³⁶ Ved dobbelt bosted kan søknad sendes til staten hvor skattyter selv vurderer seg hjemmehørende etter reglene i skatteavtalen. Saker til norske myndigheter sendes til Finansdepartementet eller Skattedirektoratet.³⁷

Staten som mottar henvendelsen tar først stilling til om saken kan løses internt ved endring av skatteligging. Noen saker er imidlertid avhengig av at faktum kan bekreftes fra annen stat, og ikke kun fra skattyter alene. Kontakt med annen kompetent myndighet blir dermed avgjørende for å finne en løsning. Dette er særlig relevant ved vurdering av hvor selskapet har sterkest tilknytning når skattyter står overfor dobbelt bosted. Når de kompetente myndigheter har kommet frem til en løsning blir denne fremlagt for skattyter. Etter alminnelige MAP-regler vil skattyter kunne velge å godta eller avslå løsningen.³⁸ Som vi vil komme tilbake til i delkapittel 4.1.1.3 er skattyters valgfrihet muligens begrenset når MAP brukes som en del av bostedsvurdering gjennom unntaksbestemmelsen i sktl. § 2-2 (8).

Det eksisterer ingen fastsatt tidsramme for generell MAP. I OECDs veiledning til MAP-prosedyre anbefales det at prosessen bør ferdigstilles innen 24 måneder, og at statenes syn på saken bør kunne fremlegges innen 4-6 måneder.³⁹ Det følger av kommentarene til artikkel 4 at de kompetente myndigheter ved bostedsvurdering bør behandle forespørselen raskt.⁴⁰ Dette kan indikere at OECD ved MAP-vurdering tilknyttet bosted anbefaler en enda strengere tidsramme enn for generelle MAP-vurderinger, uten at dette er uttrykkelig poengtert. Videre er de kompetente myndigheter bare forpliktet til å diskutere saken, uten at det foreligger

³⁶ OECD *Commentary on Article 4* (2017) pkt. 24.2

³⁷ Finansdepartementet, *Veileder for gjensidig avtaleprosedyre under skatteavtale (MAP)*, 2019, s. 4-5

³⁸ Finansdepartementet (2019) s. 10

³⁹ OECD, *Manual on effective mutual agreement procedures (MEMAP)*, 2007 s.31

⁴⁰ OECD *Commentary on Article 4* (2017) pkt. 24.2

krav om at de må komme til enighet. Det finnes skatteavtaler som inneholder regler som medfører at uløste spørsmål kan avgjøres ved bruk av en privatrettslig domstol omtalt som voldgift. Denne tematikken og muligheten for å ta i bruk voldgift ved bostedsvurdering diskuteres i delkapittel 4.1.1.5.

MAP legger grunnlaget for fremgangsmåte og prosedyre ved bostedsvurdering etter skatteavtale. Vurderingsmomentene finner vi imidlertid i artikkel 4 (3). Her fremgår det at de kompetente myndigheter ved bostedsvurdering skal ta hensyn til effektiv ledelse, stiftelsesstedet og ethvert annet lignende kriterium. Dette innebærer at PoEM er inkludert som en av flere momenter ved en MAP-vurdering. Videre er det lagt til ytterligere vurderingsmomenter i kommentarene til artikkelen. Disse omfatter blant annet hvor styret vanligvis holder møter, hvor daglig ledelse og hovedkontor befinner seg og hvor regnskapsinformasjon lagres.⁴¹ Ettersom vurderingsmomentene er mange kan dette bidra til økt presisjonsnivå ved vurdering av rettmessig skatteavtalebosted.

I 2018 fantes det i underkant av 20 norske skatteavtaler med en konfliktløsningsbestemmelse basert på MAP.⁴² Bruk av MAP som konfliktløsningsbestemmelse i allerede etablerte skatteavtaler vil imidlertid øke som følge av signering av et multilateralt folkerettslig instrument, ofte omtalt som MLI.⁴³ MLI er en avtale for enkel og effektiv implementering av anbefalte tiltak fra BEPS-prosjektet. Avtalen fungerer slik at dersom Norge og avtalepartner har valgt å implementere samme bestemmelser, vil fremgangsmåte eller tolkning presentert i signert bestemmelse benyttes fremfor ordlyd i eksisterende skatteavtale. For Norges del vil avtalen bidra til endring av totalt 28 skatteavtaler. 19 av disse avtalene inneholdt ikke en konfliktløsningsbestemmelse tilsvarende MAP, og vil få gjeldende bestemmelse erstattet av MAP med virkning fra 2020.⁴⁴ Vi er ikke kjent med at det foreligger tilfeller hvor Norge har benyttet MAP for å avklare en bostedssituasjon per dags dato.

⁴¹ OECD *Commentary on Article 4* (2017) pkt. 24.1

⁴² Prop. 1 LS (2018-2019) s. 132

⁴³ Prop. 1 LS (2018-2019) s. 139

⁴⁴ Se Regjeringens nettsider (regjeringen.no) <https://www.regjeringen.no/no/aktuelt/multilateral-avtale-for-endringer-i-skatteavtaler/id2619693/> (februar 2019) og prop. 15 S (2018-2019) s. 90 *Samtykke til å sette i kraft en multilateral avtale*

Videre viser regjeringens oversikt over Norges skatteavtaler at en rekke av avtalene er i en endringsprosess. Ettersom Norges skatteavtaler i stor grad baseres på mønsteravtalen vurderes det sannsynlig at nyeste anbefalinger følges, og at konfliktløsningsbestemmelse endres til MAP. Mønsteravtalen er imidlertid kun en anbefaling og statene står fritt til å velge PoEM som konfliktløsningsbestemmelse dersom de foretrekker dette.

4 Generelle virkninger

Herunder vil generelle virkninger som følge av implementering av unntaksbestemmelsen i sktl. § 2-2 (8) diskuteres.

4.1 Økt omfang av dobbelt bosted

Som følge av innstramming av hjemmehørendebegrepet i norsk internrett vil vi trolig stå overfor økt antall tilfeller av dobbelt bosted. Dobbelt bosted oppstår når et selskap er hjemmehørende etter internretten i to eller flere land. Innførsel av stiftelsesprinsippet i Norsk rett medfører at selskap som tidligere har vært hjemmehørende i utlandet nå blir å anse som hjemmehørende i Norge. Dersom den andre stat baserer sin internrett på reell ledelse vil selskapet anses som bosatt i begge stater. Tilsvarende effekt vil kunne oppstå for selskap stiftet i utlandet hvor internrett bygger på stiftelsesprinsippet og selskapet etter endring av norsk rett blir hjemmehørende her grunnet reell ledelse. Ettersom selskapets status som hjemmehørende i annen stat som regel ikke vil opphøre som følge av Norges endrede regelverk, vil ulik praksis på tvers av landegrenser medføre økt omfang av selskap med dobbelt bosted.

Dersom et selskap er hjemmehørende i to ulike stater vil selskapet kunne bli alminnelig skattepliktig til begge. Er selskapet hjemmehørende etter internrett i stater som baserer sitt skattesystem på territorialskatteplikt vil verdiskapning i stor grad bli skattlagt der den oppstår. Det kan imidlertid tenkes at det kan oppstå konflikter ved vurdering av hvilken stat inntekten kilder til, uten at vi vil fokusere ytterligere på denne problematikken. Faktum er at dersom ett eller begge landene opererer med globalskatteplikt vil det i stor grad oppstå tilfeller av dobbeltbeskatning.

Dobbeltbeskatning kan lempes både ved bruk av internrettslige regler og skatteavtaler. I Norge benyttes kredittprinsippet som det internrettslige konfliktløsningssystemet for lemping av dobbeltbeskatning, jf. sktl. § 16-20 flg. I mønsteravtalen skilles det mellom unntaksmetoden i artikkel 23A og kredittmetoden etter artikkel 23B. Ved unntaksmetoden avstår en av statene fra å skattlegge inntektsposten, og inntekten kommer dermed kun til beskatning i en stat. I henhold til kredittmetoden gir staten fradrag i beregnet skatt for den skatten skattyter har betalt av samme inntekt i en annen stat.⁴⁵ Etersom norsk internrett er basert på kredittprinsippet vil unntaksmetoden kun komme til anvendelse dersom skatteavtale beslutter at man skal legge til grunn unntaksmetoden fremfor kredittmetoden.

Til tross for at kredittmetoden kan anvendes i begge tilfeller vil utfallet bli forskjellig avhengig av om kredittmetoden kommer til anvendelse gjennom internrett eller besluttes som løsning etter skatteavtale. Det følger av sktl. § 16-27 at det ved beslutning etter skatteavtale ikke skal gis kreditt for et større beløp enn det myndighetene er forpliktet til å gi fradrag for. Norske myndigheter kan påstå at utenlandske myndigheter skattlegger mer enn det de har krav på, og kan med hjemmel i denne paragrafen gi kreditt for mindre enn det selskapet måtte betale i utlandet. Dette kan kun skje dersom beslutning om kredittmetoden fattes ved skatteavtalebeslutning. Hvis ikke vil alminnelige regler etter sktl. § 16-20 flg. gjelde. På denne måten kan skattyter risikere å bli dårligere stilt ved skatteavtalebeslutning enn ved kreditt direkte etter internrett. Unntaksbestemmelsen bidrar på den måten til mer kritisk vurdering av størrelsen på skatten som skal lempes og beskytter norsk skatteproveny.

Konfliktløsningsbestemmelsen i skatteavtalens artikkel 4 (3) benyttes til å avklare beskatningsrett og ansvar for lemping. Økt omfang av dobbelt bosted i kombinasjon med MAP som ny standard konfliktløsningsbestemmelse vil kunne by på utfordringer. Etersom unntaksbestemmelsen i sktl. § 2-2 (8) avhenger av beslutning etter konfliktløsningsbestemmelse vil dette ha direkte innvirkning på anvendelse av unntaksbestemmelsen. Herunder vil vi derfor ta stilling til fordeler og ulemper ved MAP som prosess for vurdering av bosted.

⁴⁵ Zimmer (2017) s. 32

4.1.1 MAP som konfliktløsningsbestemmelse

4.1.1.1 Vurderingsmomenter

MAP legger til grunn en mer omfattende vurdering enn PoEM og medfører dermed redusert mulighet for manipulasjon. Det kan likevel oppstå utfordringer ved vurdering etter MAP. Vurderingen legger til grunn en rekke momenter for å sikre presisjonsnivået for rettmessig skatteavtalebosted, uten at det gjøres rede for vektning av de ulike momentene. Dette kan bidra til at de kompetente myndigheter kan bli stående fast på bakgrunn av uenighet vedrørende tolkning av momentenes relevans.

Videre kan det stilles spørsmål ved klar og definert ordlyd. I henhold til mønsteravtalens artikkel 4 (3) skal det tas hensyn til «..other relevant factors» ved vurdering av bosted etter MAP. For ytterligere presisering av relevante momenter og tolkning ser vi hen til kommentarene til mønsteravtalen. I kommentarene har OECD benyttet forkortelsen «etc.» i forbindelse med forklaring av hvilke momenter som bør legges til grunn.⁴⁶ En slik benevning er etter vår oppfatning uheldig, og bidrar ikke tilstrekkelig til å oppklare innholdet i artikkelen. Kommentaren bidrar heller i retning av økt usikkerhet vedrørende tolkning.

Dobbelt bosted oppstår ofte som følge av ulik oppfatning av hvilke momenter som bør legges til grunn for at selskap skal anses internrettslig hjemmehørende. Det er derfor sannsynlig at det også vil kunne forekomme ulik tolkning av momenters relevans ved vurdering av bosted etter skatteavtaler. For effektiv gjennomføring av bostedsvurdering etter MAP vurderes det dermed nødvendig med klare retningslinjer for tolkning av vurderingsmomenter.

4.1.1.2 Omfang og behandlingstid

I 2018 publiserte OECD en rapport hvor blant annet Norges forhold til den anbefalte tidsrammen vurderes. Det fremgår av rapporten at gjennomsnittlig behandlingstid av MAP-saker er 29,87 måneder. Dette viser at Norges behandlingstid overstiger OECDs anbefaling om at slike saker søkes løst innen 24 måneder. Norge nylig har allokert mer ressurser til MAP-funksjonen for å

⁴⁶ OECD *Commentary on Article 4* (2017) pkt. 24.1

redusere tidsbruk.⁴⁷ Finansdepartementet har i tillegg publisert en MAP-veiledning for å effektivisere prosessen. Til tross for at Norge jobber med å forbedre interne prosesser kan utenforstående faktorer bidra til at behandlingen ved MAP tar lengre tid enn ønsket. Forhandlinger avhenger av kontakt med kontraherende stat og dersom denne staten har dårlige rutiner og standarder vil dette i stor grad ha innvirkning på den totale behandlingstiden.

I forbindelse med endring av hjemmehørendebegrepet uttalte Finansdepartementet at selskap selv kan påvirke omstendighetene som fører til dobbelt bosted, og at de kan tilpasse seg for å unngå å måtte stå overfor en MAP-vurdering. Et slikt resonnement er etter vår oppfatning for enkel da det ikke nødvendigvis er selskapet selv som har satt seg i en slik situasjon. Videre vil det kunne være svært belastende for et selskap å gå bort fra en forretningsmessig naturlig struktur med formål om å redusere risiko for dobbeltbeskatning.

Som følge av et økt omfang av dobbelt bosted i kombinasjon med flere norske skatteavtaler med MAP som konfliktløsningsbestemmelsen vil trolig etterspørselen etter MAP stige i årene som kommer. Ettersom lovendringen er gjeldende fra inntektsåret 2019 vil dobbeltbeskatning som en konsekvens av lovendringen først finne sted våren 2020 når selskapene mottar krav fra to stater for samme inntekten opptjent i 2019. Det anses dermed sannsynlig at det vil forekomme et økt omfang av forespørsler om vurdering av bosted våren 2020.

I henhold til mønsteravtalens artikkel 4 (3) siste setning vil vilkåret for skatteavtalebeskyttelse ikke være oppfylt under behandlingstiden, med mindre de kompetente myndighetene blir enige om å gi beskyttelse i perioden. Selskapet vil dermed trolig stå overfor dobbeltbeskatning som følge av skattepliktig etter begge lands internrett frem til en eventuell avtale er på plass. Dette vil kunne være en økonomisk belastning for selskapet og resultere i manglende likviditet. På den andre siden vil status som hjemmehørende etter internretten medføre at selskapene i denne perioden vil kunne benytte seg av reglene om fradrag for skatt betalt i annen stat, jf. sktl. § 16-20 flg. Dette vil redusere selskapenes belastning.

⁴⁷ OECD, *Making Dispute Resolution More Effective – MAP Peer Review Report, Norway (Stage 1): Inclusive Framework on BEPS: Action 14*, 2018 s. 44

Usikkerheten tilknyttet langsiktige strategiske beslutninger vil imidlertid være en faktor ved den lange behandlingstiden som tynger det aktuelle selskapet.

Et økende antall MAP-vurderinger i kombinasjon med en lite effektiv vurderingsprosess vil bidra til å forlenge denne ugunstige perioden uten skatteavtalebeskyttelse. Det kan derfor argumenteres for at dette strider mot det grunnleggende formålet med skatteavtaler om å forebygge dobbeltbeskatning.⁴⁸

Videre vil større pågang for MAP-vurdering av bosted bidra til økte administrasjons- og saksbehandlingskostnader for staten. Den lange behandlingstiden medfører at ressurser som kunne vært benyttet til andre formål opptas over en lengre tidsperiode.

4.1.1.3 Påberopelse av skatteavtale

Det er skattyter som tar initiativet til vurdering ved dobbelt bosted. Beslutning som fattes ved denne vurderingen kan medføre opphør av status som hjemmehørende i Norge i henhold til unntaksbestemmelsen i sktl. § 2-2 (8). Hvorvidt unntaksbestemmelsen kommer til anvendelse uavhengig av om skattyter velger å påberope seg skatteavtale eller ikke kom ikke klart frem under høringsrunden. Finansdepartementet uttale dermed følgende i forslag til lovvedtak:

«Det ble ikke uttrykkelig uttalt i høringsnotatet at skatteavtaleregelen gjelder uavhengig av om et selskap påberoper seg å være skatteavtalebosatt i en annen stat. Dette følger imidlertid av at det etter skatteloven § 2-2 nytt åttende ledd er et selvstendig vilkår for å være hjemmehørende i Norge, at selskapet ikke samtidig er skatteavtalebosatt i en annen stat.»⁴⁹

Finansdepartementet formulering vurderes uklar. Basert på ordlyden i uttalelsen velger vi imidlertid tolkning i retning av at Finansdepartementet mener at unntaksbestemmelsen skal gjelde uavhengig av om skattyter påberoper seg skatteavtale eller ikke. Dette vil ha størst betydning for skatteavtaler som inneholder konfliktløsningsbestemmelse basert på MAP ettersom vurdering her

⁴⁸ OECD *Commentary on Article 1* (2017) pkt. 54

⁴⁹ Prop. 1 LS (2018-2019) s. 142

overlates til de kompetente myndighet. Ved vurdering etter MAP vil selskapet dermed bli skatteavtalebosatt i det land kompetente myndigheter har besluttet, uavhengig av skattyters syn på dette. Dersom selskapet etter MAP blir vurdert hjemmehørende i den andre stat opphører status som hjemmehørende i Norge etter internretten uten at det tas hensyn til om dette var det ønskelige utfallet for selskapet. Beslutning etter skatteavtale blir dermed gjeldende uavhengig av om selskaper påberoper seg skatteavtalen.

I Finansdepartementets veiledning for MAP-vurdering står imidlertid følgende:

«Når de kompetente myndigheter har kommet til enighet om en løsning i MAP-saken, vil denne bli fremlagt for skattyter. Skattyter kan velge å godta eller å avslå løsningen.»⁵⁰

Det følger av veiledningen at skattyter har anledning til å velge mellom å godta eller forkaste beslutning etter MAP. Dette er i tråd med alminnelig skatteavtalerett som lar det være opp til skattyter om det er ønskelig å påberope seg en skatteavtale eller ikke. Ved innføring av unntaksbestemmelsen blir imidlertid skatteavtaler benyttet som en del av internrett. Vekting av rettskilder medfører dermed at Finansdepartementets uttalelser i forarbeidene til lovendringen veier høyere enn den generelle veiledningen til MAP da denne er ment å bistå tolkning innen skatteavtalerett. Vi velger dermed å stå fast ved tolkning i retning av at unntaksbestemmelsen kommer til anvendelse uavhengig av om skattyter påberoper seg skatteavtale eller ikke. Som vi vil komme tilbake til i delkapittel 5.1 vil slik gjennomslagskraft bidra til at unntaksbestemmelsen i større grad vil kunne oppfylle formålet om å forhindre skatteomgåelse.

4.1.1.4 Tidspunkt for virkning

I henhold til vedtatt lovendring skal status som hjemmehørende i Norge opphøre fra det tidspunktet selskapet er skatteavtalebosatt i en annen stat.⁵¹ I forbindelse med høringsrunden ble det fra flere høringsinstanser stilt spørsmål ved hvilket tidspunkt som skal legges til grunn.⁵² Det ble blant annet reist spørsmål ved om

⁵⁰ Finansdepartementet (2019) s. 10 avsnitt 9.1

⁵¹ Prop. 1 LS (2018-2019) s. 142

⁵² Se Regjeringens internettsider (regjeringen.no) <https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/horing---forslag-om-endring-av-skatteloven--2-2-forste-ledd/id2543809/> (januar 2019)

status som hjemmehørende etter internretten opphører fra dato for signering av vedtak, eller fra og med kommende inntektsår. Videre ble det diskutert om vedtaket kan ha tilbakevirkende effekt og sette selskapet skatteavtalebosatt i tidligere år enn tidspunkt for vedtak. Finansdepartement presiserte dermed følgende i lovforslaget:

«Det vises også til at det i dialog med den andre statens myndigheter, vil kunne tas stilling til skatteavtalebosted for både tidligere og fremtidige år.»⁵³

Uttalelsen innebærer at de kompetente myndigheter står fritt til å fastsette tidspunkt innenfor de begrensninger som eventuelt følger av internrett. Ved tilbakevirkende effekt kan vi tenke oss to ulike scenarier som følge av endret hjemmehørendebegrep i norsk rett. Selskap som blir hjemmehørende i Norge på bakgrunn av stiftelse vil kun bli møtt med tilbakevirkende effekt til det tidspunktet hvor endring av hjemmehørendebegrepet fikk virkning. Slike selskap vil dermed kunne bli skatteavtalebosatt etter unntaksbestemmelsen i sktl. §2-2 (8) tilbake til 2019, men ikke for tidligere år. Dersom det norskstiftede selskapet imidlertid har hatt effektiv ledelse og kontroll i Norge før 2019, kan selskapet settes skatteavtalebosatt her også for tidligere år. Grunnen til dette er at tidligere hjemmel for når selskap stiftet i Norge skulle anses skattemessig hjemmehørende her var basert på effektiv ledelse og kontroll. I slike tilfeller kan selskap i henhold til Lov 27. mai 2016 nr. 14 om skatteforvaltning (Skatteforvaltningsloven/skftvl.) § 12-6 (1) risikere inntil 5 år tilbakevirkende effekt. Ved særlig grove tilfeller kan ligning endres 10 år tilbake tid i henhold til paragrafens andre ledd.

Hvilke tilfeller det er aktuelt å benytte tilbakevirkende effekt på kan illustreres gjennom følgende eksempel. Vi kan se for oss et selskap stiftet på Malta med virksomhet i Norge. Effektiv ledelse og kontroll forekommer i Norge og selskapet har operert i Norge over flere år uten at norske myndigheter har vært klar over dette. Et par ganger i året har styret dratt til Malta for å avholde styremøter. Skattemyndighetene på Malta mener dermed at selskapet er skattemessig hjemmehørende på Malta og selskapet betaler kun skatt dit.⁵⁴ Norske myndigheter blir gjort oppmerksomme på situasjonen og pålegger selskapet å betale skatt til

⁵³ Prop. 1 LS (2018-2019) s. 142

⁵⁴ Vi legger til grunn at maltesisk internrett avgjør bosted på samme måte som norsk internrett gjorde før endringen av sktl. §2-2

Norge. Dette medfører vurdering av dobbelt bosted etter skatteavtale. Skatteavtale med Malta vil som følge av MLI inneholde konfliktløsningsbestemmelse basert på MAP. Dersom det konkluderes med at selskapet er skattemessig hjemmehørende i Norge vil det da kunne være aktuelt å skattlegge selskapet for tidligere år hvor selskapet skulle ha vært skattemessig hjemmehørende i Norge.

I eksempelet over foreligger det imidlertid en forutsetning om at kriteriene for bosted etter skatteavtale ikke er betydelig endret. Det kan argumenteres for at vilkår ved PoEM er det tyngste vurderingsmomentet i en MAP-vurdering. Det vil si at det overveiende kriteriet for skatteavtalebosted ikke er endret og at tilbakevirkende effekt dermed vil være mulig.

At de kompetente myndigheter står fritt til å fastsette tidspunkt for skatteavtalebosted kan imidlertid bidra til å skape et skattesystem med redusert forutsigbarhet for de berørte aktører, da selskapene under MAP prosessen ikke vet hvilke år de må forholde seg til ved vedtak. Det anses sannsynlig at de kompetente myndigheter vil ha fokus på å sette selskap skatteavtalebosatt fremover i tid enn å benytte tilbakevirkende effekt. Fastsettelse frem i tid vil kompensere for belastning i forbindelse med redusert forutsigbarhet under beslutningsprosessen. Videre er det ønskelig å forhindre ny saksbehandling med det første ettersom forhandlingene tar opp ressurser som staten kan benyttet til andre formål.

Ettersom vurdering ved MAP består av en rekke momenter bør det etter en grundig vurdering fra kompetente myndigheter ikke kunne forekomme forhold som ville medført annet skatteavtalebosted på kort sikt. Skattyter kan derimot oppfylle krav for annet skatteavtalebosted dersom selskapet bevisst tilpasser seg for å oppnå dette. Slike tilfeller vil imidlertid kunne omfattes av regler for misbruk av skatteavtaler noe vi vil behandle i kapittel 5.3.

4.1.1.5 Når partene ikke kommer til enighet

Som tidligere nevnt er ikke partene forpliktet til å komme til enighet ved MAP-forhandlinger. Dersom forhandlingene ikke fører frem har OECD inkludert en forlengelse av MAP-prosessen som omhandler løsning av skatteavtalespørsmål ved internasjonal voldgiftsrett i artikkel 25 (5) i mønsteravtalen. Voldgiftsrett er en privat avtalebasert rettsgang som kan påberopes av skattyter. De kompetente

myndigheter i den enkelte stat oppnevner en representant hver, og med mindre annen avtale er gjort, velger disse to representantene en tredjepart til voldgiftsforhandlingene.⁵⁵

Voldgift kan først kreves dersom de kompetente myndigheter gjennom MAP-forhandlinger ikke kommer til enighet innen to år. I tilfeller hvor skattyter er uenig i utfallet av en MAP-vurdering kan det ikke kreves voldgift.⁵⁶

Det foreligger usikkerhet vedrørende om voldgift kan påberopes i MAP-forhandlinger som omhandler bosted. Dette som følge av at skattyter under pågående forhandlinger ikke har krav på skatteavtalebeskyttelse, med mindre de kompetente myndighetene velger å gi dette.⁵⁷ Dette reiser spørsmål angående anvendelse av øvrige artikler i skatteavtalen, og hvorvidt skattyter har mulighet til å dra nytte av disse. Slik vi ser det vil skattyter i mangel på skatteavtalebeskyttelse under pågående bostedsforhandling ikke ha anledning til å påberope seg øvrige artikler i skatteavtalen og dermed ikke kreve voldgift.

Det kan imidlertid legges inn en klausul i skatteavtalen som gir tilgang på enkelte bestemmelser, til tross for at man ikke har skatteavtalebeskyttelse på bakgrunn av uavklart bosted. En slik bestemmelse er inkludert i skatteavtalen mellom Norge og Storbritannia. Her har skattyter tilgang på å benytte seg av voldgift i påvente av skatteavtalebeskyttelse. Det er imidlertid inkludert et unntak om at voldgift ikke kan benyttes direkte på bostedsvurderingen.⁵⁸

Det er kun et fåtall av Norges skatteavtaler som inneholder en bestemmelse om voldgift.⁵⁹ I tillegg til skatteavtalen med Storbritannia finnes det en voldgiftsbestemmelse i skatteavtalene med Nederland og Sveits. Disse avtalene inneholder imidlertid ingen klausul som sier at voldgift ikke kan benyttes i saker som omhandler dobbelt bosted.

I forbindelse med signering av MLI hadde Norge mulighet til å implementere en voldgiftsklausul. Det ble imidlertid besluttet å reservere seg mot bestemmelsen.

⁵⁵ Andreas Nordby, «Revisor som voldgiftsdommer; voldgift eller ikke voldgift?», *Revisjon og regnskap*, 2017 s. 41-42 (s. 41)

⁵⁶ OECD, *Commentary on Article 25* (2017) pkt. 63 og 64

⁵⁷ Mønsteravtalen artikkel 4 (3) andre setning

⁵⁸ Skatteavtale mellom Norge og Storbritannia art. 4 (4), 27 (5) og 27 (6)

⁵⁹ Skatteavtalen mellom Norge og Nederland og skatteavtalen mellom Norge og Sveits

Finansdepartementet har i utgangspunktet hatt en positiv holdning til voldgiftsklausuler, men ønsker vurdering av mulighet for voldgiftsbestemmelse gjennom bilaterale forhandlinger.⁶⁰ Det kan argumenteres for at Finansdepartementets ønske om å implementere voldgiftsbestemmelser gjennom bilaterale forhandlinger er unødvendig tid- og ressurskrevende når det foreligger en avtale som legger til rette for effektiv implementering. På den andre siden er flere av Norges skatteavtaler svært gamle, og en direkte implementering av en moderne bestemmelse uten å ta hensyn til gjeldende bestemmelser vil muligens kunne by på problemer. Dette taler for bilaterale forhandlinger.

En mulig årsak til at myndighetene reservert seg mot voldgiftsbestemmelsen i MLI kan begrunnes i at det ikke er ønskelig å gi fra seg bestemmelsesrett i saker som vil være av stor betydning for norsk skatteproveny. Avgjørelse som faller i Norges disfavør vil medføre reduksjon av totalt skatteproveny, og det kan dermed tenkes at myndighetene ønsker kontroll på situasjonen ved å ha beslutningsrett. Særlig spørsmål tilknyttet oljeinntekter vil være av stor betydning for norske skatteinntekter.

Slik situasjonen er for de fleste av Norges skatteavtaler i dag vil den eneste løsningen være å søke saken løst ved en alminnelig domstol dersom de kompetente myndigheter ikke kommer til enighet ved bostedsvurdering. Denne prosessen vil også kunne bli svært tidkrevende da det blant annet foreligger mulighet for anke, noe som ikke er tilfelle ved voldgift.

Etter vår oppfatning vil implementering av en voldgiftsbestemmelse som dekker bostedsvurdering i norske skatteavtaler være et godt insentiv for de kompetente myndighetene til å bli enige, nettopp fordi de ønsker å unngå at saken overføres til voldgift. Dette vil kunne effektivisere MAP-prosessen ved å redusere behandlingstiden og da også byrden som bæres av det involverte selskapet. I en rekke tilfeller vil unntaksbestemmelsen i sktl. § 2-2 (8) avhenge av beslutning etter MAP for å flytte ut selskap som ikke er rettmessig hjemmehørende i Norge. Dersom voldgift effektiviserer MAP-prosessen vil dette ha gunstig innvirkning på anvendelse av unntaksbestemmelsen. Det kan imidlertid diskuteres hvor aktuelt det er at myndighetene ikke vil komme til enighet ved en bostedsvurdering. I

⁶⁰ Prop. 15 S (2918-2019) s. 15

henhold til rapporten hvor Norges tidsbruk ved MAP er vurdert, bruker Norge gjennomsnittlig mer enn to år på å fatte beslutning. Dette indikerer at det kan oppstå tilfeller hvor voldgift kan være aktuelt ved vurdering av dobbelt bosted.

4.2 Plikt til å levere skattemelding

Det følger av skatteforvaltningsloven § 8-2 (1) bokstav a at alle skattytere med skatteplikt til Norge etter skatteloven plikter å levere skattemelding. Dette omfatter både alminnelig og begrenset skatteplikt. I forbindelse med innføring av unntaksbestemmelsen i sktl. § 2-2 (8) ble det også besluttet å utvide skattemeldingsplikten. I henhold til ny sktfvl. § 8-2 (1) bokstav a skal selskap som mister status som internrettslig hjemmehørende i Norge grunnet skatteavtalebosted i annen stat fortsatt levere skattemelding som om selskapet var skattepliktig etter sktl. § 2-2.

I henhold til sktfvl. § 8-2 (1) skal det gis opplysninger som har betydning for fastsettelse av skattegrunnlaget. Selskap som flytter ut som følge av unntaksbestemmelsen må dermed på lik linje med hjemmehørende selskap ta stilling til om de har formue og inntekter av betydning for skatt. Hvis de vurderer det slik at det ikke finnes slik formue eller inntekter må det innleveres en «nullskattemelding». I en slik melding skal det oppgis at selskapet ikke har skatteplikt til Norge og hvorfor.

Endringen i skatteforvaltningsloven er begrunnet i skatteetatens kontrollbehov. Finansdepartementet har uttalt at endringen skyldes at omstendighetene som ligger til grunn for at selskap anses bosatt i annen stat etter skatteavtale kan endres over tid, og at status som hjemmehørende i Norge kan gjeninntre.⁶¹ Det er derfor ønskelig å føre kontroll på om selskap flytter tilbake til Norge. Videre poengteres det at det kan forekomme tilfeller hvor selskap omfattet av unntaksbestemmelsen ikke har begrenset skatteplikt etter sktl. § 2-3. For å opprettholde kontroll på slike selskap ble det innført en bestemmelse som medfører at disse fortsetter å dele opplysninger med myndighetene.

⁶¹ Prop. 1 LS (2018-2019) s. 134

Spørsmålet er om skatteetatens kontrollbehov er reelt. Vi stiller spørsmål ved omfang av selskap som etter opphør av status som hjemmehørende i Norge ikke vil være omfattet av en form for begrenset skatteplikt etter sktl. § 2-3. Det er av vår oppfatning at selskap som har hatt tilstrekkelig tilknytning til Norge til at internretten har vurdert selskapet hjemmehørende her, trolig etter opphør av bostatus fortsatt vil ha noe skattepliktig inntekt i landet som medfører opplysningsplikt. Det vil derfor ikke være et stort omfang av selskap som blir pålagt å levere skattemelding til tross for ingen skattepliktig aktivitet i landet. Vi avviser ikke at slike tilfeller vil kunne oppstå, men at omfanget trolig ikke vil være betydelig.

Ettersom det kan oppstå tilfeller hvor man ikke omfattes av begrenset skatteplikt kan skattemyndighetenes behov for kontroll forsvares. Det kan imidlertid argumenteres for at selskap med så liten tilknytning til Norge at begrenset skatteplikt ikke utløses, trolig ikke vil bli hjemmehørende i Norge igjen med det første og at kontrollbehovet derfor ikke er like stort. Norge har en rekke rene informasjonsutvekslingsavtaler⁶², og de fleste av landets skatteavtaler inneholder en artikkel tilsvarende mønsteravtalens artikkel 26 om informasjonsutveksling. Ved et mindre kontrollbehov kan myndighetene slik vi ser det like gjerne benytte seg av informasjonsutvekslingsavtaler, fremfor å pålegge skattyter byrden ved å levere «null-skattemelding». På den andre siden foreligger det trolig et ønske fra myndighetene om at skattyter skal stå for deling av informasjon slik at myndighetene slipper å bruke tid og ressurser på dette.

Det kan imidlertid tenkes at endringen kan fungere preventivt mot fremtidig skatteplanlegging. Regler som øker kontroll vil bidra til at mindre tilpasning skjer i det skjulte. Norske myndigheter er gjennom BEPS-prosjektet forpliktet til å forhindre skatteplanlegging, og en slik innstramming for økende kontroll kan være et tiltak som er nødvendig for å bekjempe skatteomgåelse.

⁶² Se Regjeringens internettsider (regjeringen.no) <https://www.regjeringen.no/no/tema/okonomi-og-budsjett/skatter-og-avgifter/skatteavtaler-mellom-norge-og-andre-stat/informasjonsutvekslingsavtaler-og-andre-avtaler-om-administrativ-bistand/id2576003/> (mai 2019)

4.3 Relasjon til EØS-retten

EØS-avtalen er en utvidelse av EUs indre marked til EFTA-landene Norge, Island og Liechtenstein. Dette innebærer fri bevegelse av varer, tjenester, personer⁶³ og kapital. Direkte og indirekte beskatning ligger utenfor avtalens virkeområde.⁶⁴ Avtalestatene må imidlertid utøve beskatningskompetanse i tråd med EØS-avtalens regler om ikke diskriminering og fri bevegelse.

Dersom det foreligger motstrid har EØS-avtalen forrang fremfor norsk lovgiving.⁶⁵ Dette innebærer at ligningsvedtak basert på nasjonale skatteregler i strid med EØS-avtalen kan bli ugyldig. Slik ugyldighet vil gi grunnlag for erstatning eller tilbakebetaling. Det vurderes derfor relevant å ta stilling til om unntaksbestemmelsen i sktl. § 2-2 (8) er utformet i tråd med kravene i EØS-avtalen. Ettersom utvidet skatteplikt etter sktfvl. § 8-2 (1) bokstav a er en konsekvens av innføring av unntaksbestemmelsen vurderes det også relevant å ta stilling til denne hjemmelen.

Ved vurdering av om nasjonale regler er i strid med EØS-retten benyttes ofte en tredelt metode basert på EU-domstolens praksis. Først tas det stilling til om det foreligger forskjellsbehandling eller restriksjoner på de fire friheter. Dersom slike forhold foreligger vurderes det om forholdene kan rettfærdiggjøres i henhold til relevante samfunnshensyn. Deretter blir spørsmålet om regelsettet er utformet på en måte som strekker seg lengre enn det som anses nødvendig for å oppnå formålet, og om mindre inngripende tiltak kunne vært benyttet.⁶⁶

4.3.1 Unntaksbestemmelsen

Unntaksbestemmelsen i sktl. § 2-2 (8) forutsetter behandling etter skatteavtale, og bidrar etter vår mening ikke til forskjellsbehandling på tvers av landegrenser ettersom bestemmelsens følger rammer både norske og utenlandske skattytere. Vurdering blir dermed om det foreligger restriksjoner sett opp mot de fire friheter.

⁶³ Med «personer» menes her privatpersoner og selskap

⁶⁴ Se Regjeringens internettsider (regjeringen.no) <https://www.regjeringen.no/no/tema/europapolitikk/tema/toll-skatt-avgifter/id686229/> (juni 2019)

⁶⁵ Lov 27. november 1992 nr. 109 om gjennomføring i norsk rett av hoveddelen i avtale om Det europeiske økonomiske samarbeidsområde (EØS) m.v. (EØS- loven) § 2, jf. § 1

⁶⁶ Henning Naas mfl., *Norsk internasjonal skatterett*, 2. utg., Oslo 2017 s. 135

Ved vurdering av om internretten er i strid med EØS-avtalen er det særlig hensynet til fri etableringsrett og kapital som reiser spørsmål.⁶⁷ Innstramming av hjemmehørendebegrepet fører til økt kompleksitet for selskap som har drift i flere EØS-stater til samme tid, da disse forholdene etter endringen av lovverket vil kunne medføre dobbeltbeskatning og bostedsvurdering etter skatteavtale. Det kan dermed tenkes at lovendringen hindrer eller gjør utøvelsen av fri bevegelse og fri kapital mindre attraktivt, og på denne måten medfører en restriksjon.

Unntaksbestemmelsen forutsetter beslutning etter skatteavtale, nærmere bestemt konfliktløsningsbestemmelsen, for vurdering av bosted. Skatteavtale og dens konfliktløsningsbestemmelser er dermed inkludert direkte inn i internretten. Dette innebærer at dersom en konfliktløsningsbestemmelse strider med EØS-retten vil unntaksbestemmelsen kunne stride med EØS-retten. Som diskutert i delkapittel 4.1.1 kan MAP-prosessen by på utfordringer. Vi vil derfor ta stilling til om utfordringene kan medføre strid med EØS-avtalen. Norges MAP-vurderinger har vist seg å ha en gjennomsnittlig behandlingstid på 29,87 måneder.⁶⁸ Skattyter risikerer dermed å stå overfor dobbeltbeskatning og usikkerhet i en lengre tidsperiode, og det kan dermed argumenteres for at MAP-prosessen medfører en restriksjon.

Spørsmålet blir således om restriksjonen som følge av unntaksbestemmelsen, med tilhørende MAP-vurdering, kan forsvares. Unntaksbestemmelsen har til formål å forhindre dobbeltbeskatning og skatteomgåelse i form av utnyttelse av internrettslige goder. Etersom EØS-avtalen i utgangspunktet ikke regulerer statenes skattesystem, så lenge regler er i tråd med de fire friheter, vurderes det ikke tilstrekkelig å begrunne restriksjoner i hensynet om å forebygge dobbeltbeskatning.

Vurdering av restriksjoner med hensyn til å unngå skatteomgåelse bygger imidlertid på en bredere vurdering. Vilkår for hva som aksepteres følger i stor grad av C-196/04 (Cadbury Schweppes-dommen). I dommen konkluderes det med at restriksjoner kan akseptere dersom de har til formål å forebygge rent kunstige arrangementer. Unntaksbestemmelsen er utformet slik at selskap vil

⁶⁷ Naas mfl. (2017) s. 64

⁶⁸ OECD, *MAP Peer Review Report, Action 14* (2018) s. 44

miste sin status som hjemmehørende i Norge ved dobbelt bosted situasjoner som resulterer i skatteavtalebosted i annen stat. Dette medfører at regelen vil være egnet til å avskjære gjennomstrømmingsselskap etablert kun med formål om å dra nytte av internrettslige gode i Norge, slik som nullskatt på renter og royalty. Regelen omfatter imidlertid også situasjoner hvor selskap er etablert i flere stater basert på forretningsmessige begrunnelser. Det kan dermed tenkes at regelen går lenger enn det som kreves og dermed er i strid med EØS-retten.

Videre er det relevant å vurdere det grunnleggende rettsikkerhetsprinsippet. Prinsippet innebærer at rettsregler skal være klare, presise og forutsigbare i deres rettsvirkning.⁶⁹ En mangelfull-MAP prosess med vurderingsmomenter som i stor grad oppfordrer til tolkning, og ulik vektning fra de kompetente myndigheters side, vil kunne stride med dette prinsippet. Ettersom unntaksbestemmelsens anvendelse tidvis avhenger av beslutning etter MAP vil dette kunne tale for at unntaksbestemmelsen strider med EØS-retten.

4.3.2 Plikt til å levere skattemelding

Selskap som mister status som hjemmehørende i Norge grunnet vurdering etter unntaksbestemmelsen i sktl. § 2-2 (8) vil fortsatt være ilagt plikt til å levere skattemelding. Plikten vil imidlertid ikke være mer inngripende for selskap som omfattes av unntaksbestemmelsen enn de som er hjemmehørende i Norge etter hovedregelen. Selskapene må i lik grad følge opplysningsplikten og det foreligger dermed ikke forskjellsbehandling i henhold til EØS-avtalen. Vurdering rettes dermed mot eventuell restriksjon av fri etableringsrett og kapital.

Vedvarende skatteplikt etter opphør av status som hjemmehørende i Norge er et tiltak for å ha tilstrekkelig informasjon til å avgjøre om selskapets status som hjemmehørende i Norge gjeninntreffer. Opplysningsplikten vil dermed kunne forhindre skatteomgåelse og sikre norsk skatteproveny. Hensynet til å forhindre reduksjon eller beskytte skatteproveny har ikke tidligere vært et akseptert hensyn.⁷⁰ Hensynet til mangelfull informasjon kan imidlertid i visse tilfeller være tilstrekkelig for å legitimere en restriktiv intern hjemmel.

⁶⁹ Fredrik Sejersted mfl., *EØS-rett*, 3. utg., Oslo 2011 s. 70

⁷⁰ Naas mfl. (2017) s. 142

EU har et bistandsdirektiv for utveksling av informasjon mellom medlemsstater.⁷¹ Det har derfor blitt argumenter for at hensynet til mangelfull informasjon ofte ikke er tilstrekkelig for legitimering av restriktive intern hjemler ettersom informasjon kan innhentes på mindre inngripende måter. Bistandsdirektivet er imidlertid ikke en del av EØS-retten.⁷² Dette innebærer at Norge i større utstrekning kan benytte hensynet til mangelfull informasjon for å rettferdiggjøre særlig opplysningsplikter for utenlandske skattytere.

Opplysningsplikten kan bidra til økt effektivitet hos de norske myndighetene grunnet tilgang på nødvendig informasjon. Det kan likevel diskuteres hvordan denne informasjonen bør innhentes. Det kan tenkes at skattemyndighetene kunne oppnådd samme formål på en mindre inngripende måte, ved bruk av informasjonsutvekslingsavtaler. Videre følger det at sktfvl. § 8-1 at skattyter ved skattemelding skal gi fullstendige opplysninger. Dette innebærer blant annet dokumentasjon i forbindelse med internprising.⁷³ Utarbeidelse av slik dokumentasjon kan være svært ressurskrevende, særlig for større internasjonale konsern.

Slik vi ser det medfører opplysningsplikten en restriktiv internrettslig hjemmel som ikke tilstrekkelig rettferdiggjøres gjennom samfunnshensyn, og strekker seg lengre enn det som er nødvendig for å oppnå statens formål. Staten kan med fordel benytte seg av det økende omfanget av informasjonsutvekslingsavtaler fremfor å pålegge skattyter opplysningsplikt etter opphør av bosted i Norge. En annen løsning kan være å innføre en begrensning av regelen mot EØS-land tilsvarende endring gjort i internrettslig hjemmel for utflyttingsskatt etter kritikk for strid med EØS-avtalen.

⁷¹ 77/799/ECC Council Directive

⁷² Se Regjeringens internettsider (regjeringen.no) <https://www.regjeringen.no/no/tema/europapolitikk/tema/toll-skatt-avgifter/id686229/> (juni 2019)

⁷³ Skatteforvaltningsloven § 8-11

4.4 Delkonklusjon

Innstramming av hjemmehørendebegrepet i sktl. § 2-2 vil trolig medføre økt omfang av dobbelt bosted. Unntaksbestemmelsen i åttende ledd er et tilskudd for fastsettelse av rettmessig bosted ved hjelp av skatteavtale. I den forbindelse viser det seg at anvendelse av konfliktløsningsbestemmelse basert på MAP vil kunne by på utfordringer.

Tilføyelse av flere vurderingsmomenter ved endring fra PoEM til MAP vil redusere mulighet for tilpasning. På den andre siden vil mangel på klar ordlyd i kombinasjon med diffuse kommentarer fra OECD kunne føre til konflikt mellom de kompetente myndigheter vedrørende rettmessig vektning og relevans tilknyttet vurderingsmomenter. Videre viser undersøkelser at Norge bruker lengre tid enn anbefalt ved MAP-vurderinger. Dette er uheldig da etterspørsel av MAP som følge av endret sktl. § 2-2 og signering av MLI vil øke i fremtiden. Slik vi ser det vil dobbeltbeskatning trolig ikke være den største byrden ved en ineffektiv MAP-prosess ettersom selskap har tilgang på internrettslige regler for kreditt. Utfordringen ligger i at selskapet vil ha vanskelig for å iverksette langsiktige strategiske planer. På et overordnet plan vil dette kunne resultere i redusert verdiskapning.

Videre vil unntaksbestemmelsen komme til anvendelse uavhengig av om skattyter påberoper seg skatteavtale. Dette medfører at skattyter må akseptere beslutning fremlagt ved MAP uavhengig av eget syn på saken. Slik gjennomslagskraft bidrar til at unntaksbestemmelsen i større grad vil kunne oppfylle formålet om å forhindre skatteomgåelse. I forbindelse med bostedsvurderinger vil de kompetente myndigheter stå fritt til å fastsettes tidspunkt for skattemessig bosted både frem og tilbake i tid. Tilbakevirkende effekt vil i størst grad omfatte selskap som i utgangspunktet skulle ha vært bosatt i Norge tidligere, men av ulike årsaker ikke har vært det. Slik vi ser det vil de kompetente myndigheter i større omfang sette selskap bosatt frem i tid. Dette for å forhindre uforholdsmessig ressursbruk hos staten, samt skape forutsigbarhet for selskapet. Som følge av at de kompetente myndigheter er ikke forpliktet til å komme til enighet, vil implementering av mulighet for voldgift ved bosted i skatteavtaler være et effektivt tiltak for å oppnå

konsensus og effektivisere MAP-prosessen. Foreløpig finnes en slik bestemmelsen kun i et fåtall av de norske skatteavtaler.

Selskap som flytter ut som følge av unntaksbestemmelsen må fortsatt levere skattemelding. Dette begrunnes i at selskapets status som hjemmehørende i Norge kan gjeninntre. Realiteten av dette kontrollbehovet kan diskuteres. Slik vi ser det kan relevant informasjon trolig innhentes på mindre inngripende måter, eksempelvis gjennom bruk av informasjonsutvekslingsavtaler. Hjemmel for utvidet skattemeldingsplikt kan dermed stride med EØS-retten. Videre vil unntaksbestemmelsen kunne stride med EØS-rett som følge av restriksjon på utøvelse av fri bevegelse og fri kapital grunnet dobbeltbeskatning og ineffektiv bostedsvurdering. Slik strid vil kunne medføre ugyldig ligningsvedtak.

5 Unntaksbestemmelsen og skatteomgåelse

Det vil her diskuteres hvorvidt unntaksbestemmelsen i sktl. § 2-2 (8) har tettet hull i lovverket som tidligere har blitt benyttet for å omgå skatt til Norge. Videre vil det tas stilling til om innføring av bestemmelsen åpner opp for nye tilpasningsmuligheter. Avslutningsvis vil det vurderes om eventuelle nye tilpasningsmuligheter vil kunne avverges ved bruk av generelle misbruksbestemmelser, herunder den norske ulovfestede omgåelsesnormen og skatteavtalens PPT.

5.1 Tidligere omgåelsestilfeller

Finansdepartementet har uttalt at unntaksbestemmelsen i sktl. § 2-2 (8) vil forhindre at det nytes av internrettslige goder, samtidig som selskapet oppnår fordeler som følge av skatteavtalebosted i annen stat.⁷⁴ I den forbindelse ble utnyttelse av konsernbidragsordningen, fritaksmetoden og rett til ulike fradrag trukket frem. Det ble ikke ytterligere presisert hvordan selskap drar nytte av disse internrettslige ordningene i samspill med skatteavtalebeskyttelse. Vi vil herunder redegjøre for vårt syn på mulig utnyttelse av konsernbidrag i kombinasjon med skatteavtalebeskyttelse.

⁷⁴ Prop. 1 LS (2018-2019) s. 142

Konsernbidrag er en ordning som bidrar til inntektsutjevning mellom selskap i samme konsern, ved at selskap med skattemessig overskudd gir bidrag til selskap med skattemessig underskudd.⁷⁵ Dersom samtlige selskap i et konsern er internrettslig hjemmehørende i Norge følger det av sktl. § 10-4 (1) at konsernbidrag kan ytes alle veier. Vi kan dermed se for oss følgende tilfelle før implementering av unntaksbestemmelsen. Selskap AS er internrettslig hjemmehørende i Norge og skatteavtalebosatt i annen stat. Selskapet har gått med tap i utlandet og har et datterselskap hjemmehørende i Norge med overskudd. De tidligere skattereglene medførte at status som internrettslig hjemmehørende ikke opphørte som følge av skatteavtalebosted i annen stat, og Selskap AS kunne dermed dra nytte av konsernbidragsordningen. Tapet ble flyttet over på datterselskapet ved at datterselskapet ga konsernbidrag opp til morselskapet.

Dersom Selskap AS imidlertid hadde gått med overskudd i utlandet ville Norge, slik vi ser det, ikke hatt rett på skattlegging av overskuddet ettersom Norge som følge av skatteavtale har gitt fra seg beskatningsmyndighet tilknyttet Selskap AS. Dette følger av mønsteravtalens artikkel 21 (1) hvor det uttrykkes at staten hvor selskapet er skatteavtalebosatt har rett på skattlegging av selskapets inntekter uavhengig av hvor har oppstått.

Dette medførte at Selskap AS hadde en posisjon hvor de ved tap i utlandet kunne flytte tapet til Norge gjennom konsernbidragsordningen, samtidig som selskapet kunne kreve skatteavtalebeskyttelse ved et eventuelt overskudd i utlandet. Dette skapte asymmetri mellom fordeler og ulemper skattyter stod overfor i det norske skattesystemet. Som følge av implementering av unntaksbestemmelsen vil slik struktur ikke lenger være mulig, ettersom selskapet som følge av skatteavtalebosted mister status som hjemmehørende i Norge etter internretten og dermed ikke kan benytte seg av konsernbidragsordningen. Det bør likevel påpekes at konsernbidragsordningen i stor grad også omfatter utenlandske selskap, og at konsern som helhet kan nyte godt av ordningen til tross for at et av konsernselskapene mister status som hjemmehørende i Norge. Både for selskap hjemmehørende i og utenfor EØS finnes det unntak som medfører at konsernet får tilgang til konsernbidragsordningen⁷⁶.

⁷⁵ Skatteloven §§ 10-2 til 10-4

⁷⁶ For hjemmehørende i EØS se sktl. §10-4 (2) og hjemmehørende utenfor EØS se Utv. 1995 s. 105

Videre kan det tenkes at selskap før implementering av unntaksbestemmelsen hadde mulighet til dobbelt fradrag som følge av status som internrettslig hjemmehørende i to stater. Dersom Selskap AS som diskutert over også hadde hatt et datterselskap i Sverige kan vi se for oss en situasjon hvor selskapet kunne tatt i bruk konsernbidrag både etter de internrettslige norske og svenske reglene. Dette ville gitt selskapet dobbelt fradrag for tapet.

I situasjoner hvor selskap står overfor mulighet for dobbelt fradrag vil det være rimelig å anta at selskapet ønsker å være bosatt i begge stater, og dermed ikke fremmer forespørsel om avklaring av bosted gjennom skatteavtale. Det kan dermed stilles spørsmål ved hvordan slike selskap vil omfattes av unntaksbestemmelsen. I delkapittel 4.1.1.3 ble det diskutert hvorvidt skatteavtale må påberopes for at unntaksbestemmelsen skal komme til anvendelse. Her konkluderte vi med at dersom skatteavtalen inneholder konfliktløsningsbestemmelse basert på MAP, vil beslutning være bindende for skattyter uavhengig av om skattyter er enig i besluttet bosted. Vi kan se for oss at også skattemyndigheter kan ta initiativ til MAP-vurdering av bosted på vegne av skattyter. Slikt initiativ kan utøves dersom det foreligger mistanke om at selskapet omgår skatt ved å være internrettslig bosatt i flere stater til samme tid.

Som følge av et økende antall informasjonsutvekslingsavtaler⁷⁷ vil det være mulig for Norge å etterspørre informasjon dersom vi mistenker at selskap som flytter tap til hit også fører dette tapet i andre stater. Dersom dobbelt fradrag er faktum, vil det kunne igangsettes en MAP-vurdering. På denne måten vil implementering av unntaksbestemmelsen kunne bidra til å forhindre utnyttelse av internrettslige goder. Dette er særlig viktig ettersom slike tilfeller trolig ikke omfattes av den ulovfestede omgåelsesnormen som følge av at forholdet skyldes asymmetri mellom statenes internrettslige hjemler. Dette ville gjort det vanskelig å avgjøre hvilket land som har rett til å kreve gjennomskjæringen.

Avslutningsvis vil vi trekke frem at fritaksmetoden og det faktum at Norge ikke ilegger skatt på renter og royalties, vil kunne gjøre det attraktivt å være hjemmehørende i Norge kombinert med å være skatteavtalebosatt i annen stat. Unntaksbestemmelsen vil dermed bidra til å flytte ut selskap som er bosatt i Norge

⁷⁷ Zimmer (2017) s. 54

kun med formål om utnyttelse av internrettslige goder, og ikke er rettmessig hjemmehørende i riket.

5.2 Nye omgåelsestilfeller

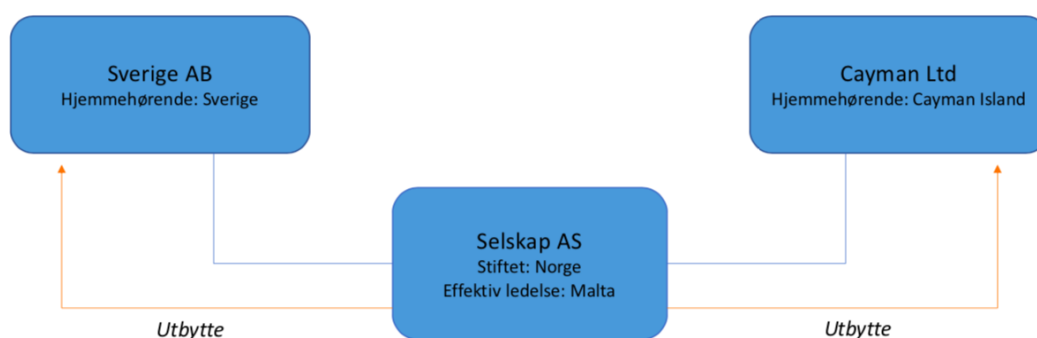
Etter innføring av unntaksbestemmelsen i sktl. § 2-2 (8) vil skatteomgåelse i hovedsak omhandle strukturering med formål om å unngå norsk skatt ved å bli hjemmehørende i annen stat gjennom skatteavtale.

Aktuell omgåelse er godt illustrert i Handelshøyskolen BI sitt høringssvar.⁷⁸ I høringssvaret ble det uttrykt bekymring for at innføring av unntaksbestemmelsen ville medføre at Norge mistet beskatningsrett til utbytte utdelt fra selskap til en aksjonær i tredjeland, samt beskatningsrett til selskapets virksomhetsinntekter fra fast driftssted i tredjeland. Vi vil derfor i delkapittel 5.2.1 og 5.2.2 benytte eksempler fra høringssvaret til å belyse mulighet for tilpasning.

Videre foreligger det en tilpasningsmulighet ved flytting til land med skattesystem basert på territorialskatteplikt for å søke å oppnå skattefrie inntekter. Denne tematikken diskuteres i delkapittel 5.2.3.

5.2.1 Kildeskatt på utbytte til aksjonær i tredjeland

I forbindelse med diskusjon av omgåelse av kildeskatt på utdelt utbytte vil selskapsstruktur som vist i figur under benyttes.



Figur 5.2.1

Selskap AS er stiftet i Norge og har effektiv ledelse på Malta. Det forutsettes at de internrettslige reglene for bosted på Malta praktiseres tilsvarende de norske før

⁷⁸ Handelshøyskolen BI. (2017) Høringssvar - Forslag om endring av skatteloven § 2-2 første ledd, 14. juni 2017

lovedrivingen. Dette medfører at selskapet står overfor dobbelt bosted. Vi ser dermed til skatteavtalen mellom Norge og Malta for å avklare bosted på bakgrunn av konfliktløsningsbestemmelsen i artikkel 4 (3). Det følger av avtalen at det ved vurdering av bosted skal tas stilling til «hvor den virkelige ledelse har sitt sete».⁷⁹ Ettersom den effektive ledelsen finner sted på Malta blir selskapet skatteavtalebosatt på Malta. Før implementering av unntaksbestemmelsen sktl. § 2-2 (8) ville selskapet fortsatt vært internrettslig hjemmehørende i Norge. Skatteavtalebosted på Malta var kun relevant for skatteavtalen mellom Norge og Malta, og ikke alle andre tilfeller.⁸⁰

Selskapet deler ut utbytte til Sverige AB og Cayman Ltd, begge hjemmehørende i utlandet. Hjemmel for skattlegging av utbyttet ut av landet følger av sktl. §§ 2-3 (1) bokstav c og 10-13 (1). Forutsetning for skattlegging er at selskapet som deler ut utbyttet er hjemmehørende i Norge. Før innføring av unntaksbestemmelsen ville Selskap AS fortsatt vært internrettslig hjemmehørende i Norge, og det fantes dermed hjemmel til å ilegge kildeskatt på utbyttet. Etter lovedrivingen opphører status som hjemmehørende etter internretten når selskapet blir skatteavtalebosatt i annen stat. Dette medfører at Norge ikke lenger vil ha mulighet til å skattlegge utbytte til eiere i utlandet. Det kan dermed argumenteres for at unntaksbestemmelsen har gjort det enklere å omgå norsk kildeskatt på utbytte. Dersom selskapet i tillegg søker etter land som ikke har kildeskatt på utdelt utbytte, slik som på Malta, vil utdelingen i sin helhet unngå kildeskatt.

Skatteavtalen med Malta er imidlertid omfattet av MLI og vil få MAP som konfliktløsningsbestemmelse i fremtiden. Som tidligere nevnt vil en MAP-vurdering være krevende å manipulere da diskusjon er overlevert til kompetente myndigheter og vurderingsmomentene er mer omfattende. Flertallet av Norges skatteavtaler vil likevel fortsatt ha en konfliktløsningsbestemmelse basert på PoEM. Dette medfører at strukturering som nevnt over vil være gjennomførbart.

I forslag til statsbudsjett for 2019 presenterer Finansdepartementet et motsvar til Handelshøyskolen BI sin kritikk. Her uttales det at Norge hverken før eller etter

⁷⁹ Skatteavtalen mellom Norge og Malta

⁸⁰ Skatteavtalen mellom Norge og Malta artikkel 4 (1)

innføring av unntaksbestemmelsen har hatt rett til å ilegge skatt på utdelt utbytte til aksjonær i tredjeland når selskapet skatteavtalebosatt i annen stat.⁸¹

Det følger av mønsteravtalens artikkel 10 (5) at når et selskap bosatt i en avtalestat oppnår fortjeneste eller inntekt fra den andre stat, kan ikke den andre stat pålegge skatt på selskapets utdelte utbytte. Dette uavhengig av om utbyttet stammer helt eller delvis fra fortjeneste eller inntekt i den andre stat. Det foreligger et unntak dersom mottaker av utbytte er hjemmehørende i den andre stat eller aksjene som gir rettighetene til utbyttet er tilknyttet et fast driftssted der. Dette tyder på at så straks et selskap blir skatteavtalebosatt i et annet land etter skatteavtale er det dette landet som vil ha beskatningsrett på utbytte utdelt til tredjeland. Ettersom skatteavtalerett veier tyngre enn internrett ved motstrid kan dette indikere at Norge verken før eller etter implementering av unntaksbestemmelsen ville hatt rett til skattlegging av utbytte utdelt fra Selskap AS til Sverige AB og Cayman Ltd, som følge av skatteavtalebosted på Malta.

Dersom ikke artikkel 10 (5) dekker forholdet, vil imidlertid artikkel 21 kunne begrense mulighet for skattlegging av utbytte til tredjestat. I henhold til artikkel 21 (1) har staten hvor selskapet er skatteavtalebosatt rett på skattlegging av selskapets inntekter uavhengig av hvor de oppstod. Videre følger det av presisering i OECDs kommentarer til artikkel 21 at staten hvor selskapet er skatteavtalebosatt har rett på beskatning tilknyttet tredjestat.⁸²

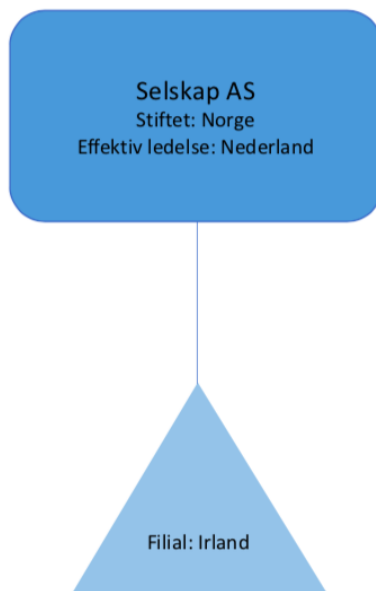
Poenget er ikke om Handelshøyskolen BI eller Finansdepartementet har retten på sin side. Det essensielle er at det foreligger mulighet for planlegging av bosted for å unngå kildeskatt, uavhengig av om en tilsvarende mulighet var tilgjengelig før implementering av unntaksbestemmelsen eller ikke.

⁸¹ Prop. 1 LS (2018-2019) s. 141

⁸² OECD *Commentary on Article 21* (2017) pkt. 1

5.2.2 Globalskatteplikt ved fast driftssted i tredjeland

Ved diskusjon av omgåelse av skatt i forbindelse med fast driftssted i utlandet vil selskapsstruktur som vist i figur under benyttes.



Figur 5.2.2

Vi ser nå for oss at Selskap AS har effektiv ledelse i Nederland. Skatteavtalen mellom Norge og Nederland anvender PoEM-regelen for vurdering av rettmessig bosted etter skatteavtalens artikkel 4 (3). Ettersom den effektive ledelsen finner sted i Nederland blir selskapet skatteavtalebosatt der. Før implementering av unntaksbestemmelsen i sktl. § 2-2 (8) ville selskapet fortsatt vært internrettslig hjemmehørende i Norge, og det kunne dermed ilegges skatt på fast driftssted i Irland i henhold til globalskatteplikten.⁸³ Etter lovendringen vil Norge ikke lenger ha denne beskatningsmyndigheten ettersom internrettslig status som hjemmehørende i Norge opphører.

I Nederland er ikke inntekter fra fast driftssted i annen stat skattepliktig.⁸⁴ Dette ville medført at inntektene kun kom til beskatning i Irland. Dersom selskapets status som hjemmehørende ikke hadde opphørt som følge av skatteavtalebosted kunne Norge skattlagt inntekten i Irland. Det ville da oppstått dobbeltbeskatning, og Norge ville gitt kreditt for skatt betalt i Irland i henhold til reglene i sktl. § 16-20 flg. Skattesatsen i Norge er høyere enn i Irland som ville bidratt til en større

⁸³ Skatteloven § 2-2 (6)

⁸⁴ IBFD Tax Research Platform, *Country analysis Netherlands* pkt. 7.2.1.1

skattebelastning for selskapet.⁸⁵ Selskapet har dermed insentiver til å tilpasse seg bosted, og ønske seg skatteavtalebosatt i Nederland.

Konfliktløsningsbestemmelsen i skatteavtalen med Nederland vil imidlertid endres til MAP som følge av MLI, og dette vil trolig redusere muligheten for utnyttelse i form av struktur og land som nevnt over. Strategisk flytting til utlandet for å unngå globalskatteplikt til Norge og nyte godt av internrettslige regler i nytt hjemland, vil imidlertid fortsatt være et aktuelt tema.

I forslag til statsbudsjett for 2019 kommenterte Finansdepartementet Handelshøyskolen BI sin bekymring for redusert beskatningsmyndighet tilknyttet fast driftssted i utlandet. Det er av Finansdepartementets oppfatning at Norge verken før eller etter innføring av unntaksbestemmelsen har hatt rett til å ilegge skatt på virksomhetsinntekter ved fast driftssted i tredjeland når selskapet skatteavtalebosatt i annen stat.⁸⁶

Forutsatt at det foreligger et fast driftssted i henhold til kriteriene i mønsteravtalens artikkel 5 skal skattlegging følge regulering av næringsinntekter i mønsteravtalens artikkel 7. Det følger av artikkel 7 (1) at dersom selskapet blir hjemmehørende i Nederland som følge av skatteavtale har Nederland krav på skattlegging av alle inntekter. Skatteavtalen gir Norge rett på skattlegging av fast driftssted i Norge⁸⁷, men ikke fast driftssted i tredjeland. Norge har dermed gitt avkall på beskatningsmyndigheten og kan ikke skattlegge Selskap AS sin filial i Irland.

I likhet med eksempelet om kildeskatt på utbytte i foregående delkapittel vil også mønsteravtalens artikkel 21 kunne avskjære Norges beskatningsrett i dette tilfellet. Det kan dermed tenkes at Norge verken før eller etter innføring av unntaksbestemmelsen i internretten har hatt beskatningsrett på inntekter tilknyttet filial i tredjeland. Faktum er imidlertid at Norge vil miste beskatningsrett dersom selskap flytter ut som følge av unntaksbestemmelsen og at det derfor er viktig å være oppmerksom på om selskap er rettmessig bosatt i den andre stat, eller om regelverket utnyttes for skattemessige formål.

⁸⁵ IBFD Tax Research Platform, *Key Features for Ireland*

⁸⁶ Prop. 1 LS (2018-2019) s. 142

⁸⁷ Internrettslig følger dette av sktl. § 2-3 (1) bokstav b

5.2.3 Skattefrie inntekter

Globalskatteplikt som følge av status som hjemmehørende i Norge kan gi insentiver til strategisk utflytting. Etter innførsel av unntaksbestemmelsen kan vi se for oss tilfeller hvor selskap strukturerer seg slik at de blir skattemessig hjemmehørende i stater som baserer sitt skattesystem på territorialskatteplikt. Ettersom territorialskatteplikt innebærer at kun inntekt opptjent i den aktuelle stat skattlegges, vil selskapet kunne redusere sin skattebelastning ved å oppnå skattefrihet enkelte inntekter.

Vi kan se for oss et norsk stiftet selskap med internasjonal virksomhet som søker å gjennomføre strategi som nevnt over. Selskapet undersøker Norges skatteavtaler for å finne avtalepartner som praktiserer territorialskatteplikt. Deretter gjøres tilpasninger for å oppnå status som internrettslig hjemmehørende i ønsket land. Dette medfører dobbelt bosted. Ettersom PoEM medfører mildere vurdering enn MAP, søkes det etter skatteavtale med slik konfliktløsningsbestemmelse. Selskapet flytter effektiv ledelse til ønsket land og skatteavtalen bosetter dermed selskapet der. Dermed opphører status som hjemmehørende i Norge som følge av unntaksbestemmelsen i sktl. § 2-2 (8). Dette medfører at selskapet blir alminnelig skattepliktig i stat som baserer sitt skattesystem på territorialskatteplikt, og vil av den grunn kunne ha inntekter i andre stater som ikke blir skattlagt.

Norge har skatteavtaler med flere land som baserer sitt internrettslige skattesystem på territorialskatteplikt, deriblant Singapore, Qatar og Malaysia.⁸⁸ Felles for disse skatteavtalene er at PoEM benyttes som konfliktløsningsbestemmelse for avklaring av dobbelt bosted.⁸⁹ Dette gjør landene attraktive for strategisk omgåelse med formål om å oppnå skattefrie inntekter. Norges skatteavtaler med Singapore og Malaysia er imidlertid i en endringsprosess og dersom det besluttes å benytte MAP ved vurdering av bosted i avtalene, vil dette kunne redusere muligheten for omgåelse av denne typen.

Slik omgåelse kan til en viss grad forhindres ved regler om kildeskatt. Til tross for opphør av status som hjemmehørende i Norge vil selskapet fortsatt kunne være skattepliktig hit grunnet blant annet fast eiendom, fast driftssted og/eller utbytte i

⁸⁸ IBFD Tax Research Platform, *Key Features for Singapore, Malaysia og Qatar*

⁸⁹ Skatteavtale mellom Norge og hhv. Singapore, Qatar og Malaysia

henhold til sktl. § 2-3 (1). Dette bidrar til at slike inntekter ikke vil være skattefrie. Hvorvidt inntekter tilknyttet andre land vil skattlegges avhenger av praksis for kildebeskatning i de enkelte land. Videre bidrar reglene om exit-skatt til at det blir mindre attraktivt å flytte ut av Norge. I henhold til sktl. § 10-71 medfører flytting til land utenfor EØS beskatning.⁹⁰ Slik beskatning vil være faktum dersom selskap velger å flytte til Singapore, Qatar eller Malaysia. Dette vil gjøre det mindre attraktivt å gjennomføre slik strategi. Exit-skatten kan dermed bidra til å avverge utnyttelse av unntaksbestemmelsen sktl. § 2-2 (8). Verdivurderingen ved en eventuell utflytting kan imidlertid variere betydelig, og dersom selskapet ender opp med en gunstig verdi for skattemessig formål vil muligens ikke exit-skatten oppleves like byrdefull.

Videre er det aktuelt å ta stilling til hvorvidt skattesystem basert på territorialskatteplikt vil være aktuelt i fremtiden. I utgangspunktet kan det tenkes at globalskatteplikt er det mest lønnsomme systemet sett fra myndighetenes ståsted, grunnet det faktum at selskapets inntekter uavhengig av opptjeningssted medfører beskatning. Det kan dermed stilles spørsmål ved hvorfor stater ønsker et skattesystem med mindre beskatningsområde, slik territorialskatteplikt innebærer. Nøkkelordet er trolig konkurransekraft. Dersom staten skal være et attraktivt sted for næring og tiltrekke seg selskap, er man nødt til å ha en konkurransedyktig skattepolitikk. Dersom staten pålegger hjemmehørende selskap betydelig skatteplikt, vil selskapet trolig søke seg ut til andre stater med mildere skatteregler. Det foreligger dermed en avveining mellom antall skattesubjekter og skatt per skattesubjekt.

Historisk har skattesystem basert på territorialskatteplikt har vært vanligst i Latin-Amerika og Asia.⁹¹ Det kan likevel tenkes at vi i fremtiden vil se en økende grad av skattesystem basert på denne typen skatteplikt også andre steder i verden. Dette særlig som følge av det internasjonale arbeidet gjennom BEPS-prosjektet hvor et av hovedmålene er å skape symmetri mellom skattlegging og verdiskapning. En struktur som trolig ligger nærmere territorialskatteplikt enn globalskatteplikt.

⁹⁰ Det samme gjelder lavskatteland innad i EØS hvor selskapet etter flytting ikke er reelt etablert eller driver økonomisk aktivitet.

⁹¹ IBFD Tax Research Platform, *The Territoriality Principle in the World of the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Initiative: The Cases of Hong Kong and Singapore – Part I* pkt. 2.3

I Norge kan vi se tendenser til mildere omfang av skatteplikt. Et godt eksempel er innføring av fritaksmetoden i 2004, som omhandler skattefritak for en rekke aksjeinntekter.⁹² En slik ordning medfører begrensning av Norges beskatningsmyndighet snarere enn utvidelse. Videre er petroleumsbeskatning i Norge basert på territorialskatteplikt. Det kan tenkes at økende grad av territorialskatteplikt anses som en enklere løsning for den norske stat da man i mindre grad vil trenge å forholde seg til utlandet, og avklaring av beskatningsmyndighet med andre stater. Videre vil mildere skattepolitikk kunne medføre at Norge blir et attraktivt land å drive næring.

Det er tenkelig at dersom alle stater benyttet territorialprinsippet ville det ikke vært anledning til å oppnå skattefrie inntekter, ettersom inntekt ville kommet til beskatning der den var opptjent. Det som imidlertid er problematisk er at når kun noen stater benytter territorialprinsippet, vil det foreligge asymmetri mellom statenes interne skatteregler som gir mulighet for skatteomgåelse.

5.3 Anvendelse av misbruksbestemmelser

Det vil herunder diskuteres om det finnes misbruksbestemmelser som kan komme til anvendelse ved omgåelsestilfeller som følge av unntaksbestemmelsen i sktl. § 2-2 (8). Ettersom unntaksbestemmelsen implementerer skatteavtalerett direkte i internretten, vil både misbruksbestemmelser etter internrett og skatteavtale være av relevans.

I norsk internrett finnes det konkrete regler for hindring av ulovlige tilpasninger.⁹³ For vurdering av generell omgåelse finnes det imidlertid ikke en lovfestet regel per dags dato. Skillet mellom akseptabel skatteplanlegging og uakseptabel skatteomgåelse følger av den ulovfestede omgåelsesnormen, utviklet på bakgrunn av rettspraksis og juridisk teori.

Misbruk av skatteavtaler omtales ofte som «Treaty shopping». Metoden går ut på at man etablerer seg i et land motivert av landets attraktive skatteavtaler. Ofte

⁹² Se sktl. §2-38

⁹³ Skatteloven § 14-90 og NOKUS-reglene i skatteloven § 10-60 flg.

kanaliseres inntekter via et gjennomstrømmingsselskap videre til eier i et tredjeland som ikke er berettiget til fordelene i henhold til skatteavtale.⁹⁴ Mønsteravtalen inneholder flere mekanismer som har til formål å forhindre utnyttelse av skatteavtaler. Det opereres med spesifikke krav for tildeling av skatteavtalefordeler slik som «beneficial owner» og «limitation of benefits» (LOB). Videre finnes det en generell omgåelsesregel omtalt som «principal purposes test» (PPT).

Kravet om «beneficial owner» er regulert i mønsteravtalens artikkel 10, 11 og 12 om henholdsvis utbytte, renter og royalty. Formålet er å forhindre bruk av gjennomstrømmingsselskap ved å stille krav til rettmessig mottaker av skatteavtalefordelen.⁹⁵ I 2017 ble det inkludert en bestemmelse om misbruk av skatteavtaler i mønsteravtalens artikkel 29. Artikkel 29 (1) – (7) omfatter LOB-klausuler. Klausulene inneholder ytterligere krav skattyter må innfri for å kvalifiseres til skatteavtalebeskyttelse. Det være seg krav til selskapsform, eierskap og virksomhetens generelle aktivitet med mer. LOB er derfor et effektivt tiltak mot allerede kjente omgåelsestilfeller. Det er imidlertid slik at det stadig oppstår nye strategier for omgåelse av skatt. Derfor ble det i tillegg til LOB-klausulene inkludert en generell omgåelsesregel gjennom PPT i artikkel 29 (9).

Det essensielt å ha klart for seg at LOB dekker konkrete tilfeller av omgåelse, mens PPT rammer generell omgåelse av skatteavtalene. LOB-klausulene er detaljerte og uttømmende for de spesifikke tilfellene som omfattes, og er dermed ment å forklare hvor strengt et konkret krav skal tolkes. Dette innebærer at dersom LOB sier at skattyter innfrir kravet i et konkret tilfelle, kan ikke PPT uten videre avskjære fordelene. Hvis man derimot tilpasser et arrangement for å innfri en spesiell LOB-regel vil det kunne være aktuelt å foreta en PPT-vurdering.

PPT kan anses som en ekstra sikkerhetsventil for kontroll av rettmessig tildeling av skatteavtalens fordeler, og dekker tilfeller utover kravet om «beneficial owner» og LOB-klausulene. Struktur og strategi for omgåelse av unntaksbestemmelsen sktl. § 2-2 (8) vil variere, og det vurderes dermed mest aktuelt å se bestemmelsen opp mot generelle omgåelsesregler. Av den grunn rettes fokus i de påfølgende

⁹⁴ Zimmer (2017) s. 45

⁹⁵ Naas mfl. (2017) s. 615

kapitler mot internrettens ulovfestede omgåelsesnorm og skatteavtalens PPT. Deretter vil det foretas en diskusjon av samspillet mellom de to omgåelsesreglene, og betydning dette ha for anvendelse på omgåelse av unntaksbestemmelsen.

5.3.1 Den ulovfestede omgåelsesnormen

Det foreligger for tiden et forslag fra Finansdepartementet om lovfesting av den ulovfestede omgåelsesnormen.⁹⁶ Omgåelsesnormen slik den beskrives og anvendes i denne oppgaven følger av gjeldende praksis, og tar ikke hensyn til et eventuelt endret anvendelsesområde som følge av lovfesting.

Den ulovfestede omgåelsesnormen benyttes til å skille akseptabel skatteplanlegging fra uakseptabel skatteomgåelse. Normen anvendes slik at dersom det foreligger en ulovlig disposisjon vil det foretas en gjennomskjæring som medfører at skattefordelen blir avskåret, og skattyter beskattes i henhold til lovverket. Omgåelsesnormens innhold og virke følger av tidligere rettspraksis og juridisk teori. Det benyttes i dag to kumulative vilkår for når det foreligger skatteomgåelse. Vilkårene gjengis blant annet i Rt. 2006 s. 1232 avsnitt 47 (Telenor-dommen), og har følgende ordlyd:

«Grunnvilkåret går ut på at det hovedsakelige formål med disposisjonen må ha vært å spare skatt. Dette er et nødvendig, men ikke tilstrekkelig vilkår for gjennomskjæring. For at gjennomskjæring skal kunne foretas, kreves i tillegg at det ut fra en totalvurdering av disposisjonens virkninger (herunder dens forretningsmessige egenverdi), skattyters formål med disposisjonen og omstendighetene for øvrig fremstår som stridende mot skattereglenes formål å legge disposisjonen til grunn for beskatningen.»

Uttalelsen har blitt sitert i flere etterfølgende dommer, og legger grunnlaget for gjeldende rett. Det presiseres i Telenor-dommen at skattebesparelse må være den klart viktigste motivasjonsfaktoren for at grunnvilkåret skal anses oppfylt.⁹⁷ Videre skal grunnvilkåret tolkes subjektivt, og det skal føres ordinær bevisbyrde.

⁹⁶ Prop. 98 L (2018-2019) *Endringer i skatteloven og merverdiavgiftsloven (lovfesting av en generell omgåelsesregel)*

⁹⁷ Rt. 2006 s. 1232 (Telenor-dommen) avsnitt 49

I tillegg til vurderingen av grunnvilkåret skal det foretas en totalvurdering. I den forbindelse skal det blant annet tas stilling til disposisjonens forretningsmessige egenverdi. Med dette refereres det hovedsakelig til de ikke-skatterettslige virkningene. Rettspraksis har vist at dersom disposisjonen har høy egenverdi skal det mye til for at det foretas gjennomskjæring.⁹⁸ Videre vil mulig strid med skattereglenes formål være av relevans ved beslutning om gjennomskjæring. I den forbindelse legges det vekt på om lovgiver har vært klar over mulighet for skattetilpasning uten å forhindre dette ved lovgiving. Dersom tilpasningsmuligheter ikke har blitt forsøkt forhindret gjennom lovverket kan dette tale for at det ikke kan foretas gjennomskjæring.⁹⁹ Skattyters formål med disposisjonen inngår også som en del av totalvurderingen, men i kontrast til vurdering av grunnvilkåret skal vurdering her baseres på et objektivt standpunkt.

Den ulovfestede omgåelsesnormen er norsk internrettslig praksis. Det vil dermed være en forutsetning at det foreligger et omgåelsestilfelle hvor norsk skatt er involvert for at omgåelsesnormen skal kunne komme til anvendelse. Dette innebærer imidlertid ikke at anvendelsesområdet er begrenset til tilfeller som forekommer innenfor norsk territorium. Forutsatt at norsk skatt er involvert vil normen også kunne anvendes på grenseoverskridende transaksjoner. Dette illustreres blant annet i Rt. 2002 s. 456 (Hydro-Canada dommen). Rettsforholdet omhandlet fradrag for tap ved aksjesalg i et internasjonalt konsernforhold. Her ble det fastslått at den ulovfestede omgåelsesnormen var anvendelig selv om forholdet fant sted i utlandet, ettersom et eventuelt fradrag ville redusert norsk skatt. Den ulovfestede omgåelsesnormen kan også være aktuell ved omgåelse som involverer skatteavtaler. Forutsetningen er at de skatter som omgås faller inn under skatteavtalens anvendelsesområde.

5.3.1.1 Relasjon til unntaksbestemmelsen

Opphør av status som hjemmehørende i Norge som følge av unntaksbestemmelsen i sktl. § 2-2 (8) vil medføre enten redusert eller totalt frafall av skatteplikt til Norge. Det foreligger dermed insentiver til å omgå bestemmelsen. Dersom selskapet er skatteavtalebosatt i annen stat oppfylles vilkåret for anvendelse av unntaksbestemmelsen. Det vil dermed ikke være mulig

⁹⁸ Rt. 2012 s. 1888 (Dyvi)

⁹⁹ Rt. 2014 s. 227 (ConocoPhillips/Tangen 7)

å anvende omgåelsesnormen direkte på opphør av bosted som følge av skatteavtalebosted. Dersom det imidlertid avdekkes at skattyter aktivt har tilpasset seg for å bli skatteavtalebosatt i ønsket stat, har det forekommet en utnyttelse av vilkåret i unntaksbestemmelsen. I slike tilfeller vil bruk av omgåelsesnormen være aktuelt.

I henhold til grunnvilkåret må skattebesparelse være det klart viktigste formålet ved forhold som medfører utflytting som følge av unntaksbestemmelsen, for at det skal kunne foretas gjennomskjæring. Det må med rimelighet kunne antas at det ikke vil være tilstrekkelig at i overkant av 50 % av formålet med utflyttingen fra Norge var skattebesparelse, ettersom rettspraksis henviser til «klart viktigste» og ikke «viktigste». Videre skal skattyters formål med utflyttingen vurderes sett fra et subjektivt standpunkt. Det kan imidlertid argumenteres for at det ikke er mulig å anvende et rent subjektivt vilkår ettersom man ikke vet hvordan skattyter har tenkt utover de bevis som samles inn. Det kan dermed tenkes at det foreligger en objektiv subjektiv vurdering av skattyters formål. Ettersom det skal føres bevis vil dette kunne tale i skattyters favør da det vil være krevende å bevise at skattyters klart viktigste formål ved utflytting var å unngå skatt.

Ved totalvurderingen skal det tas stilling til utflyttingens forretningsmessige egenverdi. Ikke-skatterettslige virkninger som følge av bosted i annet land kan blant annet omfatte nærhet til kundemasse og samarbeidspartnere. Videre vil fordeler som tilgang til relevant kompetanse og arbeidskraft spille inn. Også bedre rammevilkår i landet hvor selskapet blir bosatt vil være av betydning. Dersom det foreligger flere slike forretningsmessige begrunnelser for utflytting vil dette redusere sannsynligheten for at det foretas gjennomskjæring.

Ved utflytting for skattemessig formål er det relevant å ta stilling til hvorvidt lovgiver har forsøkt å forhindre slike tilfeller. Det kan argumenteres for at exit-skatt etter sktl. § 10-71 er et tiltak ment å forhindre strategisk utflytting, ettersom endret bosted i en rekke tilfeller resulterer i skatteplikt. Videre har lovgiver ved innføring av unntaksbestemmelsen lagt opp til at vurdering av rettmessig bosted skal gjennomføres på bakgrunn av skatteavtalens konfliktløsningsbestemmelse. MAP som ny standard kan tenkes å ha forebyggende effekt på strategisk flytting av bosted.

I tilfeller hvor det konkluderes med at skattyter har omgått unntaksbestemmelsen vil konsekvensen slik vi ser det bli at status som hjemmehørende i Norge gjeninntreer inntil det har blitt utført en ny vurdering av hvor selskapet er rettmessig bosatt. Dette vil kunne resultere i endring av tidligere skatteligninger.

5.3.2 Principal purposes test (PPT)

Den traktatfestede generelle omgåelsesregelen er regulert i mønsteravtalens artikkel 29 (9). Regelen anvendes på gjennomskjæring av skatteavtalefordeler i tilfeller hvor skatteavtalens bestemmelser benyttes alene, eller som ledd i skatteomgåelse. PPT er i stor grad en videreføring av «guiding principle» presentert i kommentarene til artikkel 1.¹⁰⁰

PPT består av et grunnvilkår og et unntak. Grunnvilkåret sier at et av hovedformålene med arrangementet må ha vært å oppnå en skatteavtalefordel. Videre foreligger det et unntak som innebærer at dersom det å nekte skattyter fordelen vil stride med formålet bak den konkrete bestemmelsen, skal ikke fordelen avskjæres. Det er dermed ikke tilstrekkelig at hovedformålet var å oppnå en fordel. Det foreligger to kumulative vilkår som må oppfylles for at gjennomskjæring skal kunne utføres.

For å avklare hvor stor skattemessig motivasjon som skal legges til grunn ved vurdering av grunnvilkåret ser vi hen til OECDs kommentarer til artikkel 29 (9). Her står det at det er tilstrekkelig at minst ett av hovedformålene til skattyter har vært å oppnå skatteavtalefordelen.¹⁰¹ Slik vi ser det kan det dermed ikke oppstilles noe krav om at det skattemessige hensynet må veie mer enn 50 % opp mot de ikke-skattemessige formålene. Det vil dermed være tilstrekkelig at det skattemessige hensynet har vesentlig vekt.

Det følger av Wien-konvensjonens¹⁰² artikkel 31 om tolkning av traktater at det skal benyttes et objektivt standpunkt ved vurdering av artikler i skatteavtaler. Det legges dermed vekt på ordlyden i den aktuelle skatteavtalebestemmelsen sett i lys av skatteavtalens formål.¹⁰³ Hovedformålet med skatteavtalene er å fremme

¹⁰⁰ OECD *Commentary on Article 29* (2017) pkt. 169

¹⁰¹ OECD *Commentary on Article 29* (2017) pkt. 180

¹⁰² The Vienna Convention on the Law of Treaties, Wien 23. mai 1969.

¹⁰³ OECD *Commentary on Article 29* (2017) pkt. 178

samhandel mellom avtaleparter gjennom å hindre dobbeltbeskatning. Videre står formålet om å forhindre skatteomgåelse og skatteunndragelse sentralt.¹⁰⁴

Unntaket i artikkel 29 (9) i mønsteravtalen medfører at skattyter til tross for hovedformål om å oppnå skatteavtalefordel kan beholde fordelene dersom dette er i samsvar med formålet til den aktuelle skatteavtalebestemmelse. Vurdering av formålet bak en enkelt bestemmelse kan imidlertid være vanskelig å avdekke. I praksis ender man derfor ofte opp med å vurdere det generelle formålet med skatteavtalen ved vurdering av om skattyter har handlet i strid med en skatteavtalebestemmelse. Unntaket i artikkel 29 (9) kan tolkes i retning av at det har blitt besluttet å inkludere deler av Wien-konvensjonens artikkel 31 (1) direkte inn i avtaleteksten, og at det på denne måten blir foretatt en form for dobbeltsjekk av at formålet faktisk er hensyntatt ved vurdering av om en skatteavtalefordel er berettiget. Slik vi ser det vil PPT-regelen ved svært få anledninger åpne for å avskjære fordeler som allerede er gitt når den enkelte bestemmelse er tolket i lys av Wien-konvensjonens artikkel 31. Årsaken til dette er at det er det samme formålet som legges til grunn ved tildeling av en skatteavtalefordel, som også skal benyttes ved vurdering av mulig gjennomskjæring ved PPT.

Det er få norske skatteavtaler som inneholder PPT per dags dato. Omfanget vil trolig øke i tiden som kommer. Særlig som følge av at samtlige norske skatteavtaler omfattet av MLI innfører PPT.¹⁰⁵ Videre er det blant annet undertegnet en tilleggsprotokoll til den Nordiske skatteavtalen som medfører at avtalen ved ikrafttredelse vil inkludere en tilsvarende bestemmelse.¹⁰⁶ Det anses rimelig at Norge ved fremtidig revisjon av etablerte skatteavtaler vil ta stilling til spørsmål om innføring av PPT, ettersom bestemmelsen først ble traktatfestet i mønsteravtalen fra 2017.

5.3.2.1 Relasjon til unntaksbestemmelsen

Vurdering av unntaksbestemmelsen i sktl. § 2-2 (8) opp mot PPT omhandler mulig omgåelse av konfliktløsningsbestemmelsen i mønsteravtalens artikkel 4 (3).

¹⁰⁴ OECD *Commentary on Article 1* (2017) pkt. 54

¹⁰⁵ Prop. 15 S (2918-2019) s. 11

¹⁰⁶ Se Regjeringens internettsider (regjeringen.no) <https://www.regjeringen.no/no/tema/okonomi-og-budsjett/skatter-og-avgifter/skatteavtaler/skatteavtale-mellom-de-nordiske-land/id651100/> (juni 2019)

Spørsmålet blir dermed om det foreligger tilfeller hvor artikkel 4 (3) kan utnyttes, og om PPT kan komme til anvendelse for å avskjære slike tilfeller.

Det er av vår oppfatning at konfliktløsningsbestemmelse basert på PoEM er lettere å omgå enn MAP. Særlig ettersom skattyter i større grad selv er ansvarlig for vurderingen ved PoEM, mens de kompetente myndigheter er direkte involvert i vurderingsprosessen ved MAP. Ved PoEM kan det være tilstrekkelig å flytte effektiv ledelse for å bli skattemessig hjemmehørende i ønsket land. Til tross for at effektiv ledelse faktisk er flyttet, vil forholdet kunne anses som manipulasjon dersom innretningen er foretatt med formål om å oppnå skatteavtalefordeler og innretningen ikke kan begrunnes i faktiske forretningsmessige formål. Som diskutert i delkapittel 5.2.3 kan slike tilfeller blant annet omfatte flytting av effektive ledelse til land med skattesystem basert på territorialskatteplikt med ønske om å oppnå skattefrie inntekter.

En forutsetning for at PPT skal komme til anvendelse er at det foreligger en skatteavtalefordel å avskjære. Av den grunn er omgåelsesregelen mest aktuell for bruk på fordelingsbestemmelsene i artikkel 6 til 21, ettersom disse direkte tildeler skattyter en fordel. Unntaksbestemmelsens relasjon til skatteavtaler omfatter imidlertid artikkel 4, som er en definisjonsartikkel. I kommentarene til artikkel 29 (9) illustrerer OECD at PPT kan komme til anvendelse på artikkel 5 som omhandler fast driftssted.¹⁰⁷ Dermed åpnes det opp for at PPT kan anvendes direkte på en definisjonsartikkel. Dette gir grunnlag for at PPT muligens kan benyttes på konfliktløsningsbestemmelsen i artikkel 4 (3).

Spørsmålet er om selskapet har oppnådd en skatteavtalefordel ved å strukturere seg slik at selskapet blir hjemmehørende i ønsket land gjennom artikkel 4 (3). Avklaring av bosted på bakgrunn av konfliktløsningsbestemmelser kan ikke isolert sett sies å være en fordel. Dersom ønsket bosted er særlig gunstig med tanke på tilgang til fremtidige skatteavtalefordeler kan det, under tvil, påstås at tilgangen på en skatteavtalefordel i seg selv er en fordel. Dette begrunnes i at tilgangen kan brukes som en strategisk faktor ved vurdering av fremtidige forretningsmessige beslutninger, og dermed gi selskapet et konkurransefortrinn. Dersom dette synspunktet legges til grunn vil PPT kunne anvendes direkte på

¹⁰⁷ OECD *Commentary on Article 29* (2917) pkt. 182 example J

artikkel 4 (3). En eventuell gjennomskjæring av skatteavtalebosted vil dermed ha innvirkning på unntaksbestemmelsen, ettersom vilkår for opphør av status som hjemmehørende i Norge ikke lengre vil være oppfylt.

Det er på det rene at det foreligger en forutsetning om at bosted er avklart etter konfliktløsningsbestemmelsen før selskapet kan tildeles skatteavtalefordeler etter fordelingsbestemmelsene. Som følge av dette kan det tenkes at enhver fordel som tildeles etter avklart bosted, indirekte vil være en fordel oppnådd som følge av artikkel 4 (3). Det vil trolig være mest aktuelt å anvende PPT for å avskjære fordel tilegnet ved fordelingsbestemmelse, og ikke direkte på artikkel 4 (3), til tross for at det er denne artikkelen som har gitt skattyter tilgang på fordelingsbestemmelsene.

Dersom formålet ved bostedstilpasningen var å oppnå skatteavtalefordel skal det videre vurderes om tildeling av fordelen strider med formålet til den aktuelle fordelingsbestemmelsen som direkte omgås. Som tidligere poengtert er det skatteavtalens overordnede formål som ofte benyttes ved slik vurdering. Tildeling av fordeler som følge av manipulert bosted gjennom artikkel 4 (3) vil stride med skatteavtalens overordnede formål om å forhindre skatteomgåelse. Dermed kan fordelen avskjæres etter PPT til tross for at selskapet oppfyller spesielle vilkår for tildeling av skatteavtalefordel i henhold til den enkelte fordelingsbestemmelsen. For videre analyse forutsetter vi imidlertid at det er adgang til å avskjære artikkel 4 (3) direkte ved anvendelse av PPT.

5.3.3 Samspill mellom den ulovfestede omgåelsesnormen og PPT

Ved utnyttelse av unntaksbestemmelsen i sktl. § 2-2 (8) vil både den ulovfestede omgåelsesnormen og PPT være aktuelle for anvendelse. Det er derfor essensielt å ha klart for seg samspillet mellom disse misbruksbestemmelsene.

I forbindelse med omgåelsestilfeller som faller inn under anvendelsesområdet til både omgåelsesnormen og PPT kan det oppstå konflikt dersom misbruksbestemmelsene legger til grunn ulikt resultat. Ved tilfeller hvor anvendelse av omgåelsesnormen vil medføre gjennomskjæring mens PPT ikke gjør det, vil fordelene etter skatteavtalen opprettholdes ettersom skatteavtalen går

foran internretten ved motstrid.¹⁰⁸ Videre kan omgåelsesnormen heller ikke brukes direkte på omgåelse av en skatteavtalefordel dersom den strekker seg lengre enn PPT. Det må med rimelighet kunne antas at PPT er utformet slik at bestemmelsen vil omfatte omgåelsestilfeller OECD legger til grunn at det er viktig å avverge. Dette medfører at PPT vil være uttømmende for misbruk av skatteavtaler og at dersom det etter en PPT-vurdering konkluderes med at det ikke foreligger en omgåelse, vil det ikke være aktuelt å anvende den internrettslige omgåelsesnormen.

Det er imidlertid slik at OECDs mønsteravtale kun er et forslag for utforming av skatteavtaler. Faktum er at Norge per dags dato har svært få skatteavtaler som inneholder PPT. Det vil dermed ikke i vesentlig grad oppstå konflikter vedrørende anvendelsesområdet til PPT-regelen og omgåelsesnormen. Spørsmålet blir dernest hva som regulerer en eventuell omgåelse av skatteavtale med tilknytning til Norge i fravær av PPT.

Som tidligere nevnt kan PPT tolkes som en videreføring av «guiding principle» presentert i kommentarene til artikkel 1 i mønsteravtalen. Det kan dermed tenkes at i fravær av traktatfestet PPT vil «guiding principle» fungere som en omgåelsesregel for vurdering av om skattyter handler i strid med skatteavtalen. Det kan imidlertid diskuteres hvorvidt uttalelsene har tilstrekkelig gjennomslag i ordlyden. OECDs kommentarer til bestemmelsene er ment som veiledning for tolkning, men i de tilfeller kommentarene tilføyer nye poeng til en bestemmelse uten tilstrekkelig gjennomslag i ordlyden, vil de trolig i mindre grad kunne ilegges vekt. Det er dermed usikkert hvor anvendelig «guiding principle» er for avskjæring av en fordel. Slik vi ser det vil fravær av en traktatfestet generell omgåelsesregel i større grad skape rom for anvendelse av den ulovfestede omgåelsesnormen for tilfeller omfattet av skatteavtale.

Den ulovfestede omgåelsesnormen kan anvendes på grenseoverskridende transaksjoner som inkluderer skatteavtaler, så lenge skatteavtalen tillater dette.¹⁰⁹ I henhold til OECDs kommentarer til mønsteravtalens artikkel 1 er skatteavtalen ikke til hinder for at nasjonale regler kan brukes til å tolke skatteavtaler, herunder

¹⁰⁸ Eivind Furuseth, «En sammenligning av gjennomskjæringsregelen og «principal purposes test»», *Skatterett*, 2016 s. 291-319 (s. 316)

¹⁰⁹ NOU 2016: 5 *Omgåelsesregel i skatteretten* s. 55

at det ikke er noe som bremser anvendelse av nasjonale omgåelsesregler ved vurdering av misbruk av skatteavtaler.¹¹⁰ Med andre ord kan omgåelsesnormen brukes ved vurdering av omgåelse som inkluderer bruk av skatteavtale, så lenge anvendelsesområdet er innenfor de skatter som omfattes av skatteavtalen.

Dette ser ut til å ha vært praksis ved den mye omtalte Transocean-saken.¹¹¹ Saken omhandlet blant annet tiltalte i forbindelse med utdeling av utbytte fra norsk selskap gjennom dansk holdingselskap videre til morselskap på Cayman Island. Det ble reist spørsmål ved om strukturen var skattemotivert. Den nordiske skatteavtalen medførte at utbyttet fra Norge til Danmark ikke var ilagt kildeskatt grunnet konsernstruktur, og det ble dermed diskutert om det danske selskapet fungerte som et gjennomstrømmingsselskap for å redusere skatt på utbytte som i realiteten skulle til morselskap på Cayman Island. Saken gjaldt hendelser før traktatfestelse av PPT i mønsteravtalen, og den nordiske skatteavtale inneholdt følgelig ingen generell omgåelsesregel. Vurdering av omgåelsestilfellet ble dermed diskutert i lys av den norske ulovfestede omgåelsesnormen. Ettersom Transocean-saken ofte er omtalt som en av norgeshistoriens største skattesaker, vil internrettslige misbruksbestemmelser i fravær av en traktatfestet generell omgåelsesregel trolig kunne anvendes i etterfølgende tilfeller. Dette medfører at den ulovfestede omgåelsesnormen vil kunne komme til anvendelse i fravær av PPT.

Transocean-saken kan også benyttes til å belyse de ulike vurderingsmomentene i den ulovfestede omgåelsesnormen og PPT. I Transocean-saken ble det imidlertid ikke gjennomført gjennomskjæring ettersom det ble konstatert at det vesentlige formålet med disposisjonen ikke var å spare skatt. Dette ble blant annet begrunnet i at det danske holdingselskapet var opprettet som en del av en større omorganisering av konsernet og at det dermed forelå tilstrekkelig ikke-skatterettslige virkninger. Spørsmålet er om utfallet ville blitt et annet dersom PPT hadde blitt anvendt. Slik vi ser det er det større sannsynlighet for at grunnvilkåret ville vært oppfylt, ettersom PPT innebærer en lavere terskel for hvor stor del av formålet som må ha vært skattemotivert. Særlig det faktum at det kun tok 13 dager før midlene ble overført videre fra Danmark til Cayman Island, taler for at

¹¹⁰ OECD *Commentary on Article 1* (2017) pkt. 78

¹¹¹ LB-2014-176629-3 (Transocean-dommen)

selskapet i Danmark fungerte som et gjennomstrømmingsselskap og at et av hovedformålene med strukturen var skattemotivert.

Til tross for at grunnvilkåret muligens ville vært oppfylt ville gjennomskjæring trolig ikke funnet sted grunnet unntaket i PPT. I dommen ble det konstatert at det danske selskapet var å anse som «beneficial owner». Videre ble det fra Transoceans side argumentert for at kildeskatt ilagt fra Norge på utbyttet ville medført kjedebeskatning av samme inntekt og dermed stride med formålet til den nordiske skatteavtalen om unngåelse av dobbeltbeskatning.¹¹² Gjennomskjæring vil dermed kunne være i strid med ordlyden og formålet til skatteavtalens artikkel 10. Dette tyder på tilsvarende konklusjon ved vurdering av saken etter omgåelsesnormen og PPT. Noe som videre kan indikere at det foreligger en underliggende enighet om hva som skiller akseptabel og uakseptabel skatteplanlegging i de to misbruksbestemmelsene, uavhengig av om bestemmelsene legger til grunn ulike vilkår.

Ettersom den ulovfestede omgåelsesnormen bygger på rettspraksis kan det trekkes slutning om at Transocean-saken har påvirkning på anvendelse av normen. Det er på flere områder vanskeligere å avgjøre det endelige bruksområdet til PPT. For det første er OECDs mønsteravtale kun et forslag og brukes som grunnlag for utarbeidelse av skatteavtaler. Selv om mange land følger denne modellen ved forhandlinger kan det i teorien utarbeides like mange varianter av ordlyden til PPT-regelen som det finnes antall skatteavtaler. Omfang av ulik tilnærming minsker til en viss grad som følge av at PPT inngår i MLI. Dette vil sikre en enhetlig ordlyd for skatteavtaler som omfattes ved signering. Ulik ordlyd på tvers av skatteavtaler vil medføre kompleksitet vedrørende anvendelse av rettspraksis, ettersom hver sak i stor grad vil bære preg av hvordan bestemmelsen er utformet i den enkelte skatteavtale. Det bør dermed vises varsomhet ved anvendelse av rettsavgjørelser mellom andre stater ved vurdering av omgåelse tilknyttet Norges skatteavtaler.

5.3.3.1 Betydning for unntaksbestemmelsen

Utgangspunktet ved vurdering av omgåelsestilfeller er at arrangementet først vurderes i lys av norske skatteregler før det utføres en skatteavtalevurdering.

¹¹² LB-2014-176629-3 (Transocean)

Dersom norske skattemyndigheter kommer frem til at den ulovfestede omgåelsesnormen kan anvendes, og det skal foretas en gjennomskjæring, kan skattyter deretter påberope seg skatteavtalebeskyttelse og vurdering ved PPT. Spørsmålet blir om tilsvarende fremgangsmåte benyttes når det foreligger en internrettslig hjemmel som direkte inkluderer skatteavtalerett, slik som unntaksbestemmelsen etter sktl. § 2-2 (8).

Slik vi ser det vil det være naturlig å starte med vurdering av om skatteavtalen er omgått i lys av bostedsvurderingen, før man vurderer om det foreligger omgåelse i henhold til norsk internrett. Dette begrunnes i at unntaksbestemmelsen er avhengig av bostedsvurdering etter skatteavtale, og ikke vil kunne anvendes i fravær av slik vurdering. Dette medfører at et eventuelt misbruk av unntaksbestemmelsen er en konsekvens av en beslutning fattet gjennom skatteavtalens artikkel 4 (3). Som følge av at skatteavtaleretten går foran internretten ved motstrid er det dermed en forutsetning at det foreligger et misbruk av skatteavtalen etter vurdering ved PPT for at det skal kunne foreligge et misbruk etter den ulovfestede omgåelsesnormen.

Ved bosted i annen stat som følge av artikkel 4 (3) har skattyter oppfylt kravene som legger grunnlaget for bostedsvurderingen i skatteavtalen. Dersom Norske myndigheter mener at skattyter er feilaktig bosatt kan ikke omgåelsesnormen anvendes direkte på unntaksbestemmelsen før forholdet er vurdert etter skatteavtalen. Dersom vurdering etter PPT konstaterer at skattyter har handlet i strid med skatteavtalen vil dette medføre at vilkåret for skatteavtalebosted ikke lenger vil være oppfylt. Status som hjemmehørende i Norge vil dermed gjeninntre, inntil det er utført en ny vurdering av hvor selskapet rettmessig er bosatt etter skatteavtalens artikkel 4 (3). Først etter beslutning om gjennomskjæring etter PPT vil det være aktuelt å anvende omgåelsesnormen for å ta stilling til omgåelse av norsk skatt som følge av periode med urettmessig bosted.

PPT avskjærer fordeler tilknyttet skatteavtalen, mens omgåelsesnormen avskjærer besparelse i norsk skatt som følge av urettmessig bosted. Vi ser dermed at det foreligger et samspill mellom de to misbruksbestemmelsene som medfører at både omgåelse av internrett og skatteavtalerett omfattes. Slik vi ser det er det imidlertid PPT som er den avgjørende misbruksbestemmelsen ved en eventuell

gjennomskjæring av unntaksbestemmelsen. Det kan tenkes at det oppstår tilfeller hvor norske myndigheter ønsker å avskjære bostedssituasjon som følge av unntaksbestemmelsen, men ikke har myndighet til å gjøre dette ettersom PPT har konkludert med at det ikke foreligger strid med skatteavtalen. Hvorvidt slike tilfeller vil forekomme kan imidlertid diskuteres. I situasjoner hvor det foreligger spørsmål vedrørende omgåelse av unntaksbestemmelsen og skatteavtale ikke inneholder PPT, vil omgåelsesnormen slik vi ser det kunne anvendes direkte på skatteavtalens bestemmelse.

5.3.4 Lovfesting av omgåelsesnormen

Finansdepartementet fremmet i april 2019 forslag om lovfesting av omgåelsesnormen i skatteloven gjennom innføring av ny § 13-2.¹¹³ Lovforslaget bygger på utredningen i NOU 2016: 5. Formålet er å trekke en tydeligere linje mellom hva som er å anse som skatteplanlegging og skatteomgåelse. Dette vil skape forutsigbarhet for skattyter, og bedre retningslinjer for skattemyndighetene. Dersom forslaget stemmes gjennom, vil bestemmelsene tre i kraft fra inntektsåret 2020.

Lovforslaget medfører endring og presisering av særlig tre forhold ved anvendelse av en eventuell lovfestet omgåelsesregel, sammenlignet med dagens ulovfestede. For det første innebærer lovforslaget at samtlige vilkår for gjennomskjæring skal vurderes fra et objektivt standpunkt. Endringen til objektive vurderingsmomenter vil trolig medføre en redusert terskel for gjennomskjæring og bidra til at skattemyndighetene i større grad enn tidligere vil kunne anvende omgåelsesregelen. Etter vår oppfatning vil ikke Finansdepartementets fokus på objektivitet ha særlig betydning i praksis, da det heller ikke tidligere har vært mulig å benytte et rent subjektivt vilkår ettersom man ikke vet hva skattyter tenker utover de bevis som innhentes. Omgåelsesnormen har dermed allerede båret preg av å ha en form for objektiv tilnærming ved vurdering av skattyters formål.

Videre presiserer departementet at utenlandsk skattebesparelse ikke skal tildeles vekt ved vurdering av forretningsmessig virkninger i forbindelse med disposisjonens egenverdi. Det påpekes også at dersom det finnes

¹¹³ Prop. 98 L (2018-2019)

omgåelsestilfeller som er nevnt i forarbeidene men ikke fulgt opp ved spesielle omgåelsesregler, skal ikke dette uten videre tale i skattyters favør.

Det er flere forhold som taler for lovfesting av omgåelsesnormen. Blant annet vil lovfesting medføre at regelen står i tråd med legalitetsprinsippet, som innebærer at det offentliges inngrep i borgernes rettssfære krever hjemmel i lov.¹¹⁴ Dette vil imidlertid trolig ha større prinsipiell enn praktisk betydning. Videre påpeker Finansdepartementet at lovfesting medføre at regelens innhold blir klarere og skaper økt forutsigbarhet for involverte parter.¹¹⁵ Ettersom regelen ikke kan utformes *for* konkret da den skal dekke omgåelsestilfeller som enda ikke har sett dagens lys, vil imidlertid forutsigbarheten være noe begrenset. En annen ulempe kan være at en årelang rettspraksis ikke til samme grad vil kunne anvendes ettersom vurderingskriteriene vil endres ved lovfesting.

Sett opp mot problemstillingen i denne oppgaven anses det relevant å stille spørsmål ved om Finansdepartementet har tatt stilling til om omgåelsesnormen burde utformes i tråd med ordlyden i PPT, for å skape symmetri mellom misbruksbestemmelsene Norge står overfor. I lys av Norges pågående arbeid og forpliktelser tilknyttet internasjonal bekjempelse av skatteomgåelse ville dette kunne redusert tilfeller hvor omgåelsesnormen og PPT kommer i strid. Dette vil særlig være av betydning for tvister tilknyttet unntaksbestemmelsen i sktl. § 2-2 (8) ettersom man ved en omgåelsesvurdering er avhengig av at PPT har kommet til anvendelse for å kunne gjennomskjære etter norsk internrett. Det kan tenkes at kravet om en total objektiv vurdering av vilkårene legger den norske omgåelsesnormen tettere opp mot PPT. Ulik metodelære kan likevel medføre at bestemmelsen, til tross for nærstående ordlyd, ikke vil komme frem til samme resultat.¹¹⁶

¹¹⁴ Prop. 98 L (2018-2019) s.16

¹¹⁵ Prop. 98 L (2018-2019) s.5

¹¹⁶ Furuseth (2017) s.317

5.4 Delkonklusjon

Slik vi ser det har innføringen av unntaksbestemmelsen i sktl. § 2-2 (8) i stor grad tettet igjen for utnyttelse av internrettslige goder i kombinasjon med skatteavtalebeskyttelse grunnet skatteavtalebosted i annen stat. Dette skaper symmetri mellom fordeler og ulemper skattyter står overfor ved status som hjemmehørende i Norge. Vi ser imidlertid at unntaksbestemmelsen fører med seg nye måter å strukturere seg på for skattemessige formål. Skattyter gis insentiv til tilpasning ved anvendelse av skatteavtaler basert på PoEM for å oppnå bosted i fordelaktige land, og samtidig miste alminnelig skatteplikt til Norge. Økt bruk av MAP som konfliktløsningsbestemmelse ved bostedsvurdering på bakgrunn av skatteavtaler vil imidlertid redusere mulighet for slik tilpasning i fremtiden.

Dersom skattyter aktivt tilpasser seg for å unngå skatteplikt til Norge og blir skatteavtalebosatt i annet land, vil både internrettens ulovfestede omgåelsesnorm og skatteavtalens PPT kunne avskjære forholdet. Ettersom status som hjemmehørende i Norge opphører som følge av skatteavtalebosted foreligger det en forutsetning om strid med skatteavtale for at omgåelsesnormen skal kunne komme til anvendelse på unntaksbestemmelsen. I fravær av strid med skatteavtale vil ikke de norske skattemyndighetene ha grunnlag for å kreve gjennomskjæring ettersom skatteavtaleretten alltid vil begrense internretten. Slik vi ser det blir dermed PPT den avgjørende misbruksbestemmelsen ved omgåelse av unntaksbestemmelsen.

Dersom forslag til lovfesting av den norske omgåelsesnormen vedtas, vil normens innhold endres slik at samtlige momenter vurderes sett fra et objektivt standpunkt. Dette vil legge den norske omgåelsesnormen tettere opp mot PPT, som trolig vil ha positiv innvirkning på håndtering av omgåelsestilfeller tilknyttet unntaksbestemmelsen.

6 Avsluttende betraktninger

Implementering av unntaksbestemmelsen i sktl. § 2-2 (8) var del av en helhetlig omstrukturering av hjemmehørendebegrepet i norsk internrett. Strengere vurderingsmomenter for når selskap anses hjemmehørende i Norge tyder på at innføring av unntaksbestemmelsen er et nødvendig tiltak for avverging av dobbelt bosted. Som følge av at bestemmelsen er den første internrettslige hjemmelen som direkte avhenger av beslutning etter skatteavtale bidrar lovendringen til å knytte Norges regelverk tettere opp mot internasjonale retningslinjer. Dette vil være gunstig ettersom nåtidens selskap i mer eller mindre grad har en form for grenseoverskridende tilhørighet.

Samtidig som det utføres endringer i Norges interne regelverk har det forekommet vesentlige endringer i skatteavtaleretten. I forbindelse med analyse av unntaksbestemmelsen har vi sett at endring til MAP som standard konfliktløsningsbestemmelse ved vurdering av bosted er av særlig betydning. En konfliktløsningsbestemmelse som overlater vurdering til kompetente myndigheter og tilføyer omfattende vurderingsmomenter, vil kunne være et svært gunstig verktøy for avverging av dobbeltbeskatning og skatteomgåelse. Våre undersøkelser indikerer imidlertid at prosessen ikke har nådd sitt fulle potensiale. Slik vi ser det vil innføring av voldgift i skatteavtaler kunne bidra til å effektivisere prosessen, ettersom staten ikke ønsker å gi fra seg beslutningsmyndighet og dermed søker konsensus.

I forbindelse med mulig omgåelse av unntaksbestemmelsen er det interessant å se at det strammes til med misbruksbestemmelser både i norsk internrett og i skatteavtalerett. Lovfesting av omgåelsesnormen vil trolig ikke endre anvendelsen betydelig, men gi et signal utad om at skatteomgåelse tas på alvor. Videre har det i nyere tid blitt traktatfestet både spesielle og generelle omgåelsesregler i mønsteravtalen som tiltak i kampen mot skatteomgåelse. Slike bestemmelser vil avskjære fordeler dersom skattyter handler i strid med skatteavtalen. Det kan likevel tenkes at bestemmelsene i hovedsak vil ha en preventiv effekt på skatteomgåelse. Dette vil ha betydning for omfang av selskap som søker å utnytte unntaksbestemmelsen ved manipulasjon av bosted.

Som følge av at det gjøres vesentlige endringer både nasjonalt og internasjonalt er det å forvente at det vil ta tid før bestemmelsene fungerer effektivt sammen. På lengre sikt vil tiltakene forhåpentligvis føre til et globalt skattesystem hvor konsistens mellom verdiskapning og skattlegging har en sentral posisjon.

7 Referanseliste

Administrative uttalelser og forarbeider

NOU 2014: 13 Kapitalbeskatning i en internasjonal økonomi

NOU 2016: 5 Omgåelsesregel i skatteretten

Prop. 1 LS (2018-2019) Skatter, avgifter og toll 2019

Prop. 15 s (2018-2019) Samtykke til å sette i kraft en multilateral avtale for å gjennomføre endringer i skatteavtaler for å motvirke uthuling av skattegrunlaget og overskuddsflytting, med de foreslåtte valg og forbehold, undertegnet i Paris 7. juni 2017

Prop. 98 L (2018-2019) Endringer i skatteloven og merverdiavgiftsloven (lovfesting av en generell omgåelsesregel)

Utv. 1998 FIN, Finansdepartementets brev av 7. mai 1998.

Utv. 1995 s. 105 FIN Fradrag for konsernbidrag i utenlandsk konsernforhold.

Internasjonale forarbeider

The Vienna Convention of the Law of Treaties, Wien 23. Mai 1969

Bøker og artikler

Finansdepartementet, *Veileder for gjensidig avtaleprosedyre under skatteavtale (MAP)*. (Oslo 2019)

Furuset, Eivind, «En sammenligning av gjennomskjæringsregelen og «principal purposes test»», *Skatterett*, 2016 s. 291-219

Naas, Henning mfl. *Norsk internasjonal skatterett*. 2. utg. (Oslo 2017).

Nordby, Andreas, «Revisor som voldgiftsdommer; voldgift eller ikke voldgift?», *Revisjon og regnskap*, 2017 s. 41-42

Sejersted, Fredrik mfl. *EØS-rett*. 3. utg. (Oslo 2011).

Zimmer, Frederik. *Internasjonal inntektsskatterett*. 5. utg. (Oslo 2017).

Domsregister

Norske dommer:

Rt. 2002 s. 1144 (Kypros-dommen)

Rt. 2002 s. 456 (Hydro-Canada)

Rt. 2006 s. 1232 (Telenor-dommen)

Rt. 2012 s. 1888 (Dyvi-dommen)

Rt. 2014 s. 227 (ConocoPhilips/Tangen 7)

LB-2014-176629-3 (Transocean)

Dommer i EU-/EFTA-domstolen:

C-196/04, Cadbury Schweppes og Cadbury Schweppes Overseas, Sml. 2006 s. I-7995

Høringsnotat og høringssvar

Finansdepartementets høringsnotat – *Endring i skatteloven § 2-2 første ledd.*

Saknr. 15/2550, 16.mars 2017.

Handelshøyskolen BI. (2017) *Høringssvar - Forslag om endring av skatteloven § 2-2 første ledd*, 14. juni 2017

Tax Justice Network Norge. (2017) *Høringssvar - Forslag om endring av skatteloven § 2-2 første ledd*, 16. juni 2017

Databaser:

IBFD Tax Research Platform (krever pålogging). www.ibfd.org. *Country Analysis - corporate taxation*. https://online-ibfd-org.ezproxy.library.bi.no/kbase/#topic=d&N=3+10+5302+4916+6186&ownSubscription=true&Ne=4912&Nu=global_rollup_key&Np=2&colid=4916&Ns=sort_country_one%257C0&rpp=25&WT.i_s_type=Navigation

IBFD Tax Research Platform. www.ibfd.org. *Country Analysis Netherlands – Corporate Taxation*. Oppdatert 1. februar 2019.

IBFD Tax Research Platform (krever pålogging). www.ibfd.org. *Country Key Features*. https://online-ibfd-org.ezproxy.library.bi.no/kbase/#topic=d&N=3+10+5302+4914&ownSubscription=true&Ne=4912&colid=4914&Ns=sort_country_one%257C0%257C%257Ccollection_code%257C0%257C%257Csort_state_province%257C0&rpp=25&WT.i_s_type=Navigation

IBFD Tax Research Platform. www.ibfd.org. *Country Key Features for Ireland*. Oppdatert 11. februar 2018

IBFD Tax Research Platform. www.ibfd.org. *Country Key Features for Malaysia*. Oppdatert 31. januar 2019

IBFD Tax Research Platform. www.ibfd.org. *Country Key Features Singapore*.

Oppdatert 1. mai 2019

IBFD Tax Research Platform. www.ibfd.org. *Country Key Features for Qatar*.

Oppdatert 1. mars 2018

IBFD Tax Research Platform (krever pålogging). *The Territoriality Principle in the World of the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Initiative: The Cases of Hong Kong and Singapore – Part I*. www.ibfd.org. https://research-ibfd-org.ezproxy.library.bi.no/#/doc?url=/linkresolver/static/bit_2017_01_hk_1#bit_2017_01_hk_1_fn_0 Oppdatert 5. Desember 2016

Internettadresser:

Se OECD sine internettsider (oecd.org) <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-about.htm> (januar 2019)

Se NUPIs internettsider (nupi.no) <https://www.nupi.no/Publikasjoner/Innsikt-og-kommentar/Hvor-hender-det/HHD-2017/Skatteparadisene-lekker> (januar 2019)

Se Regjeringens internettside (regjeringen.no) <https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/horing---forslag-om-endring-av-skatteloven--2-2-forste-ledd/id2543809/> (januar 2019)

Se Regjeringens internettsider (regjeringen.no) <https://www.regjeringen.no/no/aktuelt/multilateral-avtale-for-endringer-i-skatteavtaler/id2619693/> (februar 2019)

Se Regjeringens internettsider (regjeringen.no) <https://www.regjeringen.no/no/tema/okonomi-og-budsjett/skatter-og-avgifter/skatteavtaler-mellom-norge-og-andre-stat/id417330/> (mars 2019)

Se Regjeringens internettsider (regjeringen.no) <https://www.regjeringen.no/no/tema/okonomi-og-budsjett/skatter-og-avgifter/skatteavtaler-mellom-norge-og-andre-stat/informasjonsutvekslingsavtaler-og-andre-avtaler-om-administrativ-bistand/id2576003/> (mai 2019)

Se Regjeringens internettsider (regjeringen.no) <https://www.regjeringen.no/no/tema/okonomi-og-budsjett/skatter-og-avgifter/skatteavtaler/skatteavtale-mellom-de-nordiske-land/id651100/> (juni 2019)

Se Regjeringens internettsider (regjeringen.no)

<https://www.regjeringen.no/no/aktuelt/proposisjon-om-lovfesting-av-omgaelsesregelen/id2641779/>(juni 2019)

Se Regjeringens internettsider (regjeringen.no)

<https://www.regjeringen.no/no/tema/europapolitikk/tema/toll-skatt-avgifter/id686229/>(juni 2019)

Se SSBs internettsider (ssb.no) <https://www.ssb.no/statsregn>(januar 2019)

Se TJNNs nettsider (taxjustice.no) <http://taxjustice.no/ressurser/ordliste>(februar 2019)

Lover og forskrifter

Lov 27. november 1992 nr. 109 om gjennomføring i norsk rett av hoveddelen i avtale om Det europeiske økonomiske samarbeidsområde (EØS) m.v. (EØS-loven)

Lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (Skatteloven).

Lov 27. mai 2016 nr. 14 om skatteforvaltning (Skatteforvaltningsloven).

EU direktiver:

Council Directive 77/799/EEC of 19 December 1977. *Concerning mutual assistance by the competent authorities of the Member State in the field of direct taxation* (Mutual Assistance)

OECD-kilder

OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014*. (Paris 2014)

OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*. (Paris 2017)

OECD *Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention*, 2014

OECD *Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention*, 2017

OECD, *Commentary on Article 4*. (Paris, 2014)

OECD, *Commentary on Article 1*. (Paris, 2017).

OECD, *Commentary on Article 4*. (Paris, 2017).

OECD, *Commentary on Article 21*. (Paris, 2017).

OECD, *Commentary on Article 25*. (Paris, 2017).

OECD, *Commentary on Article 29*. (Paris, 2017).

OECD, *Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 - 2015 Final Report*. (Paris 2015). doi:<http://dx.doi.org/10.1787/9789264241138-en>

OECD, *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 – 2015 Final Report*. (Paris 2015).
doi:<http://dx.doi.org/10.1787/9789264241695-en>

OECD, *Prevention of Treaty Abuse - Peer Review Report on Treaty Shopping: Inclusive Framework on BEPS: Action 6*, (Paris 2019).

doi:<http://dx.doi.org/10.1787/9789264290389-en>

OECD, *Making Dispute Resolution More Effective – MAP Peer Review Report, Norway (Stage 1): Inclusive Framework on BEPS: Action 14*. (Paris 2018).

doi:<http://dx.doi.org/10.1787/9789264290389-en>

OECD, *Manual on effective mutual agreement procedures (MEMAP)*, 2007

<http://www.oecd.org/ctp/dispute/manualoneffectivemutualagreementprocedures-index.htm>

Skatteavtaler

Overenskomst mellom de nordiske land for å unngå dobbeltbeskatning med hensyn til skatter på inntekt og formue (nordisk skatteavtale) av 2008.

Skatteavtalen mellom Norge og Malaysia av 1970.

Skatteavtalen mellom Norge og Singapore av 2009.

Skatteavtalen mellom Norge og Qatar av 2009.

Skatteavtalen mellom Norge og Malta av 2012.

Skatteavtalen mellom Norge og Nederland av 2013.

Skatteavtalen mellom Norge og Storbritannia av 2013.

Skatteavtalen mellom Norge og Sveits av 2015.