



Handelshøyskolen BI

GRA 19204 Masteroppgave i regnskap og revisjon

Thesis Master of Science 100% - W

Predefinert informasjon

Startdato:	10-01-2022 09:00 CET	Termin:	202210
Sluttdato:	01-09-2022 12:00 CEST	Vurderingsform:	Norsk 6-trinns skala (A-F)
Eksamensform:	T		
Flowkode:	202210 10933 IN17 W T		
Intern sensor:	(Anonymisert)		

Navn:

Henrik Ask Mong, Petter Gerhardsen Berge

Informasjon fra deltaker

Tittel *: Åpner artikkel 29 i OECD sin modellskatteavtale opp for gjennomskjæring selv om vilkårene for «beneficial owner» er oppfylt?

Navn på veileder *: Eivind Furueth

**Inneholder besvarelsen
konfidensielt
materiale?:** Nei

**Kan besvarelsen
offentliggjøres?:** Ja

Gruppe

Gruppenavn: (Anonymisert)
Gruppenummer: 15
**Andre medlemmer i
gruppen:**

Innholdsfortegnelse

Sammendrag	1
1. Innledning	3
1.1 Problemstilling	3
1.2 Bakgrunn for problemstilling	3
1.3 Metode	4
2. Generelle emner	5
2.1 OECD Tax Model Convention	5
2.2 Kildeprinsipp og globalinntektsprinsipp	7
2.3 «The golden rule»	7
2.4 Skatte-tilpasning, -omgåelse og -unndragelse	8
2.4.1 Transocean-saken	9
2.5 Traktattolkning	10
2.5.1 Wien-konvensjonen	11
2.5.2 OECDs kommentarer til modellskatteavtalen	14
3. Beneficial Owner	15
3.1 Bakgrunn	15
3.2 Formål og traktattekst	15
3.3 Omgåelsesregel eller tilordningsregel	17
3.4 Nasjonal vs. internasjonal tolkning	18
3.5 Hvilke momenter legges vekt på	19
3.6 <i>Prévost Car-dommen</i>	20
3.6.1 Faktum	21
3.6.2 Dom	22
4. Principal Purpose Test	24
4.1 BEPS og bakgrunn for PPT	24
4.2 Traktattekst og vilkår	27
4.2.1 Det subjektive vilkåret	28
4.2.2 Det objektive vilkåret	30
4.3 Bevisbyrde og adgang til anvendelse	31
4.4 Eksempler i kommentarene	34
5. LOB-reglene	35
6. Samspillet mellom nasjonale og internasjonale regler	38
6.1 Innledning	38
6.2 Generelle omgåelsesregler i norsk skatterett og OECDs modellskatteavtale	40
6.3 Rekkevidde	41
6.4 Anvendelse av nasjonale regler ved misbruk av skatteavtaler	42
7. Illustrerende eksempel	44
8. Åpner Wien-konvensjonen for tolkning av skatteavtalens formål i vurderingen om et selskap er å anse som «beneficial owner»?	48
8.1 Traktattekst	48

8.2 Enkeltbestemmelsens vs. skatteavtalens formål	48
8.3 Formål med begrep vs. formål med disposisjon	50
9. Kan PPT-regelen anvendes dersom en skattyter er å anse som «beneficial owner»?	52
9.1 Skatteavtalens formål vurderes ved to anledninger	52
9.2 Dobbelt ikke-beskatning	53
9.3 PPT-regelen	53
10. LOB-reglene som et virkemiddel mot «treaty shopping»?	56
11. Sammenfatning	60
12. Kilder	61
12.1 Lover	61
12.2 Forarbeider	61
12.3 Dommer	61
12.3.1 Norge	61
12.3.2 Canada	61
12.4 Traktater	61
12.5 Faglitteratur	61
12.6 Artikkel i tidsskrift, artikkelsamlinger og aviser	62
12.7 Rapporter	63
12.8 Utgivelser i OECD	64
12.9 Forelesninger	64
12.10 Nettsider	65

Sammendrag

Oppgaven tar for seg to omdiskuterte regler i OECDs modellskatteavtale, nemlig artikkel 10 om «beneficial owner» og den generelle omgåelsesregelen i artikkel 29 (9), «The Principal Purpose Test». Vi har sett på sammenhengen mellom dem og særlig adgangen til å anvende «The Principal Purpose Test» dersom skattyter allerede er å anse som «beneficial owner». Bakgrunnen for temaet er det faktum at store konserner i dag oppretter selskapsstrukturer i hele verden med de formål å minimere skattekostnadene sine. Ved å sende utbyttene sine gjennom selskaper i land med mindre skattetrykk, unngår konsernene høye skattesatser i enkelte land. I tillegg til tapt inntektsbeskatning hos den enkelte stat, skapes en urettferdig konkurransefordel for ressurssterke internasjonale selskaper med den følge at alminnelige skattebetalers frivillige etterlevelse undergraves. Gjennom OECDs modellskatteavtale art. 10 og 29 (9) forsøker OECD å forhindre denne typen skatteomgåelse. Art. 10 om «beneficial owner» er en tilordningsregel som fremsetter visse krav til skattyters rettigheter til utbyttet dersom skatteavtalens fordeler skal komme til anvendelse. Art. 29 (9) er en generell omgåelsesregel hvor skattyters intensjoner ved disposisjonen vurderes, i tillegg til at disposisjonen vurderes opp mot skatteavtalens formål. De to vilkårene refereres henholdsvis til som det subjektive og det objektive vilkåret.

Funnene i oppgaven tyder på at reglene ikke nødvendigvis overlapper hverandre, men at adgangen til å bruke «The Principal Purpose Test» er begrenset til grove tilfeller av omgåelse. For det første vurderes skatteavtalens formål allerede ved tolkningen av begrepet «beneficial owner», jf. Wienkonvensjonen art. 31. Dette innebærer at når disposisjonen skal vurderes opp mot skatteavtalens formål etter OECDs modellskatteavtalen art. 29 (9) vil det kreve mer for å omgjøre en avgjørelse dersom skattyter allerede er å anse som «beneficial owner». En grundig gjennomgang av det subjektive vilkåret i «The Principal Purpose Test» støtter opp om at tilgangen må forstås som noe snever. Isolert sett kan vilkårets ordlyd indikere at det foreligger en vid tilgang for skattemyndigheter til å anvende gjennomskjæringsregelen, men regelens kommentarer tilbakeviser dette. Formuleringen «*not lightly assumed*», sett i sammenheng med at regelen skal være en speiling av den tidligere ulovfestede omgåelsesregelen «the guiding

principal», utgjør hovedtyngden av argumentene.

Likevel er det ikke slik at regelen aldri kan anvendes. Etter OECDs kommentarer virker det klart at regelen har sitt anvendelsesområde, og at en avgjørelse etter art. 10 ikke skal stå i veien for en vurdering etter «The Principal Purpose Test». Dersom regelen hadde vært overflødig, ville dette også mest sannsynlig vært i uoverensstemmelse med skatteavtalens formål. Hvorvidt artikkel 29 kan gjennomskjære en avgjørelse om «beneficial owner» koker ned til en vurdering om graden av omgåelse rundt artikkel 10.

Til slutt har vi også sett på LOB-reglens rolle i en omgåelsesproblematikk. Tematikken er ikke gjennomgått på en tilstrekkelig utfyllende måte for å komme til en konklusjon, da vi anser at emnet ligger utenfor problemstillingens rekkevidde. Vi mener likevel at regelverket må belyses til en viss grad ettersom det er en viktig del av OECDs arbeid for å hindre omgåelse.

1. Innledning

1.1 Problemstilling

Åpner artikkel 29 i OECD sin modellskatteavtale opp for gjennomskjæring selv om vilkårene for «beneficial owner» er oppfylt?

1.2 Bakgrunn for problemstilling

Gjennom å fordele beskatningsrett mellom land og hindre dobbeltbeskatning for selskaper og personer, blir skatteavtaler i dag brukt verden rundt for å fremme handel og samarbeid mellom land. Men skatteavtaler kan også misbrukes til å unngå beskatning. Dette er et problem «Organization for Economic Co-operation and Development» (Herfra: OECD) har prøvd å få bukt med i mange år.¹ I 2017 kom OECD med en oppdatert versjon modellskatteavtalen sin. Et av målene med endringene var å ta for seg det økende problemet med omgåelse av skatt internasjonalt. En ny generell omgåelsesregel, «the Principal Purpose Test» (PPT-regelen), ble lansert blant annet for å fange opp tilfeller av såkalt «treaty shopping» som ikke omfattes av «beneficial owner»-bestemmelsen, nemlig art. 10 (2) om kildeskatt på utbytte.² For at en skattyter skal kunne betale redusert skatt til kildestaten etter OECDs modellskatteavtale er det nemlig et krav om at vedkommende er kvalifisert til å kalle seg «beneficial owner» av det mottatte utbyttet.³ Begrepet «beneficial owner» har ingen uttømmende definisjon i avtalen, og det har på denne bakgrunn vært omfattende diskutert siden dets innførsel i modellskatteavtalen i 1977. Begrepet diskuteres omfattende i oppgaven, og oppgaven vil reise spørsmål rundt samspeillet mellom «beneficial owner»- og «PPT»-regelen. Som beskrevet ovenfor, skal sistnevnte regel ta for seg tilfellene der skattyter kvalifiserer til «beneficial owner»-tittelen, men likevel anses å omgå reglene i skatteavtalen og handle imot skatteavtalens formål. I oppgaven ønsker vi å undersøke adgangen til å anvende denne nye generelle omgåelsesregelen på tilfeller hvor skattyter allerede er kvalifisert som «beneficial owner» av et utbytte.

¹ OECD (u.å.) 1

² OECD (u.å.) 2

³ OECD MTC art. 10 (2)

1.3 Metode

Det er benyttet juridisk metode for å analysere oppgavens problemstilling.

Metodiske utfordringer som har oppstått underveis har blitt behandlet omgående.

2. Generelle emner

Oppgaven tar for seg en teknisk vurdering av enkeltbestemmelser i OECDs modellskatteavtale og dette forutsetter en forståelse for sentrale emner og prinsipper i skatteretten. I dette kapitlet er det gjennomgått det som etter forfatters mening er det mest grunnleggende.

2.1 OECD Tax Model Convention

OECD er en internasjonal organisasjon som jobber med å skape retningslinjer for å fremme økonomisk, sosialt og miljømessig samarbeid og utvikling.⁴

Organisasjonen har 38 medlemsland og samarbeider med over 100 land.⁵ OECD startet i 1963 på sine første pennestrøk på en modellskatteavtale som skulle gjøre det enklere for land å handle med hverandre.⁶ Modellskatteavtalen brukes i dag som utgangspunktet for skatteavtaler mellom land i hele verden med formål om å øke handel og samarbeid, gjennom å unngå dobbeltbeskatning, misbruk og unngåelse.⁷ Det er denne skatteavtalen som behandles i oppgaven.

Omfanget av etablerte skatteavtaler i verden er enormt. Det er en kjent sak at de fleste skatteavtaler bygger på OECD sin mønsterskatteavtale og at en mindre del har grunnlag i FNs mønsterskatteavtale. Det betyr likevel ikke at alle skatteavtaler mellom ulike land er identiske. Tvert om er enhver skatteavtale et resultat av forhandling mellom to kontraherende stater. Forhandlingene kan medføre vesentlige forskjeller i skattesatser som kan pålegges skattytere i de ulike avtalene. Forskjellene åpner for en internasjonal skatteplanlegging, men også mulighet for misbruk av skatteavtaler.

Internasjonale skatteavtaler har som hovedformål å minimere risiko for juridisk dobbeltbeskatning og øke handel av varer og tjenester på tvers av landegrensener ved å allokere skattejurisdiksjon mellom partene i skatteavtalen. Av enkelte vil

⁴ OECD (u.å.) 3

⁵ OECD (u.å.) 4

⁶ OECD (u.å.) 5

⁷ OECD (u.å.) 1

likevel skatteavtalene kunne utnyttes på en slik måte at beskatning unngås. En av de vanligste metodene for misbruk kalles «Treaty Shopping»⁸. Strategien implementeres ved å etablere en selskap i et tredjeland uten en naturlig tilknytning til den forretningsmessige aktiviteten, et såkalt skallselskap, for å utnytte gunstige vilkår i landets skatteavtale. Essensen er at de gunstige vilkårene ville vært utilgjengelige for skattyter dersom konsernet var strukturert på en mer direkte måte mellom to land.⁹ Dette kan illustreres gjennom et kort eksempel:

Et selskap i land A ønsker å betale et vesentlig utbytte til sitt morselskap i land B. Det foreligger ikke en skatteavtale mellom land A og B. Land A kan da ilegge kildeskatt på dette utbyttet med en sats på 25% etter internrettslige regler. Land B og C er en del av EU og selskapet vet at det foreligger en skatteavtale mellom land C og A som medfører at satsen for kildeskatt er redusert til 10% for rettmessig eier av et utbytte. Gjennom EU-retten kan det ikke ilegges kildeskatt på utbytter betalt fra land C til B. Morselskap i land B oppretter derfor et selskap i land C, og det gjøres en disposisjon hvor selskapet i land C blir eier av selskapet i land A. Utbyttet fra land A vil nå gå gjennom land C, og selskapet kan utnytte de gunstige vilkårene i skatteavtalen mellom de to landene. Gjennom EU-reglene betales det ikke kildeskatt på utbyttet fra land C til B, og på lik linje betales det heller ikke skatt på mottatt utbytte. Morselskap i land B har dermed redusert kildeskatten på utbyttet fra 25% til 10%.

Det har i lengre tid vært et voksende problem med omgåelse av skatteregler og internasjonal skatteplanlegging. Selskapsstrukturer blir mer komplekse og i en globalisert verden er omfanget av kapital og eiendeler som flyttes over landegrenser svært omfattende. Som beskrevet over er formålet med skatteavtaler å minimere juridisk dobbeltbeskatning på disse transaksjonene, men dette

⁸ Treaty Shopping defineres av OECD som en analyse av skatteavtalebestemmelser for å strukturere en internasjonal transaksjon for å dra fordel av en bestemt skatteavtale. Begreper brukes normalt om en situasjon der en person som ikke er bosatt i noen av traktatlandene etablerer en enhet i et av traktatlandene for å oppnå traktatfordeler. OECD (u.å) 6.

⁹ European Parliamentary Research Service (2018) s. 29-30

medfører også en betydelig risiko for misbruk av avtalene. OECDs medlemsland gjør derfor også et omfattende arbeid med å redusere muligheter og åpninger for denne type misbruk.

2.2 Kildeprinsipp og globalinntektsprinsipp

Et av hovedmålene ved skatteavtalene er å unngå juridisk dobbeltbeskatning.¹⁰ Dobbeltbeskatning i juridisk forstand er at den samme inntekten skattlegges i mer enn en stat i likeartede skatter hos den samme skattyteren, og det er denne type dobbeltbeskatning skatteavtalene setter søkelys på.¹¹ Det vanlige er at statene opererer med et globalinntektsprinsipp og et kildeprinsipp.

Globalinntektsprinsippet innebærer at skattyter skal skattlegges for alle inntekter til landet hvor skattyter er skattemessig hjemmehørende, mens kildeprinsippet går ut på at inntekten skal skattlegges der den er opptjent. Ettersom prinsippene kan overlappe hverandre, har land utarbeidet skatteavtaler som skal avgjøre hvilken stat som kan skattlegge den aktuelle disposisjonen. I en avgjørelse om hvorvidt en skattyter er å anse som «beneficial owner»¹² vil målet være å avgjøre hvor skattyter er skattepliktig og da er dette to av prinsippene som legges til grunn.

2.3 «The golden rule»

Et annet viktig prinsipp ved OECD sin modellskatteavtale er at skatteavtaler kun kan innskrenke en stats beskatningsrett. Det innebærer at dersom et skattesubjekt gjennom nasjonale regler havner utenfor beskatning, vil ikke en skatteavtale kunne øke skattesatsen på den samme disposisjonen. Regelen er omtalt som «the golden rule»,¹³ og bakgrunnen for denne er dualismeprinsippet. Dualisme går ut på at nasjonal rett og folkeretten er to adskilte rettssystemer. I rettsstater med en dualistisk tilnærming kan man altså ikke bygge rettigheter og plikter direkte på folkeretten, men er avhengig av at de folkerettslige forpliktelsene gjennom

¹⁰ OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full version), s. 27.

¹¹ Folkvord (2018), s. 1025.

¹² «beneficial owner» fremkommer i artikkel 10 i OECD MTC. Bestemmelsen er omfattende gjennomgått i kapittel 3.

¹³ Folkvord (2018), s. 1020.

henvisning eller gjengivelse i nasjonal språkdrakt gjør den folkeregelen til en nasjonal regel.¹⁴ Norge er en dualistisk stat, og det innebærer at norske skattemyndigheter ikke kan påberope seg skatteavtaler som hjemmel for økt beskatning for norske subjekter så lenge skatteavtaler er en del av folkeretten.¹⁵ At skatteavtalene kan lempe beskatning er imidlertid nedfelt i norsk formell lov, og disse bestemmelsene vil norske borgere kunne påberope seg.¹⁶

«The golden rule» har relevans for oppgaven ettersom den illustrerer en stor begrensning i adgangen for nasjonale skattemyndigheter til å skattlegge subjekter.

2.4 Skatte-tilpasning, -omgåelse og –unndragelse

De seneste årene har det blitt økt fokus på skatteomgåelse, unndragelse og tilpasning. Store informasjonslekkasjer som «Panama Papers»¹⁷ og «Paradise Papers»¹⁸ har satt søkelyset på hvordan store og små foretak opererer for å tilpasse seg de relevante skattereglene for å minimere den totale skattekostnaden.

I Norge belyste Transocean-saken (se kapittel 2.4.1) hvordan «beneficial owner»-bestemmelsen kunne føre til redusert skatt, og i utlandet har både Prévost Car (se kapittel 3.6) og Velcro-saken¹⁹ omfattet samme tema. På den ene siden kan det hevdes at hvert selskap har en plikt til å minimere skattekostnaden for å gjøre resultatet best mulig for aksjeeierne. Dersom dette foregår innenfor kategorien skattetilpasning eller lovlig skatteplanlegging er det ikke ulovlig.²⁰ På den andre siden går det en grense hvor skattyter ikke lenger tilpasser seg reglene for å minimere skatt, men bryter dem. Dette kan gjøres gjennom å oppgi uriktig eller mangelfull informasjon til myndighetene. Denne typen aktivitet er ulovlig og kategoriseres som unndragelse.²¹ Tilpasning og unndragelse er ytterpunktene, og

¹⁴ Ot.prp. nr. 3 (1998-1999) s. 12

¹⁵ Folkvord (2018), s. 1020.

¹⁶ Se dobbeltbeskatningsavtaleloven § 1 og Skatteloven § 2-37 (1)

¹⁷ Harding (2016)

¹⁸ Garside (2017)

¹⁹ Deloitte (2012)

²⁰ Furuseth (2021) 1

²¹ Anker-Sørensen (2018) s. 124.

imellom ligger omgåelse som er i gråsonen. Grensene mellom skattetilpasning, omgåelse og unndragelse er omdiskutert, og det kan være vanskelig å trekke en klar linje for hva som er lovlig og ulovlig.²² I oppgaven diskuteres det hvorvidt en tilpasning til OECD MC art. 10 (2) om redusert kildeskatt kan føre til omgåelse og at skattyter dermed ikke får rett på fordelene etter avtalen.

2.4.1 Transocean-saken

En dom som illustrerer noe av problematikken med tilpasning og omgåelse er den nevnte Transocean-saken. Transocean-saken ble av mange kalt «Norgeshistoriens største skattesak» og var et stort og omfattende sakskompleks som tok mange år å behandle. Saken inneholdt fire punkter for skattesaker og et punkt for regnskapsføring av goodwill.²³ Relevant for vår oppgave er skattesaken som dreier seg om utbytteutdeling, heretter «utbyttesaken». Kjernen i saken var et utbytte på 2,6 milliarder som gikk fra det norske selskapet Transhav AS, heretter «THAV», til det danske selskapet Transocean Offshore Holding ApS, heretter «TOHA». Utbytteutdelingen skjedde den 6. juni 2001. På det tidspunktet eide TOHA 100% av aksjene i THAV. 10 dager senere utbetales utbyttet videre fra TOHA til selskapets to eiere, nemlig Cayman Island-baserte Transocean Offshore International Ventures Ltd, heretter «TOIVL», og Transocean Offshore Limited, heretter «TOL», fra samme land. Begge selskapene var eid av Cayman Island-selskapet Transocean Sedco Forex Inc, heretter «TSF», som var konsernspiss. I etterkant av utbytteutdelingen ble samtlige norske og danske datterselskaper avvirket. Det skal nevnes at utbytteutdelingen på 2,6 milliarder var uomtvistet i saken, tross at 2135 MNOK opprinnelig var innbetalt kapital i THAV.²⁴

I 2004 ble det sendt en varslingsbrev fra Skatt Vest, rettet mot THAVs rapporterte ligningspapirer fra 2001. De mistenkte at utbyttet fra Norge i realiteten hadde endt opp hos selskaper på Cayman Islands, og at Norge hadde krav på kildeskatt etter sktl. § 10-13. I 2011 og 2013 ble det tatt ut tiltaler mot selskaper og rådgivere, og disse baserte seg på at det var oppgitt feilaktige opplysninger ved innlevering av selvangivelse og senere svarbrev. Skattemyndighetene mente at TSF-systemet

²² Furuseth (2021) 1

²³ Holen (2016)

²⁴ Riksadvokaten (2017), avsnitt 2.3.1.

hadde gitt uriktig informasjon ved å ikke fortelle om utbyttestrømmen og bevisst overdrevet TOHAs rolle som selskap. TSF påstod at den reelle ledelsen som tok utbyttebeslutningen lå i Danmark. Skattemyndighetene mente denne lå i konsernets skatteavdeling i Houston. De hevdet videre at TOHA kun var et gjennomstrømningselskap uten aktivitet.²⁵

I tingretten kokte saken ned til hvem som var virkelig rettighetshaver av utbyttet. I henhold til Norges skatteavtale med Danmark kan utbytter betales fritt for kildeskatt til selskap i det andre landet dersom morselskapet eier mer enn ti prosent, forutsatt at det mottakende selskapet er «beneficial owner». Hva som ligger i begrepet «beneficial owner» vil bli nærmere gjort rede for i kapittel 3. Videre ble det vurdert om Norge kunne gjennomskjære avgjørelsen gjennom sin ulovfestede gjennomskjæringsregel og likevel få krav på kildeskatt. Retten kom frem til at reduisering av skattekostnader ikke var hovedformålet med disposisjonen og at gjennomskjæring derfor ikke var tillatt. Skattemyndighetene fikk på den bakgrunn ikke medhold i utbyttesaken.²⁶

Den ovennevnte sak er Norges eneste skattesak som omhandler anvendelsen av «beneficial owner»-begrepet. Siden har det kommet nye omgåelsesregler i skatteavtalene og fritaksmetoder gjennom EØS-retten. Kanskje kunne resultatet sett annerledes ut ved anvendelse av disse. En forståelse av omgåelsesreglene i sammenheng med OECD MC art. 10 om «beneficial owner» vil derfor være viktig for å avklare hva som er gjeldende rett.

2.5 Traktattolkning

En skatteavtale er en folkerettslig traktat som regulerer avtalelandenes beskatningsrett overfor skattytere hjemmehørende i et eller flere av avtalelandene mellom to eller flere stater.²⁷ Innenfor folkeretten har man utviklet bindende regler om traktattolkning som må følges av alle folkerettssubjekter ved tolkning av traktater. Det innebærer at det ved traktattolkning gjelder andre spilleregler enn de som norsk rett eller EU-retten oppstiller.²⁸ I Norge har vi riktignok dualisme,

²⁵ Riksadvokaten (2017), avsnitt 2.3.1.

²⁶ Riksadvokaten (2017), avsnitt 2.3.2.

²⁷ Universitetet i Oslo (u.å.)

²⁸ Zimmer (2017), s. 79

men det er sikker rett at det ved tolkning av traktater er de folkerettslige tolkningsprinsippene som er styrende. De tre viktigste kildene ved tolkning av OECDs skatteavtaler er Wien-konvensjonens regler om traktattolkning, OECDs kommentarer til modellskatteavtalen og relevante dommer. En forståelse av hvordan traktater tolkes er helt avgjørende for problemstillingen, ettersom den sammenligner to traktatrettslige bestemmelser.

2.5.1 Wien-konvensjonen

Det er Wien-konvensjonen, inngått i 1969, som sier noe om hvordan traktater skal tolkes. Konvensjonen er undertegnet av mange land, men ikke Norge. Likevel er det slik at konvensjonens artikkel 31-33 om traktattolkning er å anse som folkerettslig sedvanerett, noe som innebærer at de får anvendelse også i Norge.²⁹ I Wien-konvensjonens artikkel 31 (1) finner vi hovedregelen for tolkning av traktater:

A treaty shall be interpreted in good faith in accordance with the ordinary meaning to be given to the terms of the treaty in their context and in the light of its object and purpose.³⁰

For det første angir bestemmelsen at traktatens ordlyd er utgangspunktet ved tolkningen. Dette representerer det objektive tolkningsprinsippet i traktattolkningen, som går ut på at den objektive vurderingen av det som faktisk står i avtalen som skal veie tyngst.³¹ Prinsippet skal sikre at tolkningen ikke strekkes lengre enn det som var avtalepartenes intensjon ved inngåelsen, og forhindre at suverenitetsprinsippet krenkes.³²

Videre fremkommer det at traktaten skal tolkes i «good faith» (god tro), i dens «context» (kontekst) og «in the light of its objective and purpose» (i lys av formålet). Det er med andre ord ikke bare den objektive tolkningen av ordlyden som får betydning. Det følger av konvensjonens Art. 31 (2) at det med «context» menes at teksten må leses i sammenheng når bestemmelsen tolkes.³³ Preambel og

²⁹ Skaar (2006), s. 50

³⁰ VCLT art. 31 (1).

³¹ Skaar (2006), s. 50.

³² Skaar (2006), s. 56.

³³ VCLT art. 31 (2).

avtaler inngått rundt traktaten kan også ses til ved tolkningen. Videre skal teksten ikke forstås kun etter dagligdags tale, men også etter teknisk betydning i skatteretten.³⁴ Partenes mening bak forståelsen av et begrep kan tillegges vekt dersom dette er etablert ved intensjon, jf. Wien-konvensjonen 31 (4)³⁵, og et begrep kan dermed få «*special meaning*» eller skatterettslig teknisk betydning.³⁶ Dette øker sjansen for en autonom forståelse av avtalen.

Det siste elementet av den språklige forståelsen i Wien-konvensjonens Art. 31 (1) er at reglene skal forstås i lys av traktatens formål. Hvorvidt det betyr formålet med enkeltbestemmelsen eller skatteavtalens overordnede formål er usikkert. Dette vil diskuteres i kapittel 8.2. Hovedformålet bak de fleste skatteavtaler er dog å hindre juridisk dobbeltbeskatning og misbruk. For å få til dette er det viktig at avtalepartene er enige om tolkning av de ulike bestemmelsene. Med andre ord søkes en ensartet tolkning som fordeler rettferdig mellom partene og som begge kan slutte seg bak. En slik ensartet forståelse vil også skape forutberegnelighet for skattyter.³⁷ Når skatteavtalens formål benyttes som rettskilde utgjør ikke dette en selvstendig rettskilde gjennom språklig tolkning av Wien-konvensjon 31 (1). Siden det er ordlyden i den enkelte bestemmelsen som er utgangspunktet, skal skatteavtalens formål anvendes kun for å gi veiledning for å tolke ordlyden i bestemmelsen.³⁸ Konkret for vår oppgave vil dette bety at formålet til OECDs mønsteravtale, som er å forhindre misbruk og dobbeltbeskatning, kan benyttes for å tolke begrepet «beneficial owner», ettersom begrepet ikke gis en uttømmende definisjon i avtalen.

Videre er det en begrensning ved formålstolkning at formålet bare kan tillegges vekt så lenge det allerede er støtte for det i ordlyden.³⁹ Denne begrensningen var tema i «Pretty-saken» som ble behandlet av Den Europeiske Menneskerettsdomstolen i 2002. Saken omhandlet en MS-plaget kvinne som søkte om tillatelse hos den britiske stat til at hennes mann kunne utføre aktiv dødshjelp på henne uten straffeforfølgelse. Hun mente at retten til å selv

³⁴ Zimmer (2017), s. 80.

³⁵ VCLT art. 31 (4).

³⁶ Zimmer (2017), s. 80.

³⁷ Zimmer (2017), s. 80.

³⁸ Skaar (2006), s. 51.

³⁹ Zimmer (2017), s. 81.

bestemme om hun skulle fortsette å leve eller ikke kunne innfortolkes i Den Europeiske Menneskerettskonvensjonen art. 2 om retten til liv. Et av argumentene hennes var at et av formålene med EMK var «å fremme selvbestemmelse og beskytte menneskeverdet» og at dette burde vektlegges i vurderingen. Domstolen fokuserte imidlertid på bestemmelsens ordlyd og kom til at retten til aktiv dødshjelp ikke hadde støtte i denne. Å innfortolke aktiv dødshjelp i konvensjonens formål, for å deretter anvende formålet som kilde til å tolke art. 2, var ikke tilstrekkelig ettersom ordlyden kun omhandlet retten til liv. Dessuten ble det av domstolen fremhevet at formålet etter Wien-konvensjonen kun er en supplerende tolkningsfaktor. Domstolen konkluderte derfor med at tillatelsen ikke lot seg godkjenne uten en endring av ordlyden i EMK art. 2, og kvinnen fikk altså ikke medhold.⁴⁰

I dag tas det likevel større hensyn til formålsbetraktninger enn tidligere. På 1800 og 1900-tallet vektla man i stor grad statenes suverenitetsprinsipp gjennom anvendelse det restriktive tolkningsprinsippet.⁴¹ Effektivitetsprinsippet har i senere tid blitt en viktig tolkningsfaktor. Effektivitetsprinsippet innebærer at det tolkningsresultatet som effektivt gjør det mulig å oppnå formålet med avtalen i større grad blir foretrukket, selv om det kan føre til at staters suverenitet innskrenkes noe. Müller skriver:

For eksempel skal enhver tolkning som gjør deler av traktaten overflødig eller ineffektiv unngås. En slik tolkning, selv om den er basert på ordlyden og konteksten, kan tyde på at den er i strid med traktatens formål.⁴²

Ettersom det likevel er traktatens ordlyd som er utgangspunktet for forståelsen av traktater, er det den objektive teorien som er tyngst representert ved tolkning av traktater, jf. Wien-konvensjonen.⁴³ Det vil samtidig være slik at parter søker hverandres forståelse av ord og uttrykk, og dette vil naturligvis få betydning for tolkningen. Sett i sammenheng med at avtalen skal tolkes i lys av formål, gjør dette gjør at den subjektive teorien og den teleologiske teorien også er hensyntatt

⁴⁰ Müller (2017), s. 244.

⁴¹ Müller (2017), s. 245.

⁴² Müller (2017), s. 241.

⁴³ Skaar (2006), s. 52.

som kilder til tolkning. Disse tre teoriene utgjør kildene i Wien-konvensjonen og tillegges stor vekt.⁴⁴

For problemstillingen er det særlig den teleologiske teorien som er relevant, ettersom vi ønsker å undersøke hvorvidt en formålsvurdering i PPT-regelen er overflødig, som følger av at det allerede er gjort en formålsvurdering ved tolkningen av «beneficial owner».

2.5.2 OECDs kommentarer til modellskatteavtalen

For å veilede brukerne av OECDs skatteavtaler, utarbeides det kommentarer til de enkelte bestemmelsene i modellskatteavtalen. Disse kan sammenlignes med forarbeider. Ifølge Wien-konvensjonens Art. 32 er forarbeider kun en supplerende rettskilde i traktattolkning.⁴⁵ Det betyr at forarbeider til traktater kun skal kunne gi støtte til en løsning som allerede er nådd ved de primære kildene eller dersom løsningen er «tvetydig eller uklar» eller «absurd eller urimelig». På tross av dette er OECDs kommentarer til modellskatteavtalen av svært stor betydning når det kommer til tolkningen av begrepene i avtalen. Dette er etablert kunnskap, og har kommet til uttrykk i flere høyesterettsdommer.⁴⁶ Det er imidlertid noe usikkerhet knyttet til hvordan dette lar seg gjøre, ettersom forarbeider i utgangspunktet kun er en supplerende rettskilde i traktatretten. De tre vanligste synspunktene er at 1) kommentarene veileder det som er ment til å gi «*the ordinary meaning*» etter Wien-konvensjonens Art 31 (1), 2) kommentarene utgjør «*a special meaning*» som begge parter hadde med intensjon å lage ved avtaleinngåelse, jf. Wien-konvensjonen Art. 31 (4), eller 3) kommentarene anses som en del av «*the context*», jf. Wien-konvensjonen Art. 31 (1), og dermed utgjør en av de tre hovedkildene til tolkningen.⁴⁷ Kommentarene anvendes gjennom hele oppgaven, og vil som tidligere nevnt være av stor betydning når det kommer til å finne mening til bestemmelsene som gjennomgås i problemstillingen.

⁴⁴ Skaar (2006), s. 52.

⁴⁵ VCLT art. 32.

⁴⁶ Zimmer (2017), s. 84.

⁴⁷ Zimmer (2017), s. 84.

3. Beneficial Owner

Oppgaven tar for seg de to bestemmelsene art. 10 (2) og art. 29 (9) om henholdsvis «beneficial owner» og «Principal Purpose Test». Begge er subjekter for en omfattende gjennomgang. Ved tolkningen av «beneficial owner» vil vi se på bestemmelsen i lys av traktattekst, Wien-konvensjonen, OECDs kommentarer og dommer. Vi anser disse rettskildene som helt sentrale for å få en tilstrekkelig forståelse av bestemmelsen, for å vurdere samhandlingen med PPT-regelen.

3.1 Bakgrunn

Uttrykket «beneficial owner» er et anerkjent begrep innen internasjonal skatterett og blir brukt for å avklare hvem som er virkelig rettighetshaver av et utbytte, renter eller royalties i henhold til OECDs art. 10, 11 og 12. Relevant for vår oppgave er særlig art. 10 (2) som omhandler utbytte. Begrepet har vært diskutert i mange år da verken OECD eller FNs mønsteravtale noen gang har definert begrepet. Uttrykket «beneficial owner» er eldgammelt, og har siden 1100-tallet blitt brukt for å skille mellom rettmessige og juridiske eiere. Det var likevel ikke før i 1977 at begrepet dukket opp OECDs modellskatteavtale.⁴⁸

3.2 Formål og traktattekst

«Beneficial owner»-begrepet kommer først til syne i OECD's modellskatteavtale artikkel 10 (2). Bestemmelsen omhandler kildeskatt på utbytte utgående fra et land til mottaker som er skattemessig hjemmehørende i et annet land. Art. 10 åpner for å redusere den internrettslige skattesatsen til kildestaten gjennom skatteavtalen, og skal i utgangspunktet blant annet hindre dobbeltbeskatning.⁴⁹ At mottakeren av utbyttet skal være «beneficial owner», som nevnt i artikkel 10 (2), er likevel lagt inn som et absolutt krav for at mottaker skal kunne påberope seg fordelene av redusert kildeskattesats.⁵⁰ Bakgrunnen for innførelsen av begrepet var å hindre at skattytere kunne omgå kildeskatt ved å misbruke skatteavtaler gjennom kompliserte selskapsstrukturer.⁵¹

⁴⁸ Inter-American Center of Tax Administrations (u.å.).

⁴⁹ Gjems-Onstad (2013), s. 170.

⁵⁰ Folkvord (2018), s. 1105.

⁵¹ van Bladel (2013), s. 2.

I kommentarene til bestemmelsen står det:

The requirements of beneficial ownership was introduced in paragraph 2 of article 10 to clarify the meaning of the words “paid... to a resident” as they are used in paragraph 1 in the article. It makes plain that the State of source is not obliged to give up taxing rights over dividend income merely because that income was paid direct to a resident of a State with which the State of source had concluded on a convention.⁵²

Begrepet ble altså lansert for å oppklare betydningen av at utbyttet er «paid to». Det innebærer at kildestaten ikke skal frasi seg retten til kildebeskatning kun fordi det blir betalt til en skattyter i et land som kildestaten har en avtale med. Det må gjøres en vurdering av hvorvidt mottakeren av utbyttet er «beneficial owner» av utbyttet.

Art 10 (1) er regelen som konstaterer at utbytter betalt ut fra et selskap i et land til et annet, kan beskattes i det landet utbyttet er betalt til. Art 10 (2) følger opp med at utbyttet også kan beskattes i kildestaten, men hvis mottakeren er den virkelige rettighetshaveren, skal ikke kildeskatten overstige:

- 5 % hvis det er en selskapsaksjonær som har eid 25% eller mer sammenhengende i minimum 365 dager,
- 15 % i alle andre saker. Dette er da hvis det er en personlig aksjonær eller selskapsaksjonæren eier mindre enn 25% eller har eid dem mindre enn 365 dager.⁵³

Kravet til at aksjonæren må være «beneficial owner» gjelder altså begge tilfeller.⁵⁴ Hva som inngår i begrepet har som nevnt vært diskutert siden opprinnelsen i modellskatteavtalen i 1977.⁵⁵ De store diskusjonsemmene har blant annet vært om regelen er å anse som en tilordningsregel eller en omgåelsesregel, om det skal legges til grunn en nasjonal forståelse eller en internasjonal forståelse av

⁵² OECD, Commentary on Article 10: Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full version), Paris 2019, Artikkel 10, p. 12.

⁵³ VCLT art. 10.

⁵⁴ Furuseth (2021).

⁵⁵ Zimmer (2017), s. 240.

uttrykket, og hvilke tekniske kriterier som må oppfylles for å være «beneficial owner». Å finne de klare rammene for hvordan begrepet skal forstås er viktig for å forstå hvordan regelen samspiller med PPT-regelen i den avsluttende delen av oppgaven.

3.3 Omgåelsesregel eller tilordningsregel

OECD sin modellskatteavtale inneholder ingen definisjon av begrepet «beneficial owner». Det var lenge diskusjoner knyttet til hvorvidt dette er en tilordnings- eller omgåelsesregel. Tidligere var det vanligere å klassifisere regelen som en omgåelsesregel.⁵⁶ Blant annet skrev Arvid Aage Skaar i 2006:

Hovedretningslinjen for tolkningen av skatteavtalens begrep «beneficial owner» er etter dette at begrepet muliggjør skille mellom formelle og reelle eierforhold. På denne måten måten kan begrepet ses på som et utslag av det alminnelige skatterettslige prinsippet om at man skal legge de reelle forhold til grunn ved den skattemessige bedømmelsen av en disposisjon (substance over form).⁵⁷

En slik tankegang legger tradisjonelt mer vekt på at det å spare skatt er sentralt moment. Dette er et kjennetegn for omgåelsesregler.

I senere tid har OECD tilbakevist dette og kommet med kommentarer til modellskatteavtalen for å avklare hensikten med regelen. Allerede i 2003 kom det inn i OECD-komm. art 10. para. 12.1 at «beneficial owner» ble inkludert i bestemmelsen for å oppklare formuleringen «paid... to a resident», jf. art. 10 (1).⁵⁸ Meningen var at det ikke skulle legges like mye vekt på hensynene bak disposisjonen og opprettelsen av det mellomliggende selskapet, men snarere dekke den enkelte utbytteutdelingen. Det var imidlertid fremdeles usikkerhet rundt forståelsen frem til 2017. I 2017-kommentarene kom det inn at selv om «beneficial owner»-konseptet fanger opp noen tilfeller av misbruk, er den ikke til hinder for bruk av andre omgåelsesregler, jf. OECD-komm. art 10. para 12.5.⁵⁹ Dette ble lansert sammen med en ny generell omgåelsesregel, den såkalte

⁵⁶ Gjems-Onstad (2013), s. 200.

⁵⁷ Skaar (2006), s. 581.

⁵⁸ Janssen (2020), s. 1089.

⁵⁹ Janssen (2020), s.1092.

«Principal Purpose test» (PPT), i avtalen. PPT-regelen gjennomgås i kapittel 6. Med dette uttrykte OECD at det ikke legges en omgåelses-tankegang til grunn når det vurderes om mottaker av utbyttet er «beneficial owner». Art. 10 (2) er dermed en tilordningsregel.

3.4 Nasjonal vs. internasjonal tolkning

På lik linje med spørsmålet om omgåelse vs. tilordning, har spørsmålet om «beneficial owner» skal tolkes på en nasjonal eller internasjonal linje vært diskutert omgående. I utgangspunktet står det i OECD sin modellskatteavtale i art. 3 (2) at dersom et begrep ikke er definert i modellskatteavtalen skal en nasjonal tolkning legges til grunn. Det gjelder derimot ikke dersom «the context otherwise requires».⁶⁰ Hvorvidt hovedregelen eller unntaket anvendes vil ha stor betydningen for tolkningen. Blir en nasjonal tolkning lagt til grunn vil det være et skille mellom land med civil law og common law. Land med common law har tidligere anvendt begrepet i rettspraksis og har derfor allerede en tolkning av begrepet. Dette begrepet har historisk sett hatt en noe snevrere tolkning enn hva som har fulgt av OECD-kommentarene.⁶¹

Som et svar på forvirringen kom OECD med nye kommentarer i 2014 hvor de oppklarte situasjonen. I OECD-komm art. 10 para. 12.1 står det at da ordet «beneficial owner» kom inn i bestemmelsen for å oppklare meningen av ordene «paid... to», var ikke intensjonen å tolke ordene etter «any technical meaning it could have had under domestic law». Videre argumenterer OECD med at på tidspunktet begrepet ble inntatt i bestemmelsen hadde ikke begrepet en nasjonal betydning i alle stater, og derfor kan ikke dette ha vært meningen.

The term “beneficial owner” is therefore not used in a narrow technical sense (such as the meaning that it has under the trust law of many common law countries), rather, it should be understood in its context, in particular in relation to the words “paid... to a resident”, and in light of the object and purposes of the

⁶⁰ OECD MTC art. 3 (2).

⁶¹ Gjems-Onstad (2013), s. 174)

convention, including avoiding double taxation and the prevention of fiscal evasion and avoidance.⁶²

Kommentarene fastslår dermed at begrepet ikke skal tolkes på en smalt eller nasjonalt, men i lys av skattelovens formål. Det vil si hindre dobbeltbeskatning og misbruk.

3.5 Hvilke momenter legges vekt på

Videre har det også vært knyttet mye usikkerhet rundt hvorvidt «beneficial owner» skal tolkes vidt eller snevert.⁶³ Det vil si hvor mye eller lite som skal til for at et selskap eller en person skal kunne kalle seg «beneficial owner». Om det er graden av fysisk tilstedeværelse, hvor ledelsen sitter, hvor mye makt de har over utbytter, eller hvor selskapet er opprettet som skal legges vekt på har vært diskutert, men også her har skattytere fått mer klarhet de siste årene. I etterkant av den velkjente Prevóst-Car-saken fra skattedomstolen i Canada ble det startet to diskusjonsnotater hos OECD med formål om å utarbeide nye OECD-kommentarer til artikkel 10, 11 og 12.⁶⁴ Flere av formuleringene fra domstolen i Canada ble tatt nærmest ordrett inn i forslagene, og forslagene formaliserte seg til nye OECD-kommentarer i 2014.⁶⁵

I kommentarene er det først foretatt en negativ avgrensning. I OECD-komm. art. 10 paras. 12.2 og 12.3 står det at det vil være mot skatteavtalens formål å kalle en agent, nominee eller et rent gjennomstrømmingsselskap for «beneficial owner». Dette er fordi denne typen selskaper i de aller fleste land ikke vil være skattepliktig for mottatt utbytte i sitt hjemland og opprinnelseslandet kan da ilegge kildeskatt. Det vil dermed ikke foreligge juridisk dobbeltbeskatning eller misbruk, som nettopp er det skatteavtaler har som formål å forhindre. Det skal sies at det kan bli dobbeltbeskatning hvis utbyttet skal betales videre fra agenten, nomineeen eller gjennomstrømmingsselskapet, men da vil kanskje selskapet kunne benytte seg

⁶² OECD, Commentary on Article 10: Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full version), Paris 2019, Artikkel 10, p. 12.1.

⁶³ Gjems-Onstad (2013), s. 180.

⁶⁴ Gjems-Onstad (2013), s. 181.

⁶⁵ OECD, Commentary on Article 10: Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version), Paris 2015, Artikkel 10, p.12 - 12.4.

av skatteavtalen mellom kildestaten og det landet hvor utbyttet ender.⁶⁶ Dette er en drøftelse som faller utenfor problemstillingen.

Vi har nå kommet til kjernen i «beneficial owner»-bestemmelsen, som er hvilke konkrete vilkår en skattyter må oppfylle for å være «beneficial owner». I 2014 kom det nye kommentarer til Art 10 (2), skrevet i 12.4. De nye kommentarene veiledet ytterligere hvor mye som skulle til for å kalle en skattyter «beneficial owner». I kommentaren står det at grunnen til at agenter, nomineer og rene gjennomstrømningselskaper ikke er «beneficial owners», er fordi deres⁶⁷

(...) right to use and enjoy the dividend is constrained by a contractual or legal obligation to pass on the payment received by another person⁶⁸

Dette forklarer også at et gjennomstrømningselskap ikke alltid er unntatt «beneficial owner»-tittelen, men kun i de tilfellene hvor selskapet opptrer på samme måte som en agent eller nominee.⁶⁹ I kommentaren opplyses det at om et selskap skal være «beneficial owner», må selskapet selv ha retten «to use» og «to enjoy» utbyttet. Dette skjer kun dersom det ikke foreligger en kontraktuell eller rettslig forpliktelse til å betale utbyttet videre. Dersom en aksjonær har kontroll over selskapet, men det ikke foreligger en rettslig eller kontraktuell forpliktelse mellom det mellomliggende selskapet og morselskapet om å betale utbyttet videre, vil det mellomliggende selskapet isolert sett være å anse som «beneficial owner». Det mellomliggende selskapet vil da stå fritt til å bruke utbyttet som det vil.⁷⁰ Problematikken er ytterligere illustrert i *Prevost-Car* dommen, hvor det var nettopp dette som skjedde.

3.6 *Prevost Car*-dommen

Prevost Car-dommen er kanskje den viktigste saken vedrørende «beneficial owner» i internasjonal skatteavtalerett. Saken havnet først hos Canadas

⁶⁶ Furuseth (2021).

⁶⁷ Janssen (2020), s. 1090.

⁶⁸ OECD, *Commentary on Article 10: Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full version)*, Paris 2019, Artikkel 10, p. 12.4.

⁶⁹ Janssen (2020), s. 1090.

⁷⁰ Furuseth (2021).

skattedomstol hvor det ble avsagt dom 22. april 2008, men den ble senere anket.⁷¹ Ankedommen ble avsagt i Canadas ankedomstol den 26 Februar 2009, og sammen har dommene skapt presedens for tolkningen av begrepet i OECDs skatteavtaler.⁷²

3.6.1 Faktum

Prevóst Car er canadisk selskap som produserer busser. Selskapet ble etablert i 1924, men ble kjøpt opp av svenske Volvo Bus Corporation og britiske Henlys Group plc. i 1995.⁷³ Volvo anskaffet seg først alle aksjene i Prevóst Car gjennom et nederlandsk holdingselskap kalt Prevóst Car Holding B.V., og overførte kort tid senere 49% av aksjene i Prevóst Holding B.V. til Henlys Group.⁷⁴ På det gjeldende tidspunktet hadde Canada skatteavtale både med Sverige, Storbritannia og Nederland. Canadas rett til å ilegge kildeskatt på utgående utbytter til de tre landene var respektive 15, 10 og 5 %.⁷⁵ Nederland ville ikke kunne ilegge skatt på et utgående utbytte fra Prevóst Holdings B.V. til eierne ettersom Nederland selv, Sverige og Storbritannia var underlagt mor-datter direktivet i EU⁷⁶, som skulle hindre dobbeltbeskatning mellom EU-landene.⁷⁷ Et utbytte direkte fra Canada til Storbritannia eller Sverige ville derfor bety dyrere skatt enn om utbyttet gikk via Nederland. Prevóst Car delte ut utbytte til Prevóst Holding B.V. i årene 1996-99 og i 2001, et utbytte som ble betalt videre til sine to eiere, Volvo og Henlys.⁷⁸ Selskapene endte derfor opp med en skattesats redusert til kun 5 % gjennom en selskapsstruktur som gikk via Nederland.

Dette ble plukket opp av de canadiske skattemyndighetene som mente at Prevóst Holding B.V. ikke kunne påberope seg artikkel 10 (2) om redusert kildeskatt i skatteavtalen mellom Nederland og Canada. Dette fordi holdingselskapet ikke kunne anses å være «beneficial owner». De hevdet at Henlys og Volvo var de virkelige rettighetshaverne av utbyttet, og at skatteavtalen mellom Canada og Sverige, og Canada og Storbritannia måtte legges til grunn. Med andre ord ble

⁷¹ Fraser Milner Casgrain L.L.P (2008).

⁷² Boidman (2009), s. 862.

⁷³ Prévost Car (u.å.)

⁷⁴ Arnold (2013), s. 40

⁷⁵ Boidman (2009), s. 862.

⁷⁶ Se C-116/16 og C-117/16.

⁷⁷ Boidman (2009), s. 862.

⁷⁸ Arnold (2013), s. 40

dette ansett å være et tilfelle av treaty shopping av myndighetene, og et forsøk på å ulovlig omgåelse. Volvo og Henlys hadde inngått en avtale seg imellom om at 80 % av utbyttet fra holdingselskapet i Nederland skulle betales videre til morselskapene. Avtalen var ikke rettslig bindende for Prevost Holding B.V., men kun en aksjonæravtale mellom de to eierne. Videre hadde holdingselskapet hverken ansatte eller kontorer i Nederland.⁷⁹

3.6.2 Dom

I førsteinstansdomstolen kom retten til at det nederlandske holdingselskapet var «beneficial owner» av utbyttet. Dommen ble anket, og ankesdomstolen viste i det vesentlige til førsteinstansens vurderinger og kom til samme konklusjon.

Domstolene fant ingen løsning på hvordan begrepet skulle tolkes gjennom skatteavtalen, internretten eller rent språklig i noen av landene. Skatteavtalene inneholdt ingen definisjon, men det hadde kommet noen kommentarer i OECD sin modellskatteavtale i 1995 og 2003 som ble vurdert. Etersom skatteavtalen mellom Canada og Nederland var fra 1986, var det også usikkerhet knyttet til relevansen av kommentarene. Internretten hadde ingen tradisjon for bruk av begrepet ettersom Canada har sivilrettslig tradisjon. Språklig fant ikke domstolen begrepet anvendt i noen av de relevant lands ordbøker.⁸⁰ Domstolen så også til Royal Dutch-dommen og Indofood-dommen som rettskilder. I Royal Dutch-dommen kom Nederlands høyesterett frem til at selskapet var «beneficial owner» av utbyttet med hovedvekt av argumentasjonen på selskapets frie rett til å råde over utbyttet. I Indofood-dommen (som omhandlet renter) la den britiske ankesdomstolen til grunn at mottakeren av rentene ikke hadde full fordel av dem, og slo dermed fast at selskapet ikke var å anse som «beneficial owner».⁸¹

Det har med andre ord vært lite tidligere rettspraksis på området internasjonalt, noe som gjør det naturlig at temaet har vært omstridt. Domstolen i Canada valgte å vektlegge hvorvidt det nederlandske selskapet hadde utbyttet til «his or her own

⁷⁹ 2008 TCC 231. Dommen er tilgjengelig på: <http://decision.tcc-cci.gc.ca/en/2008/2008tcc231/2008tcc231.html> jf. Furuseth (2009), s. 181

⁸⁰ 2008 TCC 231. Dommen er tilgjengelig på: <http://decision.tcc-cci.gc.ca/en/2008/2008tcc231/2008tcc231.html>. jf. Furuseth (2009), s. 182.

⁸¹ 2008 TCC 231. Dommen er tilgjengelig på: <http://decision.tcc-cci.gc.ca/en/2008/2008tcc231/2008tcc231.html>. jf. Furuseth (2009), s. 183.

use and enjoyment» og om de besitter «the risk and control».⁸² Som påpekt tidligere er dette ord som har gått igjen i OECD-kommentarene i etterkant av dommen. Videre påpekte domstolen at det var kun rene gjennomstrømmingsselskaper som ikke var å anse som «beneficial owner», selskaper hvor det var forhåndsbestemt at utbyttet skulle deles videre. I *Prevóst Car*-saken var utbyttet holdingselskapets eiendom, de var registrert som eiere av aksjene og det forelå ingen rettslig bindende avtale for at selskapet måtte betale utbyttet videre. En eventuell videre utdeling av utbyttet måtte skje gjennom selskapets generalforsamling.⁸³

Det ble altså lagt vekt på de formelle kravene fremfor en «substans over form»-tankegang som er vanlig i omgåelsessammenheng. Retten anså regelen som en tilordningsregel hvor det var viktigere hvem som hadde de formelle og rettslige rettighetene over utbyttet. For eksempel ble det ikke tillagt særlig betydning at selskapet verken hadde ansatte eller lokaler i Nederland tillagt lite vekt.

Ankedomstolen videreførte mye av argumentasjonen fra førsteinstansdomstolen. Spesielt ble det tatt opp at selv om skatteavtalen mellom Canada og Nederland var fra 1986, kunne OECD-kommentarene som har kommet i ettertid fremdeles anvendes da disse kommentarene ikke skal vise en ny virkelighet, men snarere oppklare regelen som den allerede er skrevet.

En svakhet ved dommen er at det i liten grad fremkommer hvordan de ulike rettskildene er vektlagt. For eksempel vet vi ikke hvor avgjørende *Indofood*- og *Royal Dutch*-dommen var for avgjørelsen, og domstolen går heller ikke i dybden på hvorvidt de legger til grunn en internrettslig tolkning eller traktatrettslig tolkning etter OECDs modellskatteavtale art. 3(2).⁸⁴

⁸² 2008 TCC 231. Dommen er tilgjengelig på: <http://decision.tcc-cci.gc.ca/en/2008/2008tcc231/2008tcc231.html>. jf. Furuseth (2009), s. 183.

⁸³ 2008 TCC 231. Dommen er tilgjengelig på: <http://decision.tcc-cci.gc.ca/en/2008/2008tcc231/2008tcc231.html>. jf. Furuseth (2009), s. 184.

⁸⁴ 2008 TCC 231. Dommen er tilgjengelig på: <http://decision.tcc-cci.gc.ca/en/2008/2008tcc231/2008tcc231.html>. jf. Furuseth (2009), s. 188.

4. Principal Purpose Test

I likhet med kapittel 3 om art. 10 (2), gjøres en tilsvarende gjennomgang av art. 29 (9) om «Principal Purpose Test» i dette kapittelet. Også her er hensikten å oppnå en tilstrekkelig forståelse av bestemmelsen og dens formål, for å videre kunne vurdere samspillet mellom de to bestemmelsene.

4.1 BEPS og bakgrunn for PPT

I februar 2013 publiserte OECD rapporten «Addressing Base Erosion and Profit Shifting» (BEPS). Rapporten adresserer problemer knyttet til «base erosion» og «profit shifting» på en objektiv og omfattende måte. Målet var å gi en oversikt over de underliggende nøkkelpriinsippene for beskatning av forretningsmessige aktiviteter på tvers av landegrensene, og mulighetene for misbruk som disse prinsippene skapte. I rapporten vises det til flere indikatorer på at enkelte multinasjonale selskaper har blitt mer aggressive i skatteplanleggingen, og dette har skapt problemer rundt etterfølgelse og rettferdighet. Videre fremgår det at de dagjeldende internasjonale skattestandardene ikke holdt følge med endringene i den globale forretningspraksis.⁸⁵

Formålet med OECD sitt arbeid rundt BEPS er å stoppe multinasjonale selskaper fra å få urettmessige konkurransefordeler på bakgrunn av skatteekspertise og omfattende skatteplanlegging, noe nasjonale selskaper ikke vil få mulighet til. Samtidig er det et mål å hindre ineffektiv fordeling av ressurser på bakgrunn av at selskaper styrer investeringer mot aktiviteter som gir lav avkastning før skatt og høy avkastning etter skatt. Videre er det slik at dersom oppfatningen til en skattyter er at multinasjonale selskaper lovlig kan unngå inntektsbeskatning, kan det undergrave frivillig etterlevelse hos alle skattebetalere, hvilket det moderne skattesystemet er avhengig av.⁸⁶

Som følge av at mange BEPS-strategier utnytter forskjellene mellom skattereglene i forskjellige land, kan det være vanskelig for det enkelte land å løse problemet

⁸⁵ OECD (2013) s. 5-7.

⁸⁶ OECD (2013) s. 8

fullt ut. Videre kan løsninger der land handler alene øke risiko for dobbeltbeskatning for virksomheter. Dette vil kunne påvirke investeringer negativt, men også få betydning for internasjonal vekst og antall arbeidsplasser. På bakgrunn av dette er det blitt utviklet en global handlingsplan for å adressere BEPS.⁸⁷

Etter at BEPS ble publisert i februar 2013, vedtok OECD-landene i september 2013 en handlingsplan bestående av 15 punkter. Handlingsplanen identifiserte 15 handlinger i samsvar med tre grunnpilarer: 1) innføre en sammenheng i de nasjonale reglene som påvirker virksomheter på tvers av landegrenser, 2) forsterkede substanskrav i de eksisterende internasjonale standardene, og 3) en forbedring av åpenhet. Endringene representerer den første betydelige revideringen av de internasjonale skattereglene på nesten et århundre. Skatteplanlegging og misbruk som belager seg på å utnytte utdaterte regler og dårlig koordinerte nasjonale lover og regler, skal med endringene bli ineffektive.⁸⁸

I denne oppgaven kommer vi ikke til å gjennomgå BEPS-arbeidet i sin helhet, men avgrenser den til å omfatte BEPS Action 6. I det videre fokuseres det på formålet og detaljer knyttet til denne delen av handlingsplanen.

Action 6 i OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) Project identifiserer misbruk av skatteavtaler, da særlig «treaty shopping», som en av de viktigste kildene til bekymringer rundt BEPS. Skattebetalere engasjert i «treaty shopping» og andre typer misbruk av skatteavtaler undergraver staters suverenitet. Ved å påberope seg skatteavtalers fordeler i situasjoner hvor disse fordelene ikke er ment å tilfalle skattyter, fratrukkelse av skatteinntekter som skulle tilfalt staten. Flere land har derfor akseptert å inkludere bestemmelser mot misbruk av traktatene i sine skatteavtaler, inkludert en minimumsstandard for å hindre treaty shopping.⁸⁹

⁸⁷ OECD (2013) s. 8

⁸⁸ OECD (2015) 2 s. 3

⁸⁹ OECD (2015) 2. s. 9

BEPS Action 6 gir til en viss grad fleksibilitet på hvordan de nye reglene som skal hindre misbruk av skatteavtaler, skal implementeres. Det foreslås følgende tre tilnærminger for å håndtere treaty shopping:

1. En klar uttalelse om at partene som inngår en skatteavtale har til hensikt å unngå å skape muligheter for null-beskatning eller redusert beskatning gjennom skatteunndragelse eller unngåelse, inkludert gjennom treaty shopping, implementeres i skatteavtalen.⁹⁰
2. En spesifikk anti-misbruk regel, limitation-on-benefits (LOB) rule. Denne skal begrense tilgjengeligheten av fordeler for virksomheter som møter spesifikke kriterier. Kriteriene er basert på juridisk natur, eierskap og generell aktivitet i virksomheten. Målet er å forsikre at det er en tilstrekkelig sammenheng mellom virksomheten og staten hvor selskapet er hjemmehørende (Residence state).⁹¹
3. For å adresse former av misbruk som ikke dekkes av de første punktene, inkluderes en mer generell anti-misbruk regel basert på «the principal purpose of transactions or arrangements (principal purpose test or “PPT” rule)». Ved denne regelen skal en fordel av avtalen avslås dersom et av hovedformålene med transaksjonen eller arrangementet var å oppnå fordelene, med mindre det er fastslått at tildeling av fordelene er i samsvar med formålet av skatteavtalens bestemmelser.⁹²

De foreslåtte endringene i BEPS Action 6 Final Report er stort sett tatt med inn i 2017 versjonen av OECD sin modellskatteavtale. Vi finner LOB-reglene i artikkel 29 paragraf 1-8, og PPT-regelen i artikkel 29 paragraf 9. BEPS-arbeidet blir med andre ord viktig når vi skal tolke PPT-regelen videre i oppgaven, og vi vil senere i oppgaven komme tilbake til BEPS-rapportene.⁹³

⁹⁰ OECD (2015) 2. s. 9

⁹¹ OECD (2015) 2. s. 9

⁹² OECD (2015) 2. s. 9

⁹³ Furuseth (2020) s. 352

4.2 Traktattekst og vilkår

Artikkel 29 (9) i OECD sin modellskatteavtale gir oss «The Principal Purpose Test» (PPT), og er formulert slik;

Notwithstanding the other provisions of this Convention, a benefit under this Convention shall not be granted in respect of an item of income or capital if it is reasonable to conclude, having regard to all relevant facts and circumstances, that obtaining that benefit was one of the principal purposes of any arrangement or transaction that resulted directly or indirectly in that benefit, unless it is established that granting that benefit in these circumstances would be in accordance with the object and purpose of the relevant provisions of this Convention.⁹⁴

Det er i utgangspunktet enkelt å tolke den første delen av paragrafen rent bokstavelig. Her fremlegges et element som sier at dersom det å oppnå en fordel fra en skatteavtale var et av hovedformålene med en disposisjon, skal ikke denne fordelene bli gitt. Dette kan kalles det subjektive vilkåret eller grunnvilkåret. Det fremlegges videre et element som innebærer at PPT-regelen likevel ikke kan frata en skattyter en fordel dersom det kan etableres at det å gi den aktuelle fordelene i de gitte omstendigheter, er i henhold til formålet til den relevante bestemmelsen i skatteavtalen. Dette kan vi kalle for det objektive vilkåret.

Formålet med vår oppgave er å se på hvordan eller om PPT-regelen kan skjære gjennom en avgjørelse om en tildelt fordel etter bestemmelsen om «beneficial owner» i artikkel 10 (2). For å svare på dette er det viktig å ha en omfattende forståelse for hvordan artikkel 29 paragraf 9 skal tolkes og anvendes. Vi vil derfor gå dypere i de to vilkårene som fremstilles i artikkel 29 (9) i lys av Wien-konvensjonen for tolkning av konvensjoner. Vi vil også se på «the Guiding Principle», en generell misbruksregel fra 2003-versjonen av OECD-kommentarene. PPT-regelen er ment som en speiling av denne, og er derfor er viktig i tolkningen av PPT-regelen⁹⁵.

⁹⁴ OECD MTC art. 29(9)

⁹⁵ Paragraf 9 i OECD MC art. 29 skal speile the guiding principle som er fremsatt i kommentar 61 til artikkel 1. Dette fremkommer kommentar 169 til OECD MC art. 29. Betydningen av speilingen er videre gjennomgått i kapittel 6.3.

For at PPT-regelen skal komme til anvendelse må skattyter først ha oppnådd «a benefit» gjennom en annen bestemmelse av den aktuelle skatteavtalen. PPT-regelen bestemmer at «a benefit», med hensyn til et «arrangement» eller «transaction», i en skatteavtale, uavhengig om det er oppnådd direkte eller indirekte, ikke skal tilfalle skattyter om det subjektive vilkåret og objektive vilkåret er oppfylt. Kommentarene til PPT uttrykker at begrepet «benefit» inkluderer «*all limitations (...) on taxation imposed on the State of source under Articles 6 through 22 of the Convention, the relief from double taxation provided by article 23, (...)*». Det må også noteres at bare fordeler som oppnås av den relevante skatteavtale vil gå under omfanget av PPT. Fordeler som tilfaller skattyter under nasjonale skatteregler, andre skatteavtaler eller EU-lov går ikke under omfanget av PPT-regelen.⁹⁶

Når PPT skal tolkes, og dermed OECD sin modellskatteavtale, er det viktig å huske på at avtalen er en folkerettslig traktat. Som tidligere nevnt styrer Wien-konvensjonens bestemmelser om tolkning av traktater. Skatteavtalen må derfor tolkes i henhold til Wien-konvensjonens artikkel 31.⁹⁷ Ved vurderingen av konteksten skal det legges vekt på ordlyden, fortale og protokoller, men også praksis mellom kontraksstatene som inngår i skatteavtalen, andre avtaler mellom kontraksstatene og eventuelt annen internasjonal rett. Den viktigste rettskilden er likevel ordlyden.⁹⁸

4.2.1 Det subjektive vilkåret

I artikkel 29 (9) står det at fordeler fra en skatteavtale vil bli avslått etter PPT-regelen dersom det er rimelig å konkludere med at «one of the principal purposes» for en transaksjon eller et arrangement var å oppnå den gitte fordelten. En skattyter kan åpenbart ikke unngå dette vilkåret ved å påstå at transaksjonen eller arrangementet ikke var utført for å oppnå fordelten fra skatteavtalen. På samme måte kan ikke skattemyndigheter påstå at disposisjonen er gjort for å oppnå fordelten, bare ved å sammenligne skattyters faktiske disposisjon med en alternativ disposisjon som ville resultert i høyere skatt. For å avgjøre formålet med

⁹⁶ Chand (2018) s. 21-22

⁹⁷ Se pkt. 4.5.1 for nærmere om tolkningsmomentene som fremgår av bestemmelsen.

⁹⁸ Jf. pkt. 4.5.1 om Wien-konvensjonen art. 31

disposisjonen, må det derfor gjøres en objektiv vurdering av fakta og omstendigheter rundt disposisjonen.⁹⁹

Om den objektive analysen av fakta og omstendigheter fører til en konklusjon om at eneste hovedformål med disposisjonen er å oppnå en skattefordel, er det ingen tvil at det subjektive vilkåret er oppfylt. Dersom analysen fører til en konklusjon om at det er flere «principal purposes», både skattemessige og ikke skattemessige, oppstår det et spørsmål om det subjektive vilkåret er oppfylt eller ikke. Basert på en bokstavelig tolkning av artikkelen og testen, må det legges til grunn at så lenge et av flere hovedformål (principal purposes) er å oppnå en skattefordel, selv om det er flere hovedformål, må det subjektive vilkåret anses å være oppfylt. Slik kan det se ut til at adgangen for anvendelse av PPT regelen er svært tilgjengelig for skattemyndigheter.¹⁰⁰

Likevel kan det argumenteres for at dersom en objektiv og pålitelig analyse konkluderer med at «ikke-skattemessige formål» oppveier skatteformål, oppfyller ikke skattyter det subjektive vilkåret, og er derfor utenfor omfanget av PPT-regelen. Kommentarene til PPT-regelen underbygger dette argumentet ved å uttrykke at det subjektive vilkåret ikke er anvendelig dersom det å oppnå en skattefordel er en effekt av en struktur som bygger på genuine kommersielle eller økonomiske formål.¹⁰¹ Dette bygger på OECD-komm. art. 29 para. 181 der det fremgår at:

(...) where an arrangement is inextricably linked to a core commercial activity, and its form has not been driven by considerations of obtaining a benefit, it is unlikely that its principal purpose will be considered to be to obtain that benefit.

Som følge av dette er det rimelig å si at når en objektiv og pålitelig analyse konkluderer med at disposisjonen er gjort med genuine kommersielle eller økonomiske formål, burde ikke det subjektive formålet betraktes som oppfylt. Dette betyr at når ikke-skattemessige formål er primærdriverne bak en disposisjon kan det ikke konkluderes med at «one of the principal purposes» er å oppnå en

⁹⁹ Chand (2018) s. 22

¹⁰⁰ Chand (2018) s. 23

¹⁰¹ Chand (2018) s. 23

skattefordel. Følgelig kan det påstås at det subjektive vilkåret burde tolkes på en restriktiv måte, i lys av at selv om en disposisjon medfører redusert skatt, kan kommersielle eller økonomiske formål veie opp for de skattemessige formålene.¹⁰²

4.2.2 Det objektive vilkåret

Dersom det subjektive vilkåret er oppfylt, må skattyter bevise at «granting that benefit is in accordance with the object and purpose of the relevant provisions of this Convention.» I denne vurderingen blir det et spørsmål om skattyter må bevise at «granting that provision is in accordance with the “*object and purpose*” of the relevant provisions» isolert sett, eller om «*the object and purpose of the relevant provisions*» skal tolkes i lys av «*the object and purpose*» av skatteavtalen i sin helhet.¹⁰³

I en skatteunndragelsesdisposisjon vil skattyter alltid innrette seg etter de formelle betingelsene i skatteavtalen og den relevante artikkel for å kunne påberope seg beskyttelse av skatteavtalen. Som følge av dette vil skattyters disposisjon i en skatteunndragelssammenheng alltid være i samsvar med «the object and purpose of the relevant provisions.» Med en slik tilnærming vil PPT-regelen fremstå overflødig da skattyter alltid vil oppfylle vilkårene til enkeltbestemmelsen. Derfor kan vi ikke utelukkende tolke reglene rent bokstavelig.¹⁰⁴

Det er som nevnt artikkel 31 i Wien-konvensjonen som gir oss hovedregel for tolkning av traktater. Artikkel 31 (1) uttrykker at selv om det ordlyden som er anførende for tolkningen, er det ikke slik at enhver regel skal tolkes bokstavelig. Rettskildene *kontekst*, *god tro*, og *avtalens formål* kan anvendes som supplerende rettskilder. Dette underbygger argumentet om at reglene ikke må tolkes kun bokstavelig, som diskutert i forrige avsnitt. Det objektive vilkåret i PPT er altså i større grad åpen for tolkning og utgjør selve essensen av denne oppgaven.

¹⁰² Chand (2018) s. 23

¹⁰³ Chand (2018) s. 24

¹⁰⁴ Chand (2018) s. 24

Tolkningen av det objektive vilkåret i PPT-regelen må gjøres sammen med den relevante bestemmelsen som er utgangspunktet for anvendelse av PPT-regelen. Som tidligere nevnt, begrenses dette i vår oppgave til bestemmelsen om «beneficial owner» etter artikkel 10 (2). Denne delen av oppgaven har fokus på PPT-regelen isolert sett, og vi vil i kapittel 9 se på tolkningen av PPT-regelen sammen med «beneficial owner»-begrepet i artikkel 10(2).

4.3 Bevisbyrde og adgang til anvendelse

Det fremkommer ikke tydelig av modellskatteavtalen i hvilke tilfeller skattemyndighetene og i hvilke tilfeller skattyter har bevisbyrden når PPT regelen anvendes. En tolkning av teksten tyder likevel på at ved det subjektive vilkåret er det skattemyndighetene som har bevisbyrde, mens det i det objektive vilkåret er skattyter som vil ha bevisbyrden.

Ved en bokstavelig tolkning av artikkel 29(9) kan det fort fremstå som en ubalansert og urimelig fordeling av bevisbyrde. Det subjektive vilkåret vil være oppfylt etter at en objektiv analyse tilsier at det er «reasonable to conclude» at *«that obtaining that benefit was one of the principal purposes of any arrangement or transaction that resulted directly or indirectly in that benefit¹⁰⁵»* Det er altså tilstrekkelig at det er «rimelig å konkludere» med at å spare skatt var et av hovedformålene med transaksjonen. Med andre ord må det ikke være sikkert eller overbevisende. I det objektive vilkåret er det derimot skattyter som har bevisbyrde, her er det ikke tilstrekkelig med at det er «rimelig å konkludere». Etter artikkel 29(9) må det være overbevisende, eller «etablert», at å oppnå den relevante fordel er i tråd med formålet til den relevante bestemmelsen. *«(...)unless it is established that granting that benefit in these circumstances would be in accordance with the object and purpose of the relevant provisions of this Convention.¹⁰⁶»¹⁰⁷* Denne skjevfordelingen av bevisbyrde blir noe oppklart gjennom de nye kommentarene utarbeidet i forbindelse med modellskatteavtalen fra 2017.

¹⁰⁵ OECD MTC art. 29(9)

¹⁰⁶ OECD MTC art. 29(9)

¹⁰⁷ Chand (2018) s. 21

Kommentarene utarbeidet i forbindelse med artikkel 29 (9) fremsetter krav om at det skal gjøres en objektiv analyse for å vurdere skattyters formål med en disposisjon. I OECD-komm. art. 29 para. 178 er det uttalt¹⁰⁸:

To determine whether or not one of the principal purposes of an arrangement or transaction is to obtain benefits under the Convention, it is important to undertake an objective analysis of the aims and objects of all persons involved in putting that arrangement or transaction in place or being a party to it ... It should *not be lightly assumed*, however, that obtaining a benefit under a tax treaty was one of the principal purposes of an arrangement or transaction and merely reviewing the effects of an arrangement will not usually enable a conclusion to be drawn about its purposes. Where, however, an arrangement *can only be reasonably explained* by a benefit that arises under a treaty, it may be concluded that one of the principal purposes of that arrangement was to obtain the benefit.¹⁰⁹

Ved å se på formuleringene «not lightly assumed» og «can only be reasonable explained» må det forstås slik at skattemyndigheters adgang til gjennomskjæring og fratagelse av skattyters fordel er langt mer begrenset enn hva som fremkommer i selve artikkel 29 (9). Kommentarene presiserer altså at skattemyndigheter ikke skal ta lett på vurderingen om et av hovedformålene med en disposisjon er å oppnå den relevante fordel av en skatteavtale.

Videre presiseres det at konklusjonen om at unngåelse av skatt er en av «the principal purposes» kun kan oppnås dersom disposisjonen rimelig kan forklares med at den ble gjort for å oppnå den relevante fordel. Det skal derav mye til før det subjektive vilkåret er oppfylt, hvilket betyr at PPT-regelen kun skal komme til anvendelse i ekstraordinære tilfeller.¹¹⁰

Et annet sentralt element i tolkningen av PPT-regelen er «The guiding principal» som er fremstilt i kommentarene til artikkel 1 i OECDs modellskatteavtale, paragraf 61.¹¹¹

I OECD-komm. art. 29 para. 169 er det uttalt:

¹⁰⁸ Furuseth (2020) s. 355

¹⁰⁹ OECD-komm. art. 29 para. 178

¹¹⁰ Furuseth (202) s. 356-357

¹¹¹ Furuseth (2020) s. 357

Paragraph 9 mirrors the guidance in paragraphs 61 and 76 to 80 of the Commentary on Article 1. According to that guidance, the benefits of a tax convention should not be available where one of the principal purposes of certain transactions or arrangements is to secure a benefit under a tax treaty and obtaining that benefit in these circumstances would be contrary to the object and purpose of the relevant provisions of the tax convention. Paragraph 9 incorporates the principals underlying these paragraphs into the Convention itself in order to allow States to address cases of improper use of the Convention even if their domestic law does not allow them to do so in accordance with paragraphs 76 to 80 of the Commentary on Article 1; it also confirms the application of these principals for States whose domestic law already allows them to address such cases.

PPT-regelen i artikkel 29 paragraf 9 skal altså tolkes som en speiling av «the guiding principal», som er ment å være en generell omgåelsesregel som gjelder for alle skatteavtaler, uavhengig av om PPT-regelen er innført eller ikke. Ettersom kommentarene til artikkel 29 (9) uttrykkelig påpeker at PPT speiler «the guiding principal» anses OECD-komm. art. 1 para. 61 viktig for tolkningen av PPT.

OECD-komm. art. 1 para. 61 uttrykker følgende:

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

Det er to elementer i kommentarene her som i likhet med kommentarene til artikkel 29 (9) taler for at det skal en del til før det subjektive vilkåret i PPT er oppfylt. Det første elementet er at «it should not be lightly assumed» at skattyter har misbrukt skatteavtalen og at den således må settes til side. Formuleringen er også benyttet i kommentarene til artikkel 29(9). Det andre elementet i kommentarene til artikkel 1 para. 61 er formuleringen «main purpose». Denne er

noe annerledes enn hva som fremsettes i PPT-regelen, men har fortsatt en viktig funksjon for å forstå omfanget av «*one of the principal purposes*». Som nevnt over skal artikkel 29 (9) være en speiling av the guiding principal, og med denne formuleringen bør uttrykket «principal purpose» forstås tilnærmet likt som «main purpose.»¹¹²

Etter en sammenligning av «the guiding principal» og tolkningen av kommentarene til artikkel 29(9) ovenfor, må det forstås slik at ordlyden i OECD MC art. 29 (9) må tolkes innskrenkende.¹¹³ Skattemyndigheters vurdering og adgang til å sette skatteavtalens fordeler til side for skattyter er en vurdering det ikke skal tas lett på. Det vil ikke være tilstrekkelig at en oppnådd fordel har vært et viktig element for skattyter dersom det finnes andre forretningsmessige årsaker for disposisjonen, eller andre ikke-skattemessige årsaker, som er av vesentlig verdi for skattyter. Dette forsterker argumentasjonen ovenfor om at det skal relativt mye til før skattemyndigheter kan anvende PPT-regelen, og at det kun er i sjeldne tilfeller skattemyndigheter kan sette fordeler til side for skattyter.

4.4 Eksempler i kommentarene

I kommentarene til artikkel 29 er det lagt ved 13 eksempler som skal gi veiledning til anvendelsen av regelen. Det vises både eksempler hvor skattyter oppfyller og ikke oppfyller vilkårene i testen. De har høy inspirasjon fra dommer som belyser temaet og gir innsikt til hvilke situasjoner det subjektive og det objektive vilkåret er oppfylt, men ingen av dem drøfter formålsvurderingen i art. 29 i relevans til art. 10. Dette gjør at eksemplene har relativt liten verdi for vår problemstilling og gjennomgås derfor ikke i detalj i oppgaven.

¹¹² Furuseth (2020) s. 357-358

¹¹³ Furuseth (2020) s. 358

5. LOB-reglene

Som beskrevet tidligere kom OECD med nye anti-misbruk regler gjennom BEPS Action 6. Det ble foreslått tre punkter for å implementere disse reglene, og i det andre punktet foreslått å innføre en spesiell omgåelsesregel, Limitation-on-benefits (LOB) regelen. Regelen skal begrense adgangen til fordeler etter skatteavtalen for skattytere som ikke møter visse vilkår gitt i modellskatteavtalen. Vilkårene skal være basert på juridisk natur, eierskap og økonomisk aktivitet. Dette er for å oppnå tilstrekkelig sikkerhet om at skattyter har en reell tilhørighet til landet hvor skattyter hevder å være hjemmehørende. Slike LOB-regler var ved utarbeidelsen av BEPS-rapporten innfelt i skatteavtaler i noen få land og hadde vist seg å være effektiv i å forhindre mange forskjellige former for misbruk, og da spesielt i «treaty shopping» situasjoner. Videre ble det anbefalt å implementere LOB-reglene i kombinasjon med en generell omgåelsesregel, altså ikke bare LOB-reglene alene.¹¹⁴

Vi finner vilkårene til LOB-reglene i OECD MC art.29. Utgangspunktet er OECD MC art. 29(1):

Provision that, subject to paragraphs 3 to 5, restricts treaty benefits to a resident of a Contracting State who is a “*qualified person*” as defined in paragraph 2

Det fremkommer av paragrafen at en hjemmehørende i en kontraherende stat har rett på fordelene etter skatteavtalen bare dersom skattyter er en «*qualified person*» etter vilkårene i paragraf 2, eller at skattyter har rett på beskyttelse etter paragraf 3 til 5.¹¹⁵ Paragraf 1 vil anvendes til enhver tid når den aktuelle skatteavtalen gir en fordel til en skattyter, f.eks. når en skattyter påberoper seg redusert kildeskatt etter artikkel 10. Paragraf 1 krever da at mottaker av utbyttet er en «*qualified person*» etter vilkårene i paragraf 2, på tidspunktet hvor transaksjonen skjer.¹¹⁶

I OECD MC art. 29(2) listes det opp følgende vilkår for «*qualified person*»:

¹¹⁴ OECD (2015) s. 9-10

¹¹⁵ OECD-komm. art. 29 para. 7

¹¹⁶ OECD-komm. art. 29 para. 9

Definition of situations where a resident is a qualified person, which covers

- an individual;
- a Contracting State, its political subdivisions and their agencies and instrumentalities;
- certain publicly-traded companies and entities;
- certain affiliates of publicly-listed companies and entities;
- certain non-profit organisations and recognised pension funds;
- other entities that meet certain ownership and base erosion requirements;
- certain collective investment vehicles.

Definisjonene er relativt klare og bygger i stor grad på krav om substans hos skattyter. En bred forklaring på de ulike kvalifiserte personene er gitt i kommentar 11 til 67 til artikkel 29 i modellskatteavtalen, men vil ikke bli gjennomgått noe ytterligere i denne oppgaven.

Personer som beskrevet i paragraf 3 til 5 skal ikke forhindres fordeler av skatteavtalen, jf. paragraf 1, selv om de ikke oppfyller vilkårene for «*qualified person*» etter paragraf 2. OECD MC art. 29 (3-5) innebærer i all hovedsak at skattytere som ikke faller inn under kategorien «*qualified person*», kan oppnå fordeler etter den aktuelle skatteavtalen dersom:

- En skattyter som er hjemmehørende i en kontraherende stat kan motta fordeler på visse inntekter som er knyttet til en aktiv forretningsmessig aktivitet i staten hvor skattyter er hjemmehørende, eller
 - Eies av «*equivalent beneficiaries*». En skattyter som er hjemmehørende i en kontraherende stat, men som ikke er en «*qualified person*», kan ha rett på fordeler av skatteavtalen dersom skattyter er eid med en gitt eierandel over en gitt periode av en person som kan kategoriseres som en «*equivalent beneficiary*». Kort fortalt er en «*equivalent beneficiary*» en person som ville hatt rett på samme eller mer fordelaktige fordeler fra skatteavtalen og kildestaten, dersom eieren hadde mottatt transaksjonen direkte.¹¹⁷
- Eller,

¹¹⁷ OECD-komm. art. 29 para. 82

- Paragraf 5 gir tilgang til at en hjemmehørende i en kontraherende stat som fungerer som et «hovedkontor» for en multinasjonal selskapsgruppe kan ha rett på fordeler fra skatteavtalen når det kommer til utbytte og renter betalt fra medlemmer av den internasjonale selskapsgruppen. Dette gjelder uavhengig om den hjemmehørende skattyteren er en «*qualified person*» eller ikke. Hovedkontorets multinasjonale selskapsgruppe betyr selskapet i seg selv og dets direkte og indirekte datterselskaper.¹¹⁸

Det er likevel slik at dersom skattyters aktiviteter går under følgende kategorier eller noen form for kombinasjon, vil ikke skattyter ha rett på fordeler:

- Fungerer som et holding selskap
- Har overordnet tilsyn eller administrasjon av en gruppe selskaper
- Utførelse eller styring av investeringer (med unntak av banker, forsikringsselskaper og registrerte verdipapirforhandlere)
- Yter finansiering av selskapsgrupper (Cash pooling)¹¹⁹

Paragraf 6 åpner også for at en fordel av skatteavtalen kan gis etter en skjønnsmessig vurdering av relevante skattemyndigheter. Dette kan bare gis dersom den hjemmehørende skattyter kan demonstrere på en tilfredsstillende måte at etableringen eller anskaffelsen av selskapet, eller dens forretningsmessige aktivitet, har hatt klare forretningsmessige formål som et av hovedformålene.¹²⁰

I utgangspunktet begrenser vår oppgave seg til artikkel 29 (9) og PPT-regelen. Det er likevel viktig å ha en forståelse av de spesielle omgåelsesreglene som inngår i LOB-bestemmelsene for å få med hele omfanget av BEPS action 6. Vi vil mot slutten av oppgaven også vurdere hvorvidt LOB-reglene kan være mer hensiktsmessig enn PPT-regelen i noen tilfeller av «Treaty Shopping».

¹¹⁸ OECD-komm. art 29. Paragraph 5 (detailed version): headquarters company

¹¹⁹ Deloitte (2018) s. 2

¹²⁰ OECD-komm. art. 29 para. 103

6. Samspillet mellom nasjonale og internasjonale regler

6.1 Innledning

I forbindelse med internasjonal skatt sett fra et norsk perspektiv er det flere ulike rettskilder som må hensyntas. De mest sentrale er norsk intern lovgivning, EØS-rett og skatteavtaler. Oppgaven tar for seg omgåelsesregler i OECD sin modellskatteavtale. I en kompleks skatteverden er det viktig å se på likheter, ulikheter og samspill mellom omgåelsesreglene i Norge og EØS, mot LOB-reglene og PPT-regelen i OECD sin modellskatteavtale fra 2017. En grundig sammenligning vil kreve en dyp tolkning av de ulike reglene, og vil falle utenfor omfanget av denne oppgaven. Det gjøres derimot en sammenligning på et relativt overordnet nivå.

Som et utgangspunkt skal en skattyter skattlegges på de privatrettslige former og disposisjoner som er valgt. Videre er det forventet at en rasjonell skattyter vil innrette seg slik at skatten blir lavest mulig, noe som er helt legitimt. Da er det også nødvendig med en grense for hva skattemyndigheter må og kan akseptere når det kommer til transaksjoner hvor formålet er å spare skatt. Dette utgangspunktet gjelder både i norsk skatterett og internasjonal skatteavtale sammenheng.¹²¹

Både i norsk og internasjonal skatterett eksisterer det generelle og spesielle omgåelsesregler. I Norge er det den tidligere ulovfestede omgåelsesnormen, nå lovfestet i sktl. §13-2, som gir oss den generelle omgåelsesregelen. De spesielle reglene i norsk skatterett er som følger, NOKUS-reglene sktl. §§ 10-60 flg., reglene for exit-skatt i sktl. § 9-14, § 10-70 og § 10-71. Vi finner også kravet om reelt etablert og reell økonomisk aktivitet i sktl. § 2-38(5) og § 10-64(1) bokstav b).¹²²

Likt som i norsk skatterett finner vi også krav om substans hos skatteyter i EU- og EØS-retten. Her er det utarbeidet en generell anti-misbruk doktrine og en «wholly

¹²¹ Furuseth (2016) s. 292

¹²² Furuseth (2016) s. 292-293

artificial arrangement»-doktrine¹²³. Her stilles det krav om en viss grad av substans for at arrangementer eller disposisjoner kan gjøre krav på fordeler gitt av EU- og EØS-retten.¹²⁴

Det er også gitt flere traktatfestede omgåelsesregler i EU-retten, her inngår ATAD-direktivet og spesielle omgåelsesregler som mor-datter direktivet¹²⁵ og renter- og royalty-direktivet¹²⁶. Begge de spesielle omgåelsesreglene stiller krav om at mottaker av inntekten må være «beneficial owner» for å ha krav på redusert sats for kildeskatt.¹²⁷ ATAD-direktivet er etablert med formålet om å gi et minstenivå av beskyttelse mot unngåelse av selskapsskatt i EU for å sikre rettferdige vilkår for bedrifter. Direktivet inneholder fem juridisk bindende tiltak mot misbruk. Et av disse tiltakene er en generell misbruksregel som skal virke mot aggressiv skatteplanlegging der hvor andre regler ikke fanger dette opp.¹²⁸

Også i OECDs modellskatteavtale er det utarbeidet både generelle og spesielle omgåelsesregler. Den generelle omgåelsesregelen er gitt i OECD MC art. 29(9), og de spesielle omgåelsesreglene som er relevante for denne oppgaven er LOB-reglene i OECD MC art. 29 (1-7) og «beneficial owner»-bestemmelsen¹²⁹, i OECD MC art. 10. Reglene blir omfattende gjennomgått i andre kapitler, henholdsvis kapittel 6 , 7 og 5.

Ulike bestemmelser i de forskjellige rettssystemene gjør at det blir noe annerledes adgang til å anvende reglene, enda bestemmelsene har samme formål, nemlig å begrense misbruk av de relevante bestemmelsene for å unndra eller unngå skatt. Når vi sammenligner den norske omgåelsesregelen med PPT-regelen vil vi se på vilkårene som fremstilles og rekkevidden av bestemmelsene.

¹²³Cadbury Schweppes (C-196/04). jf. Furuseth (2020) s. 348

¹²⁴ Furuseth (2020) s. 348

¹²⁵ Se C-116/16 og C-117/16. jf. Furuseth (2020) s. 348

¹²⁶ Council Directive 2003/49/EC of 3 June 2003 on a common system of taxation applicable to interest and royalty payments made between associated companies of different Member States (<https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2003/49/oj/?uri=CELEX:32003L0049>) jf. Furuseth (2020) s. 348

¹²⁷ Furuseth (2020) s. 348

¹²⁸ European Commission (u.å.).

¹²⁹ Beneficial owner tar for seg enkelte tilfeller av treaty shopping, men anses i utgangspunktet som en tildelingsregel, jf. kapittel 5.3.

6.2 Generelle omgåelsesregler i norsk skatterett og OECDs modellskatteavtale

Sktl. §13-2 (1) uttrykker at ved omgåelse kan skattlegging gjennomføres etter denne paragraf. Videre fremstilles det to vilkår i §13-2 (2):

En omgåelse foreligger når det er foretatt en disposisjon eller flere sammenhengende disposisjoner som

- a. tilsier at hovedformålet var å oppnå en skattefordel, og
- b. etter en totalvurdering ikke kan legges til grunn for beskatningen, jf. tredje ledd.

Videre definerer sktl. §13-2 (3) hva som skal vektlegges ved totalvurderingen:

Ved totalvurderingen skal det blant annet legges vekt på følgende:

- a. forretningsmessig egenverdi og andre virkninger av disposisjonen enn skattefordeler i Norge eller i utlandet,
- b. skattefordelens størrelse og graden av skatteformål,
- c. om disposisjonen er en uhensiktsmessig vei frem til det økonomiske formål med disposisjonen,
- d. om samme resultat kunne vært oppnådd på en måte som ikke rammes av denne paragraf,
- e. de aktuelle skattereglenes retts tekniske utforming, herunder om en regel er skarpt avgrenset tidsmessig, kvantitativt eller på annen måte,
- f. om skatteregler er utnyttet i strid med sitt formål eller grunnleggende skatterettslige hensyn.

I lovteksten står det at grunnvilkåret for at en skattyter skal kunne skattlegges etter sktl. §13-2 er at *hovedformålet* med en disposisjon eller flere sammenhengende disposisjoner har vært å spare skatt. Dette er likevel ikke alene nok for at skattemyndigheter kan pålegge en skatt, det må også gjøres en totalvurdering ut fra kriteriene i tredje ledd.

Den generelle omgåelsesregelen i artikkel 29(9) i OECD sin modellskatteavtale fremstiller noe liknende vilkår som den norske regelen:

Notwithstanding the other provisions of this Convention, a benefit under this Convention shall not be granted in respect of an item of income or capital if it is reasonable to conclude, having regard to all relevant facts and circumstances, that obtaining that benefit was one of the principal purposes of any arrangement or transaction that resulted directly or indirectly in that benefit, unless it is established that granting that benefit in these circumstances would be in accordance with the object and purpose of the relevant provisions of this Convention.¹³⁰

På lik måte som i sktl. §13-2 (1) bokstav a) fremstilles det et vilkår om hovedformålet ved disposisjonen. En forskjell som er viktig å merke seg er at der skatteloven fremsetter vilkår om at *hovedformålet* var å spare skatt, fremsetter modellskatteavtalen vilkår om at *et av hovedformålene* var å spare skatt, «*obtaining that benefit was **one of the principal purposes***». Vi ser altså at grunnvilkåret i de to bestemmelsene er nokså likt, men at adgangen til å benytte sktl. §13-2 er noe strengere enn artikkel 29 (9) som følger av kravet om å være hovedformålet, og ikke et av hovedformålene. Vilklårene i PPT-regelen blir mer omfattende gjennomgått i kapittel 4.

6.3 Rekkevidde

Den geografiske rekkevidden av bestemmelsene er ganske innlysende, men likevel viktig å definere. Sktl. §13-2 vil være gjeldende for skattytere etter sktl. §2-1 og §2-2, og for personer som er skattemessig hjemmehørende i andre land enn Norge, men som skal svare skatt til Norge etter sktl. §2-3. Den norske generelle omgåelsesregelen vil gjelde for skattytere som har omgått de norske skattereglene, og vil dermed gjelde for internasjonale disposisjoner og grenseoverskridende disposisjoner, så lenge de aktuelle disposisjonene medfører eller skulle ha medført skatteplikt til Norge.¹³¹

PPT-regelen fra artikkel 29 (9) i OECDs modellskatteavtale fra 2017 kommer til anvendelse ved misbruk og omgåelse av skatteavtalen. Det geografiske anvendelsesområdet til den aktuelle skatteavtalen styres av skatteavtalen i seg selv. I modellskatteavtalen artikkel 1 står det at skatteavtalen gjelder for skattytere

¹³⁰ OECD MTC art. 29(2)

¹³¹ Furuseth (2016) s. 294

som er hjemmehørende i et eller begge av de kontraherende statene i skatteavtalen. Det betyr igjen at det kun er skattytere som er hjemmehørende i en av de kontraherende statene som påvirkes av avtalen, og at det geografiske området begrenser seg til disse.¹³²

Basert på dette er det rimelig å tolke at det geografiske omfanget i den generelle omgåelsesregelen i modellskatteavtalen og i den norske skatteloven er betydelig ulikt. For en norsk skattyter har den norske generelle omgåelsesregelen et større geografisk anvendelsesområde basert på at den vil kunne anvendes i alle disposisjoner, og ikke bare de som skjer med stater som Norge har en skatteavtale med.¹³³

6.4 Anvendelse av nasjonale regler ved misbruk av skatteavtaler

Et annet viktig spørsmål er hvorvidt nasjonale regler kan anvendes i en sak som omhandler skatteavtale-misbruk.¹³⁴ Utgangspunktet er gitt i OECD-kommentarene til modellskatteavtalen. OECD kommentar 66 og 67 til artikkel 1 uttrykker at nasjonale anti-misbruksregler kan brukes til å adresse transaksjoner og arrangementer som er gjort hvor formålet er å oppnå avtale-fordeler i upassende omstendigheter. OECD uttrykker at nasjonale regler kan spille en viktig rolle i å hindre fordeler fra en skatteavtale i å bli gitt under feil omstendigheter, men det kan også føre til konflikter.

Ved de spesielle omgåelsesreglene kan det oppstå konflikter som følge av de mange ulike formuleringer og formkrav som stilles. Selv om vilkårene ofte er utarbeidet med like formål er det små og store forskjeller i formuleringer og ordlyder som kan utgjøre forskjeller som kan skape usikkerhet for skattyter, men også muligheter for ulike typer skatteplanlegging.

Kommentar 70 uttrykker at i tilfeller hvor det oppstår en konflikt mellom nasjonal- og skatteavtalerett, vil skatteavtalen settes foran nasjonal lovgivning.

¹³² Furuseth (2016) s. 294

¹³³ Furuseth (2016) s. 294

¹³⁴ Chand (2018) 2 s. 121-122

Dette begrunnes med «*pacta sunt servanda*»-prinsippet¹³⁵ som inngår i Artikkel 26 i Wien konvensjonen.

Likevel vil slike konflikter ofte unngås. I OECD komm. 72 art. 1 kommer det frem at en skatteavtale spesifikt kan tillate anvendelse av nasjonale anti-misbruksregler. For eksempel tillater artikkel 9 spesifikt anvendelse av nasjonale omgåelsesregler under omstendigheter definert i artikkelen. I tillegg inkluderes ofte også spesifikke klausuler i skatteavtalen mellom to kontraherende stater som skal klargjøre om nasjonale regler kan anvendes eller ikke, dersom det oppstår en konflikt.

Kommentar 73 uttrykker at flere av bestemmelsene i modellskatteavtalen er avhengig av nasjonal lovgivning. Dette kan for eksempel være for å avgjøre hvor en person er hjemmehørende, hva som gjelder fast eiendom eller hva som kan kategoriseres som et utbytte fra et selskap. Videre uttrykkes det at nasjonale regler også skal hjelpe med å avgjøre betydningen av uttrykk som ikke er definert i avtalen. På denne måten vil nasjonale regler påvirke anvendelsen og forståelsen av bestemmelser i skatteavtalen, fremfor å skape en konflikt.

¹³⁵ Avtaler må overholdes

7. Illustrerende eksempel

For å gi en forståelse av samspillet mellom reglene har vi valgt å lage et illustrerende eksempel som viser reglenes praktiske virkning på en norsk skattyter.

OECD's modellskatteavtale legges til grunn mellom Norge og Nederland, og Nederland og De Forente Arabiske Emirater. Begge de respektive skatteavtalene har store likhetstrekk med modellskatteavtalen, og vi mener poenget kommer frem på en tilsvarende måte som det ville gjort ved bruk av de reelle avtalene.

Eksempel:

Et norsk selskap, Norge AS, driver virksomhet i Norge. Selskapet er eid 100% av et nederlandsk selskap, Nederland BV, som igjen er eid 100% av et selskap fra De Forente Arabiske Emirater (herfra; UAE), UAE LLC. Det nederlandske selskapet er et klassisk skallselskap uten ansatte, kontorer eller aktivitet, foruten å motta og viderebetale utbytter. Denne eierstrukturen har vært lik de seneste tre årene. I 2022 betaler Norge AS ut et utbytte på 1 million kroner til Nederland BV, som igjen betaler utbyttet videre til UAE LLC få dager senere. Utbyttet fra Nederland BV til UAE LLC er besluttet av generalforsamlingen i Nederland BV. Har Norge mulighet til å ilegge kildeskatt på utbyttet, og i så fall; hvor mye?

Utgangspunktet for vurderingen ligger i internretten. I henhold til skatteloven §§ 2-3 (1) c), 10-13 og SSV § 3-5 (3) plikter utenlandske aksjonærer hjemmehørende i utlandet å betale 25% i kildeskatt på aksjeutbytter fra Norge, eller den sats som følger av en eventuell skatteavtale med landet. De fleste land i verden har lignende regler for kildeskatt. Norge har ikke skatteavtale med UAE, og utgangspunktet for kildeskatt ville derfor vært 25% dersom utbyttet ble betalt direkte til UAE LLC. Derimot har Norge skatteavtale med Nederland, noe som kan redusere Norges beskatningsrett på utbyttet. Før vi ser på denne, må EØS-reglene vurderes.

Norge er medlem av EØS, og Nederland er medlem av EU. I henhold til skatteloven § 2-38 (1) i) og (2) a) skal utenlandske aksjonærer hjemmehørende i EØS-land ikke betale kildeskatt til Norge på lovlige utbytteutdelinger fra Norge.

Dette gjelder imidlertid kun dersom mottakeren av utbyttet er reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet i EØS-landet, jf. sktl. § 2-38 (5). Hva som legges vekt på i vurderingen av om mottakeren er reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet, er en omdiskutert sak. Regelen er en omgåelsesregel som legger vekt på substans. I og med at Nederland BV ikke har noen ansatte, kontorer eller aktivitet, forutsettes det for eksempelets skyld at selskapet havner utenfor kriteriene, og at de dermed skal betale 25 % kildeskatt til Norge etter internrettslige og EØS-rettslige regler. Dersom Nederland BV oppfylte kriteriene, hadde ikke skatteavtalen kommet til anvendelse ettersom skatteavtaler kun har innskrenkende beskatningsrett, jf. beskrivelsen i kapittel 4.3 «the golden rule».

I og med at fritaksmetoden i § 2-38 ikke kan benyttes, er vi tilbake i SSV § 3-5 (3) og 25 % kildeskatt eller «den sats som følger av skatteavtale med fremmed stat». Norge har skatteavtale med Nederland. I modellskatteavtalen regulerer art. 10 kildeskatt på utbytte. Skattyter har krav på redusert kildeskatt ned til 5% dersom selskapet er å anse som «beneficial owner», og at de har eid mer enn 25% av aksjene i Norge AS i minimum 365 dager. Sistnevnte vilkår er unektelig oppfylt i dette eksempelet. Det gjenstår da å vurdere hvorvidt Nederland BV er å anse som «beneficial owner» av utbyttet.

Som beskrevet i kapittel 2.5 «Traktattolkning» er det i all hovedsak tre hovedkilder til tolkningen av OECD MC art. 10. Vi må se til Wien-konvensjonen, OECD-kommentarene og dommer for å finne en konklusjon. I henhold til traktatretten er det ordlyden som skal være primærkilden ved tolkningen av bestemmelsen. OECD har aldri definert begrepet, men har kommet med veiledende kommentarer. Som beskrevet tidligere har OECD-kommentarene svært stor tyngde som rettskilde ved tolkningen av modellskatteavtalen. Bestemmelsen er en tilordningsregel og skal ha en internasjonal tolkning, jf. OECD-komm. art. 10 para. 12.1. Den skal tolkes i lys av skattelovens formål, men er ikke til hinder for bruk av andre omgåelsesregler i skatteavtalen; les PPT-regelen, jf. OECD-komm. art. 10 para. 12.1. For å avgjøre om selskapet er «beneficial owner» avhenger situasjonen om Nederland BV har rett til å «use» og «enjoy» utbyttet, eller om det foreligger en kontraktuell eller rettslig forpliktelse til å viderebetale utbyttet, jf. OECD-komm. art 10. para 12.4. På grunn av eksempelets åpenbare likheter med *Prevóst Car*-dommen og dens betydning for

OECD-kommentarene, er det naturlig å komme frem til at Nederland BV mest sannsynlig er å anse som «beneficial owner». Selskapet er ikke forpliktet til å betale utbyttet videre, står fritt til å «use» og «enjoy» det som de selv ønsker, og det er selskapets generalforsamling som beslutter utbytteutdelingen.

Det er dog viktig for den videre forståelsen å anerkjenne at i traktatolkning er det ikke kun ordlyd som tolkes. Som gjennomgått i kapitlet, skal også bestemmelsen vurderes i henhold til «god tro», «kontekst», og «i lys av dens formål», men da som supplerende rettskilder. Særlig er det betydningen av at bestemmelsen skal drøftes «i lys av dens formål» som er viktig for oppgaven. I traktatolkning er det slik at drøfting av bestemmelsens formål kun kan tillegges vekt dersom løsningen allerede har støtte i ordlyden. Det skal også gjøres formålsvurderinger i henhold til OECD-kommentar til art. 10 (2), 12.1. Dette blir diskutert i kapittel 8.3 i oppgaven, men for eksempelets skyld antas det at Nederland BVs rett på redusert kildeskatt til 5% gjennom OECD MC art. 10 (2) a) beholdes uendret.

Til slutt innehar også modellskatteavtalen egne omgåelsesregler, som nevnt i form av LOB- og PPT-reglene, jf. OECD MC art 29 (1-8) og 29 (9), hvor førstnevnte er en spesiell omgåelsesregel og sistnevnte er en generell omgåelsesregel. Ettersom problemstillingen begrenser seg til PPT-regelen, legges det til grunn at selskapet ikke hindres av LOB-reglene. Det skal derimot gjøres en vurdering av PPT-regelen og om den generelle omgåelsesregelen kan hindre Nederland BVs rett til 5% kildeskatt.

PPT-regelen består av to kumulative vilkår, et subjektivt og et objektivt. Disse er 1) «*One of the principal purposes*» av en disposisjon er å oppnå en eller flere fordeler gjennom skatteavtalen. 2) Det vil stride mot formålet bak skatteavtalens formål å la skattyteren oppnå fordelene fra skatteavtalen.

Det subjektive vilkåret innebærer at en av hovedårsakene til arrangementet var å spare skatt. Her gjøres en objektiv vurdering som skal oppklare forholdet. I og med at det står «*one of the main purposes*» er det uklart hvorvidt det skattemessige formålet må veie 20, 50 eller 100% for å fremstå som dette, noe som er diskutert i kapittel 4.2.1. Dersom disposisjonen er gjort med kommersielle eller økonomiske formål, er dette momenter som heller mot at det subjektive

vilkår ikke er oppfylt. Ettersom Nederland BV ikke har aktivitet i Nederland er det å anse som usannsynlig at arrangementet har kommersielle eller økonomiske formål utover å spare skatt, og det vil dermed være sannsynlig at det subjektive vilkåret er å anse som oppfylt.

Det objektive vilkåret er en annen formålsvurdering, men her vurderes det om det å oppnå skattefordel gjennom disposisjonen er i strid med skatteavtalens formål i sin helhet, jf. kapittel 4.2.2. Modellskatteavtalens formål er som kjent å fremme samhandling mellom landene gjennom å hindre dobbeltbeskatning og misbruk av avtalene. Eksempelet vårt er et klassisk eksempel på «treaty shopping», og faktum tyder på at disposisjonen er laget for å unngå kildeskatt i Norge, på et utbytte som er på vei til et land som Norge ikke har skatteavtale med. Det er sammenhengen mellom PPT-regelens objektive vilkår og «beneficial owner»-bestemmelsen som legger grunnlaget for problemstillingen vår. Art. 10 (2) er kjent som en tilordningsregel, men både OECD-kommentaren 12.1 og Wien-konvensjonen sier at formålet skal innfortolkes i den enkelte bestemmelse. Dersom skattyter er å anse som «beneficial owner» etter art. 10 (2), en vurdering som skal være i tråd med skatteavtalens formål, er det da rom for at det objektive vilkåret i PPT-regelen ikke er oppfylt?

8. Åpner Wien-konvensjonen for tolkning av skatteavtalens formål i vurderingen om et selskap er å anse som «beneficial owner»?

8.1 Traktattekst

Som beskrevet i kapittel 2.5 skal formålet innfortolkes ved tolkning av skatteavtaler. I Wien-konvensjonens 31 (1) står det «*A treaty shall be interpreted in good faith in accordance with the ordinary meaning to be given to the terms of the treaty in their context and in the light of its object and purpose*». Det er altså ordlyden som er utgangspunktet for tolkningen av traktater, men som skrevet i kapittel 2.5 finnes det supplerende rettskilder, hvor formålsvurdering er den ene. Å avgjøre hvorvidt Wien-konvensjonen pålegger en vurdering av skatteavtalens formål eller enkeltbestemmelsens formål ved traktattolkning er potensielt av stor betydning. Dersom en tolkning av art. 10 (2) er i samsvar med Wien-konvensjonen og resulterer i at en skattyter er å anse som «beneficial owner», er skatteavtalens formål medtatt i vurderingen og det vil potensielt kunne være motsigende å komme til en annen konklusjon ved vurderingen av skatteavtalens formål etter det objektive vilkåret i PPT-regelen.

8.2 Enkeltbestemmelsens vs. skatteavtalens formål

«*A treaty shall be interpreted... in light of its object and purpose*». I setningen fra Wien-konvensjonens art. 31 står det at avtalen skal bli tolket i lys av dens formål. Hvorvidt det er enkeltbestemmelsens formål eller skatteavtalens formål som skal legges til grunn er ikke definert. Både Skaar¹³⁶ og Zimmer¹³⁷ mener det er på det rene at enkeltbestemmelsens formål kan legges til grunn. Argumentet er at ordlyden skal representere enkeltbestemmelsens formål, og dermed er det naturlig at formålet anvendes ved tolkningen. På spørsmålet om det er skatteavtalens formål som menes i Wien-konvensjonen 31 (1) er det derimot flere hensyn som veier for og mot.

¹³⁶ Skaar (2006), s.56.

¹³⁷ Zimmer (2017), s. 81.

- + Ved å anvende avtalens overordnede formål til å tolke enkeltbestemmelsene vil det være høyere sannsynlighet for at et tolkningsresultat ligger nærmere avtalens formål
- Anvendelse av avtalens formål kan tvinge partene til å gå bort fra det som faktisk står skrevet i hver bestemmelse, altså ordlyden. Ettersom ordlyden representerer hva partene har blitt enige om og er utgangspunktet for traktattolkning, vil anvendelse av formålet kunne krenke landenes suverenitet ved å tvinge dem til å gi avkall på skattegrunnlag de har rett på etter avtaleteksten.
- Avtalen er et resultat av forhandling mellom to parter. Å legge formålsbetraktninger til grunn kan gi en utvidende tolkning av bestemmelsene, og dette kan forstyrre balansen i avtalen som er oppnådd gjennom forhandlingene.¹³⁸

Skaars argumenter tilsier at det vil være flere ulemper enn fordeler ved å legge skatteavtalens overordnede formål til grunn ved tolkning av enkeltbestemmelser. Likevel mener han at dette må kunne tillegges vekt i misbrukstilfeller.¹³⁹ Zimmer mener at skatteavtalens formål ikke kan tillegges avgjørende vekt dersom det ikke har støtte i ordlyden allerede.¹⁴⁰

Ordlydstolkning av Wien-konvensjonen åpner altså opp for formålsbetraktning ved tolkning av skatteavtaler. Enkeltbestemmelsens formål kan udiskutabelt tillegges vekt, men det er uenighet knyttet til hvor stor vekt skatteavtalens formål som helhet kan tillegges. I OECDs modellskatteavtale er det ikke utarbeidet et eget formål med art. 10. Det kan således være nærliggende å tro at formålet med bestemmelsene er tilnærmet skattelovens formål, og at det i vårt scenario potensielt ikke vil ha betydning om det er enkeltbestemmelsen eller skatteavtalens formål som legges til grunn ettersom disse kan være like.

¹³⁸ Skaar (2006), s. 57-58.

¹³⁹ Skaar (2006), s. 57.

¹⁴⁰ Zimmer (2017), s. 81.

8.3 Formål med begrep vs. formål med disposisjon

Det er bred enighet om at en formålsvurdering etter Wien-konvensjonen kun skal gi støtte til ordlyden og suppleres for å gi mening til begreper i traktater blant Skaar, Zimmer og Müller. Det skal ikke innfortolkes en egen formålsvurdering for hver skattyter som anvender art. 10 (2). En slik tolkning av Wien-konvensjonen ville ført til en omgåelsestankegang bak enhver regel i skatteavtaler, noe som er unaturlig ettersom skatteavtaler inneholder egne omgåelsesregler. Dette synet støttes av Müller: *«For eksempel skal enhver tolkning som gjør deler av traktaten overflødig eller ineffektiv unngås. En slik tolkning, selv om den er basert på ordlyden og konteksten, kan tyde at den er i strid med skatteavtalens formål»*.¹⁴¹ Ettersom PPT er en ren omgåelsesregel kunne en omgåelsestolkning av enhver annen bestemmelse ført til at regelen ble overflødig. Det er også dette synet som har vært utgangspunktet for tolkningen av art. 10 (2) de seneste årene, som gjort rede for i kapittel 3.3; bestemmelsen er en tilordningsregel og gir ikke adgang til en egen vurdering av om den enkelte disposisjonen er i strid med skatteavtalens formål. Det er begrepet «beneficial owner» som skal tolkes i tråd med skatteavtalen.

Også i kommentarene til art. 10 (2) i modellskatteavtalen kommenteres formålet med skatteavtalen. OECDs kommentarer er, som beskrevet, ansett for å være en rettskilde som blir tillagt stor vekt gjennom Wien-konvensjonen. I 12.1 står det *«The term “beneficial owner”... should be understood in its context... and in the light of the object and purposes of the Convention, including avoiding double taxation and the prevention of fiscal evasion and avoidance»*.¹⁴² Også her er det *«The term “beneficial owner”...»* som skal gis en mening i lys av skatteavtalens formål, heller enn at den enkelte disposisjonen vurderes opp mot skatteavtalens formål. Det er begrepet som skal forstås med støtte fra formålet. Det er samsvar mellom kommentarene og konvensjonen.

Når det gjelder bruken av skatteavtalens formål fremfor enkeltbestemmelsens formål, som diskutert i forrige delkapittel, inneholder kommentarene imidlertid en klarere tone enn det som er etablert i Wien-konvensjonen. Kommentarene sier at

¹⁴¹ Müller (2017) s. 241-242

¹⁴² OECD-komm. art. 10 para. 12.1

det er skatteavtalens formål, spesifisert, som skal tillegges vekt ved tolkningen av begrepet. Dette tyder på at både enkeltbestemmelsens formål og skatteavtalens formål vil være aktuelle rettskilder til tolkningen av traktater og art. 10 (2). Virkningen utdypes nærmere i neste kapittel.

9. Kan PPT-regelen anvendes dersom en skattyter er å anse som «beneficial owner»?

9.1 Skatteavtalens formål vurderes ved to anledninger

Vi har etablert at skatteavtalens formål er en av rettskildene som skal vurderes ved tolkningen av begrepet «beneficial owner», gjennom OECD MC komm. til art. 10 (2), 12.1. Vi har også etablert at betydningen av dette ikke fører til en omgåelsesvurdering av den aktuelle disposisjonen opp mot regelen, men snarere at forståelsen av begrepet tolkes i lys av formålet. Som beskrevet i kapittel 3.3 er bestemmelsen en tilordningsregel og har i løpet av de seneste 15 årene fått klarere retningslinjer enn tidligere. Gjennom kommentarene har OECD selv satt opp ulike vilkår for hvem som er å anse som «beneficial owner» av et utbytte.

Hovedtyngden av selskapene som ikke skal være å anse som «beneficial owner» er agenter, nomineer og gjennomstrømmingsselskaper. Hvorvidt et selskap er å anse som et gjennomstrømmingsselskap avgjøres det enkeltes selskaps frie rett til å bruke og nyte utbyttet, uten forpliktelse til viderebetaling, jf. OECD komm. art. 10. para 12.4. OECD har selv satt opp disse vilkårene for å veilede for hvordan begrepet skal tolkes. En skattyter kan således tilpasse seg disse vilkårene for å havne inn under begrepet «beneficial owner». I og med at det er OECD selv som har utarbeidet vilkårene må det være rimelig å anta at disse er utarbeidet i tråd med formålet til avtalen, partenes ønske, og at en disposisjon som er tilpasset disse reglene befinner seg innenfor formålet med avtalen. Dersom omgåelsesregelen «Principal Purpose Test» skal kunne anvendes er det et vilkår at å bli gitt fordelene strider mot skatteavtalens formål, noe det mulig ikke vil gjøre i dette tilfellet. Poenget taler for at det objektive vilkåret i PPT-regelen ikke kan anses oppfylt dersom skattyter er «beneficial owner». Videre vil det være et spørsmål om skattyter i disse tilfellene driver med tilpasning til art. 10 eller omgåelse i disse tilfellene. Som beskrevet i kapittel 2.4 er dette en linje som er vanskelig å trekke.

9.2 Dobbelt ikke-beskatning

Dersom en skattyter er å anse som «beneficial owner» og ikke hindres av PPT-regelen er det overhengende sannsynlig at skattyter oppnår en dobbel ikke-beskatning. En dobbel ikke-beskatning er i seg selv ikke ulovlig, men kan potensielt stride mot skatteavtalens formål. Rent bokstavelig er skatteavtalens formål formulert: «*Convention between (State A) and (State B) for the elimination of double taxation with respect to taxes on income and on capital and the prevention of tax evasion and avoidance*». Det søkes å unngå dobbeltbeskatning, unngåelse og unndragelse. Spørsmålet er om dobbelt ikke-beskatning kan innfortolkes i skatteavtalens begrep «*unngåelse*». Det har vært diskusjoner om hvorvidt hindring av dobbelt ikke-beskatning har vært en del av formålene med OECD MC. Ved en tolkning av ordlyden i OECD kommentar artikkel 1 paragraf 54 er det vanskelig å forstå om dobbelt ikke-beskatning er en del av formålet. Ved de nye kommentarene fra 2017 versjonen av modellskatteavtalen blir derimot OECD oppfatning mer klar, og at dobbelt ikke-beskatning må utgjøre en del av formålene bak modellskatteavtalen. Hvor det tidligere OECDs modellskatteavtale ikke inneholdt noe forslag til preamble, er det nå foreslått et preambel i modellskatteavtalen hvor følgende formulering er inkludert: «*without creating opportunities for non-taxation or reduced taxation through tax evasion or avoidance*». ¹⁴³

Dette får videre støtte i BEPS action 6 Final report hvor seksjon B av rapporten omhandler en avklaring om at skatteavtaler ikke er ment for å skape mulighet for dobbel ikke-beskatning, og at det er nettopp dette som har skapt grunnlaget for å endre preamblet i modellskatteavtalen. ¹⁴⁴

9.3 PPT-regelen

Som vi har sett i kapittel 4.2.2 skal det i vurderingen av PPT-regelens objektive vilkår vurderes om disposisjonen er gjort i samsvar med «*the object and purpose of the relevant provisions of this Convention*». Det ble evaluert hvorvidt denne vurderingen skal gjøres mot enkeltbestemmelsen isolert sett, eller om «*the object*

¹⁴³ Furuset (2020) s. 362

¹⁴⁴ OECD (2015) s. 10

and purpose of the relevant provisions» skal tolkes i lys av *«the object and purpose»* av skatteavtalen i sin helhet. For at skattemyndigheter skal kunne anvende PPT-regelen må skattyter først ha oppnådd en relevant fordel fra skatteavtalen. I vårt tilfelle må skattyter ha oppnådd redusert kildeskatt etter «beneficial owner»-bestemmelsen. Som vi vet fra kapittel 4.2.2 er det slik at i en disposisjon hvor formålet har vært å spare skatt vil skattyter alltid innrette seg etter de relevante bestemmelsene for å oppnå den relevante skattefordelen. Dette vil medføre at skattyter alltid vil handle innenfor *«the object and purpose of the relevant provisions»* om vi ser på enkeltbestemmelsen isolert.

Ved en slik tolkning av det objektive vilkåret vil PPT-regelen i de aller fleste tilfeller være overflødig, noe som vil være lite hensiktsmessig. Dette argumentet finner også støtte hos Müller som skriver: *«enhver tolkning som gjør deler av traktaten overflødig eller ineffektiv unngås. En slik tolkning, selv om den er basert på ordlyden og konteksten, kan tyde at den er i strid med skatteavtalens formål»*.¹⁴⁵ Etter undertegnedes forståelse tyder dette klart på at vurderingen i det objektive vilkåret må gjøres i lys av skatteavtalen i sin helhet.

Dette tyder igjen på at vurderingen i det objektive vilkåret i PPT-regelen bør gjøres som en separat vurdering, uavhengig av vurderingene som har blitt gjort rundt hvorvidt mottaker er å anse som «beneficial owner». Ved vurderingen av en transaksjon som er subjekt for redusert kildebeskatning gjennom artikkel 10 (2) vil altså en ny separat vurdering utføres, hvor formålet bak skatteavtalen i sin helhet legges til grunn. Dette åpner opp for at PPT-regelen kan skjære gjennom og frata skattyter tildelt fordel.

Et annet viktig argument finner vi i kommentarene til 2017 versjonen av OECD MC art 10. I paragraf 12.5 står det at selv om «beneficial owner»-konseptet fanger opp noen tilfeller av misbruk, er den ikke til hinder for bruk av andre omgåelsesregler. Det uttrykkes tydelig i kommentaren at begrensning av skatt etter artikkel 10 ikke skal gis i tilfeller av misbruk, og at bestemmelsene i artikkel 29 (PPT-regelen) vil komme til anvendelse for å hindre misbruk. Videre står det at dette også er gjelder treaty shopping hvor mottaker er «beneficial owner» å

¹⁴⁵ Müller (2017) s. 241-242

regne.¹⁴⁶ Det er vanskelig å tolke dette på noe annen måte enn at OECDs egen mening er at vurderinger gjort for å beslutte et selskap som rettmessig eier, ikke skal hindre andre omgåelsesvurderinger og formålsbetraktninger.

¹⁴⁶ OECD-komm. art. 10 para. 12.5

10. LOB-reglene som et virkemiddel mot «treaty shopping»?

Som diskutert tidligere er det etablert at «beneficial owner» er en tilordningsregel, men den skal likevel hindre enkelte former for misbruk, og spesielt i treaty shopping situasjoner. «Beneficial owner» tar for seg enkeltransaksjoner og vilkår som følger av bestemmelsen i OECD MC art. 10(2). Det settes dermed mindre fokus på formål og substanskrav under vurderingen av om en mottaker av et utbytte er «beneficial owner» og kan påberope seg en lavere sats ved kildebeskatning. Vi ønsker derfor å se på om andre spesielle omgåelsesregler, og da i hovedsak LOB-reglene i OECD MC art. 29 paragraf 1-7 kan være mer hensiktsmessige i «treaty shopping»-tilfeller enn PPT-regelen.

Som vi har sett i kapittel 5 fremstiller LOB-reglene ulike vilkår eller «tester» for at en skattyter skal kunne oppnå fordeler fra en skatteavtale. Det settes stort fokus på tilknytning til hjemstat og økonomisk substans, og reglene er utarbeidet for å adressere et stort antall tilfeller av «treaty shopping» basert på juridiske vilkår. Av de 93 landene som per 01.01.2020 har signert MLI¹⁴⁷ har bare 13 valgt å inkludere LOB i tillegg til PPT-regelen.¹⁴⁸ Dette kan tyde på at skattemyndigheter ser på PPT-regelen alene som mest hensiktsmessig for å håndtere «treaty shopping» og andre former for misbruk av skatteavtalene. Selv om LOB-reglene faller utenfor omfanget av vår oppgave har vi likevel funnet det interessant å se på hvordan en innførsel av LOB-regler kan virke i «treaty shopping»-situasjoner, og hvorfor den ikke er inkludert i flere MLier.

De gitte vilkårene i LOB-reglene er gjennomgått i kapittel 5 i oppgaven. Hensikten med vilkårene er å heve terskelen for hvilke skattytere som oppnår fordeler av skatteavtalene. F.eks. en skattyter som har oppnådd en lavere sats for kildebeskatning på bakgrunn av OECD MC art. 10, må også enten være en kvalifisert person som beskrevet i OECD MC art. 29 (2) eller gjennom paragraf 3-5 ha en tilstrekkelig tilhørighet og substans til den kontraherende stat hvor skattyter er hjemmehørende. Regelen kommer bare til anvendelse når skattyter har

¹⁴⁷ Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS

¹⁴⁸ Deloitte (2020) s. 2

påberopt seg en fordel fra skatteavtalen og har oppfylt vilkårene for den relevante bestemmelsen. I likhet med PPT-regelen er det altså forutsetning at skattyter først har oppnådd en fordel fra den aktuelle skatteavtalen, og regelen har dermed ingen evne til å tildele en skattyter en fordel.¹⁴⁹

Det fremstilles også en relativt streng regel for timing. I kommentar 9 finner vi passusen «*Paragraph 1 applies at any time when the Convention would otherwise provide a benefit to a resident of a Contracting State*». Paragrafen krever altså at for at en skattyter skal ha rett på en fordel fra en bestemmelse i den relevante skatteavtalen, må subjektet være en kvalifisert person, gitt av vilkårene i OECD MC art 29 (2), på det relevante tidspunktet. Dette kan være på tidspunktet hvor en transaksjon skjer eller i andre tilfeller krever reglene at visse vilkår må tilfredsstilles over en gitt periode for at personen vil anses som en kvalifisert person.¹⁵⁰

Vilkårene om substans og tilhørighet til den kontraherende stat sammen med den strenge regelen for timing gjør LOB-reglene effektive for å håndtere misbruk av skatteavtaler, og da spesielt treaty shopping situasjoner.¹⁵¹ Det er likevel enkelte svakheter som kan utnyttes mot BEPS og LOB-reglenes formål.

De første kategoriene av «*qualified person*» inkluderer blant annet individer, de kontraherende stater, politiske avdelinger og lokale myndigheter. Av natur har disse en tilstrekkelig tilknytning til deres hjemstat og vil dermed heller ikke være subjekt for mistanke om «treaty shopping» og annet misbruk av skatteavtalene, hvilket rettferdiggjør kvalifiseringen til «*qualified person*». Videre er det non-profit organisasjoner, pensjonsfond¹⁵² og enkelte investeringsfond¹⁵³. Denne typer personer er ofte unntatt fra skatt i deres hjemstater og jobber i stor grad for å utføre samfunnsøkonomiske formål. Alle disse vil også kategoriseres som kvalifiserte personer.¹⁵⁴

¹⁴⁹ OECD-komm. art. 29 para. 8

¹⁵⁰ OECD-komm. art. 29 para. 9

¹⁵¹ Kuźniacki (2018) s.72

¹⁵² Se kapittel 7

¹⁵³ Se kapittel 7

¹⁵⁴ Kuźniacki (2018) s.73

Videre er det to «tester» som ikke er like presise og skaper mulighet for misbruk av avtalene. Den første er «*certain publicly-traded companies and entities*». Uten å foreta en dyp analyse av alle vilkårene som må oppfylles her vil vi påpeke noen umiddelbare svakheter. For det første har denne testen et stort fokus på børsen eller markedsplassen hvor selskapet er notert, og ikke de ultimate eierne av aksjene. Dette tillater selskaper å passere testen selv om en vesentlig del av aksjene er eid av en enkelt aksjonær i et tredjeland. Dette kan skape gode forutsetninger for «*treaty shopping*» for majoritetsaksjonærer, da de bare trenger et tilstrekkelig antall minoritetsaksjonærer for å oppnå kravene til den aktuelle børs.¹⁵⁵

Dette har ikke vært en spesielt anvendelig strategi for «*treaty shopping*» som følger av høye kostnader, men ved innførselen av LOB-reglene er det en mulighet for at denne tendensen vil øke, spesielt for disposisjoner hvor det gjelder store skattebesparelser. Dette vil kunne favorisere store internasjonale selskaper som har ressursene til å oppnå vesentlige fordeler ved en slik tilpasning, og vil virke mot hensikten til BEPS arbeidet og LOB-reglene.¹⁵⁶

Den andre testen som skaper mulighet for tilpasning er en eierskapstest. Et av punktene i OECD MC art 29 (2) uttrykker «*other entities that meet certain ownership and base erosion requirements*». Det er her et klart skille på de detaljerte LOB-reglene og de forenklede LOB-reglene som ble innført ved MLI. Ettersom temaet ligger utenfor omfanget av vår hovedproblemstilling tar vi bare for oss den forenklede versjonen av LOB-reglene da den er mest aktuell. I den forenklede versjonen fremkommer det at dersom et selskap er eid direkte eller indirekte med minst 50%, når en transaksjon utføres og i minst halvparten av dagene i en 12 måneders periode, av en person som har rett på fordeler etter den relevante skatteavtalen, vil kategoriseres som en kvalifisert person. Dette gjør at det tilsynelatende må være en tilstrekkelig tilknytning mellom eierne og staten for å kvalifisere til fordeler etter skatteavtalen.¹⁵⁷

¹⁵⁵ Kuźniacki (2018) s.75

¹⁵⁶ Kuźniacki (2018) s.75

¹⁵⁷ OECD-komm. art. 29 Subparagraph e) (simplified version) s. 535.

En umiddelbar svakhet her er at terskelen på 50% refererer til en nominell eierandel, og ikke inneholder noen definisjon på hvilke rettigheter de ulike eierne har. Dette kan bety at aksjene som utgjør eierandelen slik at selskapet kan kategoriseres som en kvalifisert person, kan være uten stemmerettigheter eller uten rett på utbytte. For eksempel kan en eierandel på 49% ha rett på en vesentlig større del av utbytte enn hva den nominelle eierandelen skulle tilsi, dette kan være helt opp til 100%. På denne måten tilfredsstilles vilkåret om minst 50% av «lokalt eierskap» og har dermed krav på fordeler etter skatteavtalen som enhver annen kvalifisert person, selv om den ultimate eier av utbytte tilhører en tredjestat og ikke kunne oppnådd samme fordel.¹⁵⁸

Basert på avsnittene over finnes det åpenbart muligheter for å utnytte regler for å oppnå fordeler og redusert skatt gjennom å anvende LOB-reglene mot sin hensikt. Da kan det stilles spørsmål om ikke PPT regelen kan være en siste mulighet til å hindre at en fordel blir gitt under feil omstendigheter?

For å svare på dette vil prinsippet om «*lex specialis*» anvendes. I en situasjon hvor spesielle omgåelsesregler og generelle omgåelsesregler ville gitt ulike utfall, vil den spesielle regelen gå foran den generelle. Det er likevel slik at PPT-regelen starter med passusen «*Notwithstanding the other provisions of this Convention*». På denne måten kan PPT-regelen sees på som en selvstendig klausul som ikke skal hindres av andre omgåelsesregler, blant annet LOB-reglene.¹⁵⁹

Dette er som nevnt tidligere utenfor omfanget av vår oppgave å besvare. Vi er likevel under den oppfatning at det er viktig å stille spørsmål om en LOB-regel kan være mer hensiktsmessig enn en PPT-regel i enkelte tilfeller av «*treaty shopping*». Det er lagt frem en rekke argumenter, men dette er på ingen måte en uttømmende diskusjon som tar for seg alle aspekter. Uten å gi en endelig konklusjon er vi kommet frem til at LOB-reglene har sine fordeler, men kan også skape muligheter for misbruk. Avslutningsvis er det reist spørsmål om prinsippet om «*lex specialis*» går foran passusen «*Notwithstanding the other provisions of this Convention*», og en konklusjon her vil kreve en videre analyse som igjen vil falle utenfor omfanget av vår oppgave.

¹⁵⁸ Kuźniacki (2018) s.79

¹⁵⁹ Chand (2018) s.116

11. Sammenfatning

Forfatter er av den oppfatning av «Principal Purpose-Test» ikke er av overflødig karakter. Testen skal fange opp visse typer av «treaty shopping» og er en regel som treffer annerledes enn art 10 (2). Det oppfattes at det er etter OECDs eget ønske å ha et sikkerhetsnett for skattytere som søker å tilpasse seg blant annet «beneficial owner»-begrepet, og dermed felle tilfeller av unngåelse og dobbelt ikke-beskatning. Kommentarene til art. 10 (2) og tolkningen av PPT-regelen viser tydelig at OECD selv har ment at det skal være adgang til å bruke regelen selv om en skattyter er å anse som «beneficial owner». Likevel må kommentarene tolkes på en slik måte at adgangen til å anvende PPT-regelen for skattemyndigheter er relativ liten, og vil sannsynligvis kun gjelde grove tilfeller. Ved tolkningen av «beneficial owner» har vi gjennomgått at formålet skal vurderes både etter kommentarene og Wien-konvensjonen art. 31. En skattyter som er å anse som «beneficial owner» vil dermed ha bestått vilkårene som må oppfylles for å kunne kalle seg «beneficial owner». Vilkårene er listet opp av OECD selv, og må anses å være utformet i tråd med skatteavtalens formål. En skattyter som er å anse som «beneficial owner» må derfor i de fleste tilfeller anses å ha handlet i tråd med skattelovens formål. Forfatter mener at det faktum at skatteavtalens formål utgjør hovedkilden til vurderingen i PPT-regelen, men kun har en mer supplerende karakter i vurderingen av begrepet «beneficial owner», veier for at PPT-regelen kan anvendes i grove tilfeller. I vurderingen vil det være av betydning hvor langt skattyter strekker seg for å oppfylle vilkårene art. 10 (2), og om denne tilpasningen kan anses for å være en omgåelse av skatt. Som beskrevet i kapittel 2.4 er dette ingen eksakt vitenskap, og det er vanskelig å sette en klar grense for akkurat hvor langt strikken kan tøyes før det anses som omgåelse og omfattes av PPT-regelen. Subsidiært har vi sett på LOB-reglens egenskaper i en omgåelsesproblematikk. Som følger av at temaet ikke ligger innenfor problemstillingens omfang vil ikke analysen her være uttømmende, men vi vurderer likevel at temaet er viktig å belyse.

12. Kilder

12.1 Lover

1949 Lov 28. juli nr. 15 om adgang for Kongen til å inngå overenskomster med fremmede stater til forebyggelse av dobbeltbeskatning mv. (dobbeltbeskatningsavtaleloven).

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

12.2 Forarbeider

Ot.prp. nr. 3 (1998-1999) Om lov om styrking av menneskerettighetenes stilling i norsk rett

12.3 Dommer

12.3.1 Norge

TOSLO-2011-104857-4 – TOSLO-2011-191007 (Transocean-saken)

12.3.2 Canada

Her Majesty The Queen and Prevost Car inc., 2009 DTC 5721, 2009 FCA 57 (2009)

12.4 Traktater

VCLT *The Vienna Convention on the law of Treaties*, Vienna 23 May 1969.

12.5 Faglitteratur

Folkvord, Benn, mfl. *Norsk Bedriftsskatterett*. 10. utg. Oslo: Gyldendal juridisk, 2018.

Gjems-Onstad, Ole og Furuseth, Eivind. *Praktisk internasjonal skatterett og internprising*. 1. utg. Oslo: Gyldendal juridisk, 2013.

Skaar, Arvid Aage. *Norsk skatteavtalerett*. 1. utg. Oslo: Gyldendal akademisk, 2006.

Zimmer, Frederik. *Internasjonal inntektsskatterett*. 5. utg. Oslo: Universitetsforlaget, 2017.

12.6 Artikkel i tidsskrift, artikkelsamlinger og aviser

Anker-Sørensen, Linn., Schjelderup, Guttorm. «Internasjonal skatteplanlegging - er åpenhet en utopi?» *Nytt norsk tidsskrift* årg. 35, nr. 2 (2014) s. 121-137. <https://www-idunn-no.ezproxy.library.bi.no/doi/full/10.18261/issn.1504-3053-2018-02-03>

Arnold, Brian J. «The Concept of Beneficial Ownership under Canadian Tax Treaties» i *Beneficial Ownership: Recent Trends*. Michael Lang, mfl. red., Amsterdam: Books IBFD, 2013, s. 39-49.

Boidmain, Nathan og Kandev, Michael. «Canadian Tax Payer Wins Prévost Appeal.» *Tax Notes International*, 9. mars 2009. [News Analysis Canadian Taxpayer Wins Prevost Appeal](https://www.dwpv.com › media › Files › PDF_EN)https://www.dwpv.com › media › Files › PDF_EN hentet 26.04.2022.

Chand, Vikram. «The Interaction of the Principal Purpose Test (and the Guiding Principle) with Treaty and Domestic Anti-Avoidance Rules» I *Intertax* vol. 46, iss. 2. Dr Ana Paula Dourado red. Nederland: 2018, s. 115-123.

Chand, Vikram. «*The Principal Purpose Test in the Multilateral Convention: An in-depth Analysis*» I *Intertax* vol. 46, iss. 1. Dr Ana Paula Dourado red. Nederland: 2018, s. 18-44.

Deloitte. International tax - «*Series of tax newsletters on the MLI and its effect on a Kazakh tax treaty network*». (2018)
https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/kz/Documents/tax/TaxAlerts/KZ_International_tax_August_2018.pdf

Furuset, Eivind, «En sammenligning av gjennomskjæringsregelen og «principal purposes test»». *Skatterett* vol 35, nr. 4. (2016) s. 291-319.
<https://doi.org/10.18261/issn.1504-310X-2016-04-02>

Furuseth, Eivind. «Hvor langt strekker Principle Purpose Test seg?» I *Hvor din skatt er, vil også ditt hjerte være: Festskrift til Ole Gjems-Onstad 70 år*. Tore Bråthen, Eivind Furuseth og Anders Mikkelsen red., Oslo: Cappelen Damm, 2020, s. 345-369.

Furuseth, Eivind. «Tolkning av begrepet «beneficial owner» i skatteavtalene.» *Skatterett* vol 28, nr. 2 (2009) s. 179-192 <https://www-idunn-no.ezproxy.library.bi.no/doi/10.18261/ISSN1504-310X-2009-02-06#AFN4>

Garside, Juliette. «Paradise Papers Leak reveals secrets of the world elite's hidden wealth». *The Guardian*, 5. november 2017. <https://www.theguardian.com/news/2017/nov/05/paradise-papers-leak-reveals-secrets-of-world-elites-hidden-wealth> hentet 05.04.22.

Harding, Luke. «What are the Panama Papers? A guide to history's biggest data leak.» (2016) *The Guardian*, 5. April 2016. <https://www.theguardian.com/news/2016/apr/03/what-you-need-to-know-about-the-panama-papers> hentet 05.04.2022.

Holen, Hanne Skaarberg. «Transocean-saken: Sentrale problemstillinger» *Revisjon og regnskap* nr. 3 (2016) s. 47-50. <https://www.revregn.no/asset/pdf/2016/3-47-50.pdf>

Janssen, Jeroen J.M. og Garibay, Mónica Sada. «What should be in the scope of the beneficial owner concept?» *Intertax* vol. 48, nr. 12 (2020) s.1087-1104.

Kuźniacki, Błażej. «*The Limitation on Benefits (LOB) Provision in BEPS Action 6/MLI: Ineffective Overreaction of Mind-Numbing Complexity – Part I*» i *Intertax* vol. 46, iss. 1. Dr Ana Paula Dourado red. Nederland: 2018, s. 68-79.

Müller, Amrei. «En kort innføring i folkerettslig traktattolkning». *Jussens venner* vol. 52, nr. 4 (2017) s. 222-259. <https://www-idunn-no.ezproxy.library.bi.no/doi/full/10.18261/issn.1504-3126-2017-04-02>

12.7 Rapporter

Deloitte. *OECD BEPS - Multilateral Instrument: Treaty Abuse - Principal Purpose Test*. August 2020. https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/kz/Documents/tax/tax_brochures_2020/20200807%20MLI%20discussion%20document_August%202020.pdf

European Parliamentary Research Service ved Ivana K. Krišto and Elodie Thirion. *An overview of shell companies in the European Union*. (2018) PE 627.129. Brussel: Oktober 2018.

https://www.europarl.europa.eu/cmsdata/155724/EPRS_STUD_627129_Shell%20companies%20in%20the%20EU.pdf

OECD, *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*. OECD Publishing., Paris: 2013.

<https://doi.org/10.1787/9789264192744-en>

OECD (2015) 2, *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. OECD Publishing, Paris: 2015. <https://doi.org/10.1787/9789264241695-en>

Riksadvokaten. *Transocean-saken - evaluering av Økokrims etterforskning og irettføring*. Riksadvokatens skriftserie 2017:2. Oslo: 2017.

<https://www.riksadvokaten.no/wp-content/uploads/2017/09/Transocean-saken-evalueringavkokrimsetterforskningogirettefring....pdf>

12.8 Utgivelser i OECD

OECD (2015), *Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version)*, OECD Publishing, Paris 2015. https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2015-full-version_9789264239081-en

OECD (2019), *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version)*, OECD Publishing, Paris: 2019. <https://doi.org/10.1787/g2g972ee-en>.

van Bladel, Marco (2013), *Commentary on OECD Model tax convention: Revised proposals concerning the meaning of «beneficial owner» in articles 10, 11 and 12*.

OECD. https://www.oecd.org/ctp/treaties/BENOWNMLL_vanBladel.pdf hentet 25.04.2022.

12.9 Forelesninger

Furuseth, Eivind. *Forelesning i Skatterett, fordypning (GRA6208)*. Oslo, 5. mai 2021.

12.10 Nettsider

Deloitte. “*Velcro Canada wins beneficial ownership case*” (2012).

<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/ca/Documents/tax/ca-en-tax-velcro-canada-wins-beneficial-ownership-case.pdf> sist besøkt 17.08.2022.

European Commission. «*The Anti Tax Avoidance Directive*» (u.å.).

https://ec.europa.eu/taxation_customs/anti-tax-avoidance-directive_en sist besøkt: 15.08.2022

Fraser Milner Casgrain L.L.P. «Landmark Treaty Case: *Prévost Car Inc. v. the Queen.*» (2008)

<https://www.lexology.com/library/detail.aspx?g=50700034-20f4-4677-826b-a36d4ee3923e> sist besøkt 15.08.2022.

Inter-American Center of Tax Administrations. «Who is behind all this? - The beneficial owner.» (u.å.) <https://www.ciat.org/who-is-behind-all-this-the-beneficial-owner/?lang=en> hentet 20.04.2022.

OECD (u.å.) 1 <https://www.oecd.org/ctp/treaties/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-20745419.htm> sist besøkt: 15.08.2022

OECD (u.å.) 2

<https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action6/> sist besøkt: 15.08.2022

OECD (u.å.) 3

<https://www.oecd.org/about/> sist besøkt: 15.08.2022

OECD (u.å.) 4

<https://www.oecd.org/about/members-and-partners/> sist besøkt: 15.08.2022

OECD (u.å.) 5 <https://www.oecd.org/ctp/tax-treaties-2017-update-to-oecd-model-tax-convention-released.htm> sist besøkt: 15.08.2022

OECD (u.å.) 6

<https://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm> sist besøkt: 15.08.2022

Prévost Car. «Milestones.» (u.å.)

<https://prevostcar.com/company/milestones> hentet 24.04.2022.

Universitet i Oslo. «Traktater som rettskilde.» (u.å.)

<https://www.ub.uio.no/kurs-arrangement/kurs/programmer-emner/jus/jus2111-internasjonale-kilder/1-traktater/hva-er-en-traktat.html> hentet 14.04.2022.

