



Handelshøyskolen BI

MAN 29201 Internasjonal skatterett - prosjektoppgave

Term paper 100% - W

Predefinert informasjon

Startdato:	08-09-2021 09:00	Termin:	202120
Sluttdato:	10-12-2021 12:00	Vurderingsform:	Norsk 6-trinns skala (A-F)
Eksamensform:	P		
Flowkode:	202120 20058 IN02 W P		
Intern sensor:	(Anonymisert)		

Deltaker

Elena Egortseva

Informasjon fra deltaker

Tittel *:	Utfordringer knyttet til triangulære skatteautaleforhold – sett med norske skattebriller
Navn på veileder *:	Eivind Furuseth

Inneholder besvarelsen
konfidensielt
materiale?:

Nei

Kan besvarelsen
offentliggjøres?:

Ja

Gruppe

Gruppenavn:	(Anonymisert)
Gruppenummer:	33
Andre medlemmer i gruppen:	1058869

Innholdsfortegnelse

Innhold

INNHALDSFORTEGNELSE	I
SAMMENDRAG.....	III
1. INNLEDNING	1
2. ULIKE TRIANGULÆRE SKATTEAVTALEFORHOLD	3
2.1 INNLEDNING	3
2.2 PE-TRIANGULÆRE FORHOLD	3
2.3 DOBBELT HJEMMEHØRENDE TRIANGULÆRE FORHOLD	3
2.4 REVERSERT PE-TRIANGULÆRE FORHOLD	4
2.5 REVERSERT DOBBELT HJEMMEHØRENDE TRIANGULÆRE FORHOLD	4
3. HJEMMEHØRENDE STAT, FAST DRIFTSSTED OG KILDESTAT	4
3.1 INNLEDNING	4
3.2 HJEMMEHØRENDE STAT	5
3.2.1 Norge som hjemmehørende stat	5
3.2.2 Hjemmehørende begrepet i skatteavtalene	6
3.2.3 Hjemmehørende stat i triangulært skatteavtaleforhold	7
3.2.4 Nytt hjemmehørende begrep og triangulære skatteavtaleforhold	9
3.3 FAST DRIFTSSTED	10
3.3.1 Norge som fast driftssted - selskap som ikke er hjemmehørende i riket	10
3.3.2 Fast driftssted i skatteavtalene	10
3.3.3 Fast driftssted i triangulært skatteavtaleforhold	12
3.3.4 Fast driftssted i to land samtidig	13
3.4 KILDESTAT	14
3.4.1 Norge som kildestat	14
3.4.2 Kildestat i skatteavtalene	14
3.4.3 Kildestat i triangulært skatteavtaleforhold	14
3.4.4 To kildestater og en bostedsstat	15
4. BESKATNING AV UTVALGTE TYPER INNTEKTER I TRIANGULÆRE SKATTEAVTALEFORHOLD.....	16
4.1 INNLEDNING	16
4.2 UTBYTTE.....	17
4.2.1 Beskatning av utbytte i internretten	17
4.2.2 Beskatning av utbytte i skatteavtalene	18

4.3 RENTER.....	19
4.3.1 Beskatning av renter i internretten.....	19
4.3.2 Beskatning av renter i skatteavtalene.....	20
4.4 ROYALTIES.....	21
4.4.1 Beskatning av royalties i internretten.....	21
4.4.2 Beskatning av royalties i skatteavtalene.....	22
5. DOBBELTBESKATNING OG MISBRUK AV SKATTEAVTALER.....	23
5.1 DOBBELTBESKATNING	23
5.2 MISBRUK AV SKATTEAVTALER	25
6. OPPSUMMERING OG KONKLUSJON	27
LITTERATURLISTE	29

Sammendrag

I denne oppgaven ser vi på utfordringer knyttet til triangulære skatteavtaleforhold – sett med norske skattebriller. Vi starter med å redegjøre kort for de vanlige typetilfellene av triangulære forhold. Videre fokuserer vi på de sentrale begrepene som hjemmehørende stat, fast driftssted og kildestat. Vi belyser beskatning av utvalgte typer inntekter som utbytte, renter og royalties. Til slutt ser vi nærmere på dobbeltbeskatning og misbruk av skatteavtaler. Utfordringer knyttet til triangulære skatteavtaleforhold behandles gjennomgående i oppgaven med flere eksempler.

1. Innledning

Skatteavtalene som inngås mellom de ulike landene er som utgangspunkt bilaterale, som vil si at de inngås mellom to parter. Hensikten med å inngå en skatteavtale er blant annet å motvirke dobbeltbeskatning av grenseoverskridende økonomisk aktivitet samt forhindre skatteunndragelser. Det forekommer imidlertid tilfeller hvor det er flere enn to parter involvert, altså det vi kaller for triangulære forhold. For eksempel er et selskap hjemmehørende i land A, men har filial og fast driftssted i land B, hvor filialen får inntekter fra land C. Hvem har beskatningsrett og hvilke utfordringer er knyttet til det triangulære skatteavtaleforholdet?

Hovedproblemstillingen i denne prosjektoppgaven er å se nærmere på utfordringer knyttet til triangulære skatteavtaleforhold i internasjonal skatteplanlegging, herunder problematikken med dobbeltbeskatning eller for lav beskatning grunnet misbruk av skatteavtaler. Utfordringene i et triangulært skatteavtaleforhold er svært sammensatte og vi ser først nærmere på hva som ligger i begrepene hjemmehørende stat¹, kildestat og fast driftssted. Norge har nylig utvidet "hjemmehørende-begrepet" i skatteloven § 2-2 (7) og (8) som kan få betydning for triangulære skatteavtaleforhold hvor Norge er en part. Vider vil vi se på beskatningen av utvalgte inntekter, slik som utbytte, renter og royalties for å belyse aktuelle utfordringer. Vi ser også nærmere på tre ulike scenarioer av triangulære skatteavtaleforhold hvor Norge er hjemmehørende stat, kildestat og fast driftssted. Hvilke utfordringer og konsekvenser får de ulike scenarioene for norsk rett. Det vil være naturlig å skrive om utfordringene fortløpende i oppgaven.

Generelt sett kan det være utfordrende med internasjonale skattespørsmål da det er flere regelsett som må hensyntas parallelt. Ved internasjonale skattespørsmål er det minst tre ledd vi må gå igjennom. For det første må vi se hva internretten i de aktuelle landene regulerer. For det andre må vi gå til den konkrete skatteavtalen for å se om den begrenser internrettens regler eller om det foreligger spesifikke reservasjoner. Det er et grunnleggende moment at en skatteavtale aldri kan utvide beskatningsretten, men kun begrense et lands skatterett. Dette prinsippet kalles

¹ Videre i teksten bruker vi begrepene «hjemmehørende stat» og «hjemstat» om hverandre.

internasjonalt for «the golden rule» og er spesielt viktig ved anvendelse av dobbeltbeskatningsavtaler. For det tredje må vi se hen til MLI (multilateral instrument), et selvstendig rettslig instrument, som virker ved siden av skatteavtalen. Selv om MLI ikke er en protokoll som endrer selve skatteavtalen, modifierer den anvendelsen av den underliggende skatteavtalen.²

Videre kan det være utfordrende ved at begrepene som benyttes i skatteavtalene kan ha helt ulik betydning enn det som legges til grunn i internretten, for eksempel begrepsbruken av fast driftssted.

Som sagt er hovedregel at en skatteavtale er inngått mellom to land, såkalt bilateral skatteavtale. Noen land har imidlertid inngått multilaterale skatteavtaler, som for eksempel den nordiske skatteavtalen mellom Norge, Danmark, Sverige, Finland, Island og Færøyene.

I triangulære skatteavtaleforhold kan vi si at utfordringene utvides i takt med antall land som er involvert. Kjernen i problematikken er hvor og hvordan beskatningen skal skje og hvordan samspillet påvirkes mellom de tre (eventuelle) skatteavtalene som foreligger mellom landene A (hjemstat), B (fast driftssted stat), og C (kildestat). Hvilke bilaterale eller multilaterale skatteavtaler som foreligger vil være avgjørende. I oppgaven vil vi også se nærmere på to særlige utfordringer knyttet til triangulære skatteavtaleforhold i internasjonal skatteplanlegging, herunder problematikken med dobbeltbeskatning og for lav beskatning grunnet misbruk av skatteavtaler.

² Vi ser Prop. 15 S (2018–2019) gjeldende samtykke til å sette i kraft en multilateral avtale for å gjennomføre endringer i skatteavtaler for å motvirke uthuling av skattegrunnlaget og overskuddsflytting, med de foreslåtte valg og forbehold, undertegnet i Paris 7. juni 2017. Proposisjonen kan ha betydning for triangulære skatteavtaleforhold, men av kapasitetshensyn har vi ikke gått nærmere inn på denne.

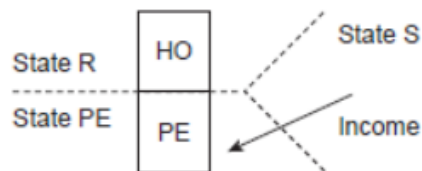
2. Ulike triangulære skatteavtaleforhold

2.1 Innledning

Triangulære skatteavtaleforhold oppstår når flere enn to stater er involvert i beskatning.³ De fire mest typiske tilfellene er "PE-triangulære forhold"⁴, "dobbelt hjemmehørende triangulære forhold", "omvendt PE-triangulære forhold", og "omvendt dobbelt hjemmehørende triangulære forhold".⁵

2.2 PE-triangulære forhold

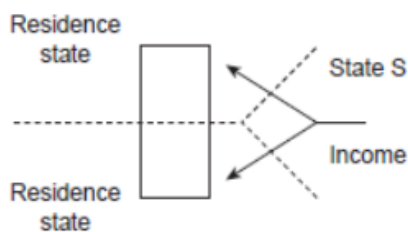
PE-triangulære forhold består av et selskap i en hjemmehørende stat, et fast driftssted i en annen stat og et selskap i en tredje stat (kildestat). Hjemmehørende stat mottar inntekter fra kildestaten (f.eks. renter, utbytte og royalty) men de allokeres også til det faste driftsstedet.⁶



Figur 1.

2.3 Dobbelt hjemmehørende triangulære forhold

Dobbelt hjemmehørende triangulære forhold oppstår når et selskap som er hjemmehørende i to stater for skatteformål, mottar inntekter fra en tredje stat (kildestat).⁷



Figur 2.

³ Skaar mfl., Norsk skatteavtalerett, 2006, pkt. 3.3.8.

⁴ PE er forkortelsen for «permanent establishment» som kan oversettes til «fast driftssted». Mer om dette nedenfor.

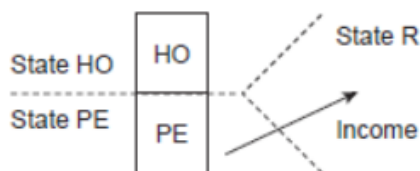
⁵ Fett, Emily, 2013. Vol. 29 IBFD Doctoral Series, pkt. 1.2.

⁶ Fett, Emily, 2013. Vol. 29 IBFD Doctoral Series, pkt. 1.2.1, figur 1.1.

⁷ Fett, Emily, 2013. Vol. 29 IBFD Doctoral Series, pkt. 1.2.2, figur 1.2.

2.4 Reversert PE-triangulære forhold

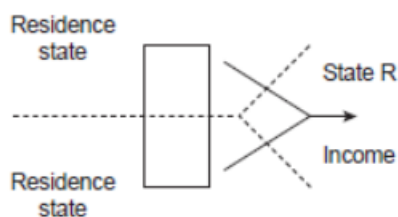
Reversert PE-triangulære forhold oppstår når et selskap hjemmehørende i en stat mottar inntekter fra et selskap hjemmehørende i en annen stat (hovedkontor) og disse inntektene stammer fra et fast driftssted av betaleren plassert i en tredje stat.⁸



Figur 3.

2.5 Reversert dobbelt hjemmehørende triangulære forhold

Reversert dobbelt hjemmehørende triangulære forhold oppstår når et selskap hjemmehørende i to stater, betaler en sum som inngår i inntekt til et selskap hjemmehørende i en tredje stat.⁹



Figur 4.

3. Hjemmehørende stat, fast driftssted og kildestat

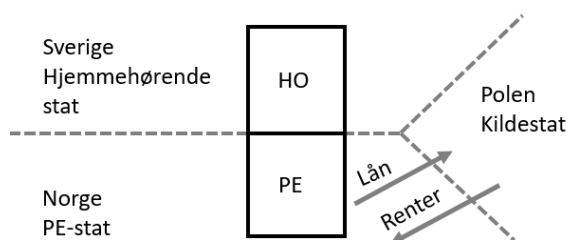
3.1 Innledning

I denne oppgaven vil vi i hovedsak ta utgangspunkt i det typiske triangulære skatteavtaleforholdet, nemlig PE-triangulære skatteavtaleforhold. Et enkelt eksempel er at en norsk bankfilial (i «PE-stat») av en svensk bank (hovedkontor i hjemmehørende stat) som har utlån til en kunde bosatt i Polen (kildestat). Det vil imidlertid også forekomme eksempler fra de øvrige tre triangulære skatteavtaleforhold hvor det er behov for å belyse utfordringer knyttet til triangulære forhold ytterligere.

⁸ Fett, Emily, 2013. Vol. 29 IBFD Doctoral Series, pkt. 1.2.3, figur 1.3.

⁹ Fett, Emily, 2013. Vol. 29 IBFD Doctoral Series, pkt. 1.2.4, figur 1.4.

Et eksempel fra PE-triangulært utgangspunkt kan illustreres følgende:

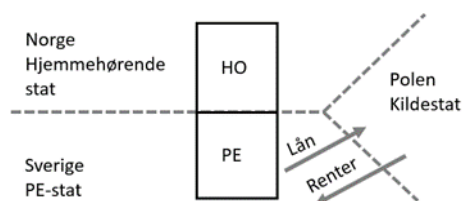


Figur 5.

Når vi snakker om ulike triangulære forhold er hjemmehørende stat (hjemstat), fast driftssted og kildestat noen av de sentrale begrepene. Vi bruker følgende sammensetning av land, som i eksempelet over, som støtte i forklaringen av de ulike begrepene. Nedenfor vil vi se nærmere på hvordan skattereglene er for hjemmehørende stat, fast driftssted og kildestat både internt i Norge og etter OECDs Mønsteravtale. Dette er av interesse for å forstå samspillet mellom internretten og skatteavtalerett, som har direkte påvirkning ved planlegging av triangulære skatteavtaleforhold.

3.2 Hjemmehørende stat

3.2.1 Norge som hjemmehørende stat



Et grunnleggende vilkår for skatteplikt i Norge er at selskapet er «hjemmehørende i riket» jf. skatteloven § 2-2 første ledd. Hva som menes med begrepsbruken «hjemmehørende i riket» er nå videre definert i bestemmelsens syvende og åttende ledd¹⁰. Ifølge bestemmelsene består hjemmehørendebegrepet, forenklet sagt, av tre regler:

1. Stiftelsesregelen - et selskap er hjemmehørende i riket dersom det er stiftet her jf. syvende ledd bokstav a.

¹⁰ I 2019 ble skatteloven § 2-2 utvidet med nytt syvende og åttende ledd.

-
2. Ledelsesregelen – et selskap som er stiftet i utlandet er hjemmehørende i riket dersom selskapets reelle ledelse er i Norge jf. syvende ledd bokstav b. I Prop. 1 LS (2018-2019) pkt. 8.5.2 står det at vurderingstemaet i hva som ligger i reell ledelse «i stor grad samsvarer med internasjonalt omforente prinsipper for å avgjøre skattemessig bosted etter skatteavtalene, både etter OECDs og FNs mønsteravtaler».
 3. Skatteavtaleunntaket – selskapet skal likevel ikke anses som hjemmehørende i riket dersom det anses som hjemmehørende i annet land etter en skatteavtale jf. åttende ledd. Skatteavtalene må løse bostedsspørsmålet, noe som vil si at dersom skatteavtalene ikke inneholder en konfliktløsningsbestemmelse kan ikke regelen anvendes.¹¹

Ifølge forarbeidene¹² er formålet med regelendringene å styrke bostedsreglene og sikre at selskap som reelt sett ledes fra Norge, også anses som hjemmehørende i riket. Et selskap som er stiftet i Norge skal ikke kunne ende opp “bostedsløst”. Videre er formålet at et selskap ikke skal kunne påberope seg regler som bare gjelder for selskap hjemmehørende i Norge, som for eksempel regler om konsernbidrag og fritaksmetode. Finansdepartementet mener¹³ at endringene vil kunne hindre at et selskap skal kunne utnytte skattemessige fordeler i internretten samtidig som en kan anses hjemmehørende i et annet land etter en skatteavtale, og utnytte skattemessige fordeler der også.

I forhold til triangulære skatteavtaleforhold mener vi at det, isolert sett, kan ha en positiv effekt for å hindre misbruk av triangulære skatteavtaleforhold. Regelendringen gjør at det stilles strengere krav til hjemmehørende i Norge, og dermed strengere krav for å kunne benytte seg av gunstige regler i internretten.

3.2.2 Hjemmehørende begrepet i skatteavtalene

Det fremgår av OECD MC artikkel 7 (1) at “*the profits of an enterprise of a Contracting State shall be taxable only in that State...*”. Utgangspunktet er at inntekter skal beskattes i kontraktspartens hjemstat/bosted. Et viktig unntak fra

¹¹ Benn Folkvord, Eivind Furuseth m.fl., Norsk bedriftsskatterett, 2021, side 977.

¹² Prop. 1 LS (2018-2019) pkt. 8.5.2 s. 138.

¹³ Prop. 1 LS (2018-2019) pkt. 8.5.3 s. 142.

hovedregelen er dersom det er et fast driftssted i en annen stat, noe vi kommer tilbake til i pkt. 3.3.2.

Hva som menes med hjemmehørende, eller «resident» i mønsteravtalen er regulert i OECD MC art 4 (1). I følge bestemmelsen er et selskap ansett som skattemessig hjemmehørende i det landet det er «liable to tax therein by reason of his domicile, residence, place of management or any other criterion of similar nature».

Vurderingsmomentene for hvor et selskap skal anses hjemmehørende/ha sitt bosted er beskrevet mer utfyllende i OECDs komm. art 4 paragraf 24.1.

Momentene er ellers relevante også for internretten da forarbeidene til § 2-2 syvende ledd viser til disse.¹⁴ Det faller utenfor oppgaven å gi en nærmere redegjørelse av vurderingsmomentene.

I de tilfeller det oppstår et bostedsspørsmål må det løses av den aktuelle skatteavtalen gjennom en konfliktløsningsbestemmelse. Dersom skatteavtalen følger mønsteravtalen i OECD finnes en slik konfliktløsningsbestemmelse i artikkel 4 (3). Bestemmelsen sier at landene skal inngå en «mutual agreement» for å prøve å bli enige om hvor selskapet er skattemessig hjemmehørende. OECD MC artikkel 25 omhandler «mutual agreement procedure».

3.2.3 Hjemmehørende stat i triangulært skatteavtaleforhold

For hjemmehørende stat i et triangulært skatteavtaleforhold kan det oppstå utfordringer som vi vil forsøke å belyse. Dersom vi tar utgangspunkt i eksempelet i figur 5 ovenfor vil hjemmehørende stat (Norge) som utgangspunkt ha skatteavtale både med fast driftssted (Sverige) og kildestaten (Polen). En skatteavtale mellom Norge og Polen (kildestaten) fordi det er der inntektene kommer fra (i dette eksempelet renter), og en skatteavtale mellom Norge og Sverige (fast driftssted) fordi inntekten er opparbeidet der. En eventuell skatteavtale mellom Sverige (fast driftssted) og Polen (kildestat) vil ikke komme til anvendelse fordi fast driftssted ikke er et eget skattesubjekt. La oss si at hjemmehørende stat (Norge) skattlegger inntekten (herunder rentene fra kildestaten, Polen) som er opparbeidet i det faste driftsstedet (Sverige) og gir

¹⁴ Jf. Prop. 1 LS (2018-2019) pkt. 8.5.2.

kreditfradrag. I norsk rett forutsettes kreditfradrag at skatt er betalt i et annet land jf. sktl. § 16-20. En skatteavtale kan ha klare bestemmelser om at hjemmehørende stat skal gi kreditt for kildeskatten som er betalt i kildestaten, jf. OECD MC art.

11. I skatteavtalen mellom Norge (hjemmehørende stat) og Polen (kildestaten) er hjemmehørende stat også pålagt å hindre dobbeltbeskatning jf. OECD MC art. 23 A og B. Som utgangspunkt gjør den det fordi det er tale om bilaterale avtaler. I triangulære avtaleforhold må hjemmehørende stat (her Norge) gi kreditfradrag for skatt betalt i fast driftssted (Sverige). Spørsmålet er om skatt som er betalt i kildestaten (Polen) og som det ikke er gitt kreditfradrag for i det faste driftsstedet, bør tas med i betraktningen. Samme problemstilling gjelder også for hjemmehørende stat.¹⁵

I følge sktl. § 16-20 (1) må Norge (hjemstat) gi kreditfradrag til både Sverige (fast driftssted) og Polen (kildestat) i det tilfellet Norge skattlegger inntekten. Det viktigste er at samlet kreditfradrag ikke skal overstige den totale betalte skatten. Vi mener at det i utgangspunktet er urimelig at Norge skal gi kreditfradrag for i prinsippet samme skatt to ganger, da dette vil innebære misbruk av skatteavtaler. Dersom fast driftssted (Sverige) får kreditfradrag for skatt betalt i kildestaten (Polen), vil det være urimelig å forvente at også Norge som hjemmehørende stat skal gi fradrag for samme skatt. Dersom kreditfradragene gjelder betalt skatt i to ulike land, kan det derimot være forsvarlig om det er tale om forskjellige skattegrunnlag, ulike skattesatser og ulike land. I dette tilfellet er spørsmålet om skatt betalt i Polen (kildestaten) skal tas med i betraktningen hvis det ikke er gitt kreditfradrag for i Sverige (fast driftssted). Med andre ord, har selskapet i Polen (kildestaten) betalt kildeskatt og ikke fått noe kreditfradrag for det i Sverige (faste driftsstedet). Vi mener at det er rimelig at det tas med i betraktningen, og at det kan løses ved at enten Sverige gir kreditfradrag på bakgrunn av OECD MC art.24 om ikke-diskriminering, eller at Norge gir kreditfradrag dersom Sverige ikke gjør det – noe som ville vært tilfelle i en bilateral avtale mellom Norge og Polen. Det viktigste er at kreditfradrag ikke skal overstige den totale betalte skatten.

¹⁵ Eksempelet og problemstillingen er en tilpasset utgave av eksempelet brukt i OECDs 1992-rapport. Triangular cases R(11)-1, II. Outline of the problem, B. Tax problems arising in the typical triangular case, R(11)3, i) State R taxes the profits of the permanent establishment.

3.2.4 Nytt hjemmehørende begrep og triangulære skatteavtaleforhold

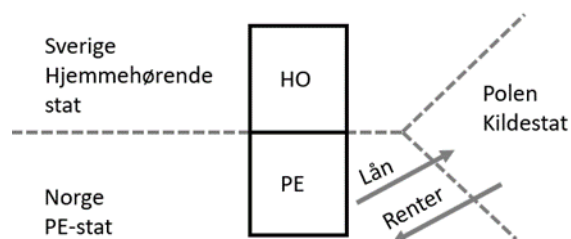
Vi vil illustrere hvilken virkning utvidelsen av hjemmehørende begrepet i Norge kan ha i forhold til triangulære skatteavtaleforhold. Dersom vi for eksempel tar utgangspunkt i at et selskap med effektiv ledelse og kontroll er hjemmehørende i Sverige (hovedkontor). Dette selskapet har en filial i Norge, som før regelendringen er ansett som fast driftssted jf. sktl. § 2-3 (begrenset skatteplikt). Denne filialen er imidlertid stiftet i Norge og har aktivitet i Norge. Etter utvidelsen av hjemmehørende begrepet tilsier det at selskapet er hjemmehørende i Norge så lenge det er stiftet i riket jf. sktl. § 2-2 (7). Situasjonen blir dermed at dette selskapet får dobbelt bosted. For å finne ut hvem som har beskatningsrett må det løses ved en konfliktløsningsbestemmelse i skatteavtalen. I sktl. § 2-2 åttende ledd står det at selskapet likevel ikke skal anses som hjemmehørende i riket dersom det anses som hjemmehørende i annet land etter en skatteavtale. Dersom vi tar utgangspunkt i OECD MC art. 4 vil den fastslå at selskapet er skattemessig hjemmehørende i Sverige jf. den såkalte tie-breaker rule.

Vi utvider eksempelet fra et bilateralt skatteavtaleforhold til et triangulært skatteavtaleforhold. La oss tenke at passive inntekter (for eksempel renter) kommer fra kildestaten, Polen, til det faste driftsstedet i Norge. Før regelendringen ville Norge hatt krav på virksomhetsinntekter som kunne allokere til det faste driftsstedet jf. OECD MC artikkel 11 (4). Fordi det faste driftsstedet, etter regelendringen i sktl. § 2-2 (7), nå er ansett som hjemmehørende i Sverige, vil det i praksis si at Norge taper beskatningsrett som følge av dette.

Vi mener at dette eksempelet belyser flere uheldige konsekvenser ved innføringen av sktl. § 2-2 syvende og åttende ledd. I tillegg til at Norge taper skatteproveny, vil selskapet i Norge for det første miste tilgang til kreditfradrag/avverging av dobbeltbeskatning da det ikke er hjemmehørende i Norge. Slik sktl. § 16-20 er formulert, er det en forutsetning at selskapet er hjemmehørende i Norge for å ha tilgang til kreditfradrag. Videre vil selskapet i Norge også miste tilgang til skatteavtalenettverket fordi det ikke er hjemmehørende i Norge, samt interne fordelaktige regler.

3.3 Fast driftssted

3.3.1 Norge som fast driftssted - selskap som ikke er hjemmehørende i riket



Begrepet «fast driftssted» benyttes ikke i norsk rett, da dette er et skatteavtalerettslig begrep. Til sammenligning regulerer skatteloven § 2-3 første ledd bokstav b) de tilfeller hvor et selskap ikke anses som hjemmehørende i riket, men hvor virksomheten som vedkommende utøver eller deltar i likevel drives eller styres herfra. Det betyr at utenlandske selskaper kan få en begrenset skatteplikt til Norge etter denne bestemmelsen. En naturlig språklig forståelse av begrepet «virksomhet» er at det forutsettes aktivitet, noe som betyr at for eksempel passive inntekter alene ikke er tilstrekkelig.

I Rt. 2015 s.513 var spørsmålet om Norge var bundet av den irske klassifiseringen av selskapet GE Irland. Norge hadde skattlagt inntekten fra GE Irland da skattemyndighetene vurderte det til at selskapet ikke var et selvstendig skattesubjekt, men anså det som et fast driftssted. Irske skattemyndigheter var uenig og anså selskapet som et eget skatte- og rettssubjekt. Høyesterett var enig med norske skattemyndigheter i at GE Irland skulle behandles som et fast driftssted og at Norge kunne skattlegge inntektene. Klassifiseringen av skattesubjekter er ikke regulert i skatteavtalene, men behandles i det enkelte lands interne rett ifølge Høyesterettsdommen.

3.3.2 Fast driftssted i skatteavtalene

Hovedregelen om bostedsbeskatningen jf. OECD artikkel 7 (1) har et meget viktig unntak i siste del av setningen hvor det står: «... unless the enterprise carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment situated therein». Dersom kontraktsparten får inntekter gjennom et fast driftssted i en annen stat, kan det føre til at inntektene heller skal beskattes i det landet det faste driftsstedet er.

Hva som menes med permanent establishment/fast driftssted er videre definert i OECD MC artikkel 5 (1) hvor det fremgår at begrepet betyr «...*a fixed place of business*», noe som kan oversettes til «fast forretningssted». Videre i bestemmelsen utvides definisjonen til at fast driftssted betyr et fast forretningssted der virksomheten til et foretak helt eller delvis videreføres. I OECD komm. 2017 no 22 er det spesifisert at det at forretningsstedet må være «fixed», eller fast, betyr at det må være en sammenheng mellom forretningsstedet og et spesifikt geografisk område. I tillegg til stedsvilkåret er det et vilkår om at det faste driftsstedet må ha en viss varighet jf. OECD komm. 2017 art 5 no 28. En bygning vil typisk ha en viss grad av varighet. I kommentarene er det beskrevet at det vanligvis ikke blir ansett som et fast driftssted dersom varigheten er mindre enn 6 måneder. Et korrigerende tema om varighetsvilkåret er at skattepliktiges disposisjonsrett over det faste driftsstedet, eller forretningsinnretningen, må ha den visse graden av varighet.¹⁶ Det er videre et vilkår om virksomhet, noe som betyr at for eksempel passive inntekter alene ikke er tilstrekkelig for å oppfylle vilkåret om virksomhet, men at det må være en aktivitet. Virksomheten må videre ha en tilknytning til forretningsinnretningen. Begrepet fast driftssted har en vid betydning med flere vilkår. Av plasshensyn går vi ikke dypere inn på de ovenfornevnte vilkårene.

I OECDs mønsteravtale har utbytte, renter og royalties alle en fast driftssted-reservasjon som sier at det er fast driftssted som har beskatningsrett, jf henholdsvis OECD MC artikkel 10 (4), 11 (4) og 12 (3). Mer om dette nedenfor.

I de siste årene har OECD jobbet med nye internasjonale regler for beskatning av store multinasjonale selskaper, såkalt Pilar I og II.¹⁷ Bakgrunnen for det er blant annet digitaliseringen av verdensøkonomien som har ført til endring av nexus-reglene (tilstedeværelse og tilknytning). De nye reglene vil derfor omfatte en endring av PE-konseptet, som i mindre grad vil være basert på fysisk tilstedeværelse. OECD-samarbeidet under Pilar I og II var utenkelig for noen år

¹⁶ Forelesningsnotater fra forelesninger med Arvid Aage Skaar, Fast driftssted, Handelshøyskolen BI, 21.oktober 2021.

¹⁷ <https://www.oecd.org/tax/beps/> hentet 08.12.2021

siden¹⁸. På G20-møtet i Roma den 30. og 31. oktober i 2021 godkjente verdens tjue rikeste land en plan for et nytt globalt skattesystem utviklet i regi av OECD. Vi mener at dette kan ha konsekvenser for skatteplanlegging – også i triangulære avtaleforhold siden hjemmelsgrunnlaget for skatteplikt kan bli endret. Av plasshensyn går vi ikke nærmere inn på denne problemstillingen.

3.3.3 Fast driftssted i triangulært skatteavtaleforhold

For fast driftssted i et triangulært skatteavtaleforhold vil det oppstå følgende utfordringer: i eksempelet i figur 5 vil fast driftssted (Sverige), i henhold til skatteavtale mellom hjemmehørende stat (Norge) og fast driftssted (Sverige), kunne skatte av inntekten (rentene) så lenge det kan tilskrives et fast driftssted som hjemmehørende stat driver virksomhet i. Utgangspunktet er at rentene er en del av inntekten og skal derfor skattlegges i det faste driftsstedet. Spørsmålet er om fast driftssted skal ta hensyn til en begrenset beskatningsrett for kildestaten. Siden fast driftssted ikke er et eget skattesubjekt, forutsetter vi at det ikke foreligger en skatteavtale mellom fast driftssted og kildestaten. Som konsekvens har ikke fast driftssted noen forpliktelser, slik som et eventuelt kreditfradrag. Bør fast driftssted likevel, i henhold til skatteavtalen mellom hjemmehørende stat og fast driftssted, gi skattefradrag på bakgrunn av for eksempel bestemmelsene om ikke-diskriminering?¹⁹

Problemstillingen er prinsipielt vanskelig og er ikke løst. Vi mener at OECDs ikke-diskrimineringsbestemmelse i art. 24 sannsynligvis kommer til anvendelse, og at fast driftssted må gi skattefradrag. En annen tenkt problemstilling er dersom det foreligger en skatteavtale mellom fast driftssted og kildestaten, men hvor det er ulike skattesatser for kildeskatten i denne skatteavtalen og skatteavtalen mellom hjemmehørende stat og kildestaten. For eksempel er skattesatsen 10 % i hjemstat-kildestat skatteavtalen og 5 % i fast driftssted-kildestat skatteavtalen. Ikke-diskrimineringsartikkelen i art. 24 pålegger sannsynligvis plikt på fast driftssted til å bare gi kreditfradrag med 5%. Dette fører til dobbeltbeskatning.²⁰

¹⁸ <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.htm> hentet 08.12.2021

¹⁹ Eksempelet og problemstillingen er i utgangspunktet hentet fra OECDs 1992-rapport, dog noe modifisert. Triangular cases R(11)-1, II. Outline of the problem, B. Tax problems arising in the typical triangular case, R(11)3, i) State R taxes the profits of the permanent establishment.

²⁰ Kusters, Bart, *International - Triangular Cases in Tax Treaties*, 2009, pkt. 2.1. IBFD.

3.3.4 Fast driftssted i to land samtidig

Vi vil følgende se på en tidsaktuell problemstilling, hvor vi tar utgangspunkt i at hovedkontoret er i Danmark (hjemmehørende stat) og det faste driftsstedet er i Nederland. På grunn av ekstraordinære omstendigheter, herunder covid-19 pandemien, er ansatte fra det faste driftsstedet i Nederland reist hjem til Norge - og i realiteten jobber de fra Norge på hjemmekontor. Vi kan dermed få den situasjonen at både Nederland og Norge mener at de har fast driftssted og begge mener de har krav på å skattlegge virksomhetsinntektene til det faste driftsstedet. Det forutsettes at det er snakk om samme inntektsstrøm.

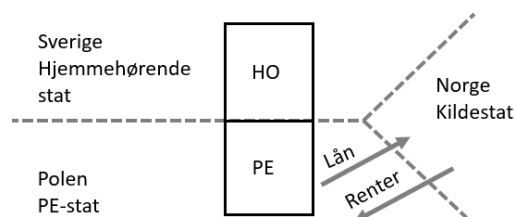
I utgangspunktet mener vi at det er de faktiske forhold som må legges til grunn og vil være avgjørende for hvor beskatningen skal skje – altså mener vi det blir korrekt at Norge får beskatningsretten i det aktuelle inntektsåret. Fast driftssted har flere krav og når vilkårene for fast driftssted plutselig er oppfylt i Norge er det rimelig at Norge får beskatte. OECD kom med retningslinjer 21.januar 2021 på bakgrunn av den ekstraordinære situasjonen med covid-19 pandemien.²¹ I forhold til fast driftssted har OECD uttalt at hjemmekontor, på grunn av den ekstraordinære situasjonen pandemien har skapt, ikke vil generere PE/fast driftssted. Vi er av den oppfatning at retningslinjene er fornuftige som midlertidig løsning, men mener det må gå en grense for hvor lenge en slik ekstraordinær løsning kan vare.

Skatteperioden 2021 er i skrivende stund ikke over enda og det blir spennende å se hvordan Norge løser en slik eventuell konflikt med to faste driftssteder i det triangulære forholdet som beskrevet ovenfor. Vi mener at OECDs retningslinjer er fornuftige og forventer at Norge følger disse.

²¹ OECDs retningslinjer “Updated guidance on tax treaties and the impact of the COVID-19 pandemic” publisert 21. januar 2021, side 7 avsnitt 16.

3.4 Kildestat

3.4.1 Norge som kildestat



Kildestaten er det landet hvor inntekten oppstår. For eksempel et selskap i Norge låner penger fra en bankfilial i Polen (fast driftssted) og utbetaler renter til Polen. Spørsmålet blir om Norge kan kreve kildeskatt på rentene jf. sktl. § 10-80. Kort fortalt vil ikke Norge kunne kreve kildeskatt av rentene i dette konkrete eksempelet, fordi Polen ikke er et lavskatteland jf. sktl. § 10-63. Vi vil se litt nærmere på rentebestemmelsen i sktl. § 10-81 i pkt. 4.3 nedenfor.

3.4.2 Kildestat i skatteavtalene

Det er ingen særegen artikkel om kildestat i mønsteravtalen, slik som for hjemmehørende begrepet (art. 4) og fast driftssted (art. 5). Slik vi forstår begrepet kildestat er det i hovedsak «the other Contracting State» og det landet som inntekten oppstår i.

3.4.3 Kildestat i triangulært skatteavtaleforhold

For kildestaten i et triangulært skatteavtaleforhold vil det også oppstå utfordringer. Dersom vi tar utgangspunkt i eksempelet i pkt. 3.4.1 får vi følgende situasjon: kildestaten (Norge) utbetaler renter til et selskap som er hjemmehørende i hjemmehørende stat (Sverige), og kan derfor pålegge kildeskatt i henhold til skatteavtalen mellom de to landene. Det faktum at betalingen kan tilskrives et fast driftssted i Polen, betyr ikke at skatteavtalen mellom hjemmehørende stat og kildestaten ikke er gjeldende. På den andre siden gjelder ikke skatteavtalen mellom fast driftssted og kildestaten, da fast driftssted ikke er hjemmehørende i Norge. Problemene som oppstår er hvorvidt det er selskapet i hjemmehørende stat

(Sverige) eller det faste driftsstedet (Polen) som må kreve kredit for kildeskatten, og av hvem skal et slikt krav godkjennes?²²

Dersom det er et triangulært forhold og det er uklart om kreditfradrag skal gi av hjemstat eller PE-stat, kan klarhet bringes ved å enten ha regler om det i intern retten, eller anvende OECD artikkel 24(3) om ikke-diskriminering eller innta en bestemmelse om innvilgelse av kreditfradrag i OECD MC.²³ Når selskapet i kildestaten har betalt skatt, mener vi det er rimelig å forvente at dobbeltbeskatning blir avverget.

Eivind Furuseth besvarer også positivt på det spørsmålet om et driftssted har krav på kreditfradrag for skatt betalt i en kildestat, i sin artikkel av 2008.²⁴

I triangulære skatteavtaleforhold hvor vi har dobbeltbeskatning som vedrører EU-land, mener vi at det muligens også kan avhjelpest ut ifra bestemmelser i EU-avtalen²⁵, herunder art. 31 og 40 om retten til fri etablering og fri bevegelse av kapital samt Parent-Subsidiary Directive²⁶. Det faller utenfor oppgaven å gå nærmere inn på disse bestemmelsene.

3.4.4 To kildestater og en bostedsstat

En annen vinkling av problemstillingen er hvorvidt vi kan stå ovenfor en mulig trippelbeskatning i en situasjon med to kildestater og en bostedsstat.²⁷ Vi kan for eksempel ta utgangspunkt i figuren over i pkt. 3.4.1. Et selskap er hjemmehørende i Sverige, har fast driftssted i Polen som får inntekter fra kildestaten i Norge. Det faste driftsstedet har lisensiert visse rettigheter til selskapet i Norge, og Norge har beskattet lisensbetalingene som kildeskatt på royalties (det forutsettes her at Polen er lavskatteland jf. sktl. § 10-81). Polen ønsker å beskatte overskuddet, som

²² Eksempelen og problemstillingen er en tilpasset utgave av det som er brukt i OECDs 1992-rapport. Triangular cases R(11)-1, II. Outline of the problem, B. Tax problems arising in the typical triangular case, R(11)3, i) State R taxes the profits of the permanent establishment.

²³ Burgers, Irene, OECD - Commentary on Article 7 of the OECD Model, 2021, pkt. 7. IBFD.

²⁴ Artikkel av Eivind Furuseth, «OECDmod. art. 24(3) - Kildeskatt betalt i tredjeland», SR 2008 s. 359-368

²⁵ Treaty on the Functioning of the European Union, signed 13. December 2007.

²⁶ Council Directive 2011/96/EU of 30 November 2011 on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States.

²⁷ Vi har tilpasset et eksempel i fra Norsk bedriftsskatterett, 2021, s. 962-963.

inkluderer beskatning av lisensbetalingen, til det faste driftsstedet. Sverige ønsker også å beskatte inntektene fra det faste driftsstedet som en del av inntektene til hovedkontoret i Sverige. Vi mener at samme løsning som ovenfor i pkt. 3.4.3 også vil gjelde her.

Som en ytterste eksempel kan vi si at et triangulært forhold med en hjemstat, et fast driftssted og en kildestat ikke inngått noen skatteavtaler. Vi har fortsatt den situasjon hvor alle tre vil beskatte. Men siden beskatningsrett ikke kan fordeles på noen formell måte og det heller ikke finnes noen offisielle forpliktelser å avverge dobbeltbeskatning, vil dette føre til en trippelbeskatning og en ubegrenset skatteforpliktelse.

4. Beskatning av utvalgte typer inntekter i triangulære skatteavtaleforhold

4.1 Innledning

I skatteavtalene er det flere bestemmelser om hvordan noen særlige inntekter skal beskattes. I OECD MC artikkel 10-12 finner vi for eksempel egne regler om beskatning av utbytte, renter og royalties. Alle spesialreglene om ulike inntektstyper/næringsinntekter vil i henhold til lex specialis-prinsippet gå foran andre inntekter som ikke er uttrykkelig regulert, jf. OECD MC art. 7 nr. 4.²⁸ I de tilfeller hvor inntekten ikke er regulert i en egen spesialregel/artikkel vil OECD MC art.7 som utgangspunkt være dekkende for «alle andre» inntekter. Nedenfor vil vi særlig se nærmere på beskatning av utbytte, renter og royalties både i intern retten og i OECDs mønsteravtale. Dette er av interesse for å bedre forstå triangulære skatteavtaleforhold i praksis fordi det er typiske inntekter som flyr over grensene, og fordi alle tre bestemmelser har en egen fast driftssted-reservasjon i OECDs mønsteravtale. Til sammenligning har spesialreglene i artikkel 6 om inntekter fra fast eiendom og artikkel 8 om inntekter fra skipsfart og luftfart, ikke en tilsvarende fast driftssted-reservasjon. Videre er det av interesse å se kort på hvordan beskatningen av utbytte, renter og royalties er regulert i internretten fordi vi bruker Norge som eksempel gjentagende i oppgaven. Ved å se

²⁸ Benn Folkvord, Eivind Furuseth m.fl., Norsk bedriftsskatterett, 2021, side 1031.

på regelverket både i OECDs mønsteravtale og i internretten i Norge ønsker vi å belyse at den interne retten i et land kombinert med gunstige skatteavtaler med kontraherende parter kan være avgjørende for hvor et selskap skal være hjemmehørende, ha sitt faste driftssted og hvor kildestaten skal være.

4.2 Utbytte

4.2.1 Beskatning av utbytte i internretten

Med utbytte menes først og fremst en utbetaling etter avkastning av aksjer hvor en slik beslutning kommer fra selskapets generalforsamling.²⁹ Av plasshensyn går vi ikke videre inn på definisjonen av utbytte, men viser til Mønsteravtalen art. 10 (3) og skatteloven § 10-11 annet ledd.

I norsk rett skilles det mellom ulike regler av beskatning av utbytte alt ettersom aksjonæren er personlig skattepliktig eller et selskap. Videre avhenger skattleggingen av om det er tale om inngående eller utgående utbytte, om det er tale om selskaper i eller utenfor EØS, lavskatteland, eierandelens størrelse mv³⁰. jf. sktl. § 2-38 jf §§ 10-10 til 10-13. Oppgaven avgrenses til utbyttereglene for selskap.

Selv om hovedregelen er at utbytte fra selskaper regnes som skattepliktig inntekt, jf. sktl. § 10-11, er selskapsaksjonærer i hovedsak fritatt fra skatteplikt for aksjeutbytte jf. fritaksmetoden i sktl. § 2-38 annet ledd. Tilsvarende gjelder også når utbyttet kommer fra selskap hjemmehørende i utlandet. Fritaksmetoden, eller rettsregelen i sktl. § 2-38, er en stor og tung bestemmelse med en rekke unntak. Det faller utenfor oppgaven å gå dypere inn på alle unntakene i bestemmelsen, men nevner det som er av interesse.

Ved utdeling av utbytte fra selskap hjemmehørende i Norge til utenlandske aksjonærer gjelder kildeskatt med 25% jf. sktl. 2-3 første ledd bokstavc, § 10-13 og Stortingets årlige skattevedtak (siste i 2021) § 3-5 tredje ledd. Dersom utbyttet imidlertid skjer til en selskapsaksjonær som er reelt etablert og driver en reell

²⁹ Zimmer, Internasjonal skatterett, 2017, s. 243.

³⁰ Benn Folkvord, Eivind Furuseth m.fl., Norsk bedriftsskatterett, 2021, s. 1041.

økonomisk virksomhet, og er skattemessig hjemmehørende i en EØS-stat, vil utbytte være unntatt for kildeskatt jf. sktl. § 2-38 femte ledd. Det vil dermed si at kildeskatten blir satt til 0%.

I forhold til en eventuell planlegging av triangulære skatteavtaleforhold, vil Norge med tanke på fritaksmetoden, være et gunstig land å involvere.

4.2.2 Beskatning av utbytte i skatteavtalene

Et utbytte som er utbetalt av et selskap som er bosatt i en kontraktstat (for eks. hjemmehørende stat) til en annen kontraktstat (for eks. kildestat) kan bli skattlagt i den andre kontraktstaten (her kildestaten) jf. OECD MC artikkel 10 (1). I bestemmelsen fremgår det at utbyttet «may be taxed in that other state» som i hovedsak kan leses slik at det er kildestaten som har rettighet til å skattlegge utbyttet. For å forstå hva som menes med «may be taxed in that other state» må vi se nærmere på den konkrete avtalen mellom partene. Avtalen vil kunne si hvordan skattleggingen av utbyttet vil bli, enten om det skal skattlegges fullt ut eller bare opp til et visst beløp.

I OECD MC artikkel 10 (2) er kildeskattesatsen begrenset til 5% dersom mottakeren av utbyttet er en selskapsaksjonær som har eid aksjene gjennom 365 dager og er eier av minst 25% av aksjene. I tillegg er det et krav om at mottakeren er «beneficial owner» som kan oversettes til «rettmesig eier»³¹. Dersom disse kravene ikke er oppfylt er kildeskattesatsen kun begrenset til 15%. Mønsteravtalen sier ikke noe om hvilken sats som er gjeldende for den konkrete skatteavtale.

OECD MC artikkel 10 gjelder i utgangspunktet kun dersom det er to kontraktsparter og regulerer ikke det tilfellet hvor utbyttet er utbetalt av et selskap hjemmehørende i et tredje land.³² Vi er derfor av den oppfatning at allerede her skaper det utfordringer i triangulære skatteavtaleforhold. Selv om vi finner en meget viktig modifikasjon av regelen i art. 10 nr. 4, som innebærer et fast driftsstedes forbehold, løser det ikke de utfordringer som typisk oppstår i

³¹ I OECD komm. art 10 paragraf 12 flg. er det gitt noe veiledning til hvordan vi skal forstå begrepet «beneficial owner». Det faller utenfor oppgaven å gi en nærmere utredning av begrepet.

³² OECD MC komm. til artikkel 10, del II, paragraf 1 nr.8.

triangulære forhold. Bestemmelsens fjerde ledd er særlig aktuell dersom aksjene har tilknytning til virksomheten.³³ Spørsmålet blir da om aksjeutbyttet skal skattlegges som virksomhetsinntekter/«business profits» jf. artikkel 7, eller som aksjeutbytte i spesialregelen i artikkel 10.

4.3 Renter

4.3.1 Beskatning av renter i internretten

Den 1.juli 2021 fikk Norge en ny skattebestemmelse som gir rett til skattlegging av renter jf. sktl. § 10-80. Bestemmelsen har flere forutsetninger og kort fortalt vil den nye regelen berøre de selskaper i EØS som er nærstående og hjemmehørende i lavskatteland og som ikke er reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet. Bestemmelsen i sktl. § 10-80 har ikke en nærmere definisjon av rentebegrepet og de avgrensningene som foreligger i gjeldende norsk skatterett må gjelde.³⁴ Av plasshensyn kan vi dessverre ikke gå videre inn på vilkårene i og omfanget av regelen i sktl. § 10-80.

Det er likevel av interesse å se på formålet med innføring av den nye regelen i sktl. §10-80, som i hovedsak er å forhindre overskuddsflytting.³⁵ Vi mener det kan stilles spørsmål om regelen er veldig snever og overflødig fordi vi har rentebegrensingsregelen i sktl. § 6-41, armlengdeprinsippet og regler om tynn kapitalisering.³⁶ Det gjenstår følgelig å se om det vil bli store endringer i skatteproveny.

Når det gjelder triangulære skatteavtaleforhold, kan Norge fortsatt være et aktuelt land for skatteplanlegging. Dersom betalingen rettes mot en kreditor i et EØS-land eller et lavskatteland, kan kildeskatten unngås. I et typisk triangulært forhold med en hjemstat, et fast driftssted i en annen stat og kildestat, kan kreditoren være fast driftssted i et EØS-land og Norge være kildestat.³⁷ Kildeskatten ilegges ikke. Det bemerkes at det kan stilles spørsmål til om omgåelsesreglene vil rammes i slike tilfeller. Principle purpose test og Limitation of benefits klausuler som finnes i

³³ Zimmer, Internasjonal skatterett, 2017, s. 241.

³⁴ Benn Folkvord, Eivind Furuseth m.fl., Norsk bedriftsskatterett, 2021, s.1044.

³⁵ NOU 2014:13 pkt. 7.4.

³⁶ Benn Folkvord, Eivind Furuseth m.fl., Norsk bedriftsskatterett, 2021, s.1043.

³⁷ Benn Folkvord, Eivind Furuseth m.fl., Norsk bedriftsskatterett, 2021, s.1045.

OECD MC art. 29 kan også begrense slike tilpasninger, men mer om dette står i kapitler om dobbelt beskatning og misbruk av skatteavtaler.

4.3.2 Beskatning av renter i skatteavtalene

I OECD MC artikkel 11 (1) finner vi bestemmelsen for hvordan royalties skal beskattes. Det står «may be taxed in that other state», altså, en kan-regel, ikke en må-regel som kan gi kildestaten rett til beskatning. En slik bestemmelse henger ofte samme med en bestemmelse om avvergelse av dobbeltbeskatning i OECD MC art 23A eller 23B.³⁸ Skatteavtalen kan begrense skattesatsen til 10% forutsatt «beneficial ownership», jf. OECD MC art.11(2). Rentebegrepet i OECD MC er nærmere definert i art. 11(3) og det gis ingen subsidiære henvisninger til kildestatens interne rett.³⁹

OECD MC artikkel 11 (4) har imidlertid et viktig unntak hvor det fremgår at dersom det foreligger et fast driftssted skal artikkel 7 om beskatning av virksomheter være gjeldende. Det vil med andre ord si at kildestaten ikke får rett til kildeskatten likevel, men at rettigheten i stedet skal knytte seg til det faste driftsstedet.

I triangulære skatteavtaleforhold vil det kunne oppstå spørsmål om både dobbeltbeskatning og hvem som eventuelt skal gi skattefradrag. Økonomisk dobbeltbeskatning er et sjeldnere fenomen på grunn av fradragsrett for renter.⁴⁰

For å belyse problematikken kan vi se på sak 42.385⁴¹ fra 2007 som omhandler Nederland (hjemmehørende stat/hovedkontor), Belgia (PE-stat) og Brazil og Italia (kildestater). Hovedkontor i Nederland hadde gjeldskrav på selskapene i Brazil og Italia. Renter på disse kravene gikk til PE i Belgia og ble beskattet med 10% kildeskatt. Skatteavtalen mellom Nederland og Brasil hadde 0 % kildeskatt på renter fra Brasil, men Nederland var forpliktet å gi 20% kreditfradrag. Skatteavtalen mellom Nederland og Italia hadde 10% kildeskatt på renter fra Italia. Nederland ønsket kreditfradrag tilsvarende 20 % iht. skatteavtalen med

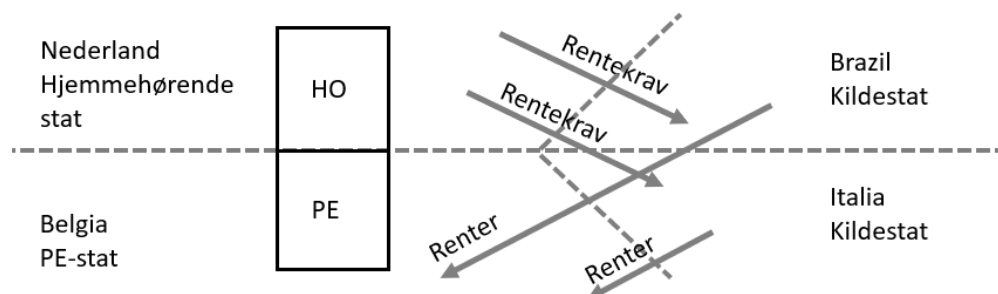
³⁸ Chris Finnerty mfl., *Fundamentals of international tax planning*, 2007, s.16.

³⁹ Zimmer, *Internasjonal skatterett*, 2017, s. 249.

⁴⁰ Zimmer, *Internasjonal skatterett*, 2017, s. 247.

⁴¹ Netherlands - Case 42.385, 11 May 2007 (Summary). IBFD.

Brasil og 10% iht. skatteavtalen med Italia. Med andre ord, ønsket hovedkontor i hjemmehørende stat Nederland kreditfradrag på kildeskatt på renter fra tredjeland til PE-stat. Høyeste Rett slo fast at inntekt fra tredjeland (fra kildestater) er inkludert i PE sin inntekt. Nederland brukte unntaksmetode på PE-inntekter. Følgelig, skal kildeskatt attribueres til PE-staten. Illustrert følgende:



4.4 Royalties

4.4.1 Beskatning av royalties i internretten

Norge har nylig innført kildeskatt på vederlag for bruk eller rett til å bruke immaterielle rettigheter og visse fysiske eiendeler. Det betyr at dersom en norsk skattepliktig har inntekter, fra for eksempel en lisensiering av immaterielle rettigheter, kan det nå skattlegges i riket i henhold til sktl. § 10-81. Bestemmelsen har imidlertid viktige forutsetninger. For det første er det en forutsetning at mottakeren av betalingen er skattemessig hjemmehørende i et lavskatteland jf. sktl. § 10-63. Videre er det en forutsetning at denne mottakeren av betalingen er et nærstående selskap jf. sktl. § 10-82. I bestemmelsen andre ledd er det oppnevnt en rekke unntak, for eksempel er det unntak for selskap som er reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet i et EØS-land. Vi mener at det kan stilles spørsmål til hvor treffende denne bestemmelsen er og hvorvidt det var et reelt behov for innføringen. Av plasshensyn kan vi dessverre ikke gå videre inn på vilkårene i og omfanget av regelen i sktl. § 10-81.

Vi mener det likevel er av interesse å se litt på formålet med innføringen av regelen. Bakgrunnen for en slik innføring av kildeskatt på royalty er for å beskytte norske skattefundamenter mot overskuddsflytting fra Norge. Uten bestemmelsen var det større risiko for at overskuddsflytting kunne skje fra Norge til nærstående

foretak i lavskatteland ved bruk av kunstig høye royalty- og leiebetalinger.⁴² I forarbeidene er begrunnelsen for innføring av regelen i hovedsak å hindre at Norge blir et «gjennomstrømningsland» og ikke legge til rette for internasjonal skatteplanlegging i form av «treaty shopping».⁴³

I forhold til triangulære skatteavtaleforhold kan Norge, isolert sett og til tross for innføringen av kildeskatt på royalties, fremdeles være et attraktivt land da vi mener at sktl. § 10-81 neppe er en «deal breaker». Betalingen kan for eksempel gå til et nærstående selskap i et høyskatteland eller et EØS-lavskatteland som er reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet. Det bemerkes at det kan stilles spørsmål til om omgåelsesreglene vil rammes i slike tilfeller.

4.4.2 Beskatning av royalties i skatteavtalene

I OECD MC artikkel 12 (1) finner vi bestemmelsen for hvordan royalties skal beskattes. I første ledd er utgangspunktet at royalties «shall be taxed in that other state», noe som i praksis betyr at kildestaten ofte får rett til kildeskatten.⁴⁴ Skatteavtalen er i utgangspunktet ikke begrenset med en maksimal sats, slik som vi finner i artiklene om renter og utbytte. I og med at royalty-begrepet kan være ulikt formulert i skatteavtalene vil dette kun være et utgangspunkt, og bestemmelsen i første ledd sier ikke noe om hva som er gjeldene i den konkrete skatteavtalen mellom landene. Dersom det er uenighet mellom landene om hva som omfattes av royalty, kan kildestatens interne definisjon av begrepet få betydning, jf. OECD MC art. 3 nr.2.

OECD MC artikkel 12 har imidlertid et viktig unntak i bestemmelsens tredje ledd hvor det fremgår at dersom det foreligger et fast driftssted skal artikkel 7 om beskatning av virksomheter være gjeldende. Det vil med andre ord si at kildestaten ikke får rett til kildeskatten likevel, men at rettigheten i stedet skal knytte seg til det faste driftsstedet.

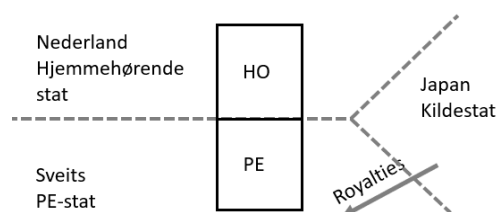
⁴² Benn Folkvord, Eivind Furuseth m.fl., Norsk bedriftsskatterett, 2021 s. 1046.

⁴³ Zimmer, Internasjonal skatterett, 2017 s. 252 og NOU 2014:13 pkt. 7.3.2.

⁴⁴ Benn Folkvord, Eivind Furuseth m.fl., Norsk bedriftsskatterett, 2021, s. 1046.

I triangulære skatteavtaleforhold vil det kunne oppstå spørsmål om både dobbeltbeskatning og hvem som eventuelt skal gi skattefradrag. For å belyse problematikken kan vi se på sak 36.155⁴⁵ fra 2002 som omhandler beskatning av royalties i et triangulært skatteavtaleforhold. I den aktuelle saken var Nederland hjemmehørende stat/hovedkontor, Sveits var PE-stat/fast driftssted og Japan var kildestaten. Royalties fra kildestaten Japan gikk til PE i Sveits som drev med salgsaktiviteter, varemerker, know-how og patenter. Japan hadde 10% kildeskatt på royalty. Hovedkontoret i hjemmehørende stat Nederland ønsket kreditfradrag for kildeskatt i Japan. Høyesterett i Nederland fastslo at avvergelse av dobbeltbeskatning i Nederland faller på den delen av royalty som er faktisk skattlagt («effectively taxed») i Nederland. I henhold til internretten i Nederland var ikke royalty skattepliktig og følgelig kunne det ikke kreves kreditfradrag for kildeskatt i Japan. Høyesterett viste også til Saint-Gobain⁴⁶ sak fra 1999 som slo fast at kildeskatt skal avverges av kreditfradrag i det landet hvor PE er etablert.

Saken illustreres følgende:



5. Dobbeltbeskatning og misbruk av skatteavtaler

5.1 Dobbeltbeskatning

I norsk internrett finner vi generelle bestemmelser for å avverge dobbeltbeskatning i dobbeltbeskatningsloven av 1949⁴⁷. Internasjonalt er utfordringene med dobbeltbeskatning i triangulære skatteavtaleforhold store, slik vi har sett gjennom flere eksempler tidligere i oppgaven. På den ene siden kan det oppstå spørsmål om dobbeltbeskatningen faktisk blir avverget, mens det på den andre siden kan stilles spørsmål om dette gir mer rom for skatteplanlegging.

⁴⁵ Netherlands - Case 36.155, 8 February 2002 (Summary). IBFD.

⁴⁶ Triangular cases, tax treaties and EC law: the Saint-Gobain decision of the ECJ. IBFD.

⁴⁷ Lov av 28.07.1949 nr.15 om adgang for Kongen til å inngå overenskomster med fremmede stater til forebygging av dobbeltbeskatning mv. (dobbeltbeskatningsavtaleloven/1949-loven).

Formålet bak unngåelse av dobbeltbeskatning er blant annet hensynet til nøytralitet, effektivitet og kontinuitet.

I de tilfeller hvor en inntekt er skattepliktig både i hjemstaten og i kildestaten oppstår spørsmålet om dobbeltbeskatning og hvem som har fortrinnsretten til å skattlegge inntekten.⁴⁸ Ved inngåelse av skatteavtaler med andre land er det av betydning å vite hvordan den andre staten skattlegger inntektene i sin internrett. Utgangspunktet i norsk rett er globalinntektsprinsippet, som vil si at uavhengig av hvor inntekten har sin kilde skattlegges hele inntekten i skattepliktiges hjemstat. Selv om mange land bygger på globalinntektsprinsippet i sin interne rett, er det noen land som bygger på territorialprinsippet, som vil si at det kun skattlegges inntekt som har sin kilde i staten. Ved forebygging av dobbeltbeskatning kan valg av metode for avverging av dobbeltbeskatning utspringe seg fra hvilket prinsipp landet bygger sin beskatning på; unntaksmetoden vil som regel bli benyttet av land bygget på territorialprinsippet, mens kreditmetoden vil være foretrukket av land som bygger på globalinntektsprinsippet. Det er avverging av juridisk dobbeltbeskatning disse metodene gjelder – vi snakker her om de tilfeller hvor samme subjekt blir skattlagt for samme inntekt i to stater.⁴⁹

Norge har tidligere brukt unntaksmetoden i sine skatteavtaler, men har fra 1991⁵⁰ brukt kreditmetoden som hovedregel, som en naturlig konsekvens av viktige endringer i skattereformen 1991. Følgende er det i hovedsak kreditmetoden vi vil se nærmere på. Skattefradrag for skatt betalt i fremmed stat gis forutsatt at selskapet er hjemmehørende i Norge jf. sktl. §16-20 første ledd jf. sktl. § 2-2 andre ledd. Videre setter alle tre ledd som en forutsetning at det er ilagt og betalt skatt i den annen stat. Det står i første ledd siste punktum at «skattyter som etter skatteavtale skal anses som skattemessig bosatt eller hjemmehørende i fremmed stat, kan ikke kreve fradrag i norsk skatt etter bestemmelsene i denne paragraf».

Ved inngåelse av skatteavtalene er et av hovedformålene nettopp å unngå juridisk dobbeltbeskatning. Dette fremgår direkte av OECD komm til art. 1 para. 54:

⁴⁸ Hele avsnittet er inspirert av Zimmer, Internasjonal skatterett, 2017 s. 34.

⁴⁹ Zimmer, Internasjonal skatterett, 2017 s.149.

⁵⁰ Zimmer, Internasjonal skatterett, 2017 s. 154.

“The principal purpose of double taxation conventions is to promote, by eliminating international double taxation, exchanges of goods and services, and the movement of capital and persons. As confirmed in the preamble of the Convention, it is also a part of the purposes of tax conventions to prevent tax avoidance and evasion”.

I OECD MC artikkel 23 A og artikkel 23 B finner vi bestemmelsene som skal fremme hovedformålet i OECD komm. art 1. Artikkel 23 A, som omhandler unntaksmetoden, og artikkel B, som omhandler kreditmetoden, kommer begge til anvendelse i de tilfeller hvor begge kontraktspartene kan skattlegge inntekten.⁵¹

I de tilfeller hvor to land ikke blir enige om hvem som har beskatningsretten, har OECD MC artikkel 25 som omhandler «mutual agreement procedure». Det vil si at partene skal prøve å komme til enighet.

5.2 Misbruk av skatteavtaler

Allerede i 1992 beskrev OECD gjennom en rapport⁵² hvilke utfordringer som knyttet seg til triangulære skatteavtaleforhold. I rapporten ble det også vist til at det var forventet økende problem.

Som vi har sett på tidligere i kapittel 4 om renter og royalties, kan selskapene forholdsvis lett tilpasse seg for å unngå beskatning. Noen tilpasningsmuligheter kan være det faktum at ulike land kan klassifisere selskapsform og inntekt ulikt, og beskatte dem ulikt. Dette kan skape en risiko for dobbeltbeskatning og muligheter for skatteplanlegging. Problemstillingen er særdeles aktuelt for mindre vanlige selskapsformer, slikt OECD har redegjort for i sin partnerskap-rapport av 1999.⁵³ Land klassifiserer og behandler partnerskap (tilsvarende selskaper med delt ansvar) ulikt og dette skaffer utfordringer for kildestat: hvem har krav på skattefordeler i skatteavtalen knyttet til den aktuelle inntekten, hvordan anvende skatteavtalens artikler når de er avhengige av spesielle kjennetegn (attributter) av den skattepliktige. Utfordringer for hjemstaten i eksemplet med partnerskap kan

⁵¹ Benn Folkvord, Eivind Furuseth m.fl., Norsk bedriftsskatterett, 2021, side 961.

⁵² OECD 1992-rapport, OECD MC, Volume II, Triangular cases R(11)-1.

⁵³ OECD 1999-rapport om partnerskap, OECD MC, Volume II, R(15)-1, avsnitt 6 flg.

være kvalifikasjon (klassifisering) og allokering av inntekt. OECD rapport fra 1999 om partnerskap har anført flere prinsipper for beskatning som brukes i skatterett generelt sett når det er problemer med klassifisering.

Avsnittet ovenfor viser at internasjonal skatterett byr fortsatt på risikoer knyttet til skatteplanlegging. På den andre siden har enkelte utviklingstrekk i internasjonal skatteavtalerett redusert risiko for misbruk av skatteavtaler. For eksempel, er kreditfradrag nå oftere brukt som metode, noe som reduserer risiko for manglende beskatning. Det er nemlig en større risiko for «treaty shopping» når en hjemstat bruker unntaksmetode for å avhjelpe dobbeltbeskatning av faste driftssteder, siden vi «ikke bryr oss» om hva den annen stat foretar seg i sin interne beskatningsrett. Dersom Norge unntar visse inntekter fra beskatning og de samme inntektene ikke er skattlagt i en annen stat, så er resultatet null beskatning som Norge ikke kan gjøre noe med. Inntekten er unntatt.

Andre tiltak rettet mot misbruk av skatteavtaler er blitt utformet av OECD. Tidligere i oppgaven har vi nevnt flere rapporter utgitt av OECD, sånn som OECD-rapport om triangulære forhold fra 1992 og en partnerskap-rapport fra 1999. Videre har OECD MC og kommentarene blitt endret flere ganger for å håndtere identifiserte problemer. Nedenfor er to slike endringer i OECD MC artikkel 29 som retter seg særskilt mot misbruk av skatteavtaler og skatteunngåelse i triangulære forhold.

Vi ser først på OECD MC art. 29 (8), den såkalte «Limitation of Benefit»-bestemmelsen. OECD Triangular Cases Report (1992) fastslår at triangulære forhold kan være et problem spesielt når det gjelder for lav beskatning: *«The most difficult problem appears to arise in the situation where income arising in State S [kildestat] and paid to a permanent establishment in a tax haven would be taxed very little or not at all.»* Løsningen til dette ble å innføre åttende ledd i artikkel 29, i 2017-versjonen av OECD Mønsteravtalen.⁵⁴ Artikkel 29 (8) sørger for at, dersom inntekt mottatt i fast driftssted i land B fra tredjestater (kildestat C), ikke

⁵⁴ Van West, Jean-Philippe, The Anti-Abuse Rule for Permanent Establishments Situated in Third States. A Legal Analysis of Article 29(8) OECD Model, 2019, pkt. 1.1. IBFD.

er en del av skattepliktig inntekt i hjemstat A, så kan ikke fordelene i den aktuelle skatteavtalen benyttes.

Videre ser vi på OECD MC art. 29 (9) som også ble innført i 2017-versjonen av OECD MC. Bestemmelsen er bedre kjent som «the Principle Purpose Test» og er blitt hyppig brukt for å hindre skatteunngåelse. Essensen i bestemmelsen er at gunstige fordeler i skatteavtaler ikke gis dersom man kan konkludere at selve fordelene var hovedmotivet med arrangementet/skattestruktur eller transaksjonen.⁵⁵ Denne bestemmelsen kan sammenlignes med omgåelsesreglene i skatteloven §§ 13-2 og 13-3.

Vi mener at OECDs innføring av åttende og niende ledd i artikkel 29 er fornuftige og forventer at de kan avhjelpe noen av utfordringene knyttet til triangulære skatteavtaleforhold.

6. Oppsummering og konklusjon

Vi har prøvd å belyse ulike utfordringer knyttet til triangulære skatteavtaleforhold. Oppgaven har vært svært omfattende da den dekker flere regelsett parallelt. Vi har ikke svar på alle utfordringene, men har ønsket å få gitt utfordringene oppmerksomhet og prøvd å samle disse. Vår erfaring er at problemstillingen i oppgaven er både relevant og tidsaktuell. Samtidig har det vært krevende å finne kilder i norsk litteratur i tillegg til at det er skrevet lite om triangulære skatteavtaleforhold internasjonalt de siste årene. Det har også vært vanskelig å finne dommer knyttet til dette området.

Mange sentrale begreper og regelverk har vært nødvendig å presentere i oppgaven for å kunne fremstille problematikken på en treffende og sammensatt måte.

Området er så omfattende at det er vanskelig for oss å komme med konkrete anbefalinger om hva som trengs for å løse utfordringene som oppstår ved triangulære skatteavtaleforhold. Vi har allikevel tro på at det er rom for

⁵⁵ Lang, Michael, Introduction to the Law of Double Taxation Conventions, 2020, pkt. 5.4. IBFD.

utbedringer og samkjøring av interne og internasjonale regler. Videre bevisstgjøring rundt utfordringer knyttet til triangulære skatteavtaleforhold kan være et steg i riktig retning.

I og med at alle land har hver sin interne rett, vil det alltid kunne åpnes for å tilpasse selskapsstrukturen og plassere det i det landet som er mest gunstig. Dagens utvikling går raskt og vi tror at triangulære skatteavtaleforhold vil fortsette å øke. Det jobbes i mange retninger og på mange områder med utvikling av regler og løsninger på det internasjonale arena. Det gjenstår å se om det kan føre til mer klarhet av reglene om beskatning av triangulære skatteavtaleforhold.

Litteraturliste

Litteratur

Benn Folkvord, Eivind Furuseth m.fl., Norsk bedriftsskatterett, 11.utg, Gyldendal Norsk Forlag, 2021.

Frederik Zimmer, Internasjonal inntektsskatterett, 5. utgave, Universitetsforlaget 2017.

Chris Finnerty, Paulus Merks, Mario Petriccione, Raffaele Russo, Fundamentals of International Tax Planning, IBFD Publications BV, 2007.

Skaar mfl. Norsk skatteavtalerett. Gyldendal Norsk Forlag AS 2006. 1. utgave.

Rettsdata total:

<https://min.rettsdata.no/Dokument/gSKATTEAVTALERETTz5F6z2E5z2E4z2E4?dq=skaar%202006>

Artikler

Artikkel av Eivind Furuseth, «OECDmod. art. 24(3) - Kildeskatt betalt i tredjeland», SR 2008.

IBFD: Burgers, Irene J.J. OECD - Commentary on Article 7 of the OECD Model (Sist oppdatert: 15 September 2021)

https://research.ibfd.org/#/doc?url=/linkresolver/static/peoecd_a7_auth&refresh=1639118847019%23peoecd_a7_auth

Sist besøkt 10.12.2021

IBFD: Fett, Emily. Triangular Cases - The Application of Bilateral Income Tax Treaties in Multilateral Situations. Vol. 29 IBFD Doctoral Series. (Sist oppdatert: 1 August 2013).

https://research.ibfd.org/#/doc?url=/linkresolver/static/tcab_head

Sist besøkt 10.12.2021

IBFD: Kusters, Bart. International - Triangular Cases in Tax Treaties, 2009. Asia-Pacific Tax Bulletin, 2009 (Volume 15), No. 6. (Publisert 30.11.2009)

https://research.ibfd.org/#/doc?url=/linkresolver/static/aptb_2009_06_int_1

Sist besøkt 10.12.2021

IBFD: Lang, Michael Lang. Introduction to the Law of Double Taxation Conventions. Third Edition. (Sist oppdatert: 1 November 2020)

https://research.ibfd.org/#/doc?url=/linkresolver/static/idtc3_head

Sist besøkt 10.12.2021

IBFD: Van West, Jean-Philippe. The Anti-Abuse Rule for Permanent Establishments Situated in Third States. A Legal Analysis of Article 29(8) OECD Model. Vol. 16, WU - Tax Law and Policy Series. (Sist oppdatert: 31 December 2019).

https://research.ibfd.org/#/doc?url=/linkresolver/static/aar_head

Sist besøkt 10.12.2021

Diverse andre kilder

Forelesningsnotater fra forelesninger med Arvid Aage Skaar, Fast driftssted, Handelshøyskolen BI, 21.oktober 2021.

Lovforarbeider

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

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

NOU 2014:13 Kapitalbeskatning i en internasjonal økonomi

Dommer

Rt. 2015 s.513

IBFD: Netherlands - Case 36.155, 8 February 2002 (Summary).

Decision of Hoge Raad der Nederlanden (Supreme Court) of 8 February 2002.

https://research.ibfd.org/#/doc?url=/linkresolver/static/cl_nl_2002_02_08_1_ttcls

Sist besøkt 10.12.2021

IBFD: Netherlands - Case 42.385, 11 May 2007 (Summary)

Decision of Hoge Raad der Nederlanden (Supreme Court) of 11 May 2007.

https://research.ibfd.org/#/doc?url=/linkresolver/static/cl_nl_2007_05_11_1_ttcls

ECLI: ECLI:NL:HR:2007:AX7228

Sist besøkt 10.12.2021

IBFD: Triangular cases, tax treaties and EC law: the Saint-Gobain decision of the ECJ. <https://research.ibfd.org/#/doc?url=/linkresolver/static/bifd060105>

Sist besøkt 10.12.2021

Lover

Lov av 26.03.1999 nr.14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven).

Lov av 28.07.1949 nr.15 om adgang for Kongen til å inngå overenskomster med fremmede stater til forebyggelse av dobbeltbeskatning mv.
(dobbeltbeskatningsavtaleloven/1949-loven).

Internasjonale rettskilder

OECD Model Tax Convention on Income and Capital 2017 av 21 november 2017

<https://www.oecd.org/ctp/treaties/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-20745419.htm>

Sist besøkt 10.12.2021

OECD commentary 2017. Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version). Volume I.

https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_14e32bb1-en

Sist besøkt 10.12.2021

Triangular cases, 1992. OECD. Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version). Volume II. R(11)-1.

https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_14e32bb1-en

Sist besøkt 10.12.2021.

The application of the OECD Model Tax Convention to partnerships, 1999. OECD. Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version). Volume II. R(15)-1.

https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_14e32bb1-en

Sist besøkt 10.12.2021.

OECD. Retningslinjer “Updated guidance on tax treaties and the impact of the COVID-19 pandemic”. Publisert 21. januar 2021.

<https://www.oecd.org/coronavirus/policy-responses/updated-guidance-on-tax-treaties-and-the-impact-of-the-covid-19-pandemic-df42be07/>

Sist besøkt 10.12.2021

Council Directive 2011/96/EU of 30 November 2011 on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States. (Parent-Subsidiary Directive)

[EUR-Lex - 32011L0096 - EN - EUR-Lex \(europa.eu\)](http://eur-lex.europa.eu/eur-lex.do?uri=CELEX:32011L0096:EN)

ELI: <http://data.europa.eu/eli/dir/2011/96/oj>

Sist besøkt 10.12.2021

Treaty on the Functioning of the European Union, signed 13. December 2007.

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A12012E%2FTXT>

Sist besøkt 10.12.2021

Kilder fra internett

OECD, BEPS

<https://www.oecd.org/tax/beps/> hentet 08.12.2021

OECD. Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges
Arising from the Digitalisation of the Economy – 8 October 2021.

<https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.htm>

hentet 08.12.2021