

# GENERELLE OMGÅELSESNORMER SOM VIRKEMIDDEL MOT TREATY SHOPPING



Universitetet i Oslo  
Det juridiske fakultet

Kandidatnummer: 225

Leveringsfrist: 10.11.2010

( \* regelverk for masteroppgave på:

<http://www.jus.uio.no/studier/regelverk/master/eksamensforskrift/kap6.html> )

Til sammen 39 923 ord

09.11.2010

# Innholdsfortegnelse

<b><u>DEL I: INNLEDNING</u></b>	<b><u>1</u></b>
<b><u>1 OPPTAKT</u></b>	<b><u>1</u></b>
1.1 Tema og hovedproblemstilling	1
1.2 Hva er treaty shopping?	2
1.2.1 Direkte gjennomstrømning	2
1.2.2 Ulike ”stepping stone”-teknikker	3
1.2.3 Teknikk typisk brukt – men ikke begrenset – til å redusere/unngå skatt i kildestaten	4
1.3 Aktualitet (herunder behovet for generelle omgåelsesnormer som virkemiddel mot treaty shopping)	6
1.3.1 Et norsk perspektiv	6
1.3.2 Et internasjonalt perspektiv	8
1.4 Terminologi	10
1.5 Avgrensninger	12
1.5.1 Avgrensning mot tilfeller hvor ikke skatteavtalen benyttes som ”redskap” i omgåelsestransaksjonen	12
1.5.2 Avgrensning mot andre former for skatteavtalemisbruk enn treaty shopping	13
1.5.3 Avgrensning mot tilfeller hvor intern rett ikke slår ned på treaty shopping	14
1.5.4 Avgrensning mot andre bestemmelser/spesielle omgåelsesnormer som kan motvirke treaty shopping	16
1.5.5 Avgrensning mot ev. EU-/EØS-rettslige sider av problemstillingen	18
<b><u>2 RETTSKILDEBRUK OG METODE</u></b>	<b><u>19</u></b>
2.1 OECDs mønsteravtale (”MTC”)	19
2.2 Tolkning av MTCs bestemmelser	19
2.2.1 Wienkonvensjonen (”VCLT”)	19

2.2.2	OECDs kommentarer til MTC ("OECDkomm.")	20
<b>2.3</b>	<b>Juridisk teori</b>	<b>22</b>
<b>2.4</b>	<b>Rettspraksis</b>	<b>22</b>
<b>2.5</b>	<b>Deskriptiv og normativ behandling</b>	<b>25</b>
<b>3</b>	<b><u>STRUKTUR</u></b>	<b>26</b>
<b><u>DEL II: DESKRIPTIVE ANALYSER (REFERANSERAMME)</u></b>		<b>28</b>
<b>4</b>	<b><u>HISTORIKK: UTVIKLINGEN AV OECDs SYN PÅ SKATTEAVTALEMISBRUK (HERUNDER TREATY SHOPPING)</u></b>	<b>28</b>
<b>4.1</b>	<b>Tidlig bevissthet om skatteavtalemisbruk</b>	<b>28</b>
<b>4.2</b>	<b>Krav om uttrykkelig omgåelsesnorm i skatteavtalen?</b>	<b>29</b>
<b>4.3</b>	<b>OECDkomm. 2003: Oppklaring?</b>	<b>32</b>
<b>5</b>	<b><u>ANALYSE AV NASJONAL RETTSPRAKSIS</u></b>	<b>34</b>
<b>5.1</b>	<b>Innledning</b>	<b>34</b>
<b>5.2</b>	<b>USA</b>	<b>36</b>
5.2.1	<i>Aiken</i>	36
5.2.2	<i>Johansson</i>	37
5.2.3	<i>Gaw</i>	38
5.2.4	<i>Northern Indiana</i>	39
5.2.5	<i>SDI Netherlands BV</i>	39
5.2.6	<i>Del Commercial</i>	40
<b>5.3</b>	<b>Canada</b>	<b>42</b>
5.3.1	<i>Crown Forest</i>	42
5.3.2	<i>RMM</i>	45
5.3.3	<i>MIL</i>	48

5.3.4	<i>Prévost Car</i>	51
5.3.5	<i>Garron</i>	53
5.3.6	<i>Antle</i>	55
<b>5.4</b>	<b>Storbritannia</b>	<b>56</b>
5.4.1	<i>Indofood</i>	56
<b>5.5</b>	<b>Kommentarer til statenes rettspraksis</b>	<b>58</b>
5.5.1	Problematiserer domstolene forholdet til skatteavtalene ved bruk av generelle omgåelsesnormer som virkemiddel mot treaty shopping?	58
5.5.2	Blir det privatrettslige forholdet rekarakterisert i henhold til interne omgåelsesnormer før skatteavtalen blir anvendt?	60
5.5.3	Innebærer ”beneficial owner”-begrepet en generell omgåelsesnorm?	61
5.5.4	Hva slags transaksjoner som typisk blir møtt med generelle omgåelsesnormer	63
5.5.5	Hvilken betydning har det om OECDkomm. fra før eller etter revisjonen i 2003 blir anvendt ved tolkningen?	64

---

### **DEL III: NORMATIVE ANALYSER** **66**

## **6 EKSISTERER DET RETTSGRUNNLAG FOR BRUK AV GENERELLE OMGÅELESNORMER VED TREATY SHOPPING?** **66**

<b>6.1</b>	<b>Forholdet mellom mulige interne og folkerettslige rettsgrunnlag for bruk av generelle omgåelsesnormer på treaty shopping-transaksjoner</b>	<b>66</b>
6.1.1	Innledning	66
6.1.2	Generelle omgåelsesnormer med rettsgrunnlag i intern rett og i folkeretten – gjensidig avhengighet	67
6.1.3	Folkerettslig adgang til bruk av generelle omgåelsesnormer ved treaty shopping	71
<b>6.2</b>	<b>Er bruk av interne, generelle omgåelsesnormer faktumfastleggelse, regelanvendelse eller noe midt imellom?</b>	<b>75</b>
6.2.1	Betydningen av skillet	75
6.2.2	Er rekarakteriseringen av privatrettslige forhold bare faktumfastleggelse?	75
6.2.3	Hva med harmoniseringsproblemer?	78
<b>6.3</b>	<b>Bruk av interne omgåelsesnormer med hjemmel i MTC art. 3 (2)?</b>	<b>84</b>

6.3.1	Er interne omgåelsesnormer definisjonsnormer?	84
6.3.2	Overordnet om andre begrensninger i anvendelsesområdet til MTC art. 3 (2)	87
<b>6.4</b>	<b>Kan generelle omgåelsesnormer anvendes uten støtte i skatteavtalens ordlyd?</b>	<b>89</b>
6.4.1	Innledning og problemstilling	89
6.4.2	Ulik praksis og ulike innfallsvinkler	91
6.4.3	Andre folkerettslige rettskilder	95
6.4.4	Veien videre	97
<b>7</b>	<b><u>PRESUMSJON MOT BRUK AV GENERELLE OMGÅELSESNORMER VED TREATY SHOPPING DERSOM SKATTEAVTALEN INNEHOLDER SPESIELLE OMGÅELSESNORMER?</u></b>	<b>98</b>
<b>7.1</b>	<b>Problemstilling</b>	<b>98</b>
<b>7.2</b>	<b>Ulike oppfatninger</b>	<b>98</b>
<b>7.3</b>	<b>Vurdering</b>	<b>99</b>
<b>8</b>	<b><u>BETYDNINGEN AV OM BRUK AV GENERELLE OMGÅELSESNORMER VIL FØRE TIL DOBBELTBESKATNING</u></b>	<b>102</b>
<b>8.1</b>	<b>Problemstilling</b>	<b>102</b>
<b>8.2</b>	<b>Vurdering</b>	<b>104</b>
8.2.1	Forholdet mellom skatteavtalens to formål	104
8.2.2	Hva innebærer ”clear evidence”-kravet?	106
<b>8.3</b>	<b>Konklusjon: Er kommentarenes løsning egentlig i strid med skatteavtalenes hovedformål?</b>	<b>109</b>
<b>9</b>	<b><u>GENERELLE OMGÅELSESNORMER SOM VIRKEMIDDEL MOT TREATY SHOPPING: REKKEVIDDE</u></b>	<b>112</b>
<b>9.1</b>	<b>OECDkomm. Article 1 pkt. 9.5 – nyskaping ved revisjonen av kommentarene i 2003?</b>	<b>112</b>

<b>9.2</b>	<b>Behovet for en harmonisert standard</b>	<b>114</b>
<b>9.3</b>	<b>De to vilkårene for å slå ned på treaty shopping (og annet skatteavtalemisbruk)</b>	<b>115</b>
9.3.1	”[A] <i>main purpose</i> ” – hvor fremtredende må skattyters skattebesparelsesmotiv være?	115
9.3.2	”[C] <i>ontrary to the object and purpose of the relevant provisions</i> ”	120
<b><u>DEL IV: AVSLUTTENDE TANKER</u></b>		<b><u>125</u></b>
<b><u>10 ADGANG TIL Å ANVENDE GENERELLE OMGÅELESNORMER SOM VIRKEMIDDEL MOT TREATY SHOPPING</u></b>		<b><u>125</u></b>
<b><u>11 HVA BRINGER FREMTIDEN? VIKTIGHETEN AV Å FINNE DEN VANSKELIGE BALANSEN</u></b>		<b><u>127</u></b>
11.1	Vi trenger generelle omgåelsesnormer som virkemiddel mot treaty shopping...	127
11.2	... men skatteavtalenes begrensinger må fortsatt respekteres. Noen (kanskje) urovekkende ”fremtidsspådommer”.	128
<b>12</b>	<b><u>REGISTER</u></b>	<b><u>A</u></b>

## DEL I: INNLEDNING

### 1 Opptakt

#### 1.1 Tema og hovedproblemstilling

En skattyter som opererer på tvers av landegrensene, vil fort kunne befinne seg i en situasjon hvor én og samme inntekt er skattepliktig i mer enn én stat. Skatteavtaler spiller en viktig rolle for å hindre dobbeltbeskatning og dermed bidra til å sikre flyt av varer, tjenester, personer og kapital. Det skal finnes rundt 1500 skatteavtaler på verdensbasis, og rundt 350 av disse er inngått mellom OECD-stater.<sup>1</sup> Norge hadde per 18. februar 2010 ikrafttrådte, fullstendige skatteavtaler med 85 land.<sup>2</sup> Skatteavtaler kan imidlertid også gi skattyterne større fordeler enn at de bare blir skattlagt én gang – skattytere kan helt eller delvis omgå sin skatteplikt ved hjelp av ”treaty shopping”.<sup>3</sup>

*Hovedproblemstillingen* i denne avhandlingen er hvorvidt – og eventuelt i hvilken utstrekning – skatteavtalene og folkeretten for øvrig setter skranker som hindrer at statene kan benytte seg av generelle omgåelsesnormer som virkemiddel mot treaty shopping.

---

<sup>1</sup> Tallene er hentet fra OECDs hjemmesider, se [www.oecd.org](http://www.oecd.org) (sist besøkt 9. november 2010).

<sup>2</sup> Finansdepartementets liste over Norges skatteavtaler (2010).

<sup>3</sup> Betegnelsen ”treaty shopping” benyttes forholdsvis mye i avhandlingen, og jeg bruker derfor, av hensyn til leservennligheten, ikke anførselstegn på betegnelsen i det følgende. Noen god norsk oversettelse finnes foreløpig ikke.

## 1.2 Hva er treaty shopping?

*Treaty shopping* vil si at en skattyter som er hjemmehørende i én stat og har inntekter fra en annen, innretter seg slik at han drar nytte av én eller flere skatteavtaler som uten en slik tilpasning ikke ville vært tilgjengelig for ham. Tilpasningen kan for eksempel skje ved å etablere et selskap i en stat som er part i en gunstig skatteavtale.<sup>4</sup> Teknikken er typisk attraktiv for å unngå kildeskatter på aksjeutbytte, renter og royalty,<sup>5</sup> men ikke begrenset til dette – se avsnitt 1.2.3.

Treaty shopping skjer enten ved såkalt *direkte gjennomstrømning* eller ved ”*stepping stone*”-*gjennomstrømning*.<sup>6</sup> (Fremstillingen vil i alle treaty shopping-eksempler omtale kildestaten som ”stat K”, hjemstaten som ”stat H” og gjennomstrømningslandet som ”stat G”. Betegnelsene er relatert til det skattesubjekt som er ”endelig mottaker” av inntektene, typisk en aksjonær (ved utbyttebetaling), alminnelig kreditor (ved rentebetaling) eller rettighetshaver (ved royaltybetaling). Eventuelle fjerdestater vil jeg omtale som ”stat X”.)

### 1.2.1 Direkte gjennomstrømning

Vi kan se for oss at en aksjonær i stat H mottar aksjeutbytte fra et selskap i stat K. I stat K er det internrettslig hjemmel for kildeskatt på utbetalingen, og i stat H er det hjemmel for beskatning av aksjeutbytte. Da det ikke er noen skatteavtale mellom stat H og stat K, blir resultatet dobbeltbeskatning (forutsatt at stat H ikke har internrettslige kreditregler). Stat K har imidlertid en skatteavtale med stat G som bestemmer at stat K ikke kan ilegge (like høy) kildeskatt ved utbyttebetalinger til aksjonærer hjemmehørende i stat G. (At (like høy) kildeskatt ikke blir like høy ved utbyttebetaling til selskapet i stat G kan også følge av intern rett i stat K.) Aksjonæren i stat H oppretter derfor et datterselskap i stat G som overtar aksjene i selskapet i stat K. Utbytteinntektene går dermed via selskapet i stat G til aksjonæren i stat H. Dersom det ikke er hjemmel for kildeskatt på beløpet etter intern rett i stat G, kildeskatten er lavere enn i stat K og/eller stat G har gitt avkall på å ilegge kildeskatt

---

<sup>4</sup> De Broe (2008) s. 7 pkt. 7; Skaar [et al] (2006) s. 846.

<sup>5</sup> OECD Report (1987b) R(6)-3.

<sup>6</sup> OECD Report (1987b) R(6)-4; De Broe (2008) s. 7; Skaar [et al] (2006) s. 846–848.



i skatteavtale med stat H, vil aksjonæren slippe unna med lavere kildeskatt enn hvis han måtte betale full kildeskatt i stat K. Dette forutsetter selvfølgelig at stat Gs skatt på aksjeutbytte fra selskapet i stat K ikke er så høy at fordelene ved den lave/manglende kildeskatten oppveies.<sup>7</sup>

Treaty shopping ved direkte gjennomstrømning kan derfor *for det første* være fordelaktig for skattyter dersom det ikke eksisterer noen skatteavtale mellom stat K og H.

Selv om det foreligger skatteavtale mellom stat H og stat K, kan det *for det andre* være attraktivt med treaty shopping ved direkte gjennomstrømning dersom skatteavtalen mellom stat K og stat G i kombinasjon med intern rett i stat G og/eller skatteavtalen mellom stat G og H fører til en lavere samlet beskatning enn skatteavtalen mellom stat K og stat H.

### 1.2.2 Ulike ”stepping stone”-teknikker

Det kan imidlertid tenkes at en spesiell omgåelsesnorm i skatteavtalen – en såkalt *limitation of benefits*-klausul (heretter ”LOB-klausul”) – hindrer at skattyter kan dra fordel av skatteavtalen mellom stat K og H ved slik direkte gjennomstrømning som skissert ovenfor.<sup>8</sup> Skattyter kan da tenkes å benytte seg av en ”stepping stone”-gjennomstrømning hvor man, i stedet for å etablere et eget selskap i stat G, inngår en avtale med et allerede eksisterende selskap i stat G (som skattyter ikke selv eier) om at dette skal fungere som en ”stepping stone” for å føre inntektene gjennom stat G. Dette vil være attraktivt fordi det allerede eksisterende selskapet ikke like lett vil rammes av en LOB-klausul.<sup>9</sup>

En annen form for ”stepping stone”-teknikk kan være aktuell hvis skattyter ikke oppnår lavere skatt ved direkte gjennomstrømning grunnet høy skattlegging i stat G (som vi i dette

---

<sup>7</sup> OECD Report (1987b) R(6)-4. Lav/ingen skatt i gjennomstrømningslandet kan typisk skyldes en intern fritaksmetode.

<sup>8</sup> Om LOB-klausuler, se avsnitt 1.4.

<sup>9</sup> Skaar [et al] (2006) s. 848.

eksempelet forutsetter at er et høyskatteland relativt sett<sup>10</sup>): For å unngå den høye skattleggingen i stat G oppretter skattyter et selskap i lavskattestaten X. Selskapet i stat X yter så tjenester til selskapet i stat G. Selskapet i stat G betaler for tjenestene og får fradrag for dette i stat G,<sup>11</sup> noe som fører til lavere beskatning der.<sup>12</sup>

### 1.2.3 Teknikk typisk brukt – men ikke begrenset – til å redusere/unngå skatt i kildestaten

Eksemplene gjelder treaty shopping for å unngå/få redusert *kildeskatt*. Det er imidlertid antatt at treaty shopping ikke er begrenset til å utnytte lavere satser for kildebeskatning. I prinsippet kan treaty shopping benyttes *i alle tilfeller hvor ulike regler vil føre til ulik beskatning*. Som eksempel er det, interessant nok, pekt på at også forskjeller mellom LOB-klausuler kan utnyttes ved treaty shopping (formodentlig ved at man ”shopper” en skatteavtale med mindre inngripende LOB-klausuler enn i den skatteavtalen som er direkte anvendelig).<sup>13</sup>

Rapporten fra ”Kapitalfluktutvalget”, NOU 2009: 19 *Skatteparadis og utvikling. Tilstand, analyser og tiltak*, uttaler – uten å begrunne det nærmere – at man også kan unngå *skatt i hjemstaten* ved hjelp av treaty shopping.<sup>14</sup> Uttalelsen er kritisert da det ikke er angitt i hvilke situasjoner dette kan være mulig.<sup>15</sup> I følgende scenario kan det imidlertid tenkes at man kan unngå skatt i hjemstaten ved treaty shopping: Et morselskap i stat H mottar utbytte fra sitt datterselskap i lavskatteland K, men det er ikke skatteavtale mellom statene. Den

---

<sup>10</sup> Normalt vil nok gjennomstrømningselskapet være et lavskatteland, men dette kan også tenkes plassert i et høyskatteland, f.eks. hvis kildestaten ikke har en fordelaktig skatteavtale med noe lavskatteland, se Skaar [et al] (2006) s. 848.

<sup>11</sup> OECD Report (1987b) R(6)-4.

<sup>12</sup> En annen variant er at selskapet i stat G tar opp lån fra selskapet i stat X og betaler renter på dette, se OECD Report (1987b) R(6)-4. Det sentrale er at disposisjonen fører til at selskapet i stat G får rett til fradrag (i stat G).

<sup>13</sup> Andersen (1997) s. 228.

<sup>14</sup> NOU 2009: 19 s. 45.

<sup>15</sup> NOU 2009: 19 – høringsuttalelse fra Frederik Zimmer, Institutt for offentlig rett, pkt. 5.1.

internrettslige fritaksmetoden i stat H kommer ikke til anvendelse fordi stat K er et lavskatteland. Morselskapet etablerer så et datterselskap i stat G og overfører aksjene i selskapet (i stat K) til dette. Hvis stat Gs fritaksmetode kommer til anvendelse selv om stat K er et lavskatteland, og skatteavtalen mellom stat G og stat H pålegger stat H å gi unntak, vil morselskapet ha omgått den internrettslige begrensning i fritaksmetodens rekkevidde i stat H.<sup>16</sup>

Eksempelet viser at å benytte generelle omgåelsesnormer som virkemiddel mot treaty shopping, også kan være aktuelt for skattemyndighetene i hjemstaten. Da treaty shopping imidlertid først og fremst blir benyttet til å unngå kildeskatt,<sup>17</sup> er det denne situasjonen jeg vil konsentrere meg om i det følgende. Videre er det nok lettere å beskytte seg mot omgåelse av skatt i hjemstaten ved hjelp av intern lovgivning.<sup>18</sup> Jeg slutter meg i denne sammenheng til følgende uttalelse fra OECD om omgåelse av skatteplikt i hjemstaten ved treaty shopping – som etter mitt syn bekrefter at det i en avhandling om de *skatteavtalerettslige* sider av problemet bør fokuseres på omgåelse av kildeskatt:

*“(...) [T]hese tax advantages [i hjemstaten] raise quite different issues [enn omgåelse av kildeskatt]: they have their source in national law, and treaty aspects usually arise only as secondary problems.”<sup>19</sup>*

(mine hakeparenteser)

---

<sup>16</sup> De Broe (2008) s. 8.

<sup>17</sup> OECD Report (1987b) R(6)-3; Zimmer (2009a) s. 44.

<sup>18</sup> Se f.eks. sktl. § 2-38 (3) litra a, som bl.a. bestemmer at den norske fritaksmetoden ikke omfatter inntekt på eierandel i selskaper hjemmehørende i lavskatteland innefor EØS som *”ikke er reelt etablert eller driver reell økonomisk aktivitet”* i et EØS-land.

<sup>19</sup> OECD Report (1987b) R(6)-7.

## 1.3 Aktualitet (herunder behovet for generelle omgåelsesnormer som virkemiddel mot treaty shopping)

### 1.3.1 Et norsk perspektiv

I Norge er treaty shopping nylig blitt satt i fokus i den nevnte rapporten fra ”Kapitalfluktutvalget”. Utvalget sluttførte i juni 2009 sin utredning av såkalte skatteparadisers funksjon i forbindelse med kapitalflukt fra utviklingsland.<sup>20</sup> I den forbindelse fremholdt utvalget at den type skadelige selskapsstrukturer som gjerne er karakteristisk for skatteparadis, også kan finnes i land som ikke blir betegnet slik. Det ble pekt på at dette blant annet gjaldt selskapsstrukturer som er egnet til å inngå i samspill med stater som har inngått et stort nettverk av skatteavtaler som kan misbrukes til treaty shopping.<sup>21</sup> Blant annet ble det vist til at et industriland som Nederland ofte benyttes som gjennomstrømningsstat for å unngå kildeskatt.<sup>22</sup>

Samtidig er det i NOU 2009: 4 *Tiltak mot skatteunndragelser* pekt på at utnyttelse av skatteavtaler ved treaty shopping nå ”gjøres (...) i større utstrekning enn tidligere”,<sup>23</sup> og at også Norge kan fungere som gjennomstrømningsstat grunnet vår manglende kildeskatt på renter og royalties.<sup>24</sup> I tillegg har kildestaten ofte gitt fra seg sin beskatningsrett i de skatteavtaler Norge har inngått.<sup>25</sup>

---

<sup>20</sup> NOU 2009:19 s. 7 (Blant annet Norges forhold til plassering av midler via slike lukkede juridiksjoner ble vurdert).

<sup>21</sup> NOU 2009: 19 s. 45.

<sup>22</sup> NOU 2009: 19 s. 45. Dette er også antatt av Meldman og Schadewald (1997) s. 252.

<sup>23</sup> NOU 2009: 4 s. 52.

<sup>24</sup> Norges manglende kildeskatt på *renter* henger igjen fra gammelt av, og skyldes en frykt for at utenlandske kreditorer vil kreve at norske debitorer raskere innfrir lån, ev. betaler en høyere rente, jfr. Indst. O. VI (1912) s. 6–7. Den manglende hjemmelen må trolig også sees i sammenheng med at mange norske skatteavtaler gir hjemstaten eksklusiv beskatningsrett. Hvorfor det ikke er hjemmel for kildeskatt på *royalties* er mer usikkert. Trolig er en årsak at det etter skatteavtalene er uvanlig med kildeskatt på royalties, se f.eks. MTC art. 12 som ikke åpner for kildeskatt.

<sup>25</sup> NOU 2009: 4 s. 52. Se også NOU 2009: 19 – høringsuttalelse fra Frederik Zimmer, Institutt for offentlig rett, pkt. 5.1. (Zimmer kritiserer NOU 2009: 19 for å ikke ta opp Norges status som mulig

Det er i litteraturen for øvrig pekt på at innføringen av fritaksmetoden i intern norsk rett<sup>26</sup> har ført til at Norge ikke beregner kildeskatt på utbytteinntekter til et aksjeselskap hjemmehørende i et EØS-land. Skattytere hjemmehørende i land utenfor EØS-området, med utbytteinntekter fra Norge, vil derfor ha et incitament til å kanalisere utbyttet gjennom et gjennomstrømmingsselskap i et annet EØS-land for å unngå kildeskatt.<sup>27</sup> Ved lovendring i kraft fra 1. januar 2008 ble det imidlertid innført et krav om at selskapet som mottar utbyttet, er reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet (substanskrav) innenfor EØS for at fritaksmetoden skal hindre ilegging av kildeskatt etter skt. § 10-13, se § 2-38 (5).<sup>28</sup>

Treaty shopping-problemet har på generell basis vært redegjort for i et avisinnlegg fra en ansatt hos den norske påtalemyndigheten, som peker på at *”fiktiose [sic] gjennomstrømningsløsninger undergraver skattefundamentet i statene som har beskatningsretten”*.<sup>29</sup>

Mye tyder også på at en stor sak som bl.a. omhandler treaty shopping er under oppseiling for norske domstoler. Et stort riggselskap er mistenkt for å ha omgått norsk kildeskatt ved å ha opprettet et dansk holdingselskap som gjennomstrømmingsselskap for en utbyttebetaling på NOK 2,6 milliarder fra datterselskap i Norge til morselskap på Cayman Islands. Saken er omtalt i media,<sup>30</sup> og en kjennelse om beslaglagte bevis i saken har gått til Høyesterett.<sup>31</sup> Tilsynelatende er det mistanke om både omgåelse og straffbar unndragelse av skatt (jeg holder meg i det følgende til omgåelse). Det er antatt at saken – hvis den ender opp i

---

gjennomstrømningsland. Om muligheten for å bruke Norge som gjennomstrømningsland, se også Zimmer (2009a) s. 229 og Liland og Nordbø (red.) (2002) s. 41.)

<sup>26</sup> Se sktl. § 2-38.

<sup>27</sup> Skaar [et al] (2006) s. 846.

<sup>28</sup> Bakgrunnen var bl.a. å unngå at ”reelle” inntektsmottakere utenfor EØS skulle unngå norsk kildeskatt ved å rute betalingen via et annet EØS-land, se Ot.prp. nr. 1 (2007–2008) s. 59–60.

<sup>29</sup> Eriksen, Morten *Farlig fiksjon*. I: Dagens Næringsliv. 17. desember 2009. S. 3. (**vedlegg 1**).

<sup>30</sup> Se f.eks. Imset, Geir *Mistenkt for skattesvik på ti milliarder*. I: Dagens Næringsliv. 6.–7. januar 2007. S. 6–7. (**vedlegg 2**); Birkevold (2007).

<sup>31</sup> Se Rt. 2008.158. Økokrims grunnlag for mistanke mot selskapet er gjengitt i Oslo tingretts kjennelse som underinstans, se TOSLO-2006-141995 (under overskriften *”Beslagsadgang for ...”*).

domstolene – vil bli den ”klart største skattesak i norsk historie”.<sup>32</sup> Så vidt jeg vet er det foreløpig verken tatt ut tiltale(r) eller fattet skattevedtak.

Det er interessant at ingen av de skatteavtaler Norge har inngått inneholder noen eksplisitt generell omgåelsesnorm,<sup>33</sup> og bare noen få inneholder LOB-klausuler.<sup>34</sup> I tilfeller hvor skattyters disposisjoner ikke blir fanget opp av spesielle omgåelsesbestemmelser i den enkelte skatteavtale, vil det derfor fra et norsk perspektiv være nødvendig å vurdere om en *generell norm* kan komme til anvendelse.

### 1.3.2 Et internasjonalt perspektiv

På det *internasjonale plan* ble det fremhevet allerede i OECD-rapporten ”*Double Taxation Conventions and the Use of Conduit Companies*”<sup>35</sup> av 1987 at bruk av gjennomstrømningselskaper var et problem som ”*has become more acute over the recent years*”.<sup>36</sup> På mer generell basis er det fremholdt i internasjonal teori at transaksjoner på tvers av landegrensene utgjør en stadig større trussel mot statenes skattegrunnlag, samtidig som nettverket av skatteavtaler har økt betraktelig de siste 25 år.<sup>37</sup>

Et hovedtema under den internasjonale IFA-kongressen 29. august til 3. september 2010 var ”*Tax treaties and tax avoidance: application of anti-avoidance provisions*”.<sup>38</sup> De nasjonale IFA-rapportørene var på forhånd blant annet bedt om gjøre rede for synet på forholdet mellom nasjonal rett (herunder generelle omgåelsesnormer) og misbruk av skatteavtaler i sine respektive land – noe som i seg selv tyder på at temaet blir regnet som svært aktuelt i det internasjonale skatterettsmiljøet.

---

<sup>32</sup> Birkevold (2007).

<sup>33</sup> Furuseth i IFA (utg.) (2010) s. 613.

<sup>34</sup> Skaar [et al] (2006) s. 844 sammenholdt med Furuseth i IFA (utg.) (2010) s. 613.

<sup>35</sup> Rapporten er inntatt i løsbladversjonen av OECDkomm. Volume II R(6)-1.

<sup>36</sup> OECD Report (1987b) R(6)-11 pkt. 16.

<sup>37</sup> Arnold og Weeghel i Maisto (red.) (2006) s. 81.

<sup>38</sup> Se [www.ifarome2010.it/](http://www.ifarome2010.it/) (sist besøkt 9. november 2010).

Rapportene om statenes rettspraksis viser at utfallet av treaty shopping-saker har ført til en ”array of diverging positions”.<sup>39</sup> Dette tyder på at rettstilstanden på flere punkter er uklar.

Verken OECDs mønsteravtale (”MTC”), den nordiske skatteavtalen (”NSA”) eller FNs mønsteravtale (”UN MTC”) inneholder LOB-klausuler<sup>40</sup> som skal motvirke treaty shopping,<sup>41</sup> og svært få stater har skatteavtaler som inneholder slike klausuler.<sup>42</sup> Det vil derfor ofte være svært interessant for skattemyndighetene å kunne slå ned på misbruk ved hjelp av generelle (nasjonale eller skatteavtalerettslige) omgåelsesnormer.

Det er videre ikke utenkelig at treaty shopping også vil føre til at stater er skeptiske til å inngå nye skatteavtaler i fremtiden.

Dette kan *for det første* (selvfølgelig) være fordi statene rett og slett ikke ønsker at skattytere skal kunne misbruke skatteavtalene ved treaty shopping.

*For det andre* kan det tenkes at enkelte stater vil være tilbakeholdne med å inngå skatteavtaler med stater som i transaksjoner med egne innbyggere/selskaper ofte fungerer som kildestater: Tar vi utgangspunkt i treaty shopping-eksempelet nevnt i avsnitt 1.2.1 ovenfor – hvor det ikke er noen skatteavtale mellom stat H og stat K – kan det hevdes at stat H ikke vil ha noe incentiv til å inngå skatteavtale med stat K, ettersom innbyggerne i stat H ved hjelp av et gjennomstrømmingsselskap i stat G, uansett indirekte kunne nyte godt av skatteavtalen mellom stat K og stat G og således stat Ks avkall på beskatningsrett.<sup>43</sup>

---

<sup>39</sup> Weeghel i IFA (utg.) (2010) s. 35.

<sup>40</sup> Om uttrykket, se avsnitt 1.4.

<sup>41</sup> Norge er altså ikke alene i denne sammenheng.

<sup>42</sup> Weeghel i IFA (utg.) (2010) s. 48–50.

<sup>43</sup> OECD Report (1987b) R(6)-6 pkt. 7. Men det må vel kunne tenkes at stat H ønsker å inngå en skatteavtale med stat K for å oppnå *andre* fordeler.

En mulighet til å nekte skatteavtalefordeler i treaty shopping-situasjoner på bakgrunn av generelle omgåelsesnormer vil derfor kunne bidra til flere skatteavtaleinngåelser i fremtiden – noe som igjen vil kunne fremme internasjonal handel.

#### 1.4 Terminologi

Internasjonal skatteplanlegging består typisk av å utnytte ulikheter i forskjellige staters skatteregler.<sup>44</sup> Enkelte former for skatteplanlegging blir gjerne betegnet som *omgåelse* – typisk beskrevet som den situasjon at en privatrettslig form utnyttes for å oppnå skattemessige fordeler som ikke er i overensstemmelse med (det antatte) formålet bak skattereglene.<sup>45</sup> I fremstillingen vil jeg bruke betegnelsen *omgåelse* bare på de situasjoner det er mulig å møte med omgåelsesnormer. Andre tilfeller betegnes som *lovlig skatteplanlegging*. Det sier seg selv at det ikke er mulig å trekke noen kategorisk grense mellom *omgåelse* og *lovlig skatteplanlegging* – et sentralt spørsmål i avhandlingen er nettopp hvilke (treaty shopping-)transaksjoner som kan møtes med generelle omgåelsesnormer (se særlig kapittel 9 om dette).

*Generelle omgåelsesnormer* betyr i det følgende nasjonale, internasjonale og eventuelt overnasjonale rettsregler som slår ned på omgåelsetilfeller i sin alminnelighet. I engelskspråklige land blir disse normene gjerne omtalt med forkortelsen ”GAAR” (”General Anti-Avoidance Rules”). Hvorvidt det i det hele tatt kan eksistere en ”egen” generell omgåelsesnorm på folkerettslig nivå kommer jeg tilbake til i avsnitt 6.1.2. Det kan hevdes at bruk av generelle omgåelsesnormer på treaty shopping-transaksjoner enten skjer ved tolkning av positive skatteavtalebestemmelser eller ved at omgåelsesnormen benyttes som et eget selvstendig instrument som kan sette anvendelsen av skatteavtalebestemmelser til side. I førstnevnte tilfelle dreier det seg imidlertid om tolkning, og man kan da spørre om

---

<sup>44</sup> Zimmer (2009a) s. 37.

<sup>45</sup> Zimmer (2009b) s. 61. Se også Banoun (2003) s. 15. Jeg bruker i denne avhandlingen uttrykket ”omgåelse” fremfor ”gjennomskjæring”, da sistnevnte kan gi assosiasjoner til gjennomskjæring av selskapsform, jfr. Zimmer (2009b) s. 62.



man egentlig står overfor en egen omgåelsesnorm.<sup>46</sup> Enten man tar i bruk traktatolkning eller en selvstendig omgåelsesstandard vil problemstillingen gjerne være den samme – nemlig om man kan tilsidesette de privatrettslige forhold. Det kan riktignok tenkes at å nekte skatteavtalefordeler ut fra en tolkning av den aktuelle skatteavtalebestemmelse vil avskjære skattyters mulighet til å argumentere med at gjennomstrømmingsselskapet hadde ikke-skattmessig egenverdi. Problemstillingen er imidlertid omstridt og begrenser seg ikke til mitt tema. Som vi skal se legger både nasjonale domstoler<sup>47</sup> og OECDs kommentarer<sup>48</sup> begge ”fremgangsmåter” til grunn som anvendelige. Begge innfallsvinkler blir følgelig behandlet i fremstillingen.

Jeg vil i avhandlingen også benytte uttrykket *spesielle omgåelsesnormer* (i engelskspråklige land til tider omtalt som ”SAAR”, ”Special Anti-Avoidance Rules”). En type spesielle omgåelsesnormer vi finner i enkelte skatteavtaler, er LOB-klausuler, som er ulike spesifikke vilkår som begrenser skattyters adgang til skatteavtalens fordeler.<sup>49</sup>

Kommentarene definerer ikke hva som menes med en LOB-klausul, men det er i juridisk litteratur forsøkt definert som ”*en bestemmelse, der regulerer, i hvilket omfang et selskab, der er hjemmehørende i en kontraherende stat, men ejet eller kontrollert af personer hjemmehørende i tredjelande, kan opnå overenskomstbeskyttelse*” (Andersen (1997) s. 323). Det vil typisk være oppstilt konkrete vilkår for å få skatteavtalebeskyttelse – vilkår oppstilt eksplisitt med treaty shopping-situasjoner for øye. En LOB-klausul kan for eksempel stille krav om at hele eller deler av selskapet eies av personer hjemmehørende hos en av skatteavtalens parter.<sup>50</sup> En annen type LOB-klausuler søker å identifisere selskaper som benyttes i treaty shopping-opplegg.<sup>51</sup> Dette kan skje ved

---

<sup>46</sup> Det er en bred diskusjon om bruk av omgåelsesnormer er det samme som alminnelig lovtolkning og subsumsjon, se f.eks. Banoun (2003) s. 290 flg.; Gjems-Onstad (2008) s. 1096–1098.

<sup>47</sup> Se avsnitt 5.5.2.

<sup>48</sup> Se avsnitt 4.3.

<sup>49</sup> OECD Report (1987b) R(6)-10–R(6)-11. For en oversikt over slike klausuler, se OECDkomm. Article 1 pkt. 13–20; OECD Report (1987b) R(6)-13–R(6)-22. LOB-klausuler er utførlig behandlet i Skaar [et al] (2006) s. 844 flg., Andersen (1997) og Sundkvist (2004).

<sup>50</sup> OECDkomm. Article 1 pkt. 13–14.

<sup>51</sup> Skaar [et al] (2006) s. 867 flg.

å fokusere både på hvor stor andel av et selskaps eiere som er utenlandske og på transaksjoner som tyder på at selskapets inntekter kanaliseres ut av landet.<sup>52</sup> US MTC inneholder en omfattende LOB-klausul i art. 22.<sup>53</sup>

En enhet satt opp i en annen stat enn der skattyter er hjemmehørende for å høste fordeler av en skatteavtale ved treaty shopping, benevner jeg i det følgende som *gjennomstrømningsselskap*, mens landet enheten settes opp i, benevnes som *gjennomstrømninglandet* ("stat G"). Disse betegnelsene blir benyttet også i sammenhenger hvor det i den konkrete dommen eller eksempelet som blir behandlet, ikke er anledning til å slå ned på forholdet, f.eks. fordi det foreligger tilstrekkelige ikke-skattemessige motiver for å kanalisere transaksjonen via tredjelandet (se særlig om dette i kapittel 9) – og det således ikke er snakk om ren gjennomstrømning. Jeg tror likevel det øker leservennligheten å bruke benevnelsene også i slike tilfeller, fordi det da hele tiden er klart hvilket land skattemyndighetene mente hadde hvilken funksjon i (den påståtte) treaty shoppingen.

## 1.5 Avgrensninger

### 1.5.1 Avgrensning mot tilfeller hvor ikke skatteavtalen benyttes som "redskap" i omgåelsestransaksjonen

Det må skilles mellom (1) tilfeller hvor det er aktuelt å bruke interne omgåelsesnormer på grenseoverskridende transaksjoner mellom land som har inngått skatteavtale, men hvor skatteavtalen ikke er benyttet som "redskap" i omgåelsestransaksjonen, og (2) tilfeller hvor det er aktuelt å bruke interne omgåelsesnormer når skatteavtalene selv danner grunnlaget for skattyters påståtte misbruk.

For tilfelle (1) kan vi eksempelvis tenke oss at et selskap i stat A foretar en utbetaling som har form av et aksjeutbytte, som stat A etter skatteavtalen kan belegge med kildeskatt. Stat B vil imidlertid

---

<sup>52</sup> OECDkomm. Article 1 pkt. 17.

<sup>53</sup> Denne er så vidtrekkende at enkelte faktisk anser den som en generell og ikke spesiell norm, se f.eks. Baker (løsblad) 1B.33. Da den oppstiller såpass spesifikke vilkår finner jeg det imidlertid mest naturlig å se den som en spesiell norm på linje med de andre LOB-klausulene, noe som blir lagt til grunn i det følgende. Se også OECDkomm. Article 1 pkt. 20 (forslag til en klausul med visse likhetstrekk).

internrettslig – uten hensyn til skatteavtalen – omkarakterisere betalingen til et vederlag som skal behandles etter reglene om aksjegevinst. Dersom betalingen regnes som aksjegevinst, vil ikke stat A etter skatteavtalen ha beskatningsrett.<sup>54</sup> Denne situasjonen skaper spørsmål om stat B har rett til å nekte kredit for kildeskatten i stat A.

Jeg vil ikke behandle tilfelle (1) da det, i motsetning til det karakteristiske for treaty shopping-tilfellene, ikke er skatteavtalen som sådan som brukes som ”redskap” i omgåelsestransaksjonen. *Utgangspunktet for denne avhandling er kun tilfelle (2) – altså misbruk av selve skatteavtalen – tilfeller hvor skatteavtalen benyttes som ”redskap” i omgåelsestransaksjonen.*

### 1.5.2 Avgrensning mot andre former for skatteavtalemisbruk enn treaty shopping

Det er ikke bare i treaty shopping-tilfeller en skatteavtale kan benyttes som ”redskap” ved omgåelse.

Vi kan for eksempel tenke oss det tilfellet at en skattyter er bosatt og har alle sine økonomiske interesser i stat A, inkludert en betydelig aksjepost i et selskap han ønsker å selge. For å redusere gevinstbeskatningen flytter skattyter til stat B, hvor skattesatsen på aksjegevinsten er lavere (eller skattefrie), og selger straks aksjene. Under forutsetning av at skatteavtalen vil avskjære anvendelse av interne skatteregler i stat A og dermed brukes som ”redskap” i omgåelsestransaksjonen,<sup>55</sup> anser OECD dette som et misbruk av skatteavtalen.<sup>56</sup> Problemstillingen vil selvfølgelig også gjelde eventuelle andre former for

---

<sup>54</sup> Eksempelet er hentet fra Zimmer (2005b) s. 566–567.

<sup>55</sup> Se MTC art. 13 (5), som i utgangspunktet gir stat B beskatningsrett. Flere land har imidlertid delvis reservert seg mot art. 13 (5), trolig i hvert fall delvis grunnet misbruksmulighetene, jfr. OECDkomm. Article 13 pkt. 33 flg. Se også NSA art. 13 (7) (gir stat A rett til å skatlegge innenfor en femårsfrist).

<sup>56</sup> OECDkomm. Article 1 pkt. 9. Se imidlertid Skaar [et al] (2006) s. 897 og Baker 1B.33 (begge peker på at dette neppe kan regnes som omgåelse dersom skattyter faktisk flytter ut og blir i utlandet, noe det er vanskelig å være uenig i).

kapitalgevinster hvor flytting til stat B – takket være skatteavtalen – fører til den ønskede skatteeffekt for skattyter.<sup>57</sup>

En annen situasjon er at en skattyter som bor i og har opparbeidet pensjonsrettigheter i stat A, flytter til stat B (med lavere skatter) og mottar pensjonen som en engangsyttelse der. Etter MTC art. 18 er det den stat hvor skattyter er hjemmehørende som har beskatningsretten. Kort tid etter flytter skattyter så tilbake til stat A. Det er antatt at dette kan tenkes å utgjøre misbruk av skatteavtalen,<sup>58</sup> og kommentarene har siden 1992 inneholdt forslag til bestemmelser som kan forhindre dette.<sup>59</sup>

Det finnes altså flere problemstillinger knyttet til misbruk av skatteavtaler enn bare de som følger av treaty shopping.<sup>60</sup> *Jeg behandler i denne avhandlingen kun bruk av generelle omgåelsesnormer på treaty shopping-tilfeller.* Jeg har valgt å rette fokus mot akkurat treaty shopping da dette som påpekt er spesielt aktuelt både i Norge og internasjonalt.<sup>61</sup> Men selvfølgelig vil en del av de problemstillinger som tas opp, også kunne være relevante i forhold til andre former for skatteavtalemisbruk.

**1.5.3 Avgrensning mot tilfeller hvor intern rett ikke slår ned på treaty shopping**  
Skatteavtalene kan ikke selv hjemle skatteplikt.<sup>62</sup> En forutsetning for de problemstillinger som reises i det følgende, er derfor at det er hjemmel for å anvende generelle

---

<sup>57</sup> Weeghel (1998) s. 152.

<sup>58</sup> Weeghel (1998) s. 155–156.

<sup>59</sup> OECDkomm. Article 18 pkt. 45, 48.

<sup>60</sup> For en omfattende redegjørelse for ulike former for skatteavtalemisbruk, se Weeghel (1998) s. 119–145.

<sup>61</sup> Såkalt *rule shopping* – det vil si tilfeller hvor skattyterne utformer en avtale eller gjennomfører en transaksjon i former som gir best uttelling etter reglene i en skatteavtale – vil heller ikke bli behandlet. Se nærmere om ”rule shopping” i Zimmer (2009a) s. 46.

<sup>62</sup> Zimmer (2009a) s. 60 (påpeker at dette også er den vanlige forståelse i andre stater enn Norge); Skaar [et al] (2006) s. 45, 896; Brudvik (2010) s. 115. OECDkomm. Article 1 pkt. 9.2 nevner imidlertid at skatteavtalene ”in some rare cases” kan tenkes å utvide skattegrunnlaget i forhold til nasjonal rett.

Kommentarene mener nok her tilfeller hvor den aktuelle staten faktisk aksepterer slik hjemmel i

omgåelsesnormer etter alle de involverte statenes interne rett. Selv om de fleste staters rettssystemer har lovfestede eller ulovfestede generelle omgåelsesnormer, er det selvfølgelig stor forskjell på hvordan normene er bygget opp samt på hvor vidtrekkende de er.<sup>63</sup> Den norske normen regnes som forholdsvis vidtrekkende.<sup>64</sup>

Dette er ikke bare en forutsetning for bruk av omgåelsesnormer ved misbruk av skatteavtaler, men også ved misbruk av EU-retten. EUs fusjonsskattedirektiv slår eksempelvis fast at de nasjonale myndigheter kan nekte skattyter fordeler etter direktivet dersom man står overfor en omgåelsestransaksjon.<sup>65</sup> I *Hans Martin Kofoed v. Skatteministeriet*<sup>66</sup> slo EU-domstolen fast at danske myndigheter under visse forutsetninger kunne slå ned på misbruk av fusjonsskattedirektivet ved hjelp av interne omgåelsesnormer selv om omgåelsesbestemmelsen i fusjonsskattedirektivets art. 11 ikke var gjennomført i dansk rett. Danske myndigheter kom imidlertid til at det ikke forelå tilstrekkelig internrettslig hjemmel, og det var dermed ikke adgang til å slå ned på den aktuelle transaksjonen selv om EU-retten åpnet for det.<sup>67</sup>

Det må derfor *for det første* spørres om den aktuelle statens interne omgåelsesnorm etter intern rett i det hele tatt kan benyttes på transaksjoner på tvers av landegrensene. De aller fleste land<sup>68</sup> – herunder Norge<sup>69</sup> – har omgåelsesregler som etter statens interne rett er anvendelige på tilfeller hvor hele eller deler av saksforholdet refererer seg til andre stater.

*For det andre* må en ta standpunkt til om intern rett også åpner for bruk av omgåelsesnormen i tilfeller hvor det er skatteavtalene selv som er brukt til å skaffe den

---

skatteavtalen. Da dette må være aktuelt for svært få stater, går jeg ikke nærmere inn på denne type tilfeller i det følgende.

<sup>63</sup> Zimmer i IFA (utg.) (2002) s. 43–50, 50–54.

<sup>64</sup> Gjems-Onstad (2008) s. 1086; Zimmer (2005b) s. 572.

<sup>65</sup> Rådets direktiv 90/434/EØF.

<sup>66</sup> C-321/05, *Kofoed*.

<sup>67</sup> SKM2007.843.DEP.

<sup>68</sup> Zimmer i IFA (utg.) (2002) s. 60 (viser til at "the branch reporters [i forkant av IFA-kongressen i Oslo i 2002] who responded on this point are unanimous: domestic anti-avoidance rules would be applied in this situation (...)") (min hakeparentes); Zimmer (2005b) s. 564–566.

<sup>69</sup> Skaar [et al] (2006) s. 891 (viser til Rt. 2002.456 *Hydro Canada* som eksempel).

fordel skattemyndighetene ønsker å slå ned på. For Norges vedkommende er det ulike oppfatninger om hvorvidt omgåelsesnormen vil få anvendelse i slike tilfeller.<sup>70</sup> Det samme synes å gjelde i flere andre land.<sup>71</sup>

Jeg forutsetter i det følgende at statenes interne omgåelsesnormer slår ned på den type transaksjoner som her skal behandles.

#### 1.5.4 Avgrensning mot andre bestemmelser/spesielle omgåelsesnormer som kan motvirke treaty shopping

Det kan tenkes flere andre grunnlag enn generelle omgåelsesnormer for å slå ned på treaty shopping, men disse vil jeg ikke behandle nærmere i denne avhandlingen.

*For det første* kan skatteavtalenes bestemmelser om bosted i MTC art. 4 fungere som et virkemiddel mot treaty shopping. Art. 4 (1) kan typisk tenkes å forhindre treaty shopping gjennom kravet om at *”place of effective management”* må befinne seg i traktatstaten.<sup>72</sup> Det følger også av art. 4 (1) annet punktum at *”resident”*-uttrykket ikke dekker *”any person who is liable to tax in that State [hjemstaten] in respect only of income from sources in that State (...)”* (min hakeparentes). Bestemmelsen kan tenkes å motvirke enkelte former for treaty shopping i tilfeller hvor gjennomstrømningslandet har regler om at selskaper kun er skattepliktig for inntekter fra kilder i vedkommende stat og ikke fra kilder i andre stater (altså regler som vil gjøre det attraktivt å bruke landet som gjennomstrømningsstat). Det følger av kommentarene at art. 4 (1) annet punktum *”excludes from the definition of a resident of a Contracting State foreign held companies exempted from tax on their foreign income [i gjennomstrømningsstaten] by privileges*

---

<sup>70</sup> Se f.eks. Zimmer (2009a) s. 45–46 og Zimmer (2005b) s. 572 (tror den norske normen vil få anvendelse); Syversen i IFA Norge (utg.) (1986) s. 110 (tror den norske normen vil få anvendelse); Skaar [et al] (2006) s. 895 (tror ikke den norske normen vil få anvendelse); Banoun i IFA (utg.) (2002) s. 505 (avholden); Furuseth i IFA (utg.) (2010) s. 612 (avholden).

<sup>71</sup> Se de nasjonale IFA-rapportørenes rapporter i IFA (utg.) (2010); Zimmer i IFA (utg.) (2002) s. 60–61.

<sup>72</sup> Se f.eks. OECDkomm. Article 1 pkt. 10.1.

*tailored to attract conduit companies*” (min hakeparentes).<sup>73</sup> (Det er imidlertid antatt å være en del begrensninger – som ikke vil bli forfulgt nærmere her – i muligheten til å slå ned på treaty shopping ved hjelp av art. 4.<sup>74</sup>)

*For det andre* kan det tenkes at kreditprinsippet i MTC art. 23 B vil kunne motvirke treaty shopping. Hvis stat H praktiserer kreditprinsippet, vil den skatten som skattyter har spart ved å kanalisere inntektene via gjennomstrømningsstaten, kunne oppveies av høyere beskatning i stat H.<sup>75</sup> Men gjennomstrømningen kan nok likevel være lønnsomt dersom inntekten i stat H er for lav til å dekke hele kildeskatten. Dersom inntekten blir omfattet av en fritaksmetode i stat H, vil naturligvis heller ikke kreditprinsippet motvirke treaty shopping.

*For det tredje* kan (selvfølgelig) LOB-klausuler brukes som virkemidler mot treaty shopping.

Etter 2010-revisjonen av OECDkomm. er det også inntatt forslag til bestemmelser som kan motvirke at kollektive investeringsenheter (*“Collective Investment Vehicles”*) misbrukes som gjennomstrømningselskaper.<sup>76</sup> Disse spesialreglene vil jeg heller ikke behandle. Men kommentarene presiserer at også *“generally applicable anti-abuse or anti-treaty shopping rules”* kan motvirke denne form for misbruk.<sup>77</sup>

*For det fjerde* vil også *“beneficial owner”*-vilkåret i MTC art. 10, 11 og 12 i enkelte tilfeller kunne tenkes å motvirke treaty shopping ved at de gjør det mulig å legge vekt på det reelle eierforhold fremfor det formelle.<sup>78</sup> Det er en bred internasjonal diskusjon om hva

---

<sup>73</sup> OECDkomm. Article 4 para. 8.2. Se også OECD Report (1987b) R(6)-9-R(6)-10; Borrego (2006) s. 64 pkt. 110.

<sup>74</sup> OECDkomm. Article 4 pkt. 8.3; OECD Report (1987b) R(6)-9-R(6)-10; Skaar [et al] (2006) s. 849. Se for øvrig Andersen (1997) s. 324–325 (mener tilsynelatende at MTC art. 4 ikke kan motvirke treaty shopping i det hele tatt.)

<sup>75</sup> Skaar [et al] (2006) s. 849.

<sup>76</sup> Se OECDkomm. Article 1 pkt. 6.20 flg.

<sup>77</sup> OECDkomm. Article 1 pkt. 6.20.

<sup>78</sup> OECDkomm. Article 1 pkt. 10; Skaar [et al] (2006) s. 849; Zimmer (2009a) s. 45. Se NOU 2009: 4 s. 53 (antar at *“beneficial owner”*-vilkåret har *“gjort det mulig for myndighetene å anvende (...) omgåelsesnormer*

som er det rettslige innhold i dette begrepet – en problemstilling jeg ikke vil vurdere i sin fulle bredde i denne avhandlingen. Jeg vil imidlertid enkelte steder trekke inn rettspraksis om begrepet, men da bare i den utstrekning begrepet kan tenkes å åpne for bruk av generelle omgåelsesnormer som virkemiddel mot treaty shopping.

#### 1.5.5 Avgrensning mot ev. EU-/EØS-rettslige sider av problemstillingen

EU- og EØS-rettens innvirkning på og betydning for statenes adgang til å slå ned på skattyteres omgåelsesforsøk er gjenstand for omfattende forskning og diskusjon.<sup>79</sup> Det er ikke utenkelig at en del av de problemstillinger som behandles i det følgende, vil påvirkes av EØS- og EU-relevante rettskilder – faktisk ville vel heller det motsatte overraske. Dette temaet er imidlertid altfor stort og komplekst til at en behandling her lar seg forsvare. Jeg vil imidlertid enkelte steder trekke inn *europarettslige rettskilder* der disse kan bidra til å belyse de *skatteavtalerettslige* problemstillingene.

---

*også på dette området*” (dvs. ved treaty shopping)). Se også Andersen (1997) s. 324 (antar at ”*beneficial owner*”-vilkåret – pga. usikkerheten om det rettslige innholdet – ikke er noe effektivt hinder for treaty shopping).

<sup>79</sup> Se f.eks. Weeghel i IFA (utg.) (2010) s. 53–55; Bullen (2005) s. 569 flg.; De Broe (2008) del 4; Lang i IFA (utg.) (2000) s. 25–27; Panayi (2007) kap. 5.



## 2 Rettskildebruk og metode

### 2.1 OECDs mønsteravtale ("MTC")

MTC er utviklet av OECD, og det er en forventning om at medlemsstatene bruker den som mønster ved inngåelse av nye (og endring av allerede eksisterende) skatteavtaler.<sup>80</sup> Første versjon av MTC – med tilhørende kommentarer – forelå for første gang i 1963, og reviderte utgaver kom i 1977 og 1992.<sup>81</sup>

Jeg vil i det følgende holde meg til skatteavtaler basert på OECDs MTC-modell for skatteavtaler. Selv om medlemsstatene ikke er rettslig bundet til å anvende MTC,<sup>82</sup> benyttes den i stor utstrekning, ikke bare av OECDs 31<sup>83</sup> medlemsland – *"the impact of the Model Convention has extended far beyond the OECD area"*.<sup>84</sup> Det kan for ordens skyld nevnes at kommentarene til UN MTC i stor grad viser til OECDs kommentarer til MTC når det gjelder omgåelsesproblematikk,<sup>85</sup> mens kommentarene til US MTC for omgåelsesproblematikkens vedkommende nøyer seg med å knytte noen kommentarer til den omfattende LOB-klausulen i art. 22.

### 2.2 Tolkning av MTCs bestemmelser

#### 2.2.1 Wienkonvensjonen ("VCLT")

Skatteavtaler er traktater mellom stater og skal i utgangspunktet tolkes i henhold til de tolkningsprinsipper som følger av VCLT.<sup>86</sup> Bestemmelsene om traktattolkning i VCLT gir uttrykk for folkerettslig sedvanerett og vil derfor også få betydning for stater som ikke har

---

<sup>80</sup> OECDkomm. Intro. pkt. 3.

<sup>81</sup> OECDkomm. Intro. pkt. 6–11.

<sup>82</sup> Engelen (2004) s. 459; Skaar [et al] (2006) s. 57–58.

<sup>83</sup> Tallet er hentet fra [www.oecd.org](http://www.oecd.org) (sist besøkt 9. november 2010).

<sup>84</sup> OECDkomm. Intro. pkt. 14 (se også pkt. 10, 15). Se ellers Skaar [et al] (2006) s. 57 (viser til at MTC i *"stor grad"* brukes av ikke-medlemsland); Zimmer (2007b) s. 445; Bullen (2010) s. 15.

<sup>85</sup> UNkomm. Article 1 pkt. 8–11.

<sup>86</sup> Vogel [et al] (2008) s. 138 pkt. 105; Baker (løsblad) E.03; Zimmer (2009a) s. 74.

ratifisert konvensjonen, deriblant Norge.<sup>87</sup> Tolkingsprinsippene vil av samme grunn være anvendelige på traktater som er eldre enn VCLT fra 1969<sup>88</sup> – noe som gjelder enkelte av de skatteavtaler f.eks. Norge er tilsluttet.<sup>89</sup> Jeg anvender derfor VCLTs prinsipper ved tolkning av skatteavtaler i fremstillingen.

## 2.2.2 OECDs kommentarer til MTC ("OECDkomm.")

OECDs kommentarer til MTC er vanskelige å plassere i VCLTs system, noe som har gitt grobunn for bred debatt.<sup>90</sup> Selv om de (i likhet med MTC) ikke er rettslig bindende for medlemsstatene,<sup>91</sup> er det i alle tilfelle antatt at kommentarene har stor praktisk betydning ved tolkning av traktater mellom OECD-stater med bestemmelser tilsvarende de vi finner i MTC.<sup>92</sup> Jeg vil derfor legge stor vekt på kommentarene i denne avhandlingen.

OECDkomm. utkom i en ny utgave så sent som i juli 2010, og det er denne utgaven det vises til med mindre noe annet er spesifisert.

### 2.2.2.1 I hvilken grad kan nye kommentarer anvendes ved tolkning av eldre skatteavtaler?

Med kommentarene av januar 2003 kom et endret og mer absolutt syn på forholdet mellom omgåelsesnormer og skatteavtalene,<sup>93</sup> noe som blir behandlet inngående i denne avhandlingen. De fleste skatteavtaler som f.eks. Norge er tilsluttet, er imidlertid inngått før januar 2003,<sup>94</sup> og et spørsmål er derfor om endringene av kommentarene får betydning ved

---

<sup>87</sup> Se bl.a. Rt. 2008.577 *Sølvik*, premiss. 46; Ruud og Ulfstein (2006) s. 74; Arnesen og Stenvik (2009) s. 23; Vogel [et al] (2008) s. 138 pkt. 105.

<sup>88</sup> Elgesem (2003) s. 206; Arnesen og Stenvik (2009) s. 23.

<sup>89</sup> Finansdepartementets liste over Norges skatteavtaler (2010).

<sup>90</sup> Se f.eks. Vogel [et al] (2008) s. 147 pkt. 125; Baker (løsblad) E.12; Skaar [et al] (2006) s. 58–61; Bullen (2010) s. 25.

<sup>91</sup> OECDkomm. Intro. pkt. 29; Engelen (2004) s. 459.

<sup>92</sup> Vogel [et al] (2008) s. 145–146 pkt. 124; Baker (løsblad) E.10; Skaar (1991) s. 46. Dette er også lagt til grunn av Høyesterett i Norge, se Rt. 2008.577 *Sølvik*, premiss 46.

<sup>93</sup> Se avsnitt 4.3 nedenfor.

<sup>94</sup> Finansdepartementets liste over Norges skatteavtaler (2010).

tolkningen av eldre skatteavtaler. Kommentarene selv tillegger senere kommentarendringer betydelig vekt ved tolkningen.<sup>95</sup>

Hvorvidt bestemmelsen i MTC er materielt endret siden skatteavtalen ble inngått<sup>96</sup> og om endringen representerer en konsensus blant medlemsstatene,<sup>97</sup> er momenter det vanligvis legges vekt på ved avgjørelsen av om nyere motiver kan anvendes på eldre skatteavtaler. Det kan se ut til å foreligge særlig skepsis til å anvende nye kommentarer på eldre skatteavtaler dersom de nye kommentarene søker å fylle ”hull” i MTC ved å fylle ”hull” i tidligere kommentarer.<sup>98</sup> Det kan derfor kanskje spørres om statenes domstoler bør være ekstra forsiktige med å anvende nye kommentarer på eldre skatteavtaler når det er spørsmål om forholdet til generelle omgåelsesregler ettersom OECD Committee on Fiscal Affairs’ syn på forholdet mellom disse i stor grad er ble endret ved 2003-revisjonen av kommentarene (se nærmere om dette i avsnitt 4.3).<sup>99</sup>

Mye tyder på at nyere kommentarer til tider tillegges betydning av nasjonale domstoler ved tolkning av eldre skatteavtaler,<sup>100</sup> men det finnes også eksempler på det motsatte<sup>101</sup>. Det vil imidlertid sprengte rammene for denne fremstilling å gå nærmere inn på denne

---

<sup>95</sup> OECDkomm. Intro. pkt. 35.

<sup>96</sup> OECDkomm. Intro. pkt. 35.

<sup>97</sup> OECDkomm. Intro. pkt. 35.

<sup>98</sup> Ward [et al] (2005) s. 110; De Broe (2008) s. 297–298 pkt. 73.

<sup>99</sup> Goyette (2003) s. 796–797 (uttaler at motivendringene vedrørende forholdet mellom interne omgåelsesregler og skatteavtalene er ”significant”); Arnold og Weeghel i Maisto (red.) (2006) s. 101–102. Se også De Broe (2008) s. 400–401 pkt. 165 (fremholder at de nye kommentarene om forholdet mellom interne omgåelsesnormer og skatteavtalene ikke kan anvendes på traktater inngått før januar 2003). I samme retning Matteotti (2005) s. 339–340.

<sup>100</sup> Se for eksempel *Prévost Car Inc. v. R* [2009] 3 C.T.C. 160, premiss 11 og 12 (jeg vil gjøre nærmere rede for dommen i avsnitt 5.3.4.); *Antle v. R* [2010] 4 C.T.C. 2327, premiss 96 flg. (retten uttaler ikke direkte at nyere kommentarer er anvendelige på eldre skatteavtaler, men det er antatt at en slik bruk skjedde implisitt, jfr. Arnold (2009) s. 565) (se nærmere om dommen i avsnitt 5.3.6). For Norges del, se Zimmer (2007b) s. 446 (mener det bør rettes et kritisk blick mot Høyesteretts ”ganske vidtgående” bruk av nyere kommentarer på eldre skatteavtaler.)

<sup>101</sup> Se f.eks. *Mil (Investments) SA v. Canada* [2006] 5 C.T.C. 2552, premiss 86 og 87 (se om dommen i avsnitt 5.3.3) og *Garron Family Trust (Trustee of) v. R* [2010] 2 C.T.C. 2346, premiss 375 flg. (se om dommen i avsnitt 5.3.5).

problemstillingen. Jeg går derfor ikke nærmere inn på dette generelle spørsmålet, herunder hvordan etterfølgende kommentarer passer inn i VCLTs system.<sup>102</sup> Jeg vil imidlertid naturligvis vurdere *betydningen* av hvilken versjon av kommentarene som legges til grunn.

### 2.3 Juridisk teori

Selv om jeg ikke behersker det tyske språk har jeg enkelte steder trukket inn Klaus Vogels tyske kommentarutgave til MTC.<sup>103</sup> Verket regnes som svært sentralt på skatteavtalerettens område, og har som vi vil se noen interessante betraktninger rundt treaty shopping og generelle omgåelsesnormer. Da det begynner å bli lenge siden Vogels bok utkom i engelsk utgave (1997),<sup>104</sup> og mye av interesse for min hovedproblemstilling har skjedd siden den gang, har jeg fått hjelp av en medstudent til å oversette utvalgte partier av verket.

### 2.4 Rettspraksis

Det eksisterer ikke noen overordnet, spesialisert internasjonal skatteavtaledomstol som kan fungere som kontrollorgan for at statenes skatteavtaler blir etterlevd i samsvar med de rettigheter og plikter traktatene oppstiller. Her skiller derfor skatteavtaleretten seg fra for eksempel EU-, EØS- og EMK-retten. I utgangspunktet er *International Court of Justice* derfor den eneste internasjonale domstol som er kompetent til å behandle skatteavtaletvister, men i praksis er ikke slike saker blitt henvist hit.<sup>105</sup>

En mulighet er selvfølgelig å løse tvister ved voldgift. Ved revisjonen av MTC i 2008 ble det tatt inn en klausul om voldgiftsordning i art. 25 (5). Det kan tenkes å være grunnlovsmessige skranker for slike voldgiftsklausuler,<sup>106</sup> men bruk av klausulene er forholdsvis utbredt.<sup>107</sup> Voldgiftsdommer er imidlertid ofte unntatt offentlighet,<sup>108</sup> noe som vanskeliggjør bruken av dem i en analyse som denne.

---

<sup>102</sup> For en bredere behandling av dette tema, se f.eks. Avery Jones (2002); Ward [et al] (2005) s. 78 flg.; Vogel [et al] (2008) s. 148 pkt. 127 flg.; Vogel og Prokisch i IFA (utg.) (1993) s. 65; De Broe (2008) s. 297–299 pkt. 71–73, 400–401 pkt. 165; Matteotti (2005) s. 339–340; Skaar [et al] (2006) s. 63–64; Li og Sandler (1997) s. 956; Jiménez (2004) s. 28.

<sup>103</sup> Vogel [et al] (2008).

<sup>104</sup> Vogel [et al] (1997).

<sup>105</sup> Bullen (2010) s. 9; Zimmer (2009a) s. 70.

<sup>106</sup> OECDkomm. Article 25 pkt. 65.

På denne bakgrunn er det etter min oppfatning nødvendig å se på *andre staters nasjonale rettspraksis* om tolkning av skatteavtaler og vurdering av de problemstillinger som tas opp i fremstillingen. Det synes å være enighet om at nasjonal rettspraksis kan ha en viss betydning ved tolkning av traktater og øvrig folkerett.<sup>109</sup> Det er hevdet at nasjonal rettspraksis både kan være "*supplementary means of interpretation*" etter VCLT art. 32<sup>110</sup> og utgjøre "*judicial decisions*" etter Statutes of the International Court of Justice ("ICJ") art. 38 (1) litra d<sup>111</sup>.

Å trekke inn nasjonal praksis i denne avhandlingen er *for det første* nødvendig fordi de andre aktuelle rettskildene vi har til rådighet ikke alltid vil gi adekvat veiledning på sentrale spørsmål. Eksempelvis gir OECDkomm., som det vil vise seg, ofte tvetydige og uklare løsninger på de spørsmål denne tar opp, samtidig som enkelte spørsmål ikke tas opp i det hele tatt.

*For det andre* taler harmoniseringshensyn for en viss vektlegging av statenes nasjonale rettspraksis, både rettspraksis hos statene som er parter i den skatteavtale som skal tolkes, og rettspraksis hos andre stater.<sup>112</sup> Dersom hver stat legger vekt på den andre statens og tredjestaters rettspraksis ved tolkning av skatteavtaler, vil man på sikt lettere komme frem til de samme tolkningsresultater – noe som er i tråd med prinsippet om felles tolkning av skatteavtaler.<sup>113</sup> Noen av de dommene jeg kommer inn på i denne avhandlingen viser at en

---

<sup>107</sup> Zimmer (2009a) s. 72 (det fremgår imidlertid at ingen av Norges skatteavtaler har slike klausuler.)

<sup>108</sup> OECDkomm. Article 25 pkt. 40 og "*Sample Mutual Agreement on Arbitration*" (inntatt som vedlegg til kommentarene til art. 25) pkt. 15.

<sup>109</sup> Skaar [et al] (2006) s. 64–65; Zimmer (2009a) s. 77–78.

<sup>110</sup> Avery Jones [et al] (1984) s. 101.

<sup>111</sup> Ward i Maisto (red.) (2007) s. 175, fotnote 47; Brownlie (2008) s. 23; Ulfstein og Ruud (2006) s. 82. (ICJ art. 38 er for øvrig antatt å gi alminnelig uttrykk for rettskildene i folkeretten, se Ulfstein og Ruud (2006) s. 70.)

<sup>112</sup> Baker (løsblad) E.28. Men naturligvis vil rettspraksis hos de stater som er parter i skatteavtalen som skal tolkes, være mest sentral, jfr. Skaar [et al] (2006) s. 64–65.

<sup>113</sup> Vogel [et al] (2008) s. 142 pkt. 114; Skaar [et al] (2006) s. 66–67.

viss vektlegging av andre staters praksis rent faktisk foretas av nasjonale domstoler,<sup>114</sup> og det er også forholdsvis bred enighet i juridisk litteratur om at det bør være adgang til dette.<sup>115</sup>

Naturligvis vil språkbarrierer skape problemer ved analyse av utenlandsk praksis,<sup>116</sup> og jeg har derfor valgt å i all hovedsak konsentrere meg om praksis fra engelskspråklige land. Jeg har lagt hovedvekten på rettspraksis fra OECD-medlemslandene USA og Canada. Begge disse har omfattende rettspraksis av interesse for de problemstillinger jeg vil behandle. USA er videre spesielt interessant da det var det første landet som reagerte på treaty shopping, og også er regnet som treaty shoppingens ”most vocal opponent”.<sup>117</sup> Canada lovfestet på sin side i 1988 (med tilbakevirkende kraft) at landets generelle omgåelsesnorm også gjelder skatteavtalemisbruk.<sup>118</sup> Begge statene har altså et sterkt internrettslig ønske om å avverge treaty shopping, noe som gir et godt grunnlag for de videre analyser av de folkerettslige sidene av problemet. Det finnes også noe rettspraksis av interesse fra Storbritannia som jeg vil trekke inn i analysene.

Vekten av nasjonal praksis vil imidlertid selvfølgelig variere, og naturligvis er det også av stor betydning hvilken nasjonal instans praksisen relaterer seg til.<sup>119</sup> Flere av de dommer jeg trekker inn vil derfor ha svært begrenset (om noe) rettskildeverdi. Jeg mener likevel det er interessant å se på hvordan nasjonale domstoler faktisk forholder seg til generelle omgåelsesnormer og treaty shopping, se pkt. 2.5.

---

<sup>114</sup> Se eksempelvis Rt. 1994.752 *Alphawell*, s. 758 og Rt. 2008.577 *Sølvik*, premiss 53 (Norge); *Crown Forest Industries Ltd. v. Canada* [1995] 2 S.C.R. 802, premiss 63 og *Garron Family Trust (Trustee of) v. R* [2010] 2 C.T.C. 2346, premiss 389 (Canada).

<sup>115</sup> Vogel og Prokisch i IFA (utg.) (1993) s. 63; Vogel [et al] (2008) s. 142 pkt. 114; Zimmer (2009a) s. 77; Skaar [et al] (2006) s. 64.

<sup>116</sup> Zimmer (2009a) s. 77.

<sup>117</sup> Panayi (2007) s. 60.

<sup>118</sup> Goyette og Halvorson i IFA (utg.) (2010) s. 175.

<sup>119</sup> Vogel [et al] (1997) s. 41–42 pkt. 76; Zimmer (2009a) s. 78.

## 2.5 Deskriptiv og normativ behandling

Avhandlingen har et rettsdogmatisk utgangspunkt, men problemstillingene kunne vært behandlet enten *rent deskriptivt* eller *rent normativt*: På den ene side kunne jeg holdt meg til å beskrive hvorvidt – og i hvilken utstrekning – ulike stater rent faktisk benytter generelle omgåelsesnormer på treaty shopping-transaksjoner, på den annen side kunne jeg nøyd meg med å beskrive hvilken faktisk (folke-)rettslig adgang statene har til dette. Jeg har i stedet valgt å gjøre *begge deler*.

Årsaken er *for det første* at jeg ikke tror resultatet av disse to innfallsvinklene nødvendigvis vil være helt sammenfallende. Det råder stor usikkerhet i de nasjonale domstoler om adgangen til å møte treaty shopping med generelle omgåelsesnormer, og jeg vil derfor tro statenes praksis vil være forholdsvis varierende og ikke nødvendigvis i samsvar med ”korrekt” skatteavtale-/folkerett. Dette får jeg ikke undersøkt uten å anvende begge innfallsvinkler.

*For det andre* kan ikke de gjeldende normene som er forsøkt behandlet i denne avhandlingen fullt ut forstås uten å vite hvordan statene faktisk forholder seg til dem. Det kan ikke være tvil om at det på generell basis foregår et bredt samspill mellom intern rett og skatteavtale-/folkeretten – f.eks. ved at OECDs kommentarer til mønsteravtalen utarbeides av representanter fra medlemslandenes myndigheter,<sup>120</sup> representanter som trolig er preget av intern rett – og også politikk – i landet vedkommende kommer fra. Folkerettens regler og OECDs syn på bruk av generelle omgåelsesnormer ved treaty shopping er således trolig ”farget” av statenes interne rett,<sup>121</sup> og statenes internrett vil (forhåpentligvis) også i en viss utstrekning ”farges” av skatteavtale-/folkeretten.<sup>122</sup>

---

<sup>120</sup> Statene er representert i komiteen ved sine finansdepartementer, se Skaar [et al] (2006) s. 57.

<sup>121</sup> Se Skaar (1991) s. 6 (peker på at i hvert fall MTC 1963 (og tidligere forsøk på en internasjonal skatteavtalemmodell) var basert på en studie av nasjonale rettssystemer).

<sup>122</sup> Til sammenligning er det pekt på at mange stater former sine *nasjonale internprisingsregler* med MTC art. 9 som utgangspunkt, se Bullen (2010) s. 60.

### 3 Struktur

Flere av de problemstillinger som behandles i det følgende, vil utvilsomt utgjøre overlappende deler av et større helhetsbilde. Hva som vil være den mest hensiktsmessige disponering, er derfor ikke åpenbart – trolig er det flere brukbare måter å systematisere stoffet på. Jeg slutter meg til Sjur Brækhus' uttalelser om at "*[e]nhver oppdeling vil (...) bety at man skjærer over en rekke av de forbindelseslinjer som fører fra den ene del til den andre*" og at man derfor bør tilstrebe å "*føre sammen de emner som har sterkest indre sammenheng*".<sup>123</sup> Dette er forsøkt gjort ved å legge følgende struktur til grunn:

I *del II* ("*Deskriptive analyser (Referanseramme)*") gjøres det først rede for utviklingen av OECDs syn på forholdet mellom generelle omgåelsesnormer og treaty shopping (kapittel 4). Avhandlingen har ingen rettshistoriske ambisjoner, men en historisk gjennomgang er nødvendig både for å forstå den kontekst eldre rettspraksis er avfattet innenfor, så vel som for å forstå OECDs syn i dag (og ikke minst begrunnelsen for dette). Jeg vil så gjøre rede for utvalgte statlige domstolers praksis av betydning for muligheten til å anvende generelle omgåelsesnormer som virkemiddel mot treaty shopping, for så å analysere og sammenligne praksisen (kapittel 5).

Det foregående er det etter mitt syn viktig å ha som bakteppe for min vurdering i *del III* ("*Normative analyser*") av om skatteavtalene/folkeretten faktisk åpner for bruk av generelle omgåelsesnormer ved treaty shopping i tilfeller hvor slike normer ikke følger av skatteavtalenes ordlyd (kapittel 6). I kapittel 7 vil jeg se på om eksistensen av spesielle omgåelsesnormer i skatteavtalen uansett utelukker bruk av mer vidtgående generelle omgåelsesnormer. Formålet med kapittel 8 er å vurdere om bruk av generelle omgåelsesnormer ved treaty shopping i alle tilfeller er utelukket hvis virkningen blir dobbeltbeskatning for skattyter. I kapittel 9 vil jeg så vurdere – forutsatt at statene kan møte treaty shopping med generelle omgåelsesnormer – i hvilke tilfeller og i hvor stor utstrekning statene kan anvende dem.

---

<sup>123</sup> Brækhus (2005) s. 9.



*Del IV ("Avsluttende tanker")* består av noen de lege ferenda-vurderinger og "fremtidsspådommer".

## DEL II: DESKRIPTIVE ANALYSER (REFERANSERAMME)

### 4 Historikk: Utviklingen av OECDs syn på skatteavtalemisbruk (herunder treaty shopping)

#### 4.1 Tidlig bevissthet om skatteavtalemisbruk

Allerede da OECDs første mønsteravtale ble lansert i 1963 (kalt "draft"), vurderte OECD muligheten for at skatteavtaler kan misbrukes som "redskap" i omgåelsestransaksjoner. Det fulgte av introduksjonen til OECDkomm. 1963 at OECD Committee on Fiscal Affairs hadde satt i gang en undersøkelse om misbruk av skatteavtaler:

*"... the Fiscal Committee has recently brought under study the question of the improper use of double taxation Conventions and of fiscal evasion which can result from the interaction of the Conventions and the domestic laws."*<sup>124</sup>

Kommentarene som ble utgitt i forbindelse med den reviderte mønsteravtalen i 1977, beskrev resultatet av undersøkelsen slik:

*"The Committee on Fiscal Affairs has examined the question of the improper use of double taxation conventions but, in the view of the complexity of the problem, it has limited itself, for the time being, to discussing the problem briefly in the Commentary on Article 1 and to settling a certain number of special cases (...). The Committee intends to make an in-depth study of such problems and of other ways of dealing with them."*<sup>125</sup>

---

<sup>124</sup> OECDkomm. 1963 Intro. pkt. 54.

<sup>125</sup> OECDkomm. 1977 Intro. pkt. 31.

## 4.2 Krav om uttrykkelig omgåelsesnorm i skatteavtalen?

Fra 1977 og frem til revisjonen av OECDkomm. i januar 2003 var det et omstridt spørsmål om skatteavtaler åpnet for bruk av interne omgåelsesnormer eller om statene uttrykkelig måtte gjøre dem til del av traktatene for å kunne anvende dem. Denne problemstillingen gjaldt også – men var ikke begrenset til – tilfeller hvor skatteavtalene selv blir brukt som ”redskap” i omgåelsestransaksjoner. Det fremgikk av OECDkomm. 1977 Article 1 pkt. 7 at skattytere har muligheten til å utnytte de ulike staters forskjell i skattenivå og skattefordeler som følger av ulike lands interne skattelover, og at det er den enkelte stats ansvar at deres nasjonale skatteregler kan motvirke dette. Det fulgte så:

*”Such States will then wish, in their bilateral double taxation conventions, to preserve the application of provisions of this kind contained in their domestic laws.”*

Mitt inntrykk er at det er svært få skatteavtaler – også i dag – som i tråd med OECDkomm. 1977/1992 Article 1 pkt. 7 inneholder en slik generalhenvielse til interne, generelle omgåelsesnormer, men det finnes enkelte steder. F.eks. lyder art. 27 i skatteavtalen mellom Tyskland og Sør-Korea (2000) slik: *”This Agreement shall not be interpreted to mean that (a) a Contracting State is prevented from applying its domestic legal provisions, on the prevention of tax evasion or tax avoidance as long as those provisions are in accordance with the principles contained in this Agreement (...)”*. Det følger ellers av art. 1 litra e i *”Exchange of Notes”* til skatteavtalen mellom Australia og Storbritannia av 2003 at *”[n]othing in the Convention shall be construed as restricting, in any manner, the application of any provision of the laws of a Contracting State which is designed to prevent the avoidance (...) of taxes.”*

I 1987 ga OECD Committee on Fiscal Affairs ut rapportene som ble lovet ti år tidligere: *”Double Taxation Conventions and the Use of Base Companies”*<sup>126</sup> og den ovenfor nevnte *”Double Taxation Conventions and the Use of Conduit Companies”*. Det fremgikk av rapporten om baseselskaper at flere medlemsland ikke anså *”abuse of law”*- og *”substance over form”*-regler i strid med MTC fordi disse utgjorde en del av faktafastleggelsen og ikke

---

<sup>126</sup> Inntatt i løsningsversjonen av OECDkomm. Volume II R(5)-1.

rettsanvendelsen.<sup>127</sup> Som en følge av dette fulgte det av OECDkomm. 1992 Article 1 pkt. 23 at interne omgåelsesregler var

*”(...) part of the basic domestic rules set by national tax law for determining which facts give rise to tax liability. These rules are not addressed in tax treaties and are therefore not affected by them”.*

Rapporten om gjennomstrømmingsselskaper var imidlertid klar i sin tale om bruk av generelle omgåelsesnormer på treaty shopping-situasjoner:

*”Existing conventions may have clauses with safeguards against the improper use of their provisions. Where no such provisions exist, treaty benefits will have to be granted under the principle of ‘pacta sunt servanda’ even if considered to be improper.”<sup>128</sup>*

Uttalelsen i rapporten om baseselskaper ble oppfattet som å åpne for at det kunne tenkes at interne omgåelsesregler i visse situasjoner kunne legge begrensninger på de fordeler som fulgte av skatteavtalene.<sup>129</sup> Samtidig ble formaningen i Article 1 pkt. 7 (som gjelder både base- og gjennomstrømmingssituasjoner) om å inkludere en henvisning til interne omgåelsesnormer beholdt da OECDkomm. ble revidert i 1992.

Grunnen til at begge disse tilsynelatende motstridende uttalelsene ble inkludert i kommentarene i 1992 var at det var uenighet i OECD Committee on Fiscal Affairs, om hvordan forholdet mellom generelle omgåelsesregler og MTC burde være. Den ene fraksjonen la avgjørende vekt på at det var fare for at dobbeltbeskatning ville forekomme dersom interne omgåelsesnormer gikk foran skatteavtalene, mens den andre fraksjonen mente hensynet til at skatteavtaler ikke skal misbrukes, var det viktigste.<sup>130</sup> Uttalelsen i

---

<sup>127</sup> OECD Report (1987a) R(5)-18–R(5)-19 pkt. 38–40.

<sup>128</sup> OECD Report (1987b) R(6)-24 pkt. 43.

<sup>129</sup> Arnold (2004) s. 246.

<sup>130</sup> Arnold (2004) s. 246.

OECDkomm. 1992 Article 1 pkt. 23 gjaldt riktignok bare baseselskaper (den hadde jo sitt opphav i OECD Report (1987a)), og bruk av baseselskaper innebærer ikke bruk av skatteavtalen som omgåelsesredskap. Den ene fraksjonen i OECD Committee on Fiscal Affairs mente nok likevel – på tross av den ovenfor siterte uttalelsen i rapporten om gjennomstrømningselskaper – at uttalelsen burde få anvendelse også for gjennomstrømningselskaper og derfor kunne bli benyttet i treaty shopping-tilfeller, jfr. følgende uttalelse i Article 1 pkt. 24 om at

*”(...) it is the view of the wide majority that such rules [dvs. interne omgåelsesregler], and the underlying principles, do not have to be confirmed in the text of the convention to be applicable.”*

(min klammehenvising)

Uttalelsen er generell – og gjaldt tilsynelatende både base- og gjennomstrømningselskaper. Det bør derfor kunne konkluderes med at rettsstilstanden rett og slett var uklar før motivrevisjonen i 2003. Dette er også oppfatningen i internasjonal litteratur.<sup>131</sup>

OECD slapp i 1998 rapporten *”Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue”*, som blant annet anbefalte at OECDkomm. burde revideres så den fjerner all usikkerhet eller tvetydighet om forholdet mellom MTC og interne omgåelsesnormer.<sup>132</sup> Som en følge av 1998-rapporten kom OECD i 2002 med rapporten *”Restricting the Entitlement to Treaty Benefits”*.<sup>133</sup> Rapporten tok for seg flere av de LOB-klausuler som senere ble tatt inn ved revisjonen av OECDkomm. i 2003, men muligheten for bruk av generelle omgåelsesnormer som virkemiddel mot treaty shopping ble ikke tatt opp.

---

<sup>131</sup> Arnold (2004) s. 246; De Broe (2008) s. 380 pkt. 148; Skaar [et al] (2006) s. 892. Illustrerende for uenigheten er diskusjonen i IFA (utg.) (1994), se særlig Gustafssons innlegg på s. 10–11 (mente en eksplisitt henvisning ikke var nødvendig) og Torriones innlegg på s. 16–17 (motsatt).

<sup>132</sup> OECD Report (1998) pkt. 121–125.

<sup>133</sup> OECD Report (2002).

### 4.3 OECDkomm. 2003: Oppklaring?

Etter revisjonen av OECDkomm. i 2003 oppstilles nå følgende generelle utgangspunkt når det gjelder forholdet mellom skatteavtalene og interne omgåelsesregler:

*”Such rules [dvs. bl.a. generelle interne omgåelsesregler] are part of the basic domestic rules set by domestic tax laws for determining which facts give rise to tax liability; these rules are not addressed in tax treaties and are therefore not effected by them. Thus, as a general rule (...) there will be no conflict.”<sup>134</sup>*

(mine understreknings og klammehenvisninger)

Det fremgår riktignok implisitt av OECDkomm. Article 1 pkt. 9 at pkt. 13–20 gjelder treaty shopping-tilfeller, mens pkt. 22 fortsatt gjelder ”[o]ther forms of abuse of tax treaties [enn treaty shopping]”. Betydningen av bruk av omgåelsesnormer som faktumfastleggelse er imidlertid fremhevet allerede i pkt. 9.2, som åpenbart også gjelder treaty shopping (jfr. pkt. 9) – noe som må tyde på at ”faktumsynet” nå gjelder all skatteavtalemisbruk, også treaty shopping. Dette legges til grunn i det følgende.<sup>135</sup> (Uttalelsen må også formodes å kunne gjelde i tilfeller hvor skatteavtalen ikke benyttes som ”redskap” i omgåelsestransaksjonen, men hvor det er spørsmål om den likevel hindrer bruk av interne omgåelsesnormer i saker som relaterer seg til flere land.<sup>136</sup>)

Det kan nevnes at OECDkomm. Article 1 pkt. 22 nå presiserer at utsagnet om at bruk av omgåelsesnormen er faktumfastleggelse også gjelder for ”general anti-abuse rules”,<sup>137</sup> noe som ikke fremgikk eksplisitt tidligere. Presiseringen kan nok ikke innebære mer enn nettopp en presisering – også tidligere sto det at ”substance-over-form”-regler var omfattet. Dette er én av flere

---

<sup>134</sup> OECDkomm. Article 1 pkt. 22.1. Samme synspunkt blir fremmet i OECDkomm. Article 1 pkt. 9.2. Merk at Irland, Luxembourg, Nederland og Sveits uttrykkelig har reservert seg mot denne nye kommentaren på dette punkt, jfr. OECDkomm. Article 1 pkt. 27.5–27.9.

<sup>135</sup> Jfr. De Broe (2008) s. 383 pkt. 151.

<sup>136</sup> Denne situasjonen vil jeg altså ikke behandle, jfr. avsnitt 1.5.1.

<sup>137</sup> OECDkomm. Article 1 pkt. 22.

forholdsvis generelle omgåelsesdoktriner utviklet bl.a. i amerikansk rett,<sup>138</sup> og det er derfor naturlig å gå ut fra at ”faktumsynet” også gjaldt bruk av generelle omgåelsesnormer (riktignok kanskje bare i baseselskapssituasjoner) før motivendringen i 2003. Ellers ville henvisningen til ”[s]uch rules” i OECDkomm. 2003 Article 1 pkt. 22.1 og ”such measures” i OECDkomm 1992 Article 1 pkt. 23 ikke gjelde de samme omgåelsesreglene, noe det etter mitt syn ikke kan være holdepunkter for å anta.

Videre fremgår det av kommentarene etter revisjonen i 2003 at enkelte stater vil foretrekke å tolke selve skatteavtalen slik at den ikke gir fordeler i misbrukssituasjoner fremfor å benytte interne omgåelsesnormer. (Om betydningen av hvilket rettsgrunnlag som legges til grunn, se avsnitt 6.1.2.) Kommentarene uttaler:

*”These States (...) consider that a proper construction of tax conventions allows them to disregard abusive transactions (...).”*<sup>139</sup>

Det fremgår også etter revisjonen i 2003 at formålet bak skatteavtaler – i tillegg til å forhindre dobbeltbeskatning – ”(...) is also (...) to prevent tax avoidance (...).”<sup>140</sup>

Det har altså skjedd en voldsom utvikling av kommentarenes syn på forholdet til interne omgåelsesregler de siste årene. Kommentarene tillegger nå den oppfatning at bruk av interne omgåelsesnormer dreier seg om faktumfastleggelse og ikke rettsanvendelse stor rettsvirkning, i tillegg til at det åpnes for at skatteavtalen kan tolkes slik at statene ikke behøver å innvilge skatteavtalefordeler når skatteavtalen misbrukes. Selve MTC har imidlertid fortsatt ingen uttrykkelig generell omgåelsesnorm eller bestemmelse om forholdet til generelle omgåelsesregler.

---

<sup>138</sup> Se Banoun (2003) s. 85.

<sup>139</sup> OECDkomm. Article 1 pkt. 9.3.

<sup>140</sup> OECDkomm. Article 1 pkt. 7. Til sammenligning sto det tidligere at skatteavtaler ”should not, however, help tax avoidance.”

## 5 Analyse av nasjonal rettspraksis

### 5.1 Innledning

Jeg vil i dette kapittelet redegjøre for relevant nasjonal rettspraksis med sikte på å belyse domstolenes holdninger til *følgende fem problemstillinger*:

- (1) Problematiserer domstolene forholdet til skatteavtalene ved bruk av generelle omgåelsesnormer som virkemiddel mot treaty shopping?
- (2) Blir det privatrettslige forholdet rekarakterisert før skatteavtalen blir anvendt?
- (3) Innebærer ”*beneficial owner*”-begrepet en generell omgåelsesnorm?
- (4) Hva slags transaksjoner er det som typisk blir møtt med generelle omgåelsesnormer?
- (5) Hvilken betydning har det om OECDkomm. fra før eller etter revisjonen i 2003 blir anvendt ved tolkningen?

Som nevnt innledningsvis vil jeg legge hovedvekten på praksis fra USA og Canada. En interessant dom fra Storbritannia vil imidlertid også trekkes inn. Dommene vil bli referert med grunnlag og utgangspunkt i originaltekstene, men i enkelte tilfeller har jeg i tillegg støttet meg på sammendrag i sekundærkilder.

Ikke alle dommene gjelder treaty shopping slik dette er definert i avsnitt 1.2. Særlig gjelder dette deler av den canadiske praksisen. Canada har bare noen få dommer som direkte omhandler treaty shopping, og kildematerialet er derfor noe spinkelt. Etter min oppfatning vil også den rettspraksis som ikke direkte gjelder treaty shopping, kunne være av betydning for hvordan domstolene vil vurdere bruk av generelle omgåelsesnormer i rene treaty shopping-tilfeller. Et eksempel på dette er den presumsjonen som vi skal se de canadiske domstolene i enkelte tilfeller etablerer mot at skatteavtalens parter har ønsket å åpne for bruk av skatteavtalen som ”redskap” i omgåelsestransaksjoner:<sup>141</sup> Vi vil se at domstolene i

---

<sup>141</sup> Alle sakene som er trukket inn gjelder følgelig transaksjoner hvor skatteavtalene selv benyttes som ”redskap” i omgåelsestransaksjoner.



saker som direkte gjelder treaty shopping, viser til uttalelser i tidligere dommer som gjelder annen form for skatteavtalemisbruk.<sup>142</sup> Enkelte dommer har for øvrig obiter dicta-uttalelser som eksplisitt omhandler treaty shopping, selv om saken egentlig gjaldt noe annet. Det ovenstående bekrefter etter mitt syn at også de dommer som ikke direkte gjelder treaty shopping, er av interesse i denne fremstillingen. Imidlertid har jeg selvfølgelig bare valgt ut dommer jeg mener kan gi en pekepinn på hvorvidt – og eventuelt i hvor stor grad – generelle omgåelsesnormer er anvendelige i treaty shopping-situasjoner.

Fremstillingen er som nevnt avgrenset mot en vurdering av *nasjonale omgåelsesnormer*.<sup>143</sup> Jeg nevner imidlertid for ordens skyld at Canada har en lovfestet generell omgåelsesnorm,<sup>144</sup> mens USA har flere ulovfestede generelle omgåelsesnormer, f.eks. ”*substance over form*”-doktrinen.<sup>145</sup> Storbritannia har en domstolsbasert ”*step transactions*”-doktrine som åpner for å se bort fra unødvendige mellomledd i en transaksjonsrekke.<sup>146</sup> Storbritannia har ellers flere lovfestede ”*targeted anti-avoidance rules*”, som anses å ha ganske generelle anvendelsesområder.<sup>147</sup>

For øvrig bygger alle de nevnte statene rettssystemer på common law, noe som innebærer at domstolenes avgjørelser kan ha sterkere prejudikatverdi enn vi kjenner i norsk rett.<sup>148</sup>

Jeg går i det følgende ikke inn på det internrettslige prosessuelle system for rettslig prøving av skattevedtak i den enkelte stat. Det holder å vite at i USA kan skattemyndighetenes (klage-)vedtak enten ankes inn for US Tax Court, US Court of Federal Claims eller US Federal District Court. US

---

<sup>142</sup> Se f.eks. avsnitt 5.3.3.

<sup>143</sup> Se avsnitt 1.5.3.

<sup>144</sup> Banoun (2003) s. 60.

<sup>145</sup> Banoun (2003) s. 22–23.

<sup>146</sup> Banoun (2003) s. 30–35; Ballard og Davison i IFA (utg.) (2002) s. 576–586.

<sup>147</sup> Se Morton og Sykes i IFA (utg.) (2010) s. 806. Den engelske dommen jeg vil trekke inn, gjelder for øvrig spørsmålet om ”*beneficial owner*”-begrepet åpner for generelle omgåelsesnormer (på generell basis), ikke bruk av *engelske* interne omgåelsesnormer.

<sup>148</sup> Fleischer (1998) s. 183. Se også Eckhoff og Helgesen (2001) s. 163–164.

Tax Court synes mest vanlig – klages det hit, slipper skattyter å betale i henhold til skattekravet før tvisten er rettskraftig avgjort. Anke fra en av de alternative førsteinstanser går til US Federal Circuit Courts of Appeal, og i spesielle tilfeller vil anke til US Supreme Court bli tillatt fremmet.<sup>149</sup> I *Canada* kan skattemyndighetenes (klage-)vedtak ankes til Tax Court of Canada. En dom herfra kan ankes videre til Federal Court of Appeal, og herfra går en eventuell anke til Supreme Court of Canada.<sup>150</sup> For *Storbritannias* del vil jeg – på bakgrunn av min begrensede bruk av rettspraksis derfra – nøye meg med å vise til nærmere redegjørelser i Partington (2010) og Ward og Akhtar (2008).

## 5.2 USA

### 5.2.1 *Aiken*

I amerikansk rettspraksis står dommen ved navn *Aiken Industries v. Commissioner* fra US Tax Court 5. august 1971 sentralt.<sup>151</sup> Dommen gjelder et klassisk treaty shopping-tilfelle: Selskapet MPI (hjemmehørende i USA) fikk et lån av sitt morselskap ECL (hjemmehørende på Bahamas) mot å utstede et gjeldsbrev til ECL. Det var ingen skatteavtale mellom USA og Bahamas, og ECLs renteinntekter ville bli kildebeskattet i USA med 30 %. ECL overførte så fordringen til sitt nyopprettede datterselskap Industrias (hjemmehørende i Honduras, ”gjennomstrømmingsselskapet”). Til gjengjeld utstedte Industrias ni mindre gjeldsbrev til ECL, som til sammen tilsvarte det beløp og den rente det første gjeldsbrevet gjaldt (med forfall ved innkrevning). Etter skatteavtalen mellom USA og Honduras art. 9 kunne ikke USA ilegge kildeskatt.<sup>152</sup> Retten kom til at renteinntektene ikke var ”received by” Industrias i henhold til skatteavtalens art. 9.<sup>153</sup> Retten viste til at skatteavtalen art. 2 (2)<sup>154</sup> ga mulighet til å benytte intern rett ved tolkning av udefinerte begreper i skatteavtalen,<sup>155</sup> og la så – gjennom bruk av en intern, generell omgåelsesnorm

---

<sup>149</sup> Se nærmere om skattetvister og det amerikanske rettssystemet i Rienstra (2009).

<sup>150</sup> Se nærmere om skattetvister og det canadiske rettssystemet i Rogers-Glabush (2009).

<sup>151</sup> *Aiken Industries v. Commissioner*, 56 T.C. 925 (1971).

<sup>152</sup> Skatteavtalen USA–Honduras (1956).

<sup>153</sup> Dommen s. 933.

<sup>154</sup> Innholdsmessig sammenfallende med MTC art. 3 (2).

<sup>155</sup> Dommen s. 933.

(*“substance over form”*) – vekt på at det eneste motivet med transaksjonen via Industrias var å unngå skatt.

### 5.2.2 Johansson

*Johansson v. United States* av 2. september 1964<sup>156</sup> fra US Federal Circuits Court of Appeals dreide seg om en svensk tungvektsbokser, Ingemar Johansson, som hadde deltatt i verdensmesterskap i USA. Spørsmålet i saken var om Johansson personlig var fritatt fra inntektsskatt i USA på bakgrunn av skatteavtalen mellom USA og Sveits<sup>157</sup> art. 10 (1). Det fulgte av bestemmelsen at en person som er *“resident”* i Sveits – og som mottar inntekten fra USA i egenskap av arbeidstaker i (eller på annen måte i kontraktsforhold med) et selskap hjemmehørende i Sveits – skal være unntatt fra inntektsskatt i USA *“upon compensation for labor or personal services performed in the United States”*.<sup>158</sup> Disse to kumulative vilkårene måtte altså være oppfylt for at Johansson kunne påberope seg skatteavtalebeskyttelse.

Det første kumulative vilkåret var ikke oppfylt – retten kom til at Johansson personlig ikke var *“resident”* i Sveits.<sup>159</sup> Saken ble således løst etter en vurdering av hvor Johansson personlig var *“resident”*, og ikke ut fra omgåelsesbetraktninger (ved treaty shopping).

Retten vurderte imidlertid – i obiter dicta – om det andre kumulative vilkåret var oppfylt, altså om Johansson var ansatt i/sto i kontraktsforhold med et sveitsisk selskap. Johansson var formelt eneste ansatte i et sveitsisk selskap, selskapet hadde ingen andre inntektskilder og han var berettiget til 70 % av selskapets inntekt.<sup>160</sup> Det kan virke som om Johansson ikke selv eide selskapet – det blir i dommen uttalt at *“Johansson conducted his affairs*

---

<sup>156</sup> *Ingemar Johansson et al v. United States of America*, 336 5.2d 809 (5<sup>th</sup> Cir. 1964).

<sup>157</sup> Skatteavtalen USA–Sveits (1951).

<sup>158</sup> Her skiller skatteavtalen seg betydelig fra MTC art. 17.

<sup>159</sup> Dommen s. 812–813. Johansson mente å ha flyttet til Sveits i 1959. Retten la blant annet vekt på at Johansson i de første 18 månedene etter den påståtte flyttingen hadde tilbrakt mye mer tid i USA og Sverige enn i Sveits. Videre var Johannsons sosiale og økonomiske bånd først og fremst til Sverige, se s. 813.

<sup>160</sup> Dommen s. 813.

*largely independent of (...) [selskapets] sole director or stockholders*".<sup>161</sup> (Alt i alt kan det se ut som om selskapet ikke var eid av Johansson, men at det likevel var kontraktrettslig bundet til å fungere som et "lønnsmottakerselskap" for ham.)

Retten kom til at heller ikke dette vilkåret var oppfylt fordi selskapet ikke var opprettet for – og ikke hadde noen annen funksjon enn – å sikre at Johansson personlig skulle få skatteavtalebeskyttelse. Ifølge retten var primærformålet med skatteavtalen "*the elimination of impediments to international commerce resulting from the double taxation of international transactions*",<sup>162</sup> og det var ikke i strid med dette formålet å nekte skatteavtalefordeler til en skattyter som "*only technically, if at all, [is] employed by a paper Swiss corporation*".<sup>163</sup>

### 5.2.3 Gaw

*Gaw v. Commissioner* fra US Tax Court 9. november 1995 omhandler en skattyter i USA som utbetalte renter til et selskap i Nederland, som igjen ble betalt til et selskap i Hong Kong.<sup>164</sup> Under henvisning til den amerikanske "*substance over form*"-doktrinen påsto amerikanske skattemyndigheter at utbetalingen ikke var "*paid to*" det nederlandske selskapet, og at unntak for kildeskatt etter skatteavtalen mellom USA og Nederland derfor ikke kunne komme til anvendelse.<sup>165</sup> Retten ga skattemyndighetene medhold og uttalte:

*"Under the substance over form doctrine, although the form of a transaction may literally comply with the provisions of the Code, that form will not be given effect where it has no*

---

<sup>161</sup> Dommen s. 813.

<sup>162</sup> Dommen s. 813.

<sup>163</sup> Dommen s. 814.

<sup>164</sup> *Gaw v. Commissioner of Internal Revenue*, 70 T.C.M. (CCH) 1196, bekreftet av Court of Appeals (1997) 111 F3rd 962 (District of Columbia Circuit).

<sup>165</sup> Skatteavtalen USA–Nederland (1948) art. 8 (1), endret ved supplerende traktat 1965 art. VI. Det var for øvrig ingen skatteavtale mellom USA og Hong Kong.

*business purpose and operates simply as a device to conceal the true character of that transaction.*”<sup>166</sup>

Den siterte uttalelsen er som det fremgår, bare en beskrivelse av den interne ”*substance over form*”-doktrinen: Forholdet mellom den interne omgåelsesnormen og skatteavtalen ble ikke nærmere problematisert.

#### 5.2.4 *Northern Indiana*

*Northern Indiana Public Services Company v. Commissioner* fra US Federal Circuits Court of Appeals 6. juni 1997 er også av interesse.<sup>167</sup> Selskapet Finance (hjemmehørende på De nederlandske antillene) tok opp USD 70 millioner i lån på det såkalte Eurobond-markedet. Finance lånte pengene videre til sitt amerikanske morselskap NIPSCO. Renten NIPSCO betalte var ett prosentpoeng høyere enn den Finance betalte Eurobond-långiverne, slik at Finance (”gjennomstrømmingsselskapet”) selv tjente penger på transaksjonene. Spørsmålet var om det skulle ilegges kildeskatt på rentebetalningene fra NIPSCO til Finance på tross av skatteavtalen mellom USA og Nederland som etter sin ordlyd ga fritak.<sup>168</sup> Retten anvendte et krav utviklet i amerikansk rett om at Finance måtte ha tilstrekkelig ”*business purpose*”,<sup>169</sup> og fant – særlig siden Finance selv tjente penger på ordningen – at det var tilstrekkelig ikke-skattemessige motiver bak å la Finance være direkte lånoptaker. På denne bakgrunn fikk skattyter medhold av retten.

#### 5.2.5 *SDI Netherlands BV*

I *SDI Netherlands BV v. Commissioner* fra US Tax Court 2. oktober 1996 resonnerer retten noe likt som i *Northern Indiana*.<sup>170</sup> Utbetalinger av royalty ble gjort fra et selskap i USA til dets morselskap i Nederland (”gjennomstrømmingsselskapet”), og beløpene unngikk

---

<sup>166</sup> Under overskriften ”*B. Substance Over...*”.

<sup>167</sup> *Northern Indiana Public Services Company v. Commissioner of Internal Revenue*, 115 F.3d 506 (7<sup>th</sup> Cir.1997).

<sup>168</sup> Skatteavtalen USA–Nederland (1948) art. 8 (som også gjaldt for De nederlandske antillene).

<sup>169</sup> Dommen s. 511.

<sup>170</sup> *SDI Netherlands B.V. v. Commissioner of Internal Revenue*, 107 T.C. 161 (1996).

kildebeskatning på bakgrunn av skatteavtalen mellom USA og Nederland<sup>171</sup> art. 9. Det nederlandske selskapet foretok så royaltutybetaling til et selskap på Bermuda (som indirekte eide det nederlandske selskapet gjennom et datterselskap). Amerikanske skattemyndigheter mente skatteavtalen ikke kom til anvendelse da utbetalingen i realiteten gikk til selskapet i Bermuda. Retten viste til både *Aiken* og *Northern Indiana* og mente saken lignet mest på sistnevnte. Det ble vektlagt av retten at skattemyndighetene ikke hadde påstått at det nederlandske selskapet utgjorde ren gjennomstrømning og at de to lisensavtalene, som dannet grunnlaget for royaltubybetalingene, hadde separate og adskillebare klausuler. I tillegg – og kanskje viktigst – satt det nederlandske selskapet selv igjen med mellom 5 og 6 % (til forskjell fra 1 % i *Northern Indiana*).<sup>172</sup> Skattyter fikk på denne bakgrunn medhold.

#### 5.2.6 *Del Commercial*

*Del Commercial Properties v. Commissioner* fra US Federal Circuits Court of Appeals 8. juni 2001 synes å følge opp *Gaw*.<sup>173</sup> *Del Commercial* var etablert i USA, men drevet fra Canada – hvor mesteparten av forretningsvirksomheten foregikk. Selskapet ble regnet som hjemmehørende i USA og ønsket å ta opp lån fra en canadisk bank. Pengene skulle brukes til å finansiere og forbedre faste eiendommer selskapet eide i USA. *Del Commercial* ønsket imidlertid å unngå amerikansk kildeskatt på rentebetalingene. Derfor tok det canadiske selskapet *Del Financial* (tilknyttet samme konsern) opp et lån på USD 18 millioner med sikkerhet i de amerikanske eiendommene. USD 14 millioner ble lånt videre (usikret) til datterselskapet *Delcom Holdings* (også hjemmehørende i Canada) som ga midlene til et datterselskap på Cayman Islands i bytte mot aksjer (dvs. en slags kjøpesum for aksjene). Midlene gikk så via et datterdatterselskap på De nederlandske antillene til datterdatterdatterselskapet *Del BV*, hjemmehørende i Nederland og uten noen særlig kommersiell aktivitet. *Del BV* lånte så USD 14 millioner til *Del Commercial*, og etter

---

<sup>171</sup> Skatteavtalen USA–Nederland (1948), endret ved supplerende traktat 1965.

<sup>172</sup> Dommen s. 175–176.

<sup>173</sup> *Del Commercial Properties Inc v. Commissioner of Internal Revenue*, 251 F.3d 210 (District of Columbia Circuit).

skatteavtalen mellom USA og Nederland<sup>174</sup> ble det ikke ilagt kildeskatt.<sup>175</sup> Målet var således å utnytte denne skatteavtalen; dersom Del Commercial hadde tatt opp lånet med banken direkte, ville renteutbetalingene vært ilagt 15 % kildeskatt etter skatteavtalen mellom USA og Canada.<sup>176</sup>

Tilsynelatende var det ikke nødvendig å rute transaksjonen gjennom så mange ”gjennomstrømningsland” for å ”shoppe” skatteavtalen mellom Nederland og USA. Det er derfor noe uklart hvorfor skattyter la opp en slik transaksjonsstruktur, men kanskje ble ”omveien” foretatt i et forsøk på å ”skjule” det egentlige motivet, altså gjøre det mindre åpenbart at (det overordnede) formålet var å dra nytte av skatteavtalen mellom Nederland og USA.

I begynnelsen betalte Del Commercial renter til Del BV, men etter hvert ble betalingene gjort direkte til Del Financial. Etter amerikansk rett kan flere transaksjoner ses i sammenheng, og unødvendige mellomledd kan ignoreres.<sup>177</sup> Amerikanske skattemyndigheter ønsket å benytte denne interne normen til å rekarakterisere rentebetalingene til å gå rett fra Del Commercial til Del Financial. Retten var enig og uttalte:

*”In other words, if the sole purpose of a transaction with a foreign corporation is to dodge U.S. taxes, the treaty cannot shield the taxpayer from the fatality of the step-transaction doctrine [intern, generell omgåelsesnorm]. For the taxpayer to enjoy the treaty’s tax benefits, the transaction must have a sufficient business or economic purpose.”*<sup>178</sup>

(min hakeparentes)

Retten gikk ikke nærmere inn på hvorvidt skatteavtalen åpnet for bruk av omgåelsesnormen.

---

<sup>174</sup> Skatteavtalen USA–Nederland (1948) art. 8 (1), endret ved supplerende traktat 1965 art. VI.

<sup>175</sup> Dommen s. 212–214.

<sup>176</sup> Skatteavtalen USA–Canada (1980).

<sup>177</sup> Se Banoun (2003) s. 25.

<sup>178</sup> Dommen s. 214.

## 5.3 Canada

### 5.3.1 *Crown Forest*

En sentral avgjørelse fra Supreme Court of Canada er *Crown Forest Industries Ltd. v. Canada* fra 22. juni 1995.<sup>179</sup> Et selskap ved navn Norsk, registrert på Bahamas, leide ut lektere til Crown Forest Industries Ltd., registrert i Canada. Norsks hovedkvarter var i USA, og all vesentlig operasjon foregikk der.<sup>180</sup> Norsk betalte ikke inntektsskatt i USA på leieinntektene grunnet et unntak i den amerikanske skattelovgivningen som selskapet kunne påberope seg fordi det var registrert på Bahamas. På øvrige inntekter betalte selskapet amerikansk inntektsskatt for inntekt som relaterte seg til aktiviteten i USA.<sup>181</sup> Canada ila kildeskatt på leieinntektene for lekterne. Etter skatteavtalen mellom USA og Canada<sup>182</sup> art. 12 skulle ikke Canada ta mer enn 10 % kildeskatt når mottaker var ”resident” i USA (i motsetning til den vanlige satsen på 25 %), og det var derfor spørsmål om Norsk oppfylte dette vilkåret. Selv om hovedkvarteret var reelt etablert i USA, kom retten til at Norsk ikke var ”resident” der og at 25 % kildeskatt derfor kunne ilegges. Saken ble altså løst etter skatteavtalen art. 4. Det ble i denne sammenheng blant annet vist til at hovedkontorets beliggenhet ikke var avgjørende for hvor selskapet var hjemmehørende.

Saken er etter mitt syn ikke et typisk treaty shopping-tilfelle ettersom Norsks hovedkvarter var reelt etablert i USA. Retten kom imidlertid med noen uttalelser om treaty shopping som er interessante for min analyse. Etter innledningsvis å ha lagt til grunn at partenes intensjoner står sentralt ved tolkning av skatteavtaler,<sup>183</sup> uttalte retten:

---

<sup>179</sup> *Crown Forest Industries Ltd. v. Canada*, [1995] 2 S.C.R. 802.

<sup>180</sup> ”[Norsks] only office and place of business has been in the United States” (min hakeparentes), se dommens premiss 4.

<sup>181</sup> Dommens premiss 6–7.

<sup>182</sup> Skatteavtalen USA–Canada (1980).

<sup>183</sup> Dommens premiss 22, 43.



*”The goal of the Convention is not to permit companies incorporated in a third party country (the Bahamas) to benefit from a reduced tax liability on source income merely by virtue of dealing with a Canadian company through an office situated in the United States. (...) There is no reason to assume that, in the context of this case, Canada entered into a treaty with the United States with a view to ceding its taxing authority to a jurisdiction that is a stranger to the Convention, namely the Bahamas. (...) It seems to me that both Norsk and the respondent are seeking to minimize their tax liability by picking and choosing the international tax regimes most immediately beneficial to them. Although there is nothing improper with such behaviour, I certainly believe that it is not to be encouraged or promoted by judicial interpretation of existing agreements.”<sup>184</sup>*

(mine understrekninger)

”[C]eeding its taxing authority” må her bety å begrense kildeskatten til 10 %. Det måtte altså antas at det hadde formodningen mot seg at Canada gjennom skatteavtalen med USA hadde ønsket å redusere sin kildeskatt overfor selskaper stiftet i Bahamas. Da retten kom til at Norsk ikke var ”resident” i USA, kunne altså ikke den lavere kildeskatten på 10 % komme til anvendelse. Det ble videre slått fast at statene ved inngåelsen av skatteavtalen bare hadde intensjoner om at skattytere som var hjemmehørende hos en av partene og skattepliktig til en av partene for all inntekt på verdensbasis, skulle kunne anses som ”resident” i konvensjonens forstand,<sup>185</sup> og Supreme Court of Canada ga derfor skattemyndighetene medhold.

Resultatet må nok også ses i lys av at det ikke ble betalt skatt på leieinntektene i USA. Å ikke gi selskapet beskyttelse etter skatteavtalen mellom USA og Bahamas førte derfor ikke til dobbeltbeskatning. Mye kan tyde på at retten la stor vekt på dette.<sup>186</sup>

---

<sup>184</sup> Dommens premiss 49.

<sup>185</sup> Dommens premiss 62.

<sup>186</sup> Se f.eks. dommens premiss 48 og 51. Om betydningen av at nekting av skatteavtalebeskyttelse fører til dobbeltbeskatning, se kapittel 8.

Retten kom også med noen uttalelser direkte om treaty shopping:

*“‘Treaty shopping’ might be encouraged in which enterprises could route their income through particular states in order to avail themselves of benefits that were designed to be given only to residents of the contracting states. This result would be patently contrary to the basis on which Canada ceded its jurisdiction to tax as the source country, namely that the U.S. as the resident country would tax the income.”<sup>187</sup>*

(min understreking)

Dette er i juridisk litteratur blitt kalt *“the anti-treaty-shopping-presumption”*.<sup>188</sup> Det er imidlertid – som nevnt – viktig å merke seg at *Crown Forest* ikke var noen treaty shopping-sak slik slike er definert i avsnitt 1.2: I dette tilfellet foregikk all operasjon fra USA – det amerikanske selskapet var ikke etablert som ledd i en omgåelsestransaksjon for å unngå canadisk kildeskatt gjennom utnyttelse av skatteavtalen mellom USA og Canada, og selskapet hadde åpenbart (i vesentlig grad) andre funksjoner enn å være ”gjennomstrømningselskap”. I tillegg betalte selskapet som nevnt inntektsskatt i USA for inntekt relatert til aktiviteten utført der (imidlertid med unntak av leieinntektene). Ved treaty shopping foregår derimot selve virksomheten gjerne i et tredjeland som vil utnytte en av ”gjennomstrømningsstatens” skatteavtaler. Jeg finner det på denne bakgrunn mest naturlig å anse uttalelsen som et obiter dictum ettersom ingenting tyder på at Supreme Court mente at det i dette tilfellet var snakk om treaty shopping. Faktisk uttaler retten ganske klart at uttalelsen om treaty shopping gjelder konsekvensen av den tolkning *Crown Forest* anførte – retten mente tolkningen ville ha den følge at det *også* ville åpnes for treaty shopping.<sup>189</sup> Slik jeg forstår rettens resonnement, er uttalelsens formål snarere å sette problemstillingen med hensyn til hvem som kan være begunstiget etter en skatteavtale, på spissen.

---

<sup>187</sup> Dommens premiss 52.

<sup>188</sup> Goyette (2003) s. 774.

<sup>189</sup> Dommens premiss 52.

### 5.3.2 RMM

En presumsjon mot at statene har ønsket å åpne for skatteavtalemisbruk kan også se ut til å følge av *RMM Canadian Enterprises Inc. v. R* fra Tax Court of Canada 10. april 1997.<sup>190</sup> Også her har faktum lite med treaty shopping å gjøre, men dommen inneholder likevel noen interessante uttalelser om skatteavtalemisbruk (generelt) som må formodes også å være aktuelle ved treaty shopping. Et amerikansk selskap solgte aksjene sine i canadiske datterselskap til det canadiske selskapet RMM Canadian Enterprises Inc. (heretter ”RMM”).<sup>191</sup> Grunnen var at datterselskapene skulle oppløses, og det amerikanske selskapets inntekter fra dette ville blitt ilagt 10 % kildeskatt i henhold til skatteavtalen mellom USA og Canada.<sup>192</sup> De canadiske datterselskapene hadde egenkapital på rundt CAD 3 000 000 samt krav på ca. CAD 1 500 000 i refundert inntektsskatt, og aksjene ble solgt til en pris som tilsvarte dette. Det amerikanske selskapets gevinst ved salg av aksjene var unntatt beskatning i Canada etter skatteavtalen art. 13.<sup>193</sup> Poenget med transaksjonene var derfor å konvertere det som for det amerikanske selskapet ellers ville vært utbytte ved likvidasjon av datterselskapene, til gevinst ved salg av aksjene. Dette ville også føre til skattefordeler i USA ved lavere skatt på aksjegevinsten.<sup>194</sup> (Det må antas at USA nok uansett ville gitt kredit for kildeskatten i Canada, men ved å konvertere utbytte til aksjegevinst slapp skattyter således enda billigere unna.) RMM satt igjen med CAD 140 000 i fortjeneste. Retten fant at den *prinsipalt* kunne rekarakterisere transaksjonen til en utbyttebetaling etter interne, spesielle omgåelsesnormer – det var altså ikke nødvendig å benytte noen generell norm. Da retten antok at denne rekarakteriseringen også kunne

---

<sup>190</sup> *RMM Canadian Enterprises Inc. and Equilease Corporation v. The Queen* [1998] 1 C.T.C. 2300 (TCC).

<sup>191</sup> RMM ble styrt av advokater i et firma med tette bånd til det amerikanske selskapet. RMM ble bare opprettet for å spille en rolle i transaksjonen, og forsvant etter at det hadde tjent sin hensikt.

<sup>192</sup> Skatteavtale mellom USA–Canada (1980) art. 10.

<sup>193</sup> Skatteavtalen USA–Canada (1980).

<sup>194</sup> De Broe (2008) s. 431.

oppretholdes ved anvendelsen av skatteavtalen, kunne canadisk kildeskatt ilegges uten at dette utgjorde traktatbrudd.<sup>195</sup>

Det ble derfor bare *subsidiært* vurdert, i et obiter dictum, om Canadas generelle omgåelsesnorm kom til anvendelse og om skatteavtalen åpnet for dette. Retten kom i denne forbindelse inn på spørsmålet om statene hadde hatt som intensjon at den canadiske omgåelsesnormen skulle kunne anvendes uten restriksjoner i skatteavtalen. Spørsmålet ble besvart bekreftende, blant annet fordi OECDkomm. Article 10 pkt. 28 sier at "*disguised distributions of profits*" kan rekarakteriseres til utbytte i bestemmelsens forstand.<sup>196</sup> Det ble også lagt vekt på at det fulgte av OECDkomm. 1992 Article 1 pkt. 7 at skatteavtaler ikke bør bidra til skatteomgåelse og at det fulgte av en bestemmelse som ble lagt til skatteavtalen i 1995 (og US Technical Explanation til denne bestemmelsen) at Canadas interne omgåelsesnorm kunne anvendes.<sup>197</sup> Retten uttalte:

*"It would be a surprising conclusion that Canada, or indeed any of the other countries with which it has tax treaties, (...) had intentionally or inadvertently bargained away its right to deal with tax avoidance (...) by residents of treaty countries in its own domestic tax laws."*<sup>198</sup>

Det ble videre uttalt:

*"It is true that section 245 [den canadiske generelle omgåelsesnormen] speaks of a misuse or abuse of the Act [den canadiske skatteloven], but I can see no reason why a treaty provision should not be subject to the same principles of interpretation as domestic statutes*

---

<sup>195</sup> Dommens premiss 12–39. Jeg går ikke nærmere inn på hvorfor retten mente at skatteavtalen ikke var i veien for den spesielle omgåelsesnormen, se nærmere om dette i De Broe (2008) s. 431, fotnote 491, med videre henvisninger.

<sup>196</sup> Dommens premiss 65.

<sup>197</sup> Dommens premiss 70–74.

<sup>198</sup> Dommens premiss 56.

*insofar as they require that the provisions be construed in accordance with their object and spirit and the telos at which they are aimed and not in a manner that permits the perpetration of an abuse of the treaty.*"<sup>199</sup>

(mine understrekninger og hakeparenteser)

Uttalelsen er av noen oppfattet slik at retten indirekte tok i bruk en generell omgåelsesnorm iboende i skatteavtalen selv.<sup>200</sup> Etter min oppfatning gjør retten det klart at å nekte skatteavtalefordeler både kan følge av å anvende Canadas interne omgåelsesnorm (som skatteavtalen ikke var i veien for) og av en tolkning av "dividend"-begrepet i skatteavtalen.<sup>201</sup> Det var derfor ikke nødvendig for retten å direkte velge én av disse rettslige instrumenter, begge førte til samme resultat. Etter min oppfatning kan retten imidlertid ikke ha hatt grunnlag for å fastslå at statene rent faktisk hadde en felles intensjon om at den canadiske omgåelsesnormen var anvendelig.

Dette fordi OECDkomm. Article 10 pkt. 28 ikke sier noe om forholdet til interne omgåelsesregler, kommentarene uttaler seg her bare om tolkningen av MTC art. 10. Videre indikerer senatsdokumentet bare USAs oppfatning, ikke Canadas. I tillegg ble protokollen og US Technical Explanation lagt til først seks år etter at transaksjonen fant sted.<sup>202</sup> Etter mitt syn er det også et poeng at det fulgte av OECDkomm. 1992 Article 1 pkt. 7 at "(...) states will then wish, in their bilateral double taxation conventions, to preserve the application of provisions of this kind [interne omgåelsesnormer] contained in their domestic laws" (min hakeparentes). Retten utelot denne

---

<sup>199</sup> Dommens premiss 63.

<sup>200</sup> De Broe (2008) s. 436 pkt. 196 (vurderer om dommen forfekter en generell omgåelsesnorm på skatteavtalenivå og uttaler at "[t]here are indications that the court indeed intended this result (...)"); Li og Sandler (1997) s. 953 (uttaler imidlertid at det er "unclear" om retten sier at den interne omgåelsesnorm er anvendelig eller om den sier at det eksisterer en egen norm for skatteavtalene); Arnold og Weeghel i Maisto (red.) (2006) s. 119–120 (går tilsynelatende ut fra at retten anvender Canadas interne omgåelsesnorm); Chai (2004) s. 869 (kan se ut til å mene at retten, basert på den interne omgåelsesnorm, tolker skatteavtalen slik at den ikke åpner for skatteavtalefordeler i misbrukstilfeller).

<sup>201</sup> Se særlig dommens premiss 75.

<sup>202</sup> Retten så imidlertid ikke ut til å mene at dette var avgjørende, se premiss 74. Se også De Broe (2008) s. 432–434.

setningen da den siterte fra kommentarene.<sup>203</sup> På bakgrunn av dette tar retten etter mitt syn noe "lettvint" på fastleggelsen av partenes intensjoner, jeg kan ikke se at det var bevismessig grunnlag for å fastslå at partene rent faktisk var enige om at deres interne omgåelsesnormer skulle kunne slå ned på det aktuelle tilfellet.

Hvis man forutsetter at det i realiteten ikke lot seg legge til grunn at statene rent faktisk hadde en intensjon om at misbruk av skatteavtalen kunne møtes med en generell omgåelsesnorm, kan kanskje dommen i realiteten innebære en "*anti-treaty-shopping-presumption*" (min understreking) – men skjult som en (mindre godt begrunnet) bevisvurdering av traktatpartenes intensjoner.

### 5.3.3 MIL

*R v. MIL (Investments) SA*, avsagt 13. juni 2007 i Federal Court of Appeal, er et treaty shopping-tilfelle som dreier seg om et selskap hjemmehørende på Cayman Islands som eide et canadisk gruvedriftsfirma.<sup>204</sup> I forbindelse med at et canadisk allmennaksjeselskap skulle overta gruvedriftsfirmaet, avhendet Cayman Islands-selskapet – i bytte mot aksjer i allmennaksjeselskapet – først aksjer i selskapet slik at det etterpå satt igjen med under 10 % (Cayman Islands-selskapet hadde opprinnelig 11,9 % av aksjene).<sup>205</sup> Cayman Islands-selskapet flyttet så til Luxembourg for å fortsette virksomheten sin der. Deretter solgte alle aksjonærer, inkludert selskapet som nå var hjemmehørende i Luxembourg, sine aksjer i gruvedriftsfirmaet til det canadiske allmennaksjeselskapet. Dette salget medførte en gevinst på CAD 426 millioner. Etter skatteavtalen mellom Luxembourg og Canada<sup>206</sup> kunne bare førstnevnte skattlegge gevinsten ved salget, men gevinsten var unntatt skattlegging etter intern rett i Luxembourg. Bakgrunnen for å flytte til Luxembourg var derfor å unngå canadisk skatt. (Canada kunne skattlagt selskapet dersom det var forblitt på Cayman Islands. Grunnen til at skattyter solgte seg ned før flyttingen var at Canada i henhold til

---

<sup>203</sup> Se dommens premiss 70.

<sup>204</sup> *R v. MIL (Investments) S.A.*, [2007] 4 C.T.C. 235 (Federal Court of Appeal). Dommen bekrefter *Mil (Investments) SA v. Canada* [2006] 5 C.T.C. 2552 (Tax Court of Canada).

<sup>205</sup> Førsteinstansens dom premiss 15–16.

<sup>206</sup> Skatteavtalen Canada–Luxembourg (1989) art 13.

skatteavtalen med Luxembourg også hadde rett til å skattlegge etter flyttingen dersom aksjonæren eide mer enn 10 % av aksjene.<sup>207</sup>). Spørsmålet i saken var om selve flyttingen til Luxembourg før det siste salget utgjorde misbruk av skatteavtalen.<sup>208</sup> Begge instanser kom til at dette ikke var tilfelle, og ga dermed skattyter medhold. Førsteinstansen uttalte:

*“I do not agree that Justice Iacobucci’s **obiter dicta** [fra Crown Forest] can be used to establish a prima facie finding of abuse arising from the choice of the most beneficial treaty. There is nothing inherently proper or improper with selecting one foreign regime over another. (...) [T]he selection of a low tax jurisdiction may speak persuasively as evidence of a tax purpose for an alleged avoidance transaction, but the shopping or selection of a treaty to minimize tax on its own cannot be viewed as being abusive. It is the use of the selected treaty that must be examined.”<sup>209</sup>*

(mine hakeparenteser og understrekninger)

Det er etter mitt syn ikke innlysende hva retten mente var forskjellen mellom ”shopping or selection” og ”use” av skatteavtalen. Kanskje innebærer ikke uttalelsen mer enn at det ikke i seg selv utgjør misbruk å etablere seg i en ”gjennomstrømningsstat” med gunstige skatteavtaler med tredjeland – man må se på helheten: Er skattyters bruk (”use”) av skatteavtalen med tredjelandet gjort uten tilstrekkelige ikke-skattemessige motiver?

Skattemyndighetene ga seg imidlertid ikke; subsidiært ble det anført at selv i det tilfellet at Canadas interne, generelle omgåelsesnorm ikke kunne anvendes direkte, var det ”still possible to deny the treaty based on the anti-abuse rule inherent within the treaty itself”.<sup>210</sup> Retten viste da til kommentarene, hvor det som nevnt før 2003 fulgte av pkt. 7 at statene

---

<sup>207</sup> Se skatteavtalen Canada–Luxembourg (1989) art 13 (4) litra b og (5).

<sup>208</sup> Førsteinstansen kom til at de to aksjesalgene i seg selv hadde tilstrekkelige forretningsmessige motiver utover å spare skatt, og det var derfor ikke aktuelt å slå ned på disse transaksjonene. Dette ble også lagt til grunn i ankeinstansen.

<sup>209</sup> Dommens premiss 72.

<sup>210</sup> Dommens premiss 76 flg.

eksplisitt måtte vise til interne omgåelsesnormer dersom disse skulle være anvendelige.<sup>211</sup> Da statene hadde valgt ikke å følge kommentarenes anbefaling på dette punkt, mente retten at skatteavtalen ikke kunne tolkes slik at det uansett eksisterte en omgåelsesnorm iboende i selve traktaten. Førsteinstansen uttalte følgende (som ankeinstansen tilsynelatende var enig i):

*”[I]n light of the OECD Commentary and the decision by Canada and Luxembourg not to include an explicit reference to anti-avoidance rules in their carefully negotiated Treaty, I find there is no ambiguity in the Treaty permitting it to be construed as containing an inherent anti-abuse rule. Simply put, the “ordinary meaning” of the Treaty allowing the Appellant to claim the exemption must be respected”.*<sup>212</sup>

(mine understrekninger)

Etter mitt syn var det nok sakens konkrete forhold også av stor betydning for at retten kom til at det ikke forelå misbruk i *MIL* – begge instanser mente det rent bevismessig kunne legges til grunn at statene ikke hadde ønsket å sikre at gevinsten ble skattlagt hos minst én av statene. Dette fordi det var på det rene at Canada ved inngåelsen av skatteavtalen visste at Luxembourg ikke skattla denne type gevinster, og mye tydet på at Canada bevisst hadde valgt å la Luxembourg beholde eksklusiv beskatningsrett selv om Luxembourg ikke benyttet seg av den.<sup>213</sup> Retten mente også å finne det klart hva statenes intensjoner de facto hadde vært, og det ville da vært svært spesielt om retten så presumerte at de hadde vært annerledes. Det er derfor ikke overraskende at retten mente skatteavtalens ordlyd eksplisitt måtte åpne for bruk av omgåelsesnormer i dette tilfellet.

---

<sup>211</sup> Se avsnitt 4.2. Retten uttalte for øvrig eksplisitt at de nyere kommentarene fra 2003 ikke kunne anvendes da skatteavtalen var eldre, se nærmere om den mulige betydningen av dette i avsnitt 5.5.5.

<sup>212</sup> Førsteinstansens dom, premiss 87.

<sup>213</sup> Førsteinstansens dom, premiss 73, 74 og 75.



Jeg er derfor ikke enig med De Broe i at *Crown Forests "anti-treaty-shopping-presumption"* er fraveket i *MIL*.<sup>214</sup> I *MIL* sies det for øvrig bare at skatteplanlegging ikke i seg selv er tilstrekkelig for å fastslå at det foreligger misbruk av skatteavtalen. Men også i *Crown Forest* gjøres det klart at "*there is nothing wrong with*" skatteplanlegging. Det sies for øvrig heller ikke at retten er uenig i "*anti-treaty-shopping-presumption*" fra *Crown Forest* som sådan. Det sies snarere at retten ikke er enig med skattemyndighetene i at *Crown Forests "anti-treaty-shopping-presumption"* kan tas til inntekt for at bruk av skatteavtaler for å oppnå skattefordeler i seg selv – og uavhengig av de øvrige forhold – kvalifiserer til skatteavtalemisbruk, noe jeg er enig i. (Det er for øvrig antatt i teorien at *MILs* betydning for andre saker kan tenkes begrenset av at de konkrete fakta i saken var såpass avgjørende.<sup>215</sup>)

#### 5.3.4 *Prévost Car*

*Prévost Car Inc. v. R* fra Federal Court of Appeal 26. februar 2009 gjaldt et canadisk selskap, *Prévost Car Inc.*, som delte ut utbytte til sitt nederlandskregistrerte holdingselskap *Prévost Holdings BV*.<sup>216</sup> Holdingselskapet utdelte utbyttet videre til sine to eierselskap i Sverige og Storbritannia. Verken den svenske eller den engelske eieren ønsket at holdingselskapet skulle ligge i den andre aksjonærens hjemstat. Holdingselskapet hadde verken kontorer eller ansatte i Nederland. De to aksjonærene var ved aksjonæravtale forpliktet til å ta ut minst 80 % av overskuddet i *Prévost Holdings BV* som utbytte. Spørsmålet retten tok stilling til var om *Prévost Holdings BV* var "*beneficial owner*" i henhold til skatteavtalen mellom Canada og Nederland,<sup>217</sup> da dette hadde betydning for hvor mye kildeskatt Canada kunne ilegge.<sup>218</sup> Retten kom til at *Prévost Holdings BV* måtte anses som "*beneficial owner*".

---

<sup>214</sup> De Broe (2008) s. 437 pkt. 197. Se også Kandeve (2009) 3:24–3:25 (tilsynelatende av samme oppfatning).

<sup>215</sup> Bernstein og Summerhill (2007) s. 313.

<sup>216</sup> *Prévost Car Inc. v. R* [2009] 3 C.T.C. 160.

<sup>217</sup> Skatteavtalen mellom Canada–Nederland (1986) art. 10 (2).

<sup>218</sup> I henhold til canadisk internrett skulle det ilegges 25 % kildeskatt, men dette var begrenset til 5 % dersom *Prévost Holdings BV* var "*beneficial owner*" og skatteavtalen Canada–Nederland (1986) således kom til

Dommen kan muligens vise at en presumsjon mot at statene har ønsket å gi skatteavtalefordeler i misbrukssituasjoner (forutsatt at dette var misbruk) heller ikke etter canadisk rett alltid vil få avgjørende betydning, men det er viktig å merke seg at retten kun prøvde om Prévost Holdings BV var "*beneficial owner*" – ikke om transaksjonen kunne rekarakteriseres etter generelle omgåelsesnormer. Det sentrale i vårt tilfelle er hvorvidt dommen kan gi noen pekepinn på om det kan innfortolkes en generell omgåelsesnorm i "*beneficial owner*"-begrepet. Furueth antar at selv om verken førsteinstansen eller ankedomstolen tok uttrykkelig stilling til dette, kan mye tyde på at de mente "*beneficial owner*"-begrepet ikke skal fungere som noen omgåelsesnorm.<sup>219</sup> Som begrunnelse peker han på at retten ikke var enig med skattemyndighetene i at "*beneficial owner*" bare kan være den som "*ultimately benefit from the dividend*". Han peker også på at noe slikt ville vært en retts teknisk vanskelig regel fordi det vil være problematisk å finne frem til hvem som i siste ledd har fordel av et utbytte. Videre poengteres det at det ville være nytteløst å finne frem til en internasjonal tolkning av "*beneficial owner*"-begrepet dersom man uansett kunne falle ned på en form for gjennomskjæring etter internretten. Jeg oppfatter Furueths poenger som generelle innvendinger mot bruk av interne omgåelsesnormer ved treaty shopping – ikke som innvendinger spesielt knyttet til om slike normer kan innfortolkes i "*beneficial owner*"-begrepet: Å rekarakterisere privatrettslige forhold på bakgrunn av omgåelsesbetraktninger vil alltid kunne by på bevismessige problemer knyttet til hvem som er "endelig mottaker". Jeg kan ikke se at "*beneficial owner*"-begrepet som sådan gjør omgåelsesvurderingen noe vanskeligere enn den ellers vil være i denne sammenhengen. Videre vil harmoniseringsproblemene Furueth peker på, ikke gjøre seg gjeldende i større grad enn for det som gjelder for generelle omgåelsesnormer i sin alminnelighet.<sup>220</sup> Når dette er sagt, er innvendingene selvfølgelig også relevante ved tolkningen av "*beneficial*

---

anvendelse. Etter skatteavtalen Canada–Sverige (1983) art. 10 (2) var satsen 15 %, mens etter skatteavtalen Canada–Storbritannia (1978) art. 10 (1) var den 10 %.

<sup>219</sup> Furueth (2009) s. 188.

<sup>220</sup> Se nærmere om harmoniseringsproblemer i avsnitt 6.2.3.

*owner*”-begrepet, og det er godt mulig Furusest har rett i sin antakelse om rettens vurderinger på dette punkt.

Et alternativ til Furusesths syn er å tolke dommen slik at en iboende omgåelsesnorm i ”*beneficial owner*”-begrepet ikke ble avvist som sådan, men at retten avviste skattemyndighetenes krav fordi holdingsselskapet i Nederland hadde en viss substans, se avsnitt 5.5.3 nedenfor.

Kanskje vil vi få nærmere veiledning om hvorvidt ”*beneficial owner*”-begrepet åpner for bruk av generelle omgåelsesnormer i en kommende treaty shopping-sak hvor spørsmålet også er om skatteavtalen mellom Canada og Nederland er ”shoppet”.<sup>221</sup> *Velcro Canada Inc. v. Canada* skal prosederes for Tax Court of Canada 10. februar 2011,<sup>222</sup> og dreier seg om ”*beneficial owner*”-begrepet i art. 12 om royaltynntekter. *Velcro Canada Inc.*, hjemmehørende i Canada, betalte royalties (for immaterielle rettigheter) til selskapet VIBV, hjemmehørende i Nederland. I 1995 flyttet VIBV til De nederlandske antillene (tilsynelatende uten at flyttingen isolert sett var treaty shopping-motivert). Før flyttingen ble lisensrettighetene overført til VHBV (hjemmehørende i Nederland). Canadiske skattemyndigheter mener VHBV ikke er ”*beneficial owner*” av royaltynntektene etter skatteavtalen, og krever på denne bakgrunn til sammen CAD 10 000 000 i kildeskatt (inkl. renter). Skattyters motiv er tilsynelatende å utnytte skatteavtalen Canada–Nederland, som gir en kildeskatt på 10 %.<sup>223</sup> Det eksisterer ingen skatteavtale mellom Canada og De nederlandske antillene, noe som i utgangspunktet medfører vanlig canadisk kildeskatt på 25 %.<sup>224</sup>

### 5.3.5 *Garron*

Også *Garron et al v. The Queen*, avsagt av Tax Court of Canada 10. september 2009, tyder på at canadiske domstoler i visse tilfeller legger terskelen høyt for hva som regnes som skatteavtalemisbruk og som det er adgang til å møte med generelle omgåelsesnormer. *Garron* eide et lønnsomt canadisk selskap.<sup>225</sup> Ved en omorganisering i 1998 etablerte han holdingsselskaper som ble eiere av aksjene i selskapet. Holdingsselskapene ble igjen eid av

---

<sup>221</sup> Skatteavtalen Canada–Nederland (1986).

<sup>222</sup> E-post fra Tax Court of Canada. 4. oktober 2010 (*vedlegg 3*).

<sup>223</sup> Skatteavtalen Canada–Nederland (1986) art. 12.

<sup>224</sup> Jeg har basert meg på gjengivelsen av sakens faktum i Boidman og Kandeve (2009).

<sup>225</sup> *Garron et al v. The Queen* [2009] T.C.C. 450.

truster på Barbados som ble forvaltet av et internasjonalt regnskapsfirma. Beneficiene var Garron og hans familie, som var hjemmehørende i Canada. To år etter omorganiseringen solgte trusten aksjene i holdingselskapene med en gevinst på utrolige CAD 400 000 000. Etter skatteavtalen mellom Canada og Barbados<sup>226</sup> art. 13 (4)<sup>227</sup> kunne gevinsten bare skattlegges i Barbados – og her var det ingen internrettslig beskatningshjemmel. Retten kom prinsipielt til at trusten var hjemmehørende i Canada, først og fremst fordi ledelse og kontroll foregikk derfra.<sup>228</sup> Gjennom obiter dicta ble det imidlertid uttalt at dersom trustene likevel var hjemmehørende i Barbados, måtte art. 13 (4) komme til anvendelse og gi skattyter skattefritak uten hensyn til Canadas generelle omgåelsesnorm.<sup>229</sup> Retten uttalte at selv om det forelå omgåelse av intern canadisk rett, betydde ikke dette at det også var misbruk av skatteavtalen.<sup>230</sup> Det avgjørende var statenes intensjon ved inngåelsen av skatteavtalen, og retten antok at dersom statene mente at interne omgåelsesnormer skulle være anvendelige ved skatteavtalemisbruk, ville de tatt inn en egen henvisning til interne omgåelsesnormer (formodentlig i tråd med OECDkomm. 1977 Article 1 pkt. 7 – se avsnitt 4.2.<sup>231</sup>) Det ble i denne sammenheng tatt uttrykkelig avstand fra de ovenfor siterte uttalelser i *RMM*, som retten mente var i strid med den senere *MIL*.<sup>232</sup>

*Garron* er visstnok anket, men så vidt vites foreligger det foreløpig ingen avgjørelse fra Federal Court of Appeal.<sup>233</sup>

---

<sup>226</sup> Skatteavtalen Canada-Barbados (1980).

<sup>227</sup> I det vesentlige tilsvarende MTC art. 13 (5).

<sup>228</sup> Dommens premiss 267.

<sup>229</sup> Dommens premiss 383.

<sup>230</sup> Dommens premiss 343, 367.

<sup>231</sup> Dommens premiss 394.

<sup>232</sup> Dommen premiss 372–373.

<sup>233</sup> Jeg har senest 9. november 2010 søkt i databasene til Federal Court of Appeal ([www.fca-caf.gc.ca/](http://www.fca-caf.gc.ca/)) og Westlaw International (<http://international.westlaw.com>).

### 5.3.6 *Antle*

Få dager etter avsigelsen av *Garron*, 18. september 2009, kom imidlertid en ny dom fra Tax Court of Canada – *Antle v. R* – og også denne gjaldt art. 13 (4) i skatteavtalen mellom Canada og Barbados.<sup>234</sup> En skattyter hjemmehørende i Canada hadde forhandlet med en canadisk kjøper om et aksjesalg. Før ”closing” overførte skattyteren aksjene til en trust i Barbados hvor selgers ektefelle var eneste begunstigede. Trusten solgte så aksjene til ektefellen, som solgte dem videre (uten gevinst) til selger i Canada (og brukte vederlaget til å betale trusten). På denne måten håpet skattyter i Canada å unngå gevinstbeskatning etter salget. Hadde skattyteren i Canada solgt aksjene direkte til kjøper, ville kapitalgevinsten på CAD 1 299 821 blitt skattlagt etter canadisk rett, men etter skatteavtalen mellom Canada og Barbados art. 13 (4) kunne gevinsten ved salget til kjøper i Canada bare skattlegges i Barbados – og her er det som nevnt ingen internrettslig hjemmel for skattlegging. Retten kom til at skatteavtalefordelen måtte nektes fordi trusten ikke var etablert på riktig måte.<sup>235</sup> Gjennom obiter dicta ble det imidlertid uttalt at forholdet uansett måtte rekarakteriseres til et salg rett fra skattyter til selger på bakgrunn av den canadiske generelle omgåelsesnormen. Det er grunn til å anta at retten – trolig på bakgrunn av OECDkomm. Article 1 pkt. 22.1 jfr. 9.2 (selv om dette ikke uttales direkte) – la det rekarakteriserte forholdet til grunn ved anvendelsen av skatteavtalen.<sup>236</sup> Retten uttalte at ”*an overrarching policy of entering treaties [is] to prevent tax avoidance by Canadian residents*” (min hakeparentes).<sup>237</sup>

Dommen ble anket, men Federal Court of Appeal avviste 21. oktober 2010 skattyters anførsler.<sup>238</sup> Ankeinstansen var enig med Tax Court of Canada i at trusten ikke var etablert

---

<sup>234</sup> *Antle v. R* [2009] T.C.C. 465.

<sup>235</sup> Dommens premiss 58.

<sup>236</sup> Se f.eks. dommens premiss 122 og Arnold (2009) s. 565.

<sup>237</sup> Dommens premiss 98.

<sup>238</sup> *Antle v. R*, 2010 FCA 280.

på riktig måte,<sup>239</sup> og gikk ikke inn på førsteinstansens obiter dicta-uttalelser om Canadas generelle omgåelsesnorm.<sup>240</sup>

## 5.4 Storbritannia

### 5.4.1 Indofood

*Indofood International Finance Ltd. v. JP Morgan Chase Bank NA London Branch* fra Court of Appeal i Storbritannia 2. mars 2006<sup>241</sup> gjelder en obligasjonsrettslig tvist – men dommen er etter mitt syn likevel av interesse for vår problemstilling.

Saken gjaldt et indonesisk selskap som på grunn av kapitalbehov utstedte derfor rentebærende gjeldsbrev på det internasjonale marked. Hadde selskapet utstedt gjeldsbrevene selv, ville den indonesiske kildeskatten på rentene selskapet betalte til långiverne etter indonesisk intern rett vært opptil 20 % (avhengig av hvor kreditorene var hjemmehørende), derfor fungerte et datterselskap på Mauritius som direkte lånopptaker. Etter daværende skatteavtale mellom Indonesia og Mauritius<sup>242</sup> ble den indonesiske kildeskatten da kun 10 %. Et lån på USD 280 millioner med en rente på 10,375 % ble tatt opp av datterselskapet med hjelp fra JP Morgan Chase Banks filial i Storbritannia. Det var ingen kildeskatt på de rentene datterselskapet på Mauritius betalte til långiverne. Pengene ble lånt videre til morselskapet etter så å si samme lånevilkår. Skatteavtalen mellom Indonesia og Mauritius ble så sagt opp, noe som førte til at den gunstige kildebeskatningen falt bort. Det indonesiske selskapet ønsket da å innfri lånet før den avtalte tiden under henvisning til bristende forutsetninger, men banken mente det ikke var obligasjonsrettslig adgang til dette ettersom det måtte være mulig å opprettholde den lave kildeskatten ved å la et nytt selskap i Nederland, Newco, operere som mellomledd ("gjennomstrømningsselskap") mellom selskapene i Indonesia og Mauritius.<sup>243</sup> Selskapet

---

<sup>239</sup> Ankeinstansens avgjørelse premiss 14–15.

<sup>240</sup> Ankeinstansens avgjørelse premiss 23.

<sup>241</sup> *Indofood International Finance Ltd v JP Morgan Chase Bank NA London Branch*, [2006] EWCA Civ 158.

<sup>242</sup> Skatteavtalen Indonesia–Mauritius (1996).

<sup>243</sup> Etter skatteavtalen Indonesia–Nederland (2002) ville den gunstige kildebeskatningen kunne opprettholdes.

var imidlertid ikke enig i at det nederlandske selskapet da ville være *"beneficial owner"* av renteinntektene, og dette hypotetiske spørsmålet var en av problemstillingene Court of Appeal måtte avgjøre. Tvisten var som nevnt ikke skatterettslig, men skatteavtalen måtte tolkes for å avgjøre det obligasjonsrettslige kravet. Retten kom til at verken et slikt nederlandsk selskap eller selskapet på Mauritius kunne regnes som *"beneficial owner"* av renteinntektene, blant annet fordi det som i realiteten skjedde, var at det indonesiske selskapet betalte rentene direkte til de opprinnelige långiverne. Det var for retten umulig å se hvordan selskapet på Mauritius eller et eventuelt selskap i Nederland ville kunne få noen betydningsfull fordel fra renteinntektene fra det indonesiske selskapet. Det interessante i vår sammenheng er at retten mente en naturlig forståelse av *"beneficial owner"*-begrepet i skatteavtalen måtte innebære en innfortolkning av *"substance over form"*-kravet (generell omgåelsesnorm) i indonesisk internrett, noe som innebar at for å være *"beneficial owner"* måtte selskapene ha *"the full privilege to directly benefit from the income"*.<sup>244</sup> Retten kom til at en slik tolkning var i tråd med *"object and purpose"*<sup>245</sup> i både skatteavtalen Indonesia–Mauritius og skatteavtalen Indonesia–Nederland. (Sånn sett var det vel også i utgangspunktet galt at lav kildeskatt basert på selskapet i Mauritius var blitt godkjent.)

Merk imidlertid at det er satt spørsmålsteget ved dommens betydning for senere saker fordi domstolen bare prejudisielt tok stilling til hva en indonesisk domstol ville kommet til.<sup>246</sup> Dette kan tenkes å være av ekstra betydning i et land hvor prejudikater er bindende. Etter mitt syn er imidlertid rettens resonnement i stor grad av generell karakter – og mye tyder på at retten mener de samme betraktninger vil være aktuelle for Storbritannias (og andre stater) skatteavtaler.

---

<sup>244</sup> Se dommens premiss 42 (som det her fremgår mente retten at *"substance over form"*-kravet i indonesisk rett var i samsvar med det som fulgte av ulike kommentarer til MTC. Om dette er riktig kan nok imidlertid diskuteres, se De Broe (2008) s. 711 pkt. 487.)

<sup>245</sup> Retten viste i denne forbindelse til VCLT art. 31 (1).

<sup>246</sup> Se f.eks. Fraser og Oliver (2006) s. 424–425.

## 5.5 Kommentarer til statenes rettspraksis

Det må innledningsvis understrekes at av dommene som er gjennomgått, er canadiske *Crown Forest* den eneste fra det nasjonale rettssystemets *siste instans* – og, som vi skal se (og for så vidt har sett gjennom den etterfølgende canadiske rettspraksisen), er betydningen av dommens obiter dictum om treaty shopping ansett som uklar. Det er for øvrig bare USA som *direkte* har benyttet generelle omgåelsesnormer til å slå ned på treaty shopping.<sup>247</sup> Ingen av statene har således internrettslige, klare prejudikater for hvordan nasjonale skattemyndigheter skal forholde seg til bruk av generelle omgåelsesnormer som virkemiddel mot treaty shopping.

### 5.5.1 Problematiserer domstolene forholdet til skatteavtalene ved bruk av generelle omgåelsesnormer som virkemiddel mot treaty shopping?

Felles for alle de *canadiske dommene* er at spørsmålet om hvorvidt skatteavtalen er til hinder for å slå ned på treaty shopping, alltid blir tatt opp og problematisert.

Vi har videre sett at flere av de canadiske dommene – særlig gjennom den nevnte ”*anti-treaty-shopping-presumption*” – synes villige til å åpne for bruk av generelle omgåelsesnormer ved treaty shopping selv om det ikke uttrykkelig er åpnet for dette i skatteavtalens ordlyd. *MIL* er riktignok den eneste dommen som i ettertid uttrykkelig har vist til *Crown Forests* ”*anti-treaty-shopping-presumption*”, og her ble det antatt at det ikke var anledning til å møte transaksjonen med Canadas generelle omgåelsesnorm – men som nevnt var nok sakens konkrete forhold av stor betydning for resultatet. Selv om ”*anti-treaty-shopping-presumption*” synes overensstemmende med OECDkomm. Article 1 pkt. 9.3,<sup>248</sup> at prinsippet ble uttalt av Canadas høyeste rettsinstans (riktignok i et obiter dictum) og at det ikke kan anses uttrykkelig fraveket, er det av IFA-rapportørene Goyette og Halvorson antatt at prinsippets ”*scope and effectiveness in Canada is yet to be clarified*”.<sup>249</sup> Etter mitt syn er det imidlertid naturlig å tolke rapportørenes uttalelse slik at

---

<sup>247</sup> Men altså bare av underinstanser.

<sup>248</sup> Se avsnitt 4.3.

<sup>249</sup> Goyette og Halvorson i IFA (utg.) (2010) s. 186.



prinsippets *eksistens* forutsettes, noe også flere av de gjennomgåtte dommer kan indikere. Canadisk rettspraksis tyder således på at bruk av generelle omgåelsesnormer ved treaty shopping ikke er utelukket selv om skatteavtalens ordlyd ikke reflekterer problemstillingen.

Det er etter mitt syn slående i hvor liten grad de *amerikanske dommene* problematiserer forholdet til skatteavtalene. I stor grad blir det bare vurdert om transaksjonene kan slås ned på etter interne omgåelsesnormer. Denne observasjonen korresponderer godt med følgende uttalelse fra de amerikanske IFA-rapportørene i forbindelse med den nevnte IFA-kongressen i 2010:

*“US court decisions involving transactions using a treaty to avoid taxes typically rely on judicially developed anti-abuse rules and do not explicitly invoke the object and purpose of the treaty. Therefore, we may consider that domestic law principles provide the predominant basis on which US courts evaluate claims of treaty abuse”*<sup>250</sup>

(min understrekning).

Amerikanske domstoler synes implisitt å legge til grunn en presumsjon om at de interne omgåelsesnormene er i overensstemmelse med skatteavtalene, og en *“anti-treaty-shopping-presumption”* ligger kanskje derfor implisitt som en underliggende forutsetning for de amerikanske domstolenes resonnementer. (Det er i denne sammenheng interessant at alle de nevnte amerikanske dommene kom før 2003-revisjonen av kommentarene, se avsnitt 5.5.5 nedenfor.)

Kanskje kan det spores en utvikling hvor amerikanske domstoler i synkende grad bryr seg om skatteavtalene ved vurderingen av om treaty shopping-transaksjonene skal respekteres skatterettslig. I *Aiken* og *Johansson* – de to eldste sakene – går retten inn på en vurdering av hva skatteavtalene åpner for, mens nyere praksis i større grad baserer seg på interne omgåelsesnormer. En annen mulighet er at de eldre dommene blir sett på som en form for

---

<sup>250</sup> Varma og West i IFA (utg.) (2010) s. 840.

prejudikater for at skatteavtalen ikke er i veien for å slå ned på treaty shopping dersom omgåelsestransaksjonen blir rammet av interne omgåelsesnormer.

En følge av den manglende problematisering av forholdet til skatteavtalene må for øvrig være at det etter amerikansk rettspraksis ikke er noe krav om at skatteavtalens ordlyd eksplisitt må åpne for bruk av generelle omgåelsesnormer.

### 5.5.2 Blir det privatrettslige forholdet rekarakterisert i henhold til interne omgåelsesnormer før skatteavtalen blir anvendt?

Av den *amerikanske rettspraksis* ser vi at interne omgåelsesnormer både blir benyttet som ”selvstendig instrument” til å rekarakterisere de privatrettslige forhold før skatteavtalen anvendes (*Northern Indiana* og *SDI Netherlands BV*), og til å avgjøre innholdet i skatteavtalebegreper (*Aiken* (”received by”) og *Gaw* (”paid to”).

Også i *canadisk rettspraksis* ser vi at begge innfallsvinkler blir benyttet. ”[A]nti-treaty-shopping-presumption” fra *Crown Forest* viser tilsynelatende til tolkning av skatteavtalebegreper – det må presumeres at skatteavtalefordelene ikke skal tolkes slik at de er anvendelige ved misbruk. I *Antle* ble derimot de privatrettslige forhold først rekarakterisert etter nasjonal rett, deretter ble det rekarakteriserte privatrettslige forholdet lagt til grunn ved anvendelsen av skatteavtalen. *Garron* tyder på sin side på at skatteavtalen ikke kan anvendes på et privatrettslig forhold som er rekarakterisert i henhold til intern rett – her var det ikke snakk om å tolke skatteavtalebegreper. I *RMM* kan det se ut til at retten mente resultatet både kunne følge av å anvende Canadas interne omgåelsesnorm til å rekarakterisere forholdet (for så å anvende skatteavtalen) og av en tolkning av ”dividend”-begrepet.

I begge stater ser vi altså at domstolene benytter begge innfallsvinkler. Dette ligner den løsning som foreslås i kommentarene: Generelle omgåelsesnormer kan *både* benyttes til å rekarakterisere de privatrettslige forhold før skatteavtalen anvendes *og* ved tolkning av

skatteavtalens bestemmelser.<sup>251</sup> Som jeg kommer tilbake til i avsnitt 6.1.2 krever imidlertid rekarakterisering normalt både at det er hjemmel i intern rett og at skatteavtalen åpner for bruk av omgåelsesnormen.

### 5.5.3 Innebærer ”*beneficial owner*”-begrepet en generell omgåelsesnorm?

I engelske *Indofood* mente retten at ”*substance over form*”-fortolkningen av ”*beneficial owner*”-begrepet innebar oppfyllelse av et ”*evident*” formål med skatteavtalen.<sup>252</sup> Etter mitt syn ligner dette på en presumsjon mot at statene har ønsket å åpne for omgåelse, spesielt siden retten overhodet ikke undersøkte om det forelå noen konkrete holdepunkter for hva som rent faktisk hadde vært statenes felles formål.

Det må imidlertid nevnes at hva som ligger i ”*beneficial owner*”-begrepet, er svært omdiskutert,<sup>253</sup> og derfor er det tilsvarende uklart hva som ligger i begrepet. Dommen må derfor leses under den forutsetning at retten støttet seg på begrepet – og det er langt fra sikkert at resultatet ville blitt det samme om retten direkte hadde måttet benytte generelle omgåelsesnormer uten (påstått) støtte i ordlyden.

Innfortolkningen av en generell omgåelsesnorm kan ved første øyekast tyde på en annen oppfatning av ”*beneficial owner*”-begrepet enn den *Prévost Car* gir uttrykk for – her kom jo som nevnt begge instanser til at det nederlandske holdingselskapet (”gjennomstrømmingsselskapet”) var ”*beneficial owner*” av utbytteinntektene. Det er imidlertid enkelte viktige forskjeller mellom dommene:

*For det første* er det interessant å merke seg at Canadas skatteavtalepolitikk fra starten av 1990-tallet tilsa at 5 % kildeskatt var ønskelig ved utbyttebetalinger til utenlandske morselskaper. Da transaksjonene i *Prévost Car* fant sted hadde Canada imidlertid ennå ikke

---

<sup>251</sup> OECDkomm. Article 1 pkt. 22.1 og 9.2 sammenholdt med 9.3.

<sup>252</sup> Se dommens premiss 45.

<sup>253</sup> Se f.eks. Weeghel i IFA (utg.) (2010) s. 50–52; Zimmer (2009a) s. 45.

rukke å reforhandle skatteavtalene med Sverige og Storbritannia.<sup>254</sup> Ved protokoll av 7. mai 2003 ble det også innvilget 5 % kildeskatt for ”*beneficial owner*” etter skatteavtalen med Storbritannia,<sup>255</sup> mens någjeldende skatteavtale med Sverige (som trådte i kraft 1. januar 1998, signert 27. august 1996)<sup>256</sup> også innvilger kildeskatt på 5 %. Det skattyter oppnådde var derfor egentlig i overensstemmelse med Canadas skatteavtalepolitikk, noe som etter mitt syn svekker preget av treaty shopping i *Prévost Car*. Dette kan bidra til å forklare hvorfor resultatet ble et annet enn i *Indofood*.

*For det andre* – og kanskje viktigere – var substansen i de påståtte gjennomstrømmingsselskapene svært ulike i de to sakene. I *Indofood* ble det antatt at gjennomstrømmingsselskapet ikke hadde noen fordel av rentene ut over å dekke sin egen forpliktelse til å betale dem videre, i *Prévost Car* hadde aksjonærene som nevnt ikke-skattemessige grunner for å rute utbyttebetalingene gjennom et holdingselskap.

*Indofood* er riktignok på dette punkt kritisert for at retten ikke la tilstrekkelig vekt på at Newco ved sin betaling videre ville anvende sine *egne penger* (selv om disse kom rett fra låntaker) til å innfri sin *egen forpliktelse*.<sup>257</sup> Jeg har imidlertid problemer med å forstå at dette skal være et bærende argument – rent formelt vil jo alltid gjennomstrømmingsselskapet ”*ei*” midlene før de betales videre – dette kan etter mitt syn ikke i seg selv representere tilstrekkelig substans. Newco ville heller ikke hatt noe reelt valg med hensyn til hvordan midlene skulle disponeres.

I *Prévost Car* ble det fremholdt av begge instanser at ”*[w]hen corporate entities are concerned, one does not pierce the corporate veil unless the corporation is a conduit for*

---

<sup>254</sup> Kandeve (2009) 3:12–3:13 fotnote 35. Dette synes fortsatt å være Canadas skatteavtalepolitikk: Jeg har sett på de skatteavtaler Canada har inngått, men som ennå ikke har trådt i kraft (Colombia, Hellas, Italia, Libanon, Namibia og Tyrkia). Kildesatsen i alle disse – bortsett fra traktaten med Tyrkia – er 5 %, jfr. skatteavtalenes art. 10 (2).

<sup>255</sup> Skatteavtalen Canada–Storbritannia (1978), Protokoll (2003) art. 5.

<sup>256</sup> Skatteavtalen Canada–Sverige (1996). Transaksjonene i saken ble som nevnt regulert av skatteavtalen Canada–Sverige (1983).

<sup>257</sup> Fraser og Oliver (2006) s. 427–428.

*another person and has absolutely no discretion as to the use or application of funds put through it as conduit (...)*”.<sup>258</sup>

Domstolen holdt således døren åpen for i visse tilfeller å ”*pierce the corporate veil*”. Det er derfor ikke sikkert *Indofood* og *Prévost Car* er motstridende med hensyn til om det kan innfortolkes en generell omgåelsesnorm i ”*beneficial owner*”-begrepet – gjennomstrømmingsselskapenes substans (herunder funksjon) var ulik. Canadiske skattemyndigheter skal for øvrig i ettertid ha uttalt at *Prévost Car*-dommen må tolkes slik at gjennomstrømmingsselskaper med mindre substans (enn det nederlandske holdingselskapet i saken) ikke vil stå seg.<sup>259</sup>

For øvrig kan det nevnes at førsteinstansdomstolen i *Prévost Car* viste til og siterte fra *Indofood* i sin avgjørelse, og selv om det er vanskelig å se hvilken konkret bruk som ble gjort av dommen, er det så vidt jeg kan se ingenting som tyder på at noen av instansene mente å avvike fra *Indofood*.

#### 5.5.4 Hva slags transaksjoner som typisk blir møtt med generelle omgåelsesnormer

Betydningen av gjennomstrømmingsselskapets ”substans” ser ikke bare ut til å være tillagt betydning i *Indofood* og *Prévost Car*: Felles for *alle* de dommer jeg har gjennomgått og hvor skattemyndighetene har fått medhold er at transaksjonsstrukturen har liten eller ingen annen begrunnelse enn å redusere skatteplikten med skatteavtalene som redskap. Dersom skattyter kan påvise andre motiver – og/eller det påståtte gjennomstrømmingsselskapet viser økonomisk og kontraktuell selvstendighet (f.eks. *Northern Indiana* og *SDI Netherlands BV*) – synes domstolene altså mer skeptiske til å møte transaksjonene med generelle omgåelsesnormer.

---

<sup>258</sup> Anke-domstolens dom, premiss 13 (som siterte premiss 100 i førsteinstansens dom).

<sup>259</sup> Kande (2009) 3:20–3:21 (se særlig fotnote 50).

Det kan mer overordnet virke som om den generelle ”grovheten” av det påståtte skatteavtalemisbruket er relevant for hvorvidt (hvertfall de canadiske) domstolene slår ned på transaksjonene eller ikke. *Antle* og *Garron* har ganske like fakta, men likevel ble resultatet ulikt. Én mulig årsak til dette kan være at i *Antle* forsøkte skattyter å omgå skatt på hele gevinsten etter et salg, mens i *Garron* var omgåelsen begrenset til aksjenes økning i verdi fra tidspunktet for reorganisering av virksomheten til salgstidspunktet – noe som kan hevdes å ha gjort omgåelsestransaksjonen mindre ”grov”.<sup>260</sup> Etter mitt syn er det nok imidlertid vel så sentralt at det gikk lengre tid i *Garron*: Saksforholdet i *Antle* bar i mye større grad preg av sammenheng mellom disposisjonene.

Hvilke transaksjoner som eventuelt kvalifiserer til å bli møtt med generelle omgåelsesnormer, kommer jeg tilbake til i kapittel 9.

#### 5.5.5 Hvilken betydning har det om OECDkomm. fra før eller etter revisjonen i 2003 blir anvendt ved tolkningen?

Det var nok også av stor betydning for flere av dommenes utfall hvilken utgave av kommentarene retten la til grunn. Det er pekt på at retten i *Antle* implisitt la 2003-kommentarene til grunn, mens i *Garron* ble kommentarene som gjaldt ved inngåelsen av skatteavtalen, benyttet (OECDkomm. 1977) – noe som (i tillegg til de forhold som allerede er nevnt) kan være med å forklare dommenes ulike resultat.<sup>261</sup> Canadiske skattemyndigheter skal som nevnt – tross tapet i *Prévost Car* – fortsatt være positive til bruk av ”*beneficial owner*”-begrepet som grunnlag for generelle omgåelsesnormer. En årsak skal være at retten uttalte at 2003-motivene ofte er anvendelige på eldre skatteavtaler, noe skattemyndighetene tolker som at rene gjennomstrømmingsselskaper (som formodentlig har mindre ”substans” enn holdingselskapet i *Prévost Car*) ikke vil være ”*beneficial owner*”.<sup>262</sup> I *MIL* uttalte domstolen for øvrig uttrykkelig at etterfølgende

---

<sup>260</sup> Deloitte & Touche (2009), tredje siste avsnitt med overskriften ”*The GAAR*”.

<sup>261</sup> Arnold (2009) s. 565.

<sup>262</sup> Kandeve (2009) 3:20–3:21 (se særlig fotnote 50).

kommentarer ikke kunne anvendes,<sup>263</sup> og det er ikke utenkelig at resultatet kunne blitt et annet dersom 2003-kommentarene ble lagt til grunn. Dette kunne godt tenkes å ha blitt tilfelle dersom *MIL* kom etter *Prévost Car* (og støttet seg på uttalelsene i sistnevnte om bruk av nyere kommentarer).

Interessant nok er imidlertid de fleste dommene (bl.a. alle de amerikanske) avsagt før 2003-revisjonen av kommentarene, noe som kan tyde på en oppfatning blant en del nasjonale dommere (særlig i USA) om at det også før kommentarendringene i 2003, var adgang til å møte treaty shopping med generelle omgåelsesnormer.

---

<sup>263</sup> Førsteinstantens premiss 86 og 87.

## DEL III: NORMATIVE ANALYSER

### 6 Eksisterer det rettsgrunnlag for bruk av generelle omgåelsesnormer ved treaty shopping?

6.1 Forholdet mellom mulige interne og folkerettslige rettsgrunnlag for bruk av generelle omgåelsesnormer på treaty shopping-transaksjoner

#### 6.1.1 Innledning

Det klare folkerettslige utgangspunkt er at traktater – herunder skatteavtaler – skal holdes og tolkes i god tro, jfr. “pacta sunt servanda”-prinsippet i VCLT art. 26: *“Every treaty in force is binding upon the parties to it and must be performed by them in good faith.”*

Dersom en stat ved hjelp av en generell omgåelsesnorm skattlegger skattytere tyngre enn det er adgang til etter traktaten, utgjør dette derfor traktatbrudd.

Som det vil fremgå nedenfor pågår en omfattende diskusjon i internasjonale skatterettsfora om hvorvidt man kan slå ned på treaty shopping (og annen skatteavtalemisbruk) med statenes *interne omgåelsesnormer*. Det diskuteres også hvorvidt det foreligger en *generell omgåelsesnorm på det folkerettslige plan*. En slik folkerettslig norm kan sees som et resultat av traktatolkning,<sup>264</sup> å følge av *“general principles of law recognized by civilized nations”* etter ICJ art. 38 (1) litra c<sup>265</sup> eller av den generelle *“abuse of rights”*-doktrinen for traktater som utledes av VCLT art. 26.<sup>266</sup>

I dette kapitlet vil jeg *for det første* forsøke å påvise at det ikke lar seg gjøre å etablere noe grunnleggende skille mellom selvstendige generelle omgåelsesnormer med

---

<sup>264</sup> Se Vogel [et al] (2008) s. 279 pkt. 116 (som selv forkaster synspunktet).

<sup>265</sup> Vogel [et al] (2008) s. 281 pkt. 117; Wassermeyer i IFA (utg.) (2000) s. 19; Ward (1993) s. 403.

<sup>266</sup> Se De Broe (2008) s. 302 flg.



rettsgrunnlag i intern rett og i folkeretten – dvs. at disse er gjensidig avhengig av hverandre (avsnitt 6.1.2).<sup>267</sup>

*For det andre* vil jeg se på ulike mulige folkerettslige grunnlag for å benytte interne, generelle omgåelsesnormer som virkemiddel mot treaty shopping (avsnitt 6.1.3).

### 6.1.2 Generelle omgåelsesnormer med rettsgrunnlag i intern rett og i folkeretten – gjensidig avhengighet

Det må aller først spørres om det i det hele tatt kan hevdes at det eksisterer en *egen generell omgåelsesnorm på folkerettslig nivå*. OECDkomm. Article 1 pkt. 9.1 later til å mene dette, og fremholder at bruk av omgåelsesnormer ved skatteavtalemisbruk reiser to fundamentale spørsmål: (1) om skatteavtalefordeler må innvilges i tilfeller hvor skatteavtalebestemmelser misbrukes og (2) om interne omgåelsesnormer kan anvendes ved skatteavtalemisbruk.

Det må ifølge kommentarene antas at de stater som ser misbruk av skatteavtalen og misbruk av intern rett som to adskilte spørsmål, vil finne det mest nærliggende å bekjempe misbruk ved hjelp av en omgåelsesnorm iboende i skatteavtalen selv, mens stater som ser skatteavtalemisbruk som misbruk av intern rett, vil kunne være interessert i å anvende nasjonale omgåelsesnormer.<sup>268</sup> For de sistnevnte land vil svaret på det første spørsmålet i pkt. 9.1 avhenge av svaret på det andre. Således åpner kommentarene for at det kan være rettsgrunnlag for bruk av en generell omgåelsesnorm *både* i intern rett *og* på det skatteavtalerettslige/folkerettslige plan.

I forbindelse med IFA-kongressen i 2010 (hvor ett av temaene som nevnt var forholdet mellom omgåelsesnormer og skatteavtaler) ble de nasjonale IFA-rapportørene spurt om deres stater ville benytte interne omgåelsesnormer eller om skatteavtalen selv ble tolket slik

---

<sup>267</sup> Men *innholdet av og funksjonen* til generelle omgåelsesnormer kan selvfølgelig variere avhengig av hva som er rettsgrunnlaget. Dette vil komme godt frem når vi ser på samspillet mellom generelle omgåelsesnormer i intern rett og folkeretten i avsnitt 6.1.2.

<sup>268</sup> OECDkomm. Article 1 pkt. 9.2–9.3.

at den ikke var anvendelig ved misbruk av skatteavtalen (altså en slags ”iboende” omgåelsesnorm). Noen stater hadde ingen presedens,<sup>269</sup> noen land (deriblant Norge) ble oppfattet slik at de mente en omgåelsesnorm i selve skatteavtalen måtte benyttes,<sup>270</sup> andre mente interne omgåelsesnormer kom til anvendelse,<sup>271</sup> mens atter andre mente både interne normer og en norm i selve skatteavtalen var anvendelig<sup>272, 273</sup>.

For Norges vedkommende må det nevnes at IFAs generalrapportør nok har misforstått Furuseths rapport om den norske rettstilstanden på dette punkt. Furuseth skriver at norske domstoler trolig vil være mer tilbakeholdne med å anvende vår interne omgåelsesnorm på selve skatteavtalen enn på den underliggende internrettslige situasjon. Han sier så at norske domstoler vil trekke inn ”*object and purpose*” ved skatteavtalen når den tolkes. Dette betyr imidlertid ikke at Norge ikke vil benytte sin interne omgåelsesnorm dersom skatteavtalen – i lys av dens ”*object and purpose*” – åpner for dette.

Jeg er imidlertid skeptisk til å operere med noe klart skille mellom de to rettsgrunnlagene, slik kommentarene gjør.

Først og fremst dreier treaty shopping seg om *omgåelse av interne skatteregler* – typisk kildeskatt. En skatteavtale lemper bare nasjonal beskatning, det er således *aldri snakk om å omgå skatteavtalen*. Det som skjer ved treaty shopping, er at skatteavtalen (mis-)brukes for å omgå intern rett.

En skatteavtalerettslig generell omgåelsesnorm vil ikke i noe tilfelle ha større rekkevidde enn den beskatningsrett som følger av statenes interne rett – typisk interne omgåelsesnormer. Det er eksempelvis antatt at den ferske skatteavtalen Indonesia–Hong Kong (2010) *i større grad* åpner for interne omgåelsesnormer enn det som ”utnyttes”

---

<sup>269</sup> F.eks. Sverige, Ukraina, Serbia og Colombia.

<sup>270</sup> F.eks. Norge, Finland, India og Venezuela.

<sup>271</sup> F.eks. Frankrike, Luxembourg, Polen, Irland, Estland, Kina, Sør-Afrika og Sør-Korea.

<sup>272</sup> F.eks. Canada, USA, Tyskland, Østerrike, Israel og Russland.

<sup>273</sup> Weeghel i IFA (utg.) (2010) s. 35.

internrettslig i Hong Kong.<sup>274</sup> Hong Kongs interne omgåelsesnorm vil her begrense hvilke omgåelsestransaksjoner det kan slås ned på. En omgåelsesnorm med grunnlag i skatteavtalene vil derfor ikke ”leve sitt eget liv” ved siden av statenes interne rett. Således vil en omgåelsesnorm på ”folkeretts-/skatteavtalenivå” i realiteten kun utgjøre en (mulig) begrensning for i hvor stor grad interne omgåelsesnormer kan komme til anvendelse.<sup>275</sup>

Når dette er sagt, kan det selvfølgelig tenkes at intern rett i stat K går ut på at en omgåelsesnorm i skatteavtalen med stat G skal kunne brukes i intern rett. I så fall vil en omgåelsesnorm i selve skatteavtalen ha karakter av en selvstendig materiell hjemmel for å slå ned på omgåelse av interne skatteregler. Så vidt jeg vet, er det ingen stater som etter intern rett vil slå ned på omgåelsesforsøk på denne måten, men dette er altså en hypotetisk mulighet.

En annen variant er denne: Det kan tenkes at selv om stat K ikke har en intern omgåelsesnorm som kan rekarakterisere en utbetaling så den går rett til stat H (og ikke via stat G), kan skattemyndighetene hevde at skatteavtalen mellom stat K og stat G må tolkes slik at den ikke kommer til anvendelse ved treaty shopping (altså en slags omgåelsesnorm i selve skatteavtalen, jfr. eksempelet i avsnittet ovenfor). I så fall vil transaksjonen i henhold til intern rett i stat K fortsatt gå til stat G, men skatteavtalen vil ikke gi beskyttelse. Dermed kommer stat Ks internrettslige kildeskatt til anvendelse (som også vil kunne være høyere enn om skatteavtalen K–H kom til anvendelse).

Derfor kommer statene gjerne ikke unna å ”anvende” intern rett hvis de ønsker å slå ned på treaty shopping. Når det i denne avhandlingen diskuteres om det foreligger en generell omgåelsesnorm ”på skatteavtale-/folkerettsnivå”, ”iboende i skatteavtalen” etc., vil dette bare bety at skatteavtalen eller folkeretten for øvrig innenfor visse rammer åpner for slik bruk av interne normer.

Trolig er det imidlertid i praksis ofte slik at statenes interne omgåelsesnormer isolert sett rekker (mer enn) langt nok til å kunne nekte en skatteavtalefordel.<sup>276</sup> På samme måte som

---

<sup>274</sup> Se Lam [et al] (2010) s. 974.

<sup>275</sup> Til sammenligning vil MTC art. 9 om internprising bare sette skranker for statenes rett til å anvende sine interne interprisingsregler – MTC art. 9 gir ikke selvstendig hjemmel for prisjustering, se Bullen (2010) s. 60.

<sup>276</sup> Noe jeg som nevnt forutsetter, se avsnitt 1.5.3.

det stort sett alltid må foreligge *internrettslig hjemmel*, må det altså etter begge innfallsvinkler kommentarene oppstiller, være *folkerettslig adgang* til å slå ned på treaty shopping-tilfellet. Hvis det for eksempel er foretatt en utbytteutbetaling fra et selskap i stat K til en mottaker i stat G, og så fra mottakeren i stat G til en endelig mottaker i stat H, vil det avhenge av en tolkning av skatteavtalen mellom K og G (eller andre folkerettslige regler) om stat K ved hjelp av sin interne omgåelsesnorm (dersom denne gir hjemmel) kan omkarakterisere forholdet til en utbetaling direkte fra selskapet i stat K til endelig mottaker i stat H. En stat kommer altså ikke utenom å ta hensyn til både interne og folkerettslige regler – uavhengig av om den anser misbruk av skatteavtalen som misbruk av intern rett.

Felles for begge innfallsvinkler kommentarene oppstiller, er derfor at det må vurderes (1) i hvilken grad intern rett åpner for å anvende en generell omgåelsesnorm (som jeg i denne avhandling som nevnt forutsetter at det åpnes for) og (2) i hvilken grad skatteavtalen åpner for å anvende en generell omgåelsesnorm.

Skatteavtalenes regler om anvendelsen av interne omgåelsesnormer kan imidlertid selvfølgelig ha ulikt innhold. Én mulighet er at skatteavtalen inneholder en generell henvisning til intern rett: *"Denne traktaten tillater bruk av interne omgåelsesnormer ved misbruk av traktaten."* I så fall er det nærliggende at den interne normen kan anvendes hvis det er snakk om misbruk etter intern rett. En annen mulighet er at den uttaler: *"I denne traktaten anses [det og det] som misbruk av traktaten, og i slike tilfeller kan ikke fordeler som følge av traktaten, kreves."* I sistnevnte tilfelle vil bruken av den interne omgåelsesnormen begrenses til de tilfeller skatteavtalen selv anser som misbruk. Men uansett må både intern rett og skatteavtalen/folkeretten åpne for det dersom en generell omgåelsesnorm skal kunne komme til anvendelse.

Om en generell omgåelsesnorm har *rettsgrunnlag* i intern rett eller i selve skatteavtalen, er derfor etter mitt syn i utgangspunktet en kunstig problemstilling – skal det slås ned på treaty shopping, må både den interne rett og folkeretten åpne for det. Men at den interne rett og folkeretten kan ha *ulikt innhold* er naturligvis klart, ved at sistnevnte kan begrense rekkevidden av førstnevnte.

Om omgåelsesnormen har et internrettslig eller folkerettslig rettsgrunnlag, er selvfølgelig av stor betydning for muligheten til å *endre* normen. Men, som nevnt, det hjelper lite å endre en internrettslig norm dersom skatteavtalen ikke er like vidtgående, og vice versa.

### 6.1.3 Folkerettslig adgang til bruk av generelle omgåelsesnormer ved treaty shopping

”Abuse of rights”-doktrinen er i den alminnelige folkerettslige teori formulert av Villiger som at statene ”*shall abstain from acts calculated to frustrate the object and purpose and thus impede the proper execution of the treaty*”, og utledes gjerne av kravet om at traktater ”*must be performed in good faith*” i VCLT art. 26.<sup>277</sup> Det er her åpenbart en parallell til art. 31 om ”*good faith*” – det foreligger en *lojalitetsplikt mellom traktatpartene*.<sup>278</sup> Doktrinen retter seg således mot stater, ikke skattytere.

”*General principles of international law*” er på sin side prinsipper som er utbredt i de ulike landenes interne rett – og antas således å utgjøre en egen folkerettslig rettskilde,<sup>279</sup> se ICJ art. 38 nr. 1 litra c.

Vogel fremhever at ettersom den nevnte lojalitetsplikten i traktater fører til at traktatpartene (altså statene) ikke trenger å tolerere en omgåelse av traktaten fra den andre partens side, ville det være absurd hvis de samme statene måtte tolerere omgåelse fra en privatperson,<sup>280</sup> og han mener derfor en generell omgåelsesnorm er ”*allgemeiner Rechtsgrundsatz der zivilisierten Nationen*” (”general principle of international law”, heretter ”generelle folkerettslige rettsprinsipper”).<sup>281</sup> Han har kalt dette en ”*allgemeinen völkerrechtlichen Umgehungsforbehalt*” (et allment folkerettslig omgåelsesforbehold).<sup>282</sup>

---

<sup>277</sup> Villiger (2009) s. 367.

<sup>278</sup> Engelen (2004) s. 130; Ulfstein og Ruud (2006) s. 93.

<sup>279</sup> Ulfstein og Ruud (2006) s. 80–81.

<sup>280</sup> Vogel [et al] (2008) s. 281 pkt. 117.

<sup>281</sup> Vogel [et al] (2008) s. 281 pkt. 117.

<sup>282</sup> Vogel [et al] (2008) s. 281 pkt. 117.

Det foregår for øvrig en bred diskusjon i folkerettslige fora om den generelle ”abuse of rights”-doktrinen (altså ikke begrenset til skatteavtaler) utgjør et generelt folkerettslig rettsprinsipp i tråd med ICJ nr. 1 litra c.<sup>283</sup> Denne problemstillingen favner altfor vidt til at en behandling kan forsvares her, og jeg går følgelig ikke nærmere inn på denne.

Det er innvendt mot Vogel at resonnementet ikke tar høyde for at ”abuse of rights”-doktrinen bare gjelder handlinger som utgjør *staters misbruk* av skatteavtalen på det folkerettslige plan, ikke handlinger som utgjør *private rettssubjekters misbruk*.<sup>284</sup> Etter mitt syn overser imidlertid denne kritikken at Vogels poeng kun er at statene *inter partes* ikke plikter å praktisere skatteavtalen på en slik måte at den kan misbrukes, f.eks. ved at en skattyter i et tredjeland drar fordel av den (treaty shopping).<sup>285</sup> ”Abuse of rights”-doktrinen – og folkeretten for øvrig – kan derfor åpne for å slå ned på treaty shopping (med interne, generelle omgåelsesnormer) hvis det kan hevdes at traktatstatene seg imellom ikke plikter å gi skatteavtalefordeler i omgåelsestransaksjoner med skatteavtalen som redskap.

Vogels ”*Umgehungsforbehalt*” minner mye om det som nå fremgår av OECDkomm.: “[I]t is agreed that States do not have to grant the benefits of a double taxation convention where arrangements that constitute an abuse of the provisions of the convention are entered into”.<sup>286</sup>

Et slikt ”*Umgehungsforbehalt*” må imidlertid ikke forstås som et helt selvstendig rettsgrunnlag uavhengig av og isolert fra skatteavtalene. Vogels behandling av det allmenne folkerettslige omgåelsesforbeholdet som et generelt folkerettslig prinsipp kan ikke innebære at han mener forbeholdet skal eksistere helt uavhengig av hva som måtte følge av den skatteavtale som blir forsøkt misbrukt i en omgåelsestransaksjon. De

---

<sup>283</sup> Se f.eks. Brownlie (2008) s. 445, med videre henvisninger.

<sup>284</sup> Li og Sandler (1997) s. 954; De Broe (2008) s. 307–308. Se også Andersen (1997) s. 325.

<sup>285</sup> Dette behøver imidlertid ikke nødvendigvis bety at *statene har en plikt til å forhindre misbruk* med interne omgåelsesnormer, slik Andersen (1997) s. 325 synes å forutsette – jeg tolker Vogel dit hen at han bare mener at de *ikke har plikt til å åpne for misbruk*.

<sup>286</sup> OECDkomm. Article 1 pkt. 9.4.

folkerettslige rettskildene i ICJ art. 38 nr. 1 flyter noe over i hverandre, og ved siden av å være *selvstendige rettskilder* må de selvfølgelig også vurderes i forhold til hverandre – det kreves en *harmoniseringsprosess*.<sup>287</sup> Vi kan for eksempel se for oss et klassisk treaty shopping-tilfelle hvor royaltyinntekter blir betalt fra et selskap i land K til et gjennomstrømningselskap i stat G og så videre til en endelig mottaker i stat H. Stat K kan ikke med grunnlag i et ”*Umgehungsforbehalt*” rekarakterisere transaksjonen slik at inntektene utbetales rett fra stat K til stat H, og således ilagge full kildeskatt, uten hensyn til skatteavtalen med stat G. Det kan f.eks. tenkes at det er bevismessig klart at stat K ved inngåelsen av skatteavtalen med stat G også forpliktet seg til å innvilge skatteavtalefordeler når mottaker i stat G bare er et gjennomstrømningselskap med lite/ingen substans (dette har vel formodningen mot seg, men det forutsettes for eksempelets skyld). Vogel kan ikke etter mitt syn forstås slik at en adgang til bruk av en generell omgåelsesnorm da vil følge av et selvstendig folkerettslig prinsipp som eksisterer helt uavhengig av hva som måtte følge av en tolkning av den aktuelle skatteavtalen.

Dette kan kanskje synes selvfølgelig, men det kan være noe vanskelig å lese ut av Vogels resonnement ettersom han er skeptisk til at en adgang til å slå ned på skatteavtalemisbruk kan følge av *skatteavtaletolkning* – et slikt ”*Umgehungsforbehalt*” har snarere et *eget grunnlag* i generelle folkerettslige prinsipper.<sup>288</sup> Årsaken er imidlertid at han er bekymret for at skatteavtalene vil få ulike omgåelsesstandarder avhengig av utstrekningen av de aktuelle traktatpartenes interne omgåelsesnormer fordi disse vil være et sentralt tolkningsmoment<sup>289</sup> – Vogel mener derfor det i utgangspunktet må foreligge én standard og felles omgåelsesnorm. Men dette kan selvfølgelig ikke bety at statene ikke skal kunne moderere en slik standard gjennom skatteavtale.

---

<sup>287</sup> Ulfstein og Ruud (2006) s. 71–72.

<sup>288</sup> Vogel [et al] (2008) s. 279 pkt. 116 og s. 281 pkt. 117.

<sup>289</sup> Se nærmere om denne problematikken i avsnitt 6.2.3.

Vogels påstand er nok derfor ”bare” at det eksisterer en egen omgåelsesnorm på ”skatteavtale-/folkerettsnivå”<sup>290</sup> som – sammen med andre relevante faktorer – må tas med i den konkrete vurdering av om det skal innvilges skatteavtalefordeler i et gitt tilfelle eller ikke. Om denne ses på som en egen ”selvstendig regel”, eller om den ses på som et prinsipp for tolkning av den konkrete skatteavtalen, er på bakgrunn av dette i første rekke av terminologisk interesse – en slik regel kan uansett ikke vurderes isolert fra den aktuelle skatteavtalen – noe jeg også vil legge til grunn i det følgende.

Når dette er sagt, vil hvilket folkerettslig grunnlag som legges til grunn selvfølgelig ha betydning for anvendelsen av VCLT. VCLT oppstiller regler om traktatstolkning, og vil i utgangspunktet ikke komme til anvendelse ved tolkning av andre folkerettslige kilder. Dette kan ha stor betydning, se avsnitt 6.4.3 nedenfor.

---

<sup>290</sup> Se imidlertid avsnitt 6.1.2 ovenfor – en omgåelsesnorm på ”skatteavtale-/folkerettsnivå” kan typisk bare begrense anvendelsen av intern rett.



6.2 Er bruk av interne, generelle omgåelsesnormer faktumfastleggelse, regelanvendelse eller noe midt imellom?

### 6.2.1 Betydningen av skillet

Det er i norsk og internasjonal skatterettsteori omstridt om anvendelse av interne (herunder generelle) omgåelsesregler innebærer fastleggelse av innholdet i rettsregler eller fastleggelse av faktum.<sup>291</sup> I utgangspunktet kan skillet sies å bare være av teoretisk interesse – det sentrale er at omgåelsesnormen fungerer etter sin hensikt, ikke hva man kaller prosessen. OECDkomm. tillegger imidlertid som vist skillet stor betydning – faktisk benyttes skillet som begrunnelse for at det ikke er noe problematisk forhold mellom interne omgåelsesnormer og skatteavtalene i det hele tatt, jfr. OECDkomm. Article 1 pkt. 22.1 og 9.2.

Det er på denne bakgrunn nødvendig å spørre om kommentarenes standpunkt om at *all bruk* av interne omgåelsesnormer er faktumfastleggelse, medfører riktighet. Jeg vil imidlertid begrense meg til dette spørsmålet da det er dette som har betydning for forholdet mellom interne omgåelsesnormer og skatteavtaler når det gjelder treaty shopping, og vil ikke bevege meg inn i en terminologisk eller praktisk vurdering av hvor grensen helt nøyaktig går eller hvilke benevnelser som er mest hensiktsmessige. Disse spørsmålene er viktige, men for brede og generelle til å falle innenfor denne fremstillingen.<sup>292</sup>

### 6.2.2 Er rekarakteriseringen av privatrettslige forhold bare faktumfastleggelse?

Arnold har tatt til orde for at OECDkomm. også burde tatt stilling til den situasjon at omgåelsesnormen ses som fastleggelse av innholdet i skatteavtalebestemmelsene, og viser til at bruk av omgåelsesnormen i hvert fall i Storbritannia og USA utvilsomt ses som fastleggelse av innholdet i rettsregler.<sup>293</sup> Zimmer hevder i en kommentar til Arnolds

---

<sup>291</sup> Skaar [et al] (2006) s. 893; Arnold (2004) s. 249–252; Arnold og Weeghel i Maisto (red.) (2006) s. 91–92; Zimmer (2005a) s. 25–26; Banoun (2003) s. 263.

<sup>292</sup> For en mer utfyllende vurdering av hvorvidt omgåelsesnormer relaterer seg til fastleggelse av faktum, se Banoun (2003) s. 263 flg. med videre henvisninger.

<sup>293</sup> Arnold (2004) s. 251–252.

artikkel at begrepet ”fakta” kan forstås både som ”*real facts*” (dvs. hva som bevismessig har skjedd, for eksempel når en utbetaling har skjedd) og ”*legal facts*” (er en ”utbyttebetaling” fra et selskap til en aksjonær egentlig lønn privatrettslig?).<sup>294</sup> Sistnevnte kan føre til en rekarakterisering av det privatrettslige forhold (den privatrettslig valgte form ”utbyttebetaling” rekarakteriseres til ”lønnutbetaling”). Etter Zimmers oppfatning kan bruk av omgåelsesnormen derfor både innebære fastleggelse av ”*legal facts*” og fastleggelse av innholdet i rettsregler, men aldri ren fastleggelse av ”*real facts*”. Bruk av en omgåelsesnorm vil derfor uansett innebære rettsanvendelse. Det holder etter hans syn derfor ikke at OECDkomm. også tar stilling til omgåelse som fastleggelse av innholdet i rettsregler (slik Arnold har etterlyst) – OECD bør også revurdere hvordan problemet angripes.<sup>295</sup> Jeg deler Zimmers oppfatning, og mener dette viser at kommentarenes utsagn om at bruk av interne omgåelsesregler uansett er ren faktumfastleggelse – og dermed ikke kommer i strid med skatteavtalene – er problematisk fordi kommentarene overforenkler hva ”*facts*” egentlig er.

Etter mitt syn støter kommentarenes behandling av omgåelsesnormen som faktumfastleggelse også på følgende problem: Det er vanlig å skille mellom pro forma- og omgåelsestilfeller,<sup>296</sup> hvorav førstnevnte hovedsakelig er et bevissspørsmål, altså fastleggelse av ”*real facts*”. Dersom omgåelsestilfeller også ligger på et ”*real facts*”-nivå, kan det kanskje spørres hvor mye som ifølge kommentarene egentlig skiller pro forma- og omgåelsestilfeller. Riktignok vil partene i pro forma-tilfeller skille med en rettslig form utad som ikke skal gjelde innad,<sup>297</sup> noe som ikke er typisk for omgåelsestilfeller. Likevel vil fremgangsmåten for å komme frem til de skatterettslige konsekvenser ut fra

---

<sup>294</sup> Zimmer (2005a) s. 25–26. Se også Zimmer (2005b) s. 568–569.

<sup>295</sup> Zimmer (2005a) s. 26. Se også Vogel [et al] (2008) s. 280 pkt. 116c (fremholder at det er ”*äußert fraglich*” (”svært tvilsomt”) om det i det hele tatt kan skilles mellom fastsettelse av faktum og rettsforhold).

<sup>296</sup> Banoun (2003) s. 16–17; Zimmer (2009b) s. 60–61 (fremholder riktignok at det ikke alltid er et klart skille mellom pro forma og omgåelse); Furuseth i IFA (utg.) (2010) s. 599.

<sup>297</sup> Zimmer (2009b) s. 61.

kommentarenes forutsetninger være den samme i de to tilfellene – begge situasjoner dreier seg om å komme frem til hva forholdene er *rent bevismessig* (i betydningen ”*real facts*”).

Hvis vi for eksempel tenker oss at en person i stat K utad og formelt betaler renter til et selskap i stat G, men alle involverte er enige om at det egentlig er et selskap i stat H som skal bli eier, vil vi åpenbart stå overfor et pro forma-tilfelle – realiteten innad er at selskapet i stat H er eier, og dette skal selvfølgelig legges til grunn skatterettslig. Vi kan så tenke oss et annet scenario: Personen i stat K utbetaler rentene til selskapet i stat G, som igjen straks utbetaler tilsvarende beløp til selskapet i stat H. Utad og formelt har selskapet i G en kort periode vært eier før pengene ble overført til selskapet i stat H, men ut fra omgåelsesbetraktninger kan forholdet kanskje omklassifiseres til å reelt være en utbetaling fra personen i stat K til selskapet i stat G. I begge tilfeller er det ifølge kommentarene ren bevisbasert faktumfastleggelse som benyttes for å finne frem til de reelle forhold og dermed de skattemessige konsekvenser. Etter mitt syn tar kommentarene da ikke tilstrekkelig hensyn til at det faktisk er en stor forskjell mellom de to situasjonene: i omgålestilfellet har selskapet i stat G (privatrettslig) vært eier i en kort periode, og hadde således full eierrådighet over pengene. Det er vanskelig å se at denne situasjonen skal behandles skatterettslig på samme måte som om selskapet i stat G ikke hadde vært eier i det hele tatt.

Dersom man ”overførte” kommentarenes løsning til internretten og anså bruk av interne omgåelsesnormer som ren fastleggelse av ”*real facts*”, ville dette kunne utgjøre en trussel mot skattyternes rettssikkerhet – man ville kunne bevege seg bort fra legalitetsprinsippet som jo ikke gjelder ved bevisbedømmelse.<sup>298</sup> At det ikke er holdbart å se bruk av interne omgåelsesnormer som ren ”*real facts*”-fastleggelse i intern rett taler etter mitt syn for at det heller ikke bør være et holdbart syn i treaty shopping-situasjoner.

OECDkomm. Article 1 pkt. 22.1 og 9.2 inneholder på denne bakgrunn en overforenkling og generalisering av hva som utgjør ”*facts*” – og løser derfor etter mitt syn ikke det problematiske forholdet mellom interne omgåelsesregler og skatteavtalene. Dessverre har denne overforenklingen skapt en rekke andre problemstillinger som jeg kommer tilbake til. Èn av dem vil jeg se på med en gang, nemlig faren for ulik anvendelse av skatteavtalene.

---

<sup>298</sup> Zimmer (2009b) s. 62.

### 6.2.3 Hva med harmoniseringsproblemer?

Å anse bruk av generelle omgåelsesnormer som faktumfastleggelse vil etter mitt syn kunne føre til disharmoni mellom de ulike skatteavtalene med hensyn til *hva som kvalifiserer til skatteavtalemisbruk* som blir møtt med generelle omgåelsesnormer – noe jeg vil forklare nærmere i avsnitt 6.2.3.2. Først vil jeg i avsnitt 6.2.3.1 kort redegjøre for betydningen av at partene i en skatteavtale har interne omgåelsesnormer med ulik utforming og rekkevidde.

#### 6.2.3.1 Betydningen av at interne omgåelsesnormer har ulik rekkevidde

En forutsetning for å møte transaksjonsstrukturer tilpasset treaty shopping med generelle omgåelsesnormer, er som nevnt at den aktuelle staten har internrettslig hjemmel. De interne omgåelsesnormenes utstrekning vil være ulike i de forskjellige stater.<sup>299</sup> Steichen har hevdet at skatteavtalene ikke kan tolkes slik at de åpner for å nekte skatteavtalefordeler i misbrukstilfeller ved hjelp av interne omgåelsesnormer i større grad enn transaksjonen også kunne blitt møtt med omgåelsesnorm hos den andre staten.<sup>300</sup> Dette synes logisk – det må ha formodningen mot seg at statene ønsket at den ene staten skulle kunne nekte skatteavtalefordeler i større grad enn den andre.

Siden de interne omgåelsesnormer i begge stater må kunne slå ned på den aktuelle transaksjonen, vil ulike standarder for omgåelse kunne komme til anvendelse på ulike traktater – helt avhengig av hvilke land som er parter.

Som eksempel kan vi tenke oss at stat A, med en generell omgåelsesnorm med bredt anvendelsesområde, inngår en skatteavtale med stat B som har en tilsvarende streng regel. Det er da sannsynlig at de to landene hver for seg ville slått ned på mange av de samme tilfellene av treaty shopping fordi de vil være enige om eksempelvis hvor mye substans et ”gjennomstrømmingsselskap” må ha. Derfor ville denne skatteavtalen få en streng omgåelsesnorm. Dersom stat C og stat D hadde

---

<sup>299</sup> Vogel [et al] (2008) s. 279 pkt. 116; De Broe (2008) s. 311–312, 392–393; Wassermeyer i IFA (utg.) (2000) s. 19.

<sup>300</sup> Steichens syn kom bl.a. til uttrykk da han uttalte seg som ekspert på internasjonal skatterett for førsteinstansen i *MIL-saken*, se *Mil (Investments) SA v. Canada* [2006] 5 C.T.C. 2552 premiss 78. Steichens syn er nok forankret i prinsippet om gjensidighet, jfr. VCLT art. 21 (1).

en omtrentlig lik mild norm, er det tilsvarende naturlig å gå ut fra skatteavtalen dem imellom ville fått en mild norm – her ville færre tilfeller vært rammet i begge partslandene. Hvis stat A inngikk en avtale med stat C, ville også bare de treaty shopping-transaksjoner også stat C slo ned på, kunne møtes med en intern omgåelsesregel i stat A. På denne måten blir det ulik standard i de ulike skatteavtalene. Det kan til slutt tenkes at statene har omgåelsesnormer som overhodet ikke overlapper (altså ikke slår ned på noen av de samme tilfellene) – i så fall vil ikke noen av dem kunne anvendes ved misbruk av skatteavtalen.

De fleste land har nok omgåelsesnormer som befinner seg et sted på skalaen mellom veldig streng og svært mild, og man vil derfor få mange varianter. Resultatet kan sies å stride mot et av de viktigste formålene bak skatteavtalene – nemlig å skape harmonisering og rettsenhet.<sup>301</sup>

Etter mitt syn må også den dynamiske utviklingen av de nasjonale omgåelsesnormer tas i betraktning. Eksempelvis er det pekt på at Høyesterett i Norge formulerte den norske ulovfestede omgåelsesnormen ulikt i tre saker bare i 2006.<sup>302</sup> Her skjer det med andre ord en kontinuerlig og ikke alltid konsekvent utvikling. Normen må videre på ethvert gitt tidspunkt formodes å ville videreutvikles ytterligere gjennom norsk rettspraksis i fremtiden. Det kan derfor være usikkert hva som vil rammes av den nasjonale omgåelsesnorm per i dag – noe som må formodes også å være tilfelle i andre stater. Resultatet av dette blir for skatteavtalenes vedkommende at det kan være svært vanskelig, samt kostnads- og tidkrevende, å fastslå om en gitt transaksjon vil rammes av begge statenes interne omgåelsesregler.

---

<sup>301</sup> Vogel [et al] (2008) s. 279 pkt. 116. Jfr. også OECDkomm. Intro. pkt. 2–3.

<sup>302</sup> Zimmer (2007a). Dommene det er snakk om, er Rt. 2006.1062 A (premiss 47–51), Rt. 2006.1199 *Nagell-Erichsen* (premiss 53) og Rt. 2006.1232 *Telenor* (premiss 42, 47). Etter Zimmers oppfatning etterlater dommene tvil om hva som er vurderingstemaet etter den norske omgåelsesnormen, s. 8. Se også Gjems-Onstad (2008) s. 1087–1088 (fastslår generelt at omgåelsesstandarder ikke kan anses endelig fastsatt i norsk skatterett).

### 6.2.3.2 Kommentarenes løsning

OECD Committee on Fiscal Affairs forsøkte ved revisjonen av kommentarene i 2003 å løse disse harmoniseringsproblemene. Ettersom 2003-kommentarene hevder at all bruk av interne omgåelsesnormer utelukkende er faktumfastleggelse og ikke har noe med bruk av skatteavtalen å gjøre, sies det egentlig indirekte at det ikke er av betydning for skatteavtaletolkningen at statenes omgåelsesnormer ikke alltid vil slå ned på de samme tilfellene. Noe prinsipp om gjensidighet er altså ikke gitt gjennomslag.

Kommentarenes løsning innebærer at domstolene ikke vil måtte lete etter mulige holdepunkter for at begge statene hadde internrettslig hjemmel til å slå ned på den aktuelle transaksjonstypen.

Dette kan illustreres ved å ta et reelt saksforhold som eksempel, nemlig den nevnte *RMM*-dommen fra Canada.<sup>303</sup> Et amerikansk selskap hadde solgt aksjene sine i canadiske datterselskap til det for anledningen opprettede canadiske selskapet RMM fordi datterselskapene skulle oppløses, og det amerikanske selskapet ønsket å konvertere utbyttet ved likvidasjon til gevinst ved salg av aksjene. Gevinsten var unntatt fra beskatning i Canada etter skatteavtalen med USA.<sup>304</sup> Retten kom til at USA og Canada ved inngåelsen av skatteavtalen hadde en *felles intensjon* om at Canadas generelle omgåelsesnormer var anvendelig uten restriksjoner. Som det fremgår ovenfor mener jeg av flere grunner at det ikke var grunnlag for en slik konklusjon.<sup>305</sup> Etter 2003-kommentarenes syn på at interne omgåelsesnormer og skatteavtalene opererer på ulike ”plan”, ville imidlertid retten i dag ha sluppet å fingere en enighet mellom partene om at den interne canadiske omgåelsesnormen skulle komme til anvendelse. Domstolen ville altså kunnet komme til samme resultat – bare mye enklere: rekarakteriseringen av transaksjonsstrukturen ville kunne blitt foretatt av canadiske skattemyndigheter uavhengig av USAs og Canadas intensjoner bak skatteavtalen.<sup>306</sup> Sånn sett presenterer kommentarene nå en retts teknisk enklere løsning samtidig som de motvirker at domstolene ser seg nødt til å strekke presumsjoner om partenes intensjoner lenger enn det kanskje er tolkningsmessig grunnlag for.

---

<sup>303</sup> Se nærmere om *RMM*-dommen i avsnitt 5.3.2.

<sup>304</sup> Skatteavtalen USA–Canada (1980). Det fremgikk også at dette ville føre til skattefordeler i USA.

<sup>305</sup> Se avsnitt 5.3.2.

<sup>306</sup> Forutsatt at den canadiske omgåelsesnormen holdt seg innefor de ”rammer” som følger av OECDkomm. Article 1 pkt. 9.5, se kapittel 9.

Samtidig skapes det en helt ulik løsning for de stater som *tolker selve skatteavtalen* slik at interne omgåelsesnormer kan komme til anvendelse ved treaty shopping, og de stater som heller ser *bruk av interne omgåelsesnormer som faktumfastleggelse*. Hvis domstolene rekarakteriserer en transaksjon med grunnlag i skatteavtaletolkning (i tråd med kommentarene pkt. 9.3), ville de naturligvis vært tvunget til å forholde seg til om en slik tolkning står seg i forhold til VCLTs tolkningsprinsipper. Denne ulike løsningen er merkelig ettersom kommentarene uttrykker at begge fremgangsmåter er akseptable.<sup>307</sup> Etter mitt syn er det ikke de lege ferenda gode holdepunkter for denne forskjellsbehandlingen, og den er også kritisert i teorien.<sup>308</sup> En mulighet kunne, slik jeg ser det, vært å forstå kommentarene pkt. 9.2 jfr. 22.1 slik at det her må tolkes inn en henvisning til VCLT tilsvarende den man finner i pkt. 9.3. Ettersom VCLT ikke gjelder faktumfastleggelse, ville imidlertid dette føre til at det blir enda mindre realitet i kommentarenes formaning om at interne omgåelsesnormer kun gjelder faktumfastleggelse.

Man kan kanskje mistenke at en bakgrunn for at kommentarene mener interne omgåelsesnormer dreier seg om faktumfastleggelse og derfor opererer på et annet ”plan” enn skatteavtalene, er å unngå harmoniseringsproblematikken – eller mer grunnleggende: å skaffe plass til interne omgåelsesnormer overhodet. Resultatet av den nye løsningen er imidlertid at ulikheten i statenes praktisering av skatteavtalene faktisk blir enda større enn tidligere. Mens en presumsjon for godkjenning av gjensidig bruk av interne omgåelsesnormer kan føre til at ulike skatteavtaler ble praktisert ulikt avhengig av hvem som var parter, fører den nye løsningen til at det også blir *disharmoni innad i den enkelte skatteavtale* med hensyn til bruk av generelle omgåelsesnormer (avhengig av hvilken stat som benytter dem): Årsaken er at den enkelte stat i prinsippet kan anvende sin interne omgåelsesnorm for å ”slå fast fakta” (rekarakterisere privatrettslige forhold) i så stor utstrekning den selv ønsker, rekarakteriseringen ligger jo etter kommentarenes oppfatning på et annet ”plan” enn skatteavtalene. Den ene partens anvendelse av sin interne

---

<sup>307</sup> OECDkomm. Article 1 pkt. 9.1–9.3.

<sup>308</sup> De Broe (2008) s. 393 pkt. 160 (uttaler at denne forskjellen er ”*not justifiable*”).

omgåelsesnorm begrenses derfor ikke av hvorvidt den andre parten kunne slått ned på et tilsvarende tilfelle etter sin interne rett – og kommentarene åpner dermed for at ulik intern rett i de to statene fører til disharmoni.

Dette kan *for det første* være av betydning fordi det er mulig at enkelte (dualistiske) stater har inkorporert den aktuelle skatteavtale under den forutsetning at den skal virke gjensidig. Det er i hvert fall tenkelig at en slik ”bristende forutsetning” med hensyn til praktisering av skatteavtalen (fordi den annen stat anvender mer omfattende omgåelsesnormer) kan føre til at det ikke lenger antas å være hjemmel for inkorporasjon av traktaten – noe som vil kunne føre til at skatteavtalen ikke lenger er intern rett og at statens innbyggere derfor ikke vil kunne bygge rettigheter på den direkte. Men dette vil selvfølgelig avhenge av hvor ”strengt” den aktuelle staten praktiserer et slikt gjensidighetsvilkår – ved en (tilstrekkelig) pragmatisk praktisering vil selvfølgelig ikke problemet oppstå.

Problemstillingen er derfor neppe aktuell for Norges skatteavtaler. Det følger av dobbeltbskl. § 1 at en skatteavtale må være inngått ”[u]nder forbehold av gjensidighet” for å være omfattet av loven. Gjensidighetskravet praktiseres imidlertid ikke særlig strengt.<sup>309</sup> Norge har videre en forholdsvis vidtgående omgåelsesnorm, og problemstillingen er nok i norsk sammenheng også derfor ikke så fremtredende. Problemstillingen kan imidlertid bli aktuell i stater med strenge internrettslige gjensidighetsvilkår (og som i tillegg har en generell omgåelsesnorm med kort rekkevidde).

*For det andre* kan det spørres hva som må bli konsekvensen av at kommentarene på dette punkt kan synes å bryte med prinsippet om at partsstatene skal anvende skatteavtalebestemmelser så uniformt som mulig.<sup>310</sup> Det er imidlertid viktig å huske på at gjensidighetsprinsippet ikke kan anses som absolutt – man har få garantier mot at domstolene i de to statene tolker en skatteavtale ulikt. (Videre er dette selvfølgelig uansett ikke noen problemstilling dersom kommentarene skulle ha rett i at all bruk av omgåelsesnormer er faktumfastleggelse og derfor opererer på ulike ”plan” (en oppfatning

---

<sup>309</sup> Zimmer (2009a) s. 62; Skaar [et al] (2006) s. 44–45.

<sup>310</sup> Om dette prinsippet, se f.eks. Vogel og Prokisch i IFA (utg.) (1993) s. 62.



jeg altså ikke deler) – en følge av dette vil være at den uniforme tolkningen ikke blir berørt.)

Som vi skal komme tilbake til oppstiller kommentarene pkt. 9.5 likevel et ”*guiding principle*” for hva som utgjør misbruk av skatteavtalen.<sup>311</sup> Denne har nok som formål å motvirke noe av den harmoniseringsproblematikken som er kartlagt her. Som vi skal se er det imidlertid naturlig å oppfatte kommentarenes ”*guiding principle*” slik at det oppstiller *rettslige vilkår* for bruk av generelle omgåelsesnormer. Dette er også et tankekors ettersom det på samme tid påstås at rekarakterisering av privatrettslige forhold ikke har noe med rettsregler å gjøre.

---

<sup>311</sup> OECDkomm. Article 1 pkt. 9.5. Det følger av kommentarene pkt. 22.1 om ”faktumsynet” at dette bare gjelder ”*having regard to paragraph 9.5*”.

### 6.3 Bruk av interne omgåelsesnormer med hjemmel i MTC art. 3 (2)?

Da bruk av generelle omgåelsesnormer som virkemiddel mot treaty shopping, etter mitt syn ikke utgjør ren faktumfastleggelse (*"real facts"*), kan det spørres om MTC art. 3 (2) gir anledning til å trekke inn interne omgåelsesnormer ved misbruk av skatteavtaler i omgåelsestransaksjoner. Art. 3 (2) slår fast at ethvert uttrykk som ikke er definert i skatteavtalen, skal ha *"the meaning that it has at that time under the law of that State for the purposes of the taxes to which the Convention applies"*, riktignok *"unless the context otherwise requires"*.<sup>312</sup> Art. 3 (2) er altså en tolkningsregel for ord og uttrykk som ikke er definert i skatteavtalen,<sup>313</sup> og anses som *lex specialis* i forhold til traktattolkningsprinsippene i VCLT art. 31–32.<sup>314</sup>

#### 6.3.1 Er interne omgåelsesnormer definisjonsnormer?

Art. 3 har overskriften *"General definitions"*, og det følger av bestemmelsen at den bare gjelder *"any term not defined"* i skatteavtalen. Goyette har avvist at art. 3 (2) gir anledning til bruk av interne omgåelsesnormer, ettersom bestemmelsen etter hennes syn bare åpner for *definisjonsnormer* etter intern rett – noe hun avviser at generelle omgåelsesnormer er.<sup>315</sup>

Selv om henvisningen til intern rett i art. 3 (2) bare gjelder i den grad intern rett kan bidra til å fastlegge innholdet i udefinerte begreper i skatteavtalen, er det etter min oppfatning ikke riktig av Goyette å fullstendig avvise at generelle omgåelsesnormer kan fungere som definisjonsnormer. Selvfølgelig er ikke generelle omgåelsesnormer rene definisjonsnormer på samme måte som dem vi finner i art. 3 (1) eller den norske sktl. § 2-1 (4), (5) og (6). Slike rene definisjonsnormer passer best med det som regnes som definisjonen på en definisjon, nemlig *"nøyaktig bestemmelse og avgrensing av et begrep"* eller *"setning som*

---

<sup>312</sup> Jfr. NSA art. 3 (2), UN MTC art. 3 (2), US MTC art. 3 (2).

<sup>313</sup> OECDkomm. Article 3 pkt. 11.

<sup>314</sup> Vogel [et al] (2008) s. 385 pkt. 120; Engelen (2004) s. 477.

<sup>315</sup> Goyette (2003) s. 779–780; Goyette og Halvorson i IFA (utg.) (2010) s. 183.

*tjener til å angi innholdet av et begrep (...)*".<sup>316</sup> Samtidig mener jeg omgåelsesnormene *indirekte* kan være med å trekke opp grensene for hva som faller innenfor ulike begreper.

*Aiken*-dommen fra USA kan tjene til illustrasjon. Som nevnt kom retten til at renteinntektene ikke var "*received by*" *Industrias* ("gjennomstrømmingsselskapet") i henhold til skatteavtalens art. 9.<sup>317</sup> Retten viste til at skatteavtalen art. 2 (2)<sup>318</sup> ga mulighet til å benytte intern rett ved tolkning av udefinerte begreper i skatteavtalen,<sup>319</sup> og la så vekt på at det eneste motivet med transaksjonen via *Industrias* var å unngå skatt. Renteinntektene var av den grunn ikke "*received by*" *Industrias*, og skatteavtalefordelen kunne på denne bakgrunn ikke innvilges. Denne vektleggingen av de private partenes motiver var hentet fra interne omgåelsesbetraktninger. Slik tjente intern rett til å angi en ytre grense for innholdet av "*received by*"-begrepet – selv om omgåelsesbetraktningene i intern rett ikke ga noen uttømmende definisjon.

Vi kan imidlertid tenke oss tilfeller hvor interne omgåelsesnormer ikke benyttes *ved tolkningen av skatteavtalens begreper*, men at man snarere rekarakteriserer de privatrettslige forhold ut fra mer *abstrakte omgåelsesbetraktninger*.<sup>320</sup> I slike situasjoner er jeg enig med Goyette i at de interne normene uansett ikke kan ses som definisjonsnormer – omgåelsesvurderingen knyttes jo ikke i slike tilfeller opp mot skatteavtalens "*term[s]*". Den nevnte *Northern Indiana*-dommen er illustrerende. Spørsmålet var som nevnt, om det skulle ilegges kildeskatt på rentebetalingene fra NIPSCO (hjemmehørende i USA) til Finance ("gjennomstrømmingsselskapet", hjemmehørende på De nederlandske antillene) på tross av skatteavtalen mellom USA og Nederland som egentlig ga fritak,<sup>321</sup> fordi renteinntektene ble betalt videre til långivere på Eurobond-markedet. Retten anvendte et

---

<sup>316</sup> Fremmedord blå ordbok. Kunnskapsforlaget 1998.

<sup>317</sup> Dommen s. 933.

<sup>318</sup> Innholdsmessig sammenfallende med MTC art. 3(2).

<sup>319</sup> Dommen s. 933.

<sup>320</sup> Vi ser eksempler på begge deler i den nasjonale rettspraksis som er gjennomgått ovenfor, se avsnitt 5.5.2.

<sup>321</sup> Skatteavtalen USA–Nederland (1948) art. 8 (som også gjaldt for De nederlandske antillene).

krav utviklet i amerikansk rett om at Finance måtte ha tilstrekkelig ”*business purpose*”,<sup>322</sup> og fant at det var tilstrekkelig ikke-skattemessige motiver bak å la Finance være direkte låneopptaker. Retten vurderte her gjennomstrømmingsselskapets karakter og rekarakteriserte de privatrettslige forhold før skatteavtalen ble anvendt. Vurderingen ble således ikke knyttet opp mot ordlyden i en bestemmelse i skatteavtalen, selv om skatteavtalen i art. 2 (2) hadde en bestemmelse som innholdsmessig tilsvarte MTC art. 3 (2). Det er for eksempel pekt på at retten alternativt kunne tolket ”*paid by*”-kriteriet i skatteavtalens art. 8 om rentebetalinger og vurdert om utbetalingene var ”*paid by*” Finance.<sup>323</sup>

Etter mitt syn blir det merkelig om art. 3 (2) skulle åpne for interne, generelle omgåelsesnormer gjennom tolkning av skatteavtaleuttrykk, men ikke ved rekarakterisering av de privatrettslige forhold før skatteavtalen anvendes.<sup>324</sup> Ettersom generelle omgåelsesnormer både kan tenkes – og faktisk blir – anvendt på begge måter,<sup>325</sup> ville det vært naturlig, dersom dette var hensikten, om ordlyden i art. 3 (2) eller kommentarene poengterte at en slik grense mellom dem må trekkes opp. På denne bakgrunn er jeg enig med Goyette i at generelle omgåelsesnormer (uansett innfallsvinkel) ikke er slike definisjonsnormer som kan komme til anvendelse med utgangspunkt i art. 3 (2).

For øvrig er det slik jeg ser det et poeng at MTC og kommentarene ser ut til å gi eksplisitt uttrykk for det i de tilfeller art. 3 (2) danner grunnlag for bruk av interne omgåelsesnormer. F.eks. uttaler kommentarene (etter 2010-revisjonen) at interne omgåelsesnormer – i alle fall til en viss grad – kan komme til anvendelse ved vurderingen av om det foreligger et ansettelsesforhold etter MTC art. 15 (2) om arbeidsutleie.<sup>326</sup> Det følger ellers av kommentarene til art. 11 (3) at i enkelte tilfeller kan utbetalinger – som etter MTCs

---

<sup>322</sup> Dommen s. 511.

<sup>323</sup> De Broe (2008) s. 427 pkt. 189.

<sup>324</sup> Tilsynelatende motsatt: De Broe (2008) s. 286 pkt. 59.

<sup>325</sup> Se avsnitt 1.4 og 5.5.2.

<sup>326</sup> OECDkomm. Article 15 pkt. 8.4. Se også pkt. 8.11.

definisjon ikke er renter – likevel regnes som renter dersom det i henhold til interne omgåelsesnormer foreligger et underliggende lån.<sup>327</sup> Slike uttrykkelige utsagn om grunnlag for å rekarakterisere privatrettslige forhold basert på interne omgåelsesnormer, ville ikke vært nødvendig dersom dette i alle tilfeller fulgte av art. 3 (2).

At art. 3 (2) bare er anvendelig på definisjonsnormer begrunner Goyette også med at MTC inneholder bestemmelser som – i motsetning til art. 3 (2) – lar intern rett få anvendelse på generell basis, *uten definisjonsbegrensningen*. Hvilke bestemmelser Goyette her sikter til, er noe uklart, men art. 10 (3) er en mulighet. Av denne følger det at *"dividends"* (utbytte) i tillegg til en rekke oppregnede utbetalinger og rettigheter er *"income from other corporate rights which is subjected to the same taxation treatment as income from shares by laws of the State of which the company making the distribution is a resident"*. Ifølge Goyette må det at enkelte artikler – formodentlig som 10 (3) – *"call for the application of general domestic law"*, motsetningsvis bety at art. 3 (2) *"provides for recourse to (...) [intern rett] for definition purposes only"* (min hakeparentes og mine understreknings).<sup>328</sup> Også i art. 10 (3) er imidlertid årsaken til at det er snakk om å benytte intern rett for å fastslå innholdet av begrepet *"dividends"* at det ikke er mulig i selve skatteavtalen å *"define"* begrepet *"fully and exhaustively"*.<sup>329</sup> Også her er det altså vist til intern rett for å *definere* et skatteavtalebegrep, og jeg er derfor ikke enig med Goyette i at art. 10 (3) isolert sett har noen betydning for tolkningen av art. 3 (2) – begge bestemmelser viser til internrettslige *definisjoner*.<sup>330</sup> (Når dette er sagt skiller selvfølgelig art. 10 (3) seg fra art. 3 (2) ved at førstnevnte viser til utbetalinger som behandles på linje med utbytte i intern rett, men jeg kan ikke se at dette er avgjørende i denne sammenheng.) Snarere enn (som Goyette) å vektlegge at det enkelte steder vises til *"general domestic law"* fremfor definisjonsnormer, vektlegger jeg, som det har fremgått, at MTC og kommentarene enkelte steder eksplisitt uttrykker at *interne omgåelsesnormer* kan komme til anvendelse, noe som motsetningsvis taler for at dette ikke følger automatisk av art. 3 (2) (kanskje pga. en definisjonsbegrensning).

### 6.3.2 Overordnet om andre begrensninger i anvendelsesområdet til MTC art. 3 (2)

Jeg deler for øvrig oppfatningen i juridisk litteratur om at MTC art. 3 (2) uansett ikke vil kunne åpne for bruk av interne omgåelsesnormer dersom det vil føre til

---

<sup>327</sup> OECDkomm. Article 11 pkt. 21.1.

<sup>328</sup> Goyette (2003) s. 780.

<sup>329</sup> OECDkomm. Article 10 pkt. 23.

<sup>330</sup> Goyette er på dette punkt også kritisert av andre, se f.eks. De Broe (2008) s. 287 pkt. 60.

dobbeltbeskatning,<sup>331</sup> eller hvis bruken av den interne omgåelsesnormen er mer omfattende enn den andre staten kunne forutse ved inngåelsen av traktaten.<sup>332</sup>

Vi ser altså at det – selv om man la til grunn at generelle omgåelsesnormer er definisjonsnormer i MTCs forstand – i de fleste tilfeller vil være begrensninger som hindrer muligheten til å anvende interne omgåelsesnormer ut fra skatteavtalebestemmelser basert på MTC art. 3 (2). Men kan det tenkes at treaty shopping kan møtes med generelle omgåelsesnormer selv om ordlyden i MTC ikke reflekterer problemstillingen, og kommentarenes ”faktumsyn” heller ikke er anvendelig? Dette er tema i avsnitt 6.4.

---

<sup>331</sup> Om betydningen av at bruk av generell omgåelsesnorm fører til dobbeltbeskatning, se kapittel 8.

<sup>332</sup> De Broe (2008) s. 289 pkt. 62.

## 6.4 Kan generelle omgåelsesnormer anvendes uten støtte i skatteavtalens ordlyd?

### 6.4.1 Innledning og problemstilling

Ifølge VCLT art. 31 (1) skal *"the ordinary meaning to be given to the terms"* (ordlyden) i skatteavtalen danne grunnlaget og utgangspunktet ved tolkning av skatteavtaler. Det er imidlertid ingen ren bokstavfortolkning som skal legges til grunn – ordlyden må tolkes i *"good faith"* i lys av hva som er traktatens *"context"* og *"object and purpose"*.<sup>333</sup>

Under henvisning til VCLT art. 31 uttaler OECDkomm. i pkt. 9.3 at skatteavtalefordeler ikke behøver å innvilges i misbrukstilfeller (herunder ved treaty shopping). I den forbindelse viser kommentarene imidlertid bare til skatteavtalenes *"object and purpose"* og prinsippet om at traktatene skal tolkes i *"good faith"*. Skatteavtalens *ordlyd* – selve primærtolkningsgrunnlaget etter VCLT – blir ikke nevnt.

Selv om ordlyden i MTC ikke reflekterer problemstillingen direkte, betyr ikke dette nødvendigvis at ordlyden ikke åpner for bruk av generelle omgåelsesnormer som virkemiddel mot treaty shopping (overhodet). Vi kan f.eks. tenke oss at et datterdatterselskap i stat K utbetaler utbytte til et datterselskap i stat G, som dagen etter utbetaler utbytte videre til morselskapet i stat H. I et slikt tilfelle kan det være spørsmål om utbyttet egentlig er *"paid (...) to a resident of"* stat G, jfr. MTC art. 10 (1), og utgjør *"such dividends"* etter art. 10 (2). I realiteten er det jo morselskapet – som er *"resident"* i stat H – som mottar utbyttet. Etter mitt syn er ikke ordlyden i dette tilfellet fullstendig avvisende til at skatteavtalen kan tolkes slik at utbetalingen ikke går til selskapet i stat G, men samtidig vil en slik tolkning selvfølgelig innebære at de privatrettslige forhold blir rekarakterisert. En tilsvarende utbetaling av renter fra et selskap i stat K til et selskap i stat G, og fra et selskap i stat G til en mottaker i stat H, reiser spørsmålet om rentene er *"paid to a resident of"* stat G, jfr. MTC art. 11 (1), og utgjør *"such interest"* etter art. 11 (2). Det kan i begge

---

<sup>333</sup> Det kan nevnes at både *"object and purpose"* viser til traktatens formål, det er ingen ulik betydning av *"object"* og *"purpose"*, jfr. Vogel [et al] (2008) s. 140 pkt. 109; Shelton (2004) s. 173 pkt. 4.36.

eksempler også være spørsmål om begrepet "*beneficial owner*" må tolkes slik at det åpner for bruk av generelle omgåelsesnormer.

Disse eksemplene gir en pekepinn på hvilke ord og uttrykk i skatteavtalen det er aktuelt å tolke ved vurderingen av om skatteavtalen/folkeretten åpner for å møte treaty shopping med generelle omgåelsesnormer. Vi ser at mange av begrepene i MTC ikke er autonome – ofte vil det kunne hevdes at skatteavtalens tekst ikke står i motstrid til en rekarakterisering av de privatrettslige forhold basert på omgåelsesbetraktninger. Enkelte dommer (*Aiken* og *Gaw*) nekter, som vi har sett, skatteavtalefordeler basert på en ren tolkning av skatteavtalens ordlyd ("*paid to*", "*received by*") – men retten har ikke lagt skjul på at det var interne omgåelsesnormer som ble benyttet ved tolkningen.

Bare i *Aiken* støttet retten seg uttrykkelig på en bestemmelse tilsvarende MTC art. 3 (2). I *Indofood* tolket retten begrepet "*beneficial owner*", men som nevnt er det svært usikkert hva som ligger i dette (og *Prévost Car* er som nevnt av enkelte, tolket dit hen at begrepet ikke inneholder noen omgåelsesnorm i det hele tatt).

Samtidig vil generelle omgåelsesnormer i realiteten tilføre flere begrensninger i skatteavtalens anvendelsesområde enn det som kan leses direkte ut av MTCs ordlyd – ordlyden uttaler ikke eksplisitt at det er adgang til å foreta en rekarakterisering, dette blir gjort på bakgrunn av omgåelsesbetraktninger.

*Problemstillingen i dette kapitlet er hvorvidt man kan slå ned på treaty shopping ved hjelp av generelle omgåelsesnormer selv om skatteavtalens ordlyd ikke reflekterer problemstillingen.* Dette er en svært praktisk problemstilling – som nevnt er det veldig få skatteavtaler som uttrykkelig inneholder generelle omgåelsesnormer.<sup>334</sup> Det må imidlertid understrekes at jeg i det følgende ikke vil gå inn på *generelle vurderinger* av hvordan de folkerettslige rettskilder skal tolkes – dette er spørsmål som ikke begrenser seg til temaet i denne analysen. Jeg vil derimot *helt konkret* vurdere om skatteavtalene tolket i henhold til

---

<sup>334</sup> Se avsnitt 4.2.



VCLT art. 31–33, og folkeretten for øvrig, hindrer anvendelse av generelle omgåelsesnormer i situasjoner hvor (1) skatteavtalen benyttes som ”redskap” i treaty shopping og (2) skatteavtalens ordlyd ikke reflekterer problemstillingen.

Jeg forutsetter derfor i det følgende at statene *ikke har inntatt en spesiell omgåelsesnorm* i skatteavtalen – den eventuelle betydningen av dette (for bruken av generelle omgåelsesnormer) kommer jeg tilbake til i kapittel 7. Jeg forutsetter også at *MTC art. 3 (2) ikke åpner for bruk av interne, generelle omgåelsesnormer* (se kapittel 5).

#### 6.4.2 Ulik praksis og ulike innfallsvinkler

At ulike nasjonale domstoler har divergerende syn på spørsmålet synes bekreftet i generalrapporten utarbeidet i forkant av IFA-kongressen i 2010 om *”Tax treaties and tax avoidance: application of anti-avoidance provisions”*.<sup>335</sup> Det ble for øvrig allerede i 1993 rapportert at i Tyskland, Storbritannia, Nederland og Sveits ser nasjonale domstoler (på generell basis, altså ikke begrenset til misbrukssituasjoner) i enkelte tilfeller ut til å åpne for *”good faith”*- og formålstolkninger uten direkte støtte i skatteavtalens ordlyd.<sup>336</sup>

I juridisk teori er det svært forskjellige oppfatninger av om generelle omgåelsesnormer kan komme til anvendelse ved skatteavtalemisbruk selv når skatteavtalens ordlyd ikke gir konkrete holdepunkter for det. De Broe har kritisert både de nevnte canadiske dommene *Crown Forest* og *RMM* og de nevnte amerikanske dommene *Gaw* og *Del Commercial* for å kunne gi inntrykk av at formålet bak en skatteavtale eller skatteavtalebestemmelse kan få tyngre vekt enn den alminnelige betydning av ordlyden.<sup>337</sup> De Broe er også kritisk til kommentarenes løsning i pkt. 9.3, og mener denne forfejler en teleologisk tolkning som det ikke er grunnlag for etter VCLT art. 31.<sup>338</sup> Også Matteotti har hevdet at en slik

---

<sup>335</sup> Spørsmålet reises av Weeghel i IFA (utg.) (2010) s. 22, men ingen andre svar gis enn nasjonale dommers ulike holdninger til problemstillingen, se særlig s. 35–42.

<sup>336</sup> Vogel og Prokisch i IFA (utg.) (1993) s. 60–61.

<sup>337</sup> De Broe (2008) s. 366–367 (*Crown Forest*), 434–436 (*RMM*), 430 (om de amerikanske dommene).

<sup>338</sup> Se f.eks. De Broe (2008) s. 374–376 og 458–459.

formålsvektlegging uten støtte i ordlyden (altså teleologisk tolkning) må nektes da den er i strid med VCLT. Arnold synes å være av tilsvarende oppfatning.<sup>339</sup>

West har derimot hevdet at det uavhengig av ordlyden er adgang til å nekte skatteavtalesfordeler dersom slike ikke er forenlige med en skatteavtales ”*object and purpose*”, og Lowe synes å være av samme oppfatning.<sup>340</sup> Som nevnt ovenfor mener Vogel at det uavhengig av skatteavtalene eksisterer et ”*Umgehungsforbehalt*” som følger av generelle folkerettslige prinsipper.<sup>341</sup>

Etter mitt syn snakker de ulike teoretikerne til en viss grad forbi hverandre. Som jeg i det følgende vil forsøke å påvise, har det stor betydning om man ser det slik at adgang til bruk av generelle omgåelsesnormer for å motvirke treaty shopping følger av *skatteavtaletolkning* eller *andre folkerettslige rettskilder*.

#### 6.4.2.1 Skatteavtaletolkning – betydningen av tolkningsprinsippene i VCLT

Det har tradisjonelt vært oppstilt tre teorier for hvordan traktater skal tolkes. Den *teleologiske tolkningsteori* innebærer at traktatens formål først må bestemmes, og at en tolkning overensstemmende med dette formålet, skal tilstrebes.<sup>342</sup> Skatteavtalens formål er ikke det samme som statenes intensjoner, formålet skal ”objektiveres” – noe som vil si at det skal legges vekt på ”*the objective purpose of the treaty as evidenced by the treaty itself, looked at as a whole*” (min understrekning).<sup>343</sup> Den *subjektive tolkningsteori* forfekter at tolkningen skal være i tråd med statenes intensjoner – selv om dette går på bekostning av ordlyden, mens den *objektive tolkningsteori* innebærer at traktatens ordlyd er avgjørende.<sup>344</sup>

---

<sup>339</sup> Matteotti (2005) s. 341; Arnold (2004) s. 249.

<sup>340</sup> West i IFA (utg.) (2000) s. 14–15; Lowe i IFA (utg.) (1994) s. 6–7.

<sup>341</sup> Men man må selvfølgelig positivt kunne avtale seg bort fra Vogels ”*Umgehungsforbehalt*” gjennom skatteavtale, se avsnitt 6.1.3.

<sup>342</sup> Sinclair (1974) s. 70; Shelton (2004) s. 173 pkt. 4.36.

<sup>343</sup> Shelton (2004) s. 173 pkt. 4.36.

<sup>344</sup> Sinclair (1974) s. 70–71.

Selv om VCLT art. 31 i utgangspunktet forfekter den objektive tolkningsteori (ordlyden er utgangspunktet), er det ikke tvil om at subjektive og teleologiske momenter også kan være relevante, det fremgår jo direkte av art. 31 at *”object and purpose”* kan trekkes inn, og det følger av art. 31 (4) og 32 at partenes intensjoner står sentralt. Årsaken til at ordlyden er utgangspunktet etter VCLT er at det er skatteavtalens tekst som gir direkte uttrykk for *hva statene er blitt enige om*, det er således av *”good faith”*-hensyn – statenes lojalitetsplikt overfor hverandre – at ordlyden er primærtolkningsgrunnlaget.<sup>345</sup>

Arnold har pekt på at en skatteavtales formål bare er én av tre faktorer som skal tas i betraktning etter VCLT art. 31, ordinær betydning av ordlyden og konteksten er de andre to.<sup>346</sup> Jeg er imidlertid ikke enig med Arnold i at VCLT viser til tre ulike faktorer da formål og kontekst etter min mening først og fremst er komponenter i en *”good faith”*-tolkning av *ordlyden* – det er *ordlyden* som er grunnlaget og utgangspunktet.

I noen tilfeller vil det (ved bevisvurdering) la seg dokumentere at statene ved inngåelsen av skatteavtalen ønsket å kunne møte *treaty shopping* med generelle omgåelsesnormer selv om dette ikke er kommet til uttrykk i ordlyden. Eksempelvis kan det tenkes – som i *RMM* – at den enkelte skatteavtales forarbeider gir uttrykk for dette. (Forarbeidene er imidlertid ofte unntatt offentlighet,<sup>347</sup> og ofte vil de bare vise til den ene statens oppfatning.)

Ettersom denne fremstillingen gjelder skatteavtaler generelt – og selve MTC således er studieobjektet – er det imidlertid for denne fremstillings vedkommende mer interessant å vurdere om skatteavtalen kan tolkes slik at den åpner for generelle omgåelsesnormer i tilfeller hvor det ikke er spesielle, konkrete holdepunkter for at partene har tenkt på problemstillingen og ønsket å åpne for dette. Etter mitt syn må man i slike situasjoner legge til grunn at skatteavtalen skal tolkes i tråd med kommentarene – som nevnt innledningsvis er det antatt i juridisk teori at kommentarene tillegges stor vekt, noe undersøkelsen av den

---

<sup>345</sup> Engelen (2004) s. 132. Se også Fleischer (2005) s. 50.

<sup>346</sup> Arnold (2004) s. 249.

<sup>347</sup> Zimmer (2009a) s. 78.

nasjonale rettspraksis bekrefter.<sup>348</sup> Det følger av dette at dersom kommentarer fra 2003 eller senere kan legges til grunn ved tolkning av skatteavtalen, må det generelt kunne presumeres at statene har ønsket å åpne for bruk av generelle omgåelsesnormer som virkemiddel mot treaty shopping selv om ordlyden ikke tar uttrykkelig stilling til spørsmålet. (Dette forutsetter selvfølgelig at kommentarene faktisk åpner for å slå ned på den aktuelle transaksjon, se kapittel 9.)

Dette standpunktet fører naturligvis til det generelle spørsmålet om hvorvidt nyere kommentarer (fra 2003 eller senere) også kan legges til grunn ved tolkning av eldre skatteavtaler – en generell problemstilling som ikke vil bli forfulgt her.<sup>349</sup> Hvis vi imidlertid *forutsetter* at kommentarer fra før 2003 kommer til anvendelse – er det da adgang til å benytte generelle omgåelsesnormer ved treaty shopping på samme måte som om de nyere kommentarene ble lagt til grunn?

Som det har fremgått var OECDkomm. 1992 noe motstridende på dette punkt som følge av ulike oppfatninger i OECD Committee on Fiscal Affairs: På den ene side ble det uttalt at statene burde gjøre omgåelsesnormer til en del av skatteavtalen dersom de ønsket å benytte dem til å motvirke skatteavtalemisbruk, på den annen side ble det fremholdt at bruk av omgåelsesnormer er underliggende prinsipper som ikke måtte bekreftes i skatteavtalens tekst.<sup>350</sup> Det er som nevnt en flytende grense mellom bruk av omgåelsesnormer som selvstendige instrumenter og bruk av omgåelsesnormer ved tolkning av konkrete skatteavtalebestemmelser,<sup>351</sup> men i begge tilfeller er det *omgåelsesbetraktninger som legges til grunn* – det er tross alt i begge tilfeller snakk om å rekarakterisere det privatrettslige forholdet. Da ordlyden i MTC ikke reflekterer problemstillingen, og OECDkomm. 1992 var motstridende og dermed ikke pekte mot et konkret tolkningsresultat, kan jeg ikke se at det foreligger adgang til å benytte generelle

---

<sup>348</sup> Se avsnitt 2.2.2 og 5.5.5.

<sup>349</sup> Se avsnitt 2.2.2.1.

<sup>350</sup> Se avsnitt 4.2.

<sup>351</sup> Se avsnitt 1.4.

omgåelsesnormer ved treaty shopping ut fra ren *skatteavtaletolkning* når kommentarer fra før 2003 legges til grunn.<sup>352</sup>

### 6.4.3 Andre folkerettslige rettskilder

#### 6.4.3.1 Folkerettslig sedvanerett/generelle folkerettslige prinsipper

Dersom innfallsvinkelen til problemet er hvorvidt skatteavtaletolkning i isolert forstand åpner for bruk av generelle omgåelsesnormer ved treaty shopping, ser vi at det er av avgjørende betydning hvilken utgave av kommentarene som er anvendelig. Jeg tror imidlertid det blir for enkelt – som De Broe, Matteotti og Arnold som nevnt synes å gjøre – å utelukkende feste seg ved at VCLT ikke alltid vil åpne for bruk av generelle omgåelsesnormer på bakgrunn av skatteavtaletolkning. Vogel har en annen innfallsvinkel – han hevder som nevnt at folkerettslig sedvanerett og/eller generelle folkerettslige prinsipper kan åpne for å slå ned på treaty shopping.<sup>353</sup> Dette vil gjelde *selv om ordlyden ikke gir et slikt grunnlag som VCLT krever*. VCLT gjelde bare tolkning av *traktater*,<sup>354</sup> og folkerettslig sedvanerett og generelle folkerettslige prinsipper er etter ICJ art. 38 nr. 1 litra b og c alternative folkerettslige rettskilder.<sup>355</sup> De aller fleste stater har interne, generelle omgåelsesnormer,<sup>356</sup> og svært mange av disse anses for å internrettslig slå ned på treaty shopping,<sup>357</sup> noe også den ovenfor presenterte rettspraksis illustrerer for USAs og Canadas del. Dette tyder etter mitt syn på at nekting av skatteavtalefordeler i misbrukstilfeller – som Vogel hevder – i alle fall må følge av generelle rettsprinsipper, kanskje også av folkerettslig sedvanerett. Dersom man ser bruk av generelle omgåelsesnormer under denne

---

<sup>352</sup> At resultatet blir det samme om OECDkomm. 1977 legges til grunn, må være klart – her var det ingen tvetydighet med hensyn til at statene måtte vise til omgåelsesnormer i skatteavtalens ordlyd, jfr. avsnitt 4.2 ovenfor.

<sup>353</sup> Se avsnitt 6.1.3 om Vogels syn.

<sup>354</sup> Det følger av VCLT art. 2 nr. 1 litra a at den bare gjelder *skriftlige avtaler* mellom stater. Også forutsatt i Ulfstein og Ruud (2006) s. 74; Aall (2007) s. 37.

<sup>355</sup> Det er antatt at rekkefølgen i ICJ art. 38 nr. 1 litra a, b og c ikke innebærer et hierarkisk forhold mellom rettskildene, se Ulfstein og Ruud (2006) s. 71.

<sup>356</sup> Zimmer i IFA (utg.) (2002) s. 37–38; Weeghel i IFA (utg.) (2010) s. 22.

<sup>357</sup> Weeghel i IFA (utg.) (2010) s. 35 flg.

innfallsvinkelen, blir det således galt å avvise generelle omgåelsesnormer utelukkende fordi *traktattolkningsprinsippene* ikke åpner for en tolkning med for fremtredende subjektive eller teleologiske elementer.

Når dette er sagt, gir kommentarene pkt. 9.3 som nevnt klart uttrykk for at det er *skatteavtaletolkning* som gir grunnlaget for at generelle omgåelsesnormer kan anvendes ved skatteavtalemisbruk. Men kommentarenes formelle grunnlag kan selvfølgelig ikke være avgjørende hvis generelle folkerettslige prinsipper eller kanskje til og med folkerettslig sedvanerett (i motsetning til prinsipper for skatteavtaletolkning) åpner for å slå ned på treaty shopping med generelle omgåelsesnormer som virkemiddel.

#### 6.4.3.2 Reelle hensyn

Det er i alminnelig folkerettslig teori antatt at reelle hensyn kan være relevante momenter ved tolkning av traktater og ved vurderingen av om folkerettslig sedvanerett foreligger.<sup>358</sup> Endelig kan reelle hensyn også anses som generelle folkerettslige prinsipper.<sup>359</sup> Etter mitt syn taler også klare reelle hensyn for at generelle omgåelsesnormer må kunne komme til anvendelse selv om ordlyden ikke gir konkrete holdepunkter for det:

Gjennomstrømmingstilpasninger undergraver skattefundamentet i statene som i utgangspunktet har beskatningsretten. En mulighet til å slå ned på treaty shopping med generelle omgåelsesnormer vil kunne føre til mindre åpenbar skattetilpasning – statenes (typisk kildestatens) skatteproveny vil få bedre beskyttelse. Videre er det etter mitt syn en fare for at det ville kunne fungere som et disincentiv mot å inngå skatteavtaler i det hele tatt dersom skatteavtalene ble et utbredt redskap for å omgå nasjonale skatteregler – og statene likevel plikter å bidra til å avverge dobbeltbeskatning i misbrukstilfeller. Å kunne møte

---

<sup>358</sup> Ulfstein og Ruud (2006) s. 83.

<sup>359</sup> Ulfstein og Ruud (2006) s. 83. Hvis partene er enige om det, kan International Court of Justice for øvrig vurdere rettstvister på bakgrunn av rimelighet alene, jfr. ICJ art. 38 nr. 2, men dette er prinsipielt forskjellig fra den situasjon hvor reelle hensyn inngår som én av flere rettskildefaktorer, se Ulfstein og Ruud (2006) s. 84.

treaty shopping med generelle omgåelsesnormer kan derfor anses som en viktig forutsetning for at skatteavtalene skal fungere godt.<sup>360</sup> Det finnes for øvrig ellers ingen effektiv, global markeds kontroll mot internasjonal skatteomgåelse, noe som gjør det ekstra viktig at statene selv har mulighet til å slå ned på treaty shopping.

Disse vurderinger taler slik jeg ser det for en adgang til å benytte generelle omgåelsesnormer som virkemiddel mot treaty shopping.

#### 6.4.3.3 Ulike innfallsvinkler – ulike konklusjoner

Som det har fremgått vil valg av innfallsvinkel (rettslig grunnlag) for vurderingen av om generelle omgåelsesnormer kan anvendes ved treaty shopping, kunne være avgjørende for vurderingen. Dette er etter mitt syn kommet for dårlig frem i den skatterettslige teori – mye av diskusjonen bærer preg av at problemstillingen utelukkende er vurdert i en isolert traktatolkningskontekst.

#### 6.4.4 Veien videre

Som det har fremgått av avsnitt 6.4 mener jeg at det – selv når en skatteavtales ordlyd ikke reflekterer problemstillingen – eksisterer en folkerettslig adgang til å anvende generelle omgåelsesnormer ved misbruk av en skatteavtale gjennom treaty shopping.

Spørsmålet blir så med hvilken rekkevidde statene kan benytte generelle omgåelsesnormer som virkemiddel mot treaty shopping. Dette vil behandles nærmere i kapittel 9. Aller først vil jeg se på om det skisserte utgangspunkt (om adgang til bruk av generelle omgåelsesnormer ved treaty shopping) må *modereres* dersom den aktuelle skatteavtale inneholder spesielle omgåelsesnormer (kapittel 7) eller hvis resultatet blir dobbeltbeskatning for skattyter (kapittel 8).

---

<sup>360</sup> Dette kommer jeg nærmere tilbake til i avsnitt 8.3.

## 7 Presumsjon mot bruk av generelle omgåelsesnormer ved treaty shopping dersom skatteavtalen inneholder spesielle omgåelsesnormer?

### 7.1 Problemstilling

Til nå har jeg forutsatt at skatteavtalen som ”shoppes” ikke inneholder spesielle omgåelsesnormer. Problemstillingen i dette kapittelet er hvorvidt det at statene har *supplert MTC med en spesiell omgåelsesnorm* som skal hindre treaty shopping i et gitt tilfelle, må føre til at partene ikke kan anvende en generell omgåelsesnorm – noe som er aktuelt dersom denne er *mer vidtgående*.

I OECDkomm. Article 1 pkt. 13 til 26.2 er det oppstilt en rekke eksempler på spesielle omgåelsesbestemmelser som er blitt benyttet i skatteavtaler mellom medlemsstater, herunder LOB-klausuler.<sup>361</sup>

Forholdet mellom generelle og spesielle omgåelsesnormer er for øvrig også en kjent *internrettslig* problemstilling. Ulike staters praksis er ikke helt sammenfallende. Belgia og Nederland ser ut til å være skeptiske til å gi interne, generelle omgåelsesnormer anvendelse på forhold som reguleres av interne, spesielle omgåelsesnormer, mens ”common law”-landene USA, Storbritannia, Canada og New Zealand er mer positive til en slik anvendelse.<sup>362</sup> Problemet vil imidlertid ikke aksentueres med mindre de spesielle omgåelsesnormer uansett går lenger enn de generelle. I norsk internrett er det eksempelvis grunn til å anta at sktl. § 14-90 om overføring av skatteposisjoner er mer vidtgående enn vår generelle norm (mht. vilkår, ikke virkninger).<sup>363</sup>

### 7.2 Ulike oppfatninger

Jiménez og De Broe er av den oppfatning at hvis en skattebetaler har innrettet seg etter skatteavtalens spesielle omgåelsesnormer på en slik måte at han går klar av disse, kan ikke en stats generelle, interne omgåelsesnorm anvendes for likevel å slå ned på tilfellet,<sup>364</sup> mens

---

<sup>361</sup> Om LOB-klausuler, se avsnitt 1.4.

<sup>362</sup> Zimmer i IFA (utg.) (2002) s. 50.

<sup>363</sup> Zimmer (red.) (2010) s. 56.

<sup>364</sup> Jiménez (2004) s. 19; De Broe (2008) s. 288 pkt. 62.



Skaar [et al] har fremmet den motsatte oppfatning.<sup>365</sup> Weeghels undersøkelser i egenskap av generalrapportør under IFA-kongressen i 2010 viser at svært få rapportører svarte spesifikt på hvordan deres nasjonale domstoler forholdt seg til denne problemstillingen. IFA-rapportørene i både USA og Canada antok at den generelle omgåelsesnormen ville komme til anvendelse selv om skatteavtalen inneholdt en spesiell norm.

### 7.3 Vurdering

Førsteinstansens dom i *Antle*-saken kan etter mitt syn gi verdifull *illustrasjon* (selv om en nasjonal dom i underinstans naturligvis har svært begrenset (om noe) selvstendig rettskildeverdi.) (Jeg baserer meg for øvrig på førsteinstansen da ankeinstansen ikke kom inn på problemstillingen.) Ved siden av å hevde at bruk av Canadas generelle omgåelsesnorm var utelukket fordi skatteavtalens ordlyd ikke eksplisitt åpnet for dette, anførte skattyter at ettersom skatteavtalen ikke spesifikt gjorde unntak for trusters i Barbados – samtidig som den gjorde unntak for andre barbadiske juridiske personer – kunne ikke trusters nektes fordeler etter art. 13 (4)<sup>366</sup>.<sup>367</sup> Skattyter viste også til at det for skattlegging av kapitalgevinst allerede var en omgåelsesnorm i art. 13 (5), noe som tydet på at partsstatene ikke ønsket noen mer vidtgående regel enn den som var å finne der.<sup>368</sup> Det ble videre hevdet at fordi Canadas Foreign Accrual Property Income (FAPI)-regler<sup>369</sup> ikke var gitt anvendelse ved situasjoner hvor en trust var hjemmehørende i én av partsstatene – men var gitt anvendelse i andre situasjoner – måtte det være klart at partsstatene ikke hadde som intensjon å nekte skatteavtalefordeler i denne situasjonen.<sup>370</sup> Fellestrekket ved disse argumentene var at man gikk et godt stykke på veien mot totalt å nekte skatteavtalefordeler i misbrukssituasjoner gjennom spesielle regler, men i akkurat dette tilfellet gikk man ikke langt nok – og derfor kunne ikke forholdet slås ned på med en generell norm. Til anførselen

---

<sup>365</sup> Skaar [et al] (2006) s. 896.

<sup>366</sup> Skatteavtalen Canada–Barbados (1980).

<sup>367</sup> Førsteinstansens dom, premiss 105.

<sup>368</sup> Førsteinstansens dom, premiss 108.

<sup>369</sup> Spesiell canadisk norm mot pro forma-arrangementer.

<sup>370</sup> Førsteinstansens dom, premiss 106–107.

om FAPI-regler uttalte retten følgende (uttalelsen ser ut til å også relatere seg til de andre nevnte anførsle fra skattyter):

*”The Appellant [skattyter] insinuates the Government of Canada knew a Canadian resident could do what Mr. Antle did, because otherwise, why would the Canadian Government not have put in the specific clarifying provision? Effectively, the Appellant is saying the Canadian Government knew that any Canadian resident could escape liability for tax on capital gains because the Barbados Treaty blatantly invites a Canadian resident to do so. This conclusion seems less reasonable than a conclusion that the Canadian Government never contemplated such an end-around as devised by tax planners (...).”<sup>371</sup>*

(min hakeparentes)

Etter mitt syn kan det trekkes ut av dommen – selv om den vel ikke sier det eksplisitt – at det faktum at skatteavtalen inneholder en spesiell omgåelsesnorm ikke kan medføre en presumsjon for at statene har ment at alle omgåelsessituasjoner som denne spesielle norm ikke dekker, skal tillates. Selv om dommen ikke gjaldt LOB-klausuler, bør samme resonnement være anvendelig i slike tilfeller.

*Garron*-dommen kan imidlertid oppfattes slik at den gir et annet svar på problemstillingen enn *Antle*. Skattyter – som hadde brukt skatteavtalen art. 13 (4)<sup>372</sup> til å omgå art. 94 i den canadiske inntektsskatteloven (ITA.), hevdet at skatteavtalen kunne brukes til slik omgåelse fordi den uttrykkelig bare uttalte at skatteavtalen ikke kunne være til hinder for at lovens art. 91 kom til anvendelse.<sup>373</sup> Retten uttalte:

---

<sup>371</sup> Førsteinstansens dom, premiss 107.

<sup>372</sup> Skatteavtalen Canada–Barbados (1980).

<sup>373</sup> Etter art. 94 vil enkelte trustere som ikke anses hjemmehørende i Canada likevel være skattepliktige i landet, se dommens premiss 269. ITA. art. 91 gjelder på sin side beskatning av aksjonærer som ikke er hjemmehørende i Canada.

*”By its plain meaning, Article XXX(2) applies only to amounts that are included in the income of Canadian residents by virtue of section 91 of the Act. It does not apply to the gains realized by the Trusts that are at issue here. I am not persuaded that the object and spirit of this provision extends beyond the plain meaning. (...) I would have thought that if Canada had intended that section 94 should override the **Treaty**, this would have been specifically mentioned in the Treaty.”*<sup>374</sup>

OECDkomm. behandler ikke problemstillingen direkte, men støtter *Antle*-dommens uttalelser implisitt gjennom OECDkomm. Article 1 pkt. 9.6 som sier at muligheten for bruk av interne omgåelsesnormer ikke utelukker behovet for spesialnormer i skatteavtalene. Det forutsettes jo da at generelle normer kan anvendes selv om skatteavtalen inneholder spesialbestemmelser.

OECDkomm. gjør det for øvrig også klart at ulike spesielle omgåelsesnormer ikke er gjensidig utelukkende<sup>375</sup> – et syn som kanskje, selv om det ikke gjelder akkurat det samme, kan tenkes å implisere at heller ikke spesielle og generelle normer bør utelukke hverandre.

Når dette er sagt, er det selvfølgelig et poeng at dersom en skatteavtale eksempelvis uttrykker at skatteavtalefordeler ikke skal innvilges i treaty shopping-tilfelle A, B og C – men hvor tilfelle D ikke nevnes – kan i enkelte tilfeller kanskje mye tale for at statene ikke har ønsket å slå ned på akkurat tilfelle D.<sup>376</sup> Dette kan nok være bakgrunnen for resultatet i *Garron*. I så fall kan selvfølgelig ikke statene benytte generelle normer for å slå ned på tilfelle D likevel. Men *Antle*-dommen illustrerer – korrekt nok – at utelatelsen av tilfelle D like gjerne kan tyde på at statene generelt har ønsket å slå ned på treaty shopping, men ikke ansett det nødvendig (eller mulig) å nevne alle tenkelige typesituasjoner i skatteavtalen.

---

<sup>374</sup> Dommens premiss 387 og 394.

<sup>375</sup> OECDkomm. Article 1 pkt. 12.

<sup>376</sup> Lowe og Katz synes å være av denne oppfatning, se IFA (utg.) (1994) s. 39–40.

## 8 Betydningen av om bruk av generelle omgåelsesnormer vil føre til dobbeltbeskatning

### 8.1 Problemstilling

Det synes å være bred enighet om at bruk av interne omgåelsesnormer ved skatteavtalemisbruk bør være utelukket dersom det fører til dobbeltbeskatning.<sup>377</sup> Jeg tror imidlertid ikke dette er riktig, noe jeg vil forsøke å påvise i dette kapittelet.

Problemstillingen oppstår for eksempel hvis stat K ved hjelp av en generell omgåelsesnorm ønsker å omkarakterisere en utbyttetransaksjon slik at den går rett fra selskapet i stat K til en endelig mottaker i stat H fremfor via gjennomstrømningslandet G. Vi forutsetter at etter skatteavtalen mellom stat K og stat H skal sistnevnte i utgangspunktet gi kredit for de 15 % kildeskatt som stat K har ilagt.<sup>378</sup> Stat H ønsker derimot ikke å omkarakterisere transaksjonen, og legger til grunn at utbytteutbetalingen faktisk går via gjennomstrømningsland G. Stat H gir derfor bare kredit for kildeskatten på 5 % som ilegges i stat G. (Som nevnt innledningsvis er det ikke uvanlig at gjennomstrømningslandet også har kildeskatt, men satsen må gjerne være lav for at treaty shoppingen skal være gunstig for skattyter.) Resultatet blir at skattyter ikke får full kredit i stat H for den kildeskatt han er ilagt i stat K – noe som fører til dobbeltbeskatning.

Riktignok vil ikke stat K ha samme behov for å rekarakterisere det privatrettslige forholdet dersom transaksjonen i alle tilfeller blir beskattet i gjennomstrømningsstat G – det er jo ikke da fare for at skattyter oppnår dobbel ikke-beskatning. Det kan derfor tenkes at statene vil kunne inngå en gjensidig avtale hvor dobbeltbeskatning avhjelpes, jfr. MTC art. 25. Men dersom skattesatsen i stat G er lavere enn i stat K – noe som gjerne vil være selve motivet for å benytte stat G til gjennomstrømning – vil skattyter likevel slippe med lavere skatt enn hvis bare stat K ila beskatning. I slike tilfeller er det ikke sikkert stat K er villig til å lempe sin beskatning. Løsning av tvisten ved voldgift i tråd med MTC art. 25 (5) er imidlertid tenkelig, og dette vil selvfølgelig kunne hindre dobbeltbeskatning. Jeg forutsetter derfor i det følgende at dette ikke vil være aktuelt.

---

<sup>377</sup> Perrou (2006) s. 110; De Broe (2008) s. 329, 375–376, 397 pkt. 162; Van der Bruggen (2003) s. 61–62.

<sup>378</sup> Jfr. MTC art. 23 B.

Følgende problemstilling oppstår så: Forhindrer skatteavtalen mellom stat K og G at stat K kan rekarakterisere det privatrettslige forholdet når virkningen blir dobbeltbeskatning for skattyter?

Man kunne muligens også behandlet hvorvidt stat H – dersom det forutsettes at stat K ikke plikter å la være å anvende sin interne omgåelsesnorm – plikter å bidra til å avverge dobbeltbeskatning for skattyter ved å gi kredit for kildeskatt i stat K. Dette er imidlertid ikke avgjørende for om stat K kan anvende sin generelle omgåelsesnorm, som jo er det som er tema i denne vurderingen. Jeg går derfor ikke nærmere inn på denne problemstillingen.

Jeg behandler heller ikke det tilfelle at stat K og H er enige om å rekarakterisere forholdet, men hvor gjennomstrømningsstat G likevel ilegger kildeskatt. Stat H vil i utgangspunktet ikke ha noen plikt til å gi kredit i større omfang enn det som følger av skatteavtale, og stat H vil jo her mene at en eventuell skatteavtale med stat G ikke kommer til anvendelse.<sup>379</sup>

Problemstillingen vil bli besvart med utgangspunkt i OECDkomm. etter revisjonen i 2003. Jeg er imidlertid av den oppfatning at konklusjonen trolig blir den samme for skatteavtaler som må tolkes med utgangspunkt i eldre versjoner av OECDkomm. Dette fordi det å forhindre dobbeltbeskatning og å forhindre skatteavtalemisbruk (herunder treaty shopping) etter mitt syn henger tett sammen – noe jeg kommer tilbake til i avsnitt 8.3.

Det er i denne forbindelse imidlertid verdt å merke seg at bekjempelse av misbruk først kom inn i kommentarene som et formål med skatteavtalene ved revisjonen i 2003. Før 2003 sto det i pkt. 7 at skatteavtaler "*should not (...) help tax avoidance*" – ikke at dette var et eget formål. I 1963- og 1977-utgavene av MTC fulgte det riktignok av tittelen at formålet med skatteavtaler både å forhindre både dobbeltbeskatning og "*tax evasion*". Det er imidlertid vanlig å skille mellom skatteomgåelse og skatteunndragelse,<sup>380</sup> og det er derfor antatt at uttrykket ikke også omfattet skatteomgåelse.<sup>381</sup>

---

<sup>379</sup> Etter den norske sktl. § 16-27 annet punktum kan det eksempelvis ikke kreves kredit i norsk skatt i høyere grad enn det som følger av skatteavtalens regler. Det sies riktignok ikke noe om *hvilken skatteavtale*, men hvis Norge mener at en skatteavtale ikke er anvendelig, vil Norge heller ikke mene at vi har internrettslig hjemmel til å gi kredit i tråd med denne.

<sup>380</sup> Zimmer (2009b) s. 60; Arnold (2004) s. 247–248.

## 8.2 Vurdering

### 8.2.1 Forholdet mellom skatteavtalens to formål

For internprisingstilfeller har problemstillingen kommet til uttrykk i OECD Guidelines pkt. 1.64, hvor det blir fremholdt:

*”Restructuring of legitimate business transactions would be a wholly arbitrary exercise the inequity of which could be compounded by double taxation created where the other tax administration does not share the same views as to how the transaction should be structured.”*

Faren for dobbeltbeskatning er en av årsakene til at man i internprisingstilfeller som den klare hovedregel er tilbakeholdne med å akseptere rekarakterisering av det privatrettslige forhold mellom partene.<sup>382</sup>

Det følger av OECDkomm. Article 1 pkt. 9.4. at *”it is agreed that States do not have to grant the benefits of a double taxation convention where arrangements that constitute an abuse of the provisions of the convention have been entered into.”*

Utgangspunktet er derfor tilsynelatende det *motsatte* av det som gjelder i internprisingstilfeller,<sup>383</sup> men kommentarene pkt. 9.4 sier ikke uttrykkelig om skatteavtalefordeler også kan nektes hvis det vil føre til dobbeltbeskatning. Det avgjørende blir hvilket av skatteavtalenes to formål som skal få forrang: bekjempelse av misbruk eller avverging av dobbeltbeskatning.<sup>384</sup> Dersom stat K slår ned på forholdet, vil skatteomgåelse

---

<sup>381</sup> Skaar [et al] (2006) s. 896.

<sup>382</sup> Bullen (2010) s. 154; Bjerke (1997) s. 171.

<sup>383</sup> Men selvfølgelig er situasjonen ved internprising og treaty shopping heller ikke den samme. Å møte treaty shopping med generelle omgåelsesnormer dreier seg (utelukkende) om å rekarakterisere de privatrettslige forhold, ved internprising er dette bare et (første) steg på veien.

<sup>384</sup> OECDkomm. Article 1 pkt. 7. Det er for øvrig anerkjent i folkeretten at en traktat kan ha mer enn ett formål, jfr. Villiger (2009) s. 427.

forhindres, men dobbeltbeskatning vil kunne skje.<sup>385</sup> Slår stat K ikke ned på forholdet, blir resultatet motsatt – det er i utgangspunktet ikke mulig å oppfylle begge formål bak skatteavtalen så lenge stat H ikke er villig til å lempe sin beskatning.

Ordlyden i OECDkomm. Article 1 pkt. 7 tilsier at forhindring av dobbeltbeskatning må veie tyngst ettersom dette er "[t]he principal purpose" med skatteavtalen. Samtidig fremhever kommentarene pkt. 22.2 at statene

*"should carefully observe the specific obligations enshrined in tax treaties to relieve double taxation as long as there is no clear evidence that the treaties are being abused."*

(min understrekning)

Ut fra pkt. 22.2 kan det altså se ut som om formålet med å hindre omgåelse – så lenge det foreligger "*clear evidence*" for misbruk – veier tyngre enn skatteavtalenes "*principle purpose*" – nemlig å unngå dobbeltbeskatning. Denne løsningen er kritisert i litteraturen.<sup>386</sup>

Det må nevnes at det kanskje kunne vært diskutert hvilken betydning kommentarene pkt. 22.2 har ved såkalt triangulære forhold (som jo treaty shopping er).<sup>387</sup> Kanskje kan det hevdes at OECDs tanke bak pkt. 22.2 bare er situasjoner hvor dobbeltbeskatning oppstår som følge av at *skatteavtalens parter* har ulik oppfatning av om det privatrettslige forholdet skal møtes med generelle omgåelsesnormer eller ikke. Årsaken til at virkningen av stat Ks rekarakterisering blir dobbeltbeskatning i eksempelet ovenfor er jo at stat H – som *ikke er part i skatteavtalen som "shoppes"* – ikke vil rekarakterisere det privatrettslige forholdet. Da kommentarene pkt. 22.1 som nevnt gjelder i treaty shopping-tilfeller,<sup>388</sup> er det uansett naturlig å gå ut fra at det samme gjelder pkt. 22.2. Det er for øvrig i teorien pekt på at "*the principal problem aimed at [i kommentarene pkt. 7 til*

---

<sup>385</sup> Forutsatt at problemet ikke løses ved gjensidig avtale eller voldgift, se avsnitt 8.1.

<sup>386</sup> De Broe (2008) s. 396 (spør: "*what is the legal basis for saying that double taxation should not be eliminated – still the treaty's primary purpose – if a State has legitimately applied its anti-avoidance provision?*").

<sup>387</sup> Triangulære forhold vil si situasjoner hvor beskatningsretten til mer enn to stater er involvert, jfr. Skaar [et al] (2006) s. 90–91.

<sup>388</sup> Se avsnitt 4.3.

26] (...) is that of "treaty shopping" (min hakeparentes), se Baker (løsblad) 1B.34 – noe som også tyder på at pkt. 22.2 er anvendelig for den problemstilling jeg behandler i dette kapittelet. Dette blir lagt til grunn i det følgende.

Etter VCLT art. 31 (1) skal skatteavtalens formål tillegges vekt ved tolkningen. Kommentarenes løsning i pkt. 22.2. legger åpenbart vekt på et formål (nemlig å unngå misbruk), bare ikke det formål som ifølge kommentarene selv er det prinsipale.

*Én mulighet* er å oppfatte pkt. 7 og 22.2 som motstridende. En tolkning basert på hovedformålet med skatteavtalen mellom stat K og H basert på pkt. 7 vil åpenbart måtte trekke i en annen retning enn 22.2 indikerer – selv når det foreligger "*clear evidence*" for misbruk. Muligheten for konflikt mellom ulike formål er for øvrig velkjent i den alminnelige folkerettslige litteratur – uten at det ser ut til å være enighet om noen generelle motstridsnormer som gjør seg gjeldende i like tilfeller.<sup>389</sup> Dersom det forutsettes at pkt. 7 og pkt. 22.2 er motstridende, blir neste spørsmål hvilken av de to som må få forrang. Pkt. 22.2 behandler direkte forholdet mellom bruk av omgåelsesnormer og dobbeltbeskatning – og har således karakter av å være *lex specialis*. Etter mitt syn må derfor – så lenge det foreligger "*clear evidence*" for misbruk – stat K kunne slå ned på transaksjonen selv om det vil føre til dobbeltbeskatning.

*En annen mulighet* – som kanskje har mer for seg – er å lese pkt. 22.1 slik at den tar stilling til et spørsmål om *vekt*: Kanskje kan kommentarene oppfattes slik at hensynet til å avverge dobbeltbeskatning har stor vekt (jfr. pkt. 7), men hensynet må i det enkelte tilfelle veies mot faren for at skatteavtalen kan misbrukes.

### 8.2.2 Hva innebærer "clear evidence"-kravet?

Det avgjørende blir uansett hvor mye som kreves for at det er "*clear evidence*" for misbruk. Det er vanskelig å fastslå hvilken plass dette kravet har ved siden av formaningen i pkt. 9.5 om at det ikke skal bli "*lightly assumed that a taxpayer is entering into (...)*"

---

<sup>389</sup> Sinclair (1984) s. 130.



*abusive transactions*".<sup>390</sup> Hvis en transaksjon kan slås ned på etter intern rett og etter vilkårene i kommentarene pkt. 9.5, og staten således ikke "*lightly*" har "*assumed*" at det er snakk om et omgåelsestilfelle, kan det da tenkes at det ikke er "*clear evidence*" for misbruk?

Svaret må trolig være ja hvis pkt. 22.2 skal forstås etter sin ordlyd – altså som en bevisregel – en regel om "*evidence*".<sup>391</sup> "*Lightly assumed*"-standarden i pkt. 9.5 oppstiller rettsvilkår som må være oppfylt for at en skattyter skal kunne nektes skatteavtalefordeler (jfr. de to vilkårene i pkt. 9.5, se kapittel 9). Om pkt. 22.2 er en bevisregel, og ikke en regel som oppstiller rettsvilkår for at en stat kan slå ned på et forhold med en omgåelsesnorm, kan den altså ha en berettiget eksistens ved siden av pkt. 9.5.

Eksempelvis vil det etter vanlige norske bevisregler som hovedregel være nok at det er sannsynlighetsovervekt for at et gitt faktum har funnet sted i sivile saker.<sup>392</sup> Muligens innebærer adjektivet "*clear*" at vanlig sannsynlighetsovervekt for misbruk ikke er nok. Som nevnt behandler kommentarene bruk av interne omgåelsesnormer som faktumfastleggelse og ikke rettsanvendelse i pkt 22.1. Samtidig oppstiller pkt. 9.5 tilsynelatende rettsvilkår for at bruk av omgåelsesnorm – intern eller på "skatteavtalenivå" – skal kunne finne sted. Hvis vi tar utgangspunkt i pkt. 22.1. som behandler bruk av interne omgåelsesnormer som faktumfastleggelse, kan pkt. 22.2 på denne bakgrunn forstås slik at det må være mer enn sannsynlighetsovervekt – "*real facts*" må være "*clear*" – for at det foreligger misbruk.

Imidlertid innebærer som nevnt bruk av de nasjonale omgåelsesnormer – herunder omkarakterisering av privatrettslige forhold – til en viss grad en rettslig prosess ("*legal facts*").<sup>393</sup> Selve omkarakteriseringen av faktum vil dermed i alle høve ha hjemmel i

---

<sup>390</sup> Se nærmere om pkt. 9.5 i kapittel 9.

<sup>391</sup> Altså en regel om "*real facts*", jfr. avsnitt 6.2.2.

<sup>392</sup> Hov (2010) s. 1150.

<sup>393</sup> Se avsnitt 6.2.2.

rettsregler, ikke bevisregler. En eventuell omkarakterisering av privatrettslige forhold vil bygge på rettsregler hvor de vanlige bevisregler om sannsynlighet ikke spiller inn. Dersom pkt. 22.2 oppstiller en bevisregel, må det derfor være snakk om stadiet før den rettslige prosess begynner, altså "*real facts*" – grunnlaget som må fastsettes før den interne omgåelsesnormen kan anvendes. Dermed får ikke en eventuell bevisregel her noen betydning for selve bruken av *omgåelsesnormen*. Dette taler mot å forstå pkt. 22.2 som en bevisregel – problemstillingen er sammenlignbar med den som er behandlet ovenfor om pkt. 22.1. Ordlyden i bestemmelsen må nok imidlertid leses i lys av at kommentarenes pkt. 22.1 uttrykker at all bruk av nasjonale omgåelsesregler er faktumfastleggelse – uten noe skille mellom "*real facts*" og "*legal facts*". Pkt. 22.2 kan derfor ses som en følge av den upresise definisjonen av "*facts*" som kommentarene legger til grunn. Mye kan tyde på at bestemmelsen er ment som en ren bevisregel, men siden en rekarakterisering av de privatrettslige forhold uansett vil være en omdefinering av "*legal facts*" – som også er det pkt. 9.5 oppstiller vilkår for – får nok ikke pkt. 22.2 den betydning som bevisregel som OECD Committee on Fiscal Affairs trolig hadde sett for seg.

Da pkt. 22.2 ikke får realitet som en bevisregel, kan "*clear evidence*"-kravet etter mitt syn ikke ha noen reell betydning i det hele tatt ved siden av pkt. 9.5. Som De Broe fremhever vil ikke stat K i utgangspunktet slå ned på forholdet dersom den ikke anser det som klart at det er snakk om misbruk.<sup>394</sup> Resultatet blir at pkt. 22.2 egentlig bare sier at formålet med å unngå skatteavtalemisbruk må gå foran formålet med å unngå dobbeltbeskatning – vilkårene for når det kan slås ned på misbruk selv om det fører til dobbeltbeskatning er å finne i pkt. 9.5.

Hvis det først legges til grunn at bruk av generelle omgåelsesnormer til en viss grad innebærer rettsanvendelse ("*legal facts*"), kunne det imidlertid kanskje spørres om pkt. 22.2 innebærer at det må foreligge (kvalifisert) grove misbrukstilfeller for at skatteavtalefordeler skal kunne nektes – altså grovere tilfeller enn forbudet mot å "*lightly*

---

<sup>394</sup> De Broe (2008) s. 396.

*assume[]*” skatteavtalemisbruk i pkt. 9.5 legger opp til. Dette blir etter mitt syn å legge mer inn i pkt. 22.2 enn ordlyden gir grunnlag for. Pkt. 22.2 legger ikke opp til noen vurdering av grovhetsgraden av misbruket, det sier bare at det må være klart at det foreligger misbruk. Hvilke tilfeller som kvalifiserer til misbruk må avgjøres etter ”*guiding principle*”-normen i pkt. 9.5.

Det er således nærliggende å gå ut fra at pkt. 22.2 kun fungerer som en slags understreking av viktigheten av å respektere formålet om å hindre dobbeltbeskatning – uten at bestemmelsen egentlig sier noe annet enn at stat K står fritt til å anvende sin interne omgåelsesnorm så lenge vilkårene i pkt. 9.5 er oppfylt.

### 8.3 Konklusjon: Er kommentarenes løsning egentlig i strid med skatteavtalenes hovedformål?

Vi ser altså at stat K i eksempelet ovenfor ikke er forhindret fra å anvende sin generelle omgåelsesnorm selv om dobbeltbeskatning oppstår.

Etter mitt syn må det ha gode grunner for seg å på denne måten særbehandle de tilfeller hvor det foreligger misbruk av skatteavtalen, slik at det i prinsippet åpnes for dobbeltbeskatning. Slik jeg ser det er nemlig ikke formålet å bekjempe dobbeltbeskatning og formålet å bekjempe skatteavtalemisbruk i det store og hele så gjensidig utelukkende som forfatterne nevnt innledningsvis later til å forutsette. Statene inngår i utgangspunktet skatteavtaler av hensyn til at borgerne ikke skal belastes tyngre skattemessig dersom de velger å operere på tvers av landegrensene, enn dersom de holder seg innenfor hjemstatens grenser. Å unngå dobbeltbeskatning er imidlertid snarere et middel enn et mål i seg selv; hovedmålet er ”*to promote, by eliminating double taxation, exchanges of goods and services, and the movement of capital and persons*” (min understreking).<sup>395</sup> Det sier seg selv at dersom skatteavtalene blir et utbredt redskap for å omgå nasjonale skatteregler – og statene likevel plikter å bidra til å avverge dobbeltbeskatning i misbrukstilfeller – ville dette

---

<sup>395</sup> OECDkomm. Article 1 pkt. 7.

kunne fungere som et disincentiv mot å inngå skatteavtaler i det hele tatt.<sup>396</sup> Både dobbeltbeskatning og skatteomgåelse må unngås dersom man skal sikre fri flyt av kapital, varer og tjenester på tvers av landegrensene, altså sikre internasjonal handel og verdiskaping. Formålet med skatteavtaler kan således sies å være å unngå dobbeltbeskatning – men ikke for enhver pris.

Denne uttalelsen av Luc Hinnekens illustrerer etter mitt syn poenget godt: *“Anti-treaty[abuse] rules are called for in the interest of tax “law and order” as regards economic relations between States and their enterprises, and ultimately in the interest of the preservation of the instrument itself of bilateral tax treaties.”*<sup>397</sup> (min hakeparentes)

Lang har imidlertid fremholdt – på bakgrunn av nasjonalrapporter om rettsoppfatningen i 31 stater – at et formål med skatteavtalene om å hindre *dobbel ikke-beskatning* ikke kan anses å være en nødvendig følge av formålet om å hindre dobbeltbeskatning. Det kan altså ikke utledes av formålet om å unngå dobbeltbeskatning at det også er et formål med skatteavtaler å unngå dobbel ikke-beskatning,<sup>398</sup> og dette synes også å være Bakers oppfatning.<sup>399</sup> Her må det likevel etter min oppfatning skilles mellom tilfeller hvor dobbel ikke-beskatning blir følgen av at skattyter anvender skatteavtalene som redskap i omgåelsestransaksjoner og tilfeller hvor skattyter – uten å misbruke skatteavtalen – likevel sitter igjen uten å betale skatt noe sted. Som påvist av Lang kan dobbel ikke-beskatning bli resultatet i en rekke tilfeller hvor det ikke er snakk om misbruk av skatteavtalen, f.eks. finnes det skatteavtalebestemmelser som rent faktisk fører til dobbel ikke-beskatning, skatteavtalebestemmelser som søker å oppnå eller direkte åpner for dobbel ikke-beskatning og skatteavtalebestemmelser som åpner for dobbel ikke-beskatning selv om de egentlig søker å hindre det.<sup>400</sup> I tillegg er det opp til den enkelte stat om den ønsker å skattlegge eller ikke; skatteavtalebestemmelsene gir beskatningsrett, ikke -plikt. Det er også fremholdt at

---

<sup>396</sup> Se avsnitt 1.3.

<sup>397</sup> Hinnekens (1996) s. 103.

<sup>398</sup> Lang i IFA (utg.) (2004) s. 81.

<sup>399</sup> Baker (løsblad) B.11.

<sup>400</sup> Lang i IFA (utg.) (2004) s. 81–86.

dobbel ikke-beskatning i seg selv ikke er en indikasjon på at det foreligger omgåelse/misbruk – noe det er vanskelig å være uenig i.<sup>401</sup> Det må for øvrig formodes at dobbel ikke-beskatning lettere forekommer når skatteavtalen er basert på unntaksmetoden enn når den er basert på kreditmetoden – som for øvrig er det vanligste for Norges vedkommende.<sup>402</sup> At et formål om å unngå dobbel ikke-beskatning ikke direkte kan utledes av formålet om å hindre dobbeltbeskatning, utelukker ikke at det er tett sammenheng mellom å hindre misbruk (herunder treaty shopping) og å hindre dobbeltbeskatning. Dobbelt ikke-beskatning er isolert sett – i motsetning til skatteavtalemisbruk – ikke skadelig for det å fremme internasjonal handel, selve hovedbakgrunnen for skatteavtaler.

På denne bakgrunn kan det sies å være *ett hovedformål* med skatteavtaler – nemlig å fremme internasjonal flyt av varer, tjenester, kapital og personer – men *flere delmål* som må oppnås for å realisere hovedformålet. Alternativt kan det sies at formålet med skatteavtaler er å unngå dobbeltbeskatning – men ikke for enhver pris. Det er uansett uheldig at det kan fremstå som om kommentarene behandler hindring av misbruk som et sekundært mål, til tross for at det – etter mitt syn med god grunn – får gjennomslag i pkt. 22.2. Dette kan muligens henge sammen med at det var vanskelig å innføre bekjempelse av misbruk av skatteavtaler som et sideordnet hovedmål ved 2003-revisjonen ettersom dette fra før – i alle fall offisielt – ikke ble regnet som et mål med skatteavtalene i det hele tatt. Muligens er pkt. 7 nå i en mellomfase, slik at bekjempelse av skatteavtalemisbruk kommer inn som et sideordnet hovedformål ved en senere revisjon av kommentarene. Samtidig kan det hevdes at bekjempelse av misbruk per definisjon ikke kan være hovedformålet fordi det adekvate da ville vært ikke å inngå skatteavtaler overhodet.

---

<sup>401</sup> Lang i IFA (utg.) (2004) s. 84. At resultatet blir dobbel ikke-beskatning, er heller ikke tilstrekkelig til å konstatere misbruk av skatteavtalen etter OECDkomm. Article 1 pkt. 9.5, se kapittel 9.

<sup>402</sup> Zimmer (2009b) s. 139, 141.

## 9 Generelle omgåelsesnormer som virkemiddel mot treaty shopping: Rekkevidde

Det følger av OECDkomm. Article 1 pkt. 9.5 – som kom inn i kommentarene ved 2003-revisjonen – at det ikke bør bli *”lightly assumed”* at skattyteren forsøker å misbruke skatteavtalen. *”A guiding principle”* i denne sammenheng er at skatteavtalenes fordeler ikke bør være tilgjengelige dersom (1) *”a main purpose”* med transaksjonene er *”to secure a more favourable tax position”* og (2) *”obtaining that more favourable treatment in these circumstances would be contrary to the object and purpose of the relevant provisions”*.

### 9.1 OECDkomm. Article 1 pkt. 9.5 – nyskapning ved revisjonen av kommentarene i 2003?

Det kan ved første øyekast synes å herske noe usikkerhet om hva prinsippet i pkt. 9.5 egentlig er. Normen er av noen oppfattet som en generell skatteavtalerettslig omgåelsesnorm,<sup>403</sup> av andre som et veiledende tolkningsprinsipp som kan gjøre det enklere å møte misbruk av skatteavtalen med generelle omgåelsesnormer,<sup>404</sup> og av atter andre som et grunnpremiss som en generell skatteavtalerettslig omgåelsesnorm kan bygges på.<sup>405</sup> Alle disse beskrivelsene synes imidlertid å bygge på samme oppfatning: normen åpner for bruk av generelle omgåelsesnormer samtidig som den begrenser hvor omfattende de kan være. De ulike beskrivelsene representerer etter mitt syn derfor ikke materielle uenigheter.

At prinsippet er *”guiding”* – altså veiledende – må bety at det ikke er ment bindende for statene. At det er snakk om *”a”* og ikke *”the”* guiding principle, kan videre tyde på at prinsippet ikke er uttømmende.<sup>406</sup>

---

<sup>403</sup> Arnold og Weeghel i Maisto (red.) (2006) s. 93 (*”Arguably, it establishes a treaty anti-avoidance rule”*); Arnold (2004) s. 247, 250. Se også Jiménez (2004) s. 18 (uttaler at OECD ved 2003-revisjonen av kommentarene til Article 1 *”may be trying to create a uniform anti-abuse standard.”*).

<sup>404</sup> De Broe (2008) s. 317–318.

<sup>405</sup> UN Report (2006) s. 27.

<sup>406</sup> Arnold (2004) s. 247, fotnote 19; De Broe (2008) s. 318, fotnote 237.

*Én grunn* til denne ”forsiktige” formuleringen kan etter mitt syn være at kommentarene ønsker å holde døren åpen for at traktatpartene skal kunne slå ned på transaksjoner som ikke oppfyller de to vilkårene i pkt. 9.5, men som de aktuelle traktatparter likevel er enige om å betrakte som misbrukstilfeller.

Det er fremholdt at *en annen grunn* kan være at OECD Committee on Fiscal Affairs har vært redd for å bli beskyldt for å ha *skapt rettsgrunnlag* for en generell omgåelsesnorm som definerer skatteavtalemisbruk.<sup>407</sup> Det er etter mitt syn lite som taler for at kommentarene skaper eller har ønsket å skape rettsgrunnlag for en generell omgåelsesnorm, jeg tror hensikten snarere har vært å forsøke å *skape en harmonisert standard* – eller i alle fall et utgangspunkt – for en allerede eksisterende adgang til å møte enkelte former for treaty shopping med generelle omgåelsesnormer.

At kommentarene ikke skaper en ny norm, følger etter mitt syn allerede av at også før 2003-revisjonen av kommentarene var det mye som talte for at enkelte misbrukstilfeller kvalifiserte til at skatteavtalefordeler ikke kom til anvendelse (se pkt. 6.4.3). Som vist la amerikansk rettspraksis allerede på 1960-tallet til grunn at skatteavtalefordeler ikke måtte tilkjennes i treaty shopping-situasjoner (*Johansson*), og mye tyder på at samme rettsoppfatning ble lagt til grunn gjennom ”*anti-treaty-shopping-presumption*” i canadisk rettspraksis på midten av 1990-tallet (*Crown Forest*).

Samtidig fremhevet Vogel som nevnt allerede i 1982 at “[u]nabhängig davon, ob die Abkommen eine ausdrückliche Mißbrauchsklausul enthalten, ist dieses Prinzip [at omgåelse ved misbruk av skatteavtale ikke skal godtas, omtalt som ”*ungeschriebene Umgehungsklausul*”] auch der Anwendung des Abkommensrechts zugrundzulegen” (”uavhengig av om skatteavtalen inneholder en uttrykkelig misbruksklausul, ligger dette prinsippet til grunn for anvendelse av skatteavtaleretten”).<sup>408</sup> Synet ble kritisert av Ward,

---

<sup>407</sup> Arnold (2004) s. 247, fotnote 19.

<sup>408</sup> Synspunktet fremmes for første gang i Vogel [et al] (1983) s. 42 pkt. 72 (og manuskriptet til denne boken var ferdigstilt høsten 1982, se ”*Vorwort*”).

som mente det var ”*an impractical utopian hope*” å tro på internasjonal konsensus om et slikt omgåelsesbegrep.<sup>409</sup> Samtidig var også Ward klar på at det eksisterte en internasjonal skatterettslig ”*abuse of rights*”-doktrine (selv om det er vanskelig å definere dens rekkevidde presist).<sup>410</sup>

Som nevnt var det også i OECD Committee on Fiscal Affairs snakk om hvorvidt man kunne nekte skatteavtalefordeler i visse misbrukssituasjoner lenge før 2003-revisjonen av kommentarene.<sup>411</sup> Jeg tror på bakgrunn av det ovenstående at det blir galt å anta at OECD Committee on Fiscal Affairs har ”funnet på”/”vedtatt” en ny generell omgåelsesnorm eller et nytt tolkningsprinsipp i 2003 – den har snarere forsøkt å kodifisere hva som allerede var antatt å være ulovfestet rett, noe den også er blitt oppfordret til i juridisk litteratur.<sup>412</sup> Vi ser blant annet at normen i pkt. 9.5 i likhet med omgåelsesnormene hos Vogel og Ward har et egenverdikrav, og kravet om at formålet med skattebestemmelsene må være brutt finner vi igjen hos Ward . Når dette er sagt kan kommentarene pkt. 9.5 synes å åpne for større bruk av omgåelsesnormer enn hva som fulgte av gjeldende rett, dvs. før 2003 (og større bruk enn Vogel og Ward syntes innstilt på) – noe jeg kommer tilbake til i avsnitt 9.3.

## 9.2 Behovet for en harmonisert standard

Noen få skatteavtaler inneholder generelle omgåelsesnormer i selve ordlyden, og det er i denne sammenheng interessant at mange av disse *er intetsigende om hva som kvalifiserer til misbruk*.<sup>413</sup> Eksempelvis lyder den generelle omgåelsesnormen i skatteavtalen mellom Israel og Brasil (2002) art. 25 annet ledd slik:

*”A competent authority of a Contracting State may deny the benefits of this Convention to any person, or with respect to any transaction, if in its opinion the granting of those*

---

<sup>409</sup> Ward (1993) s. 404.

<sup>410</sup> Ward (1993) s. 403.

<sup>411</sup> Se avsnitt 4.1–4.2.

<sup>412</sup> Jiménez (2002) s. 551. Se også Gustafsson og Laule i IFA (utg.) (1994) s. 23–24, 41 (adresserer problemstillingen).

<sup>413</sup> Weeghel i IFA (utg.) (2010) s. 46; UN Report (2007) pkt. 34.



*benefits would constitute an abuse of the Convention according to its purpose. Notice of the application of this provision will be given by the competent authority of the other Contracting State.”*

Det følger videre av skatteavtalen mellom Canada og Tyskland (2001) art. 29 sjette ledd:

*”Nothing in the Agreement shall be construed as preventing a Contracting State from denying benefits under the Agreement where it can reasonably be concluded that to do otherwise would result in an abuse of the provisions of the Agreement or of the domestic laws of the State.”*

Art. 27 i den forholdsvis nylig inngåtte skatteavtalen mellom Indonesia og Hong Kong (2010) lyder slik:

*”Nothing in this Agreement shall prejudice the right of each Contracting Party to apply its domestic laws and measures concerning tax avoidance, whether or not described as such.”*

Felles for disse traktatklausulene er at de ikke gir noen særlig veiledning i *hva som er misbruk*, de uttrykker snarere *følgen av misbruk*. For disse omgåelsnormene vil kommentarene pkt. 9.5 således kunne utfylle normene som allerede eksisterer i skatteavtalene.

### 9.3 De to vilkårene for å slå ned på treaty shopping (og annet skatteavtalemisbruk)

#### 9.3.1 “[A] main purpose” – hvor fremtredende må skattyters skattebesparelsesmotiv være?

Etter kommentarenes ordlyd er det tilstrekkelig at “*a main purpose*” (til forskjell fra “*the main purpose*”) er å spare skatt. Terskelen i kommentarene synes altså i utgangspunktet lav – det holder at ett av flere (hoved)formål har vært å spare skatt.

Det kan selvfølgelig spørres om det i det hele tatt er mulig at en transaksjon har mer enn ett hovedformål. Ordlyden i pkt. 9.5 tyder som nevnt på denne forståelsen. Etter mitt syn må flere hovedformål være mulig. Vi kan se for oss at motivet bak å rute en rentebetalingsstrøm via stat G er 45 % skatteomgåelse (ved hjelp av treaty shopping), 45 % at långiver av en eller annen ikke-skattemessig årsak bare vil låne bort til selskaper hjemmehørende i tredjelandet, og 10 % er diverse andre formål. I dette tilfellet er ingen av årsakene overveiende, men det er to formål som fremstår som de klart mest sentrale – altså to hovedformål. At det kan være mer enn ett hovedformål legges derfor til grunn i det følgende. (Selvfølgelig er det kunstig å operere med prosentsetser i en slik sammenheng, men det gjøres for analytiske formål og for å illustrere poenget.)

Pkt. 9.5 er på denne bakgrunn kritisert for å sette terskelen for misbruk for lavt – ifølge noen så lavt at omgåelse og skatteplanlegging langt på vei likestilles, noe som gir statenes skattemyndigheter et våpen til å bekjempe begge deler.<sup>414</sup>

Problemstillingen blir således hva som egentlig ligger i egenverdikravet om at "*a main purpose*" må være å spare skatt.

#### 9.3.1.1 Tolkningsalternativ 1

*For det første* kan begrepet bety – som de nevnte kritikere synes å forutsette – at statene i utgangspunktet vil kunne slå ned på alle transaksjoner hvor skattebesparelse har vært ett av flere hovedformål. Det korresponderer godt med ordlyden ("*a*") og effektivitetshensyn at terskelen for bruk av omgåelsesnormer bør være forholdsvis lav. Ofte vil skattemotiver bare være én av flere grunner til at skattyter ruter sine inntekter gjennom et gjennomstrømningsland. Lang har en treffende kommentar i denne sammenheng: "*There are, in life, very few decisions that are only based on one single reason. I have thus never in practice found any arrangement where all participants agreed that the only motive was that tax advantages would come from the agreement.*"<sup>415</sup>

---

<sup>414</sup> De Broe (2008) s. 323 pkt. 99; Jiménez (2004) s. 19, 27 (uttaler at dette er "*not (...) acceptable*").

<sup>415</sup> Lang i IFA (utg.) (2000) s. 8.

Tolkningsalternativ 1 stemmer godt med skatteavtalen mellom Norge og Storbritannia av 2000, hvor bestemmelsene om utbytte, renter og royalties ikke skal gjelde dersom “*if it was the main purpose or one of the main purposes*” å misbruke skatteavtalen for å omgå skatt.<sup>416</sup> (min understrekning)

Vi kan i denne sammenheng bruke faktum i den tidligere nevnte *Prévost Car*-dommen som eksempel. Et canadisk selskap, Prévost Car, delte ut utbytte til et nederlandsk eierselskap (“gjennomstrømningsselskapet”) som igjen delte ut utbytte til en aksjonær i Sverige og en aksjonær i Storbritannia.<sup>417</sup> Det var her på det rene at én av årsakene til å plassere gjennomstrømningsselskapet i Nederland var å dra fordel av skatteavtalene og således spare skatt. Men det var også forretningsmessig gode grunner til å ha et holdingselskap i Nederland, bl.a. ønsket ingen av de to aksjonærene at holdingselskapet skulle ligge i den andre aksjonærens hjemland.<sup>418</sup> Skattyter hadde altså både et skattemessig og et forretningsmessig motiv for den valgte transaksjonsstruktur. Hvis vi forutsetter den tolkning av egenverdikravet som er presentert ovenfor, ville det vært adgang til å slå ned på transaksjonsstrukturen med en generell omgåelsesnorm så lenge dette var ett av hovedformålene, og selv om de forretningsmessige kommentarene til sammen viste seg å veie tyngre. Men viktigst: Retten ville sluppet å vurdere skattyters ulike motiver opp mot hverandre så lenge det bevismessig kunne legges til grunn at skattebesparelseshensyn var ett (av flere) hovedmotiv (noe det trolig var med tanke på hvor mye skatt som ble spart).

### 9.3.1.2 Tolkningsalternativ 2

*For det andre* kan pkt. 9.5 bety at det bare kan være ett “*main purpose*” bak enhver transaksjon – nemlig det som er overveiende (som altså veier tyngre enn alle andre formål til sammen). I så fall innebærer ikke “*a*” at det kan være flere hovedformål, men snarere at “*a*” overveiende motiv må være skattebesparelse.

---

<sup>416</sup> Skatteavtalen Norge–Storbritannia (2000) art. 10 (6), 11 (5) og 12 (5). Flere av Storbritannias nyere skatteavtaler inneholder lignende bestemmelser, jfr. Baker (løsblad) 1B.39.

<sup>417</sup> Se nærmere om faktum i saken i avsnitt 5.3.4.

<sup>418</sup> En representant for Volvo uttalte under saken at “*tax was a consideration, but not an overriding consideration*”, se førsteinstansens dom s. 741.

I det ovenfor nevnte eksempelet basert på *Prévost Car*-dommen ville det avgjørende således blitt om hensynet til å spare skatt veide tyngre enn de ikke-skattemessige forretningsmessige motiver til sammen – noe retten etter alt å dømme mente at det ikke var.<sup>419</sup>

Slik jeg ser det, er det mye som taler for at tolkningsalternativ 2 må få gjennomslag fremfor alternativ 1, spesielt fordi pkt. 9.5 også uttaler at det ikke må bli "*lightly assumed*" at det foreligger misbruk. Dette kan være vanskelig å kombinere med at det holder at ett av flere hovedformål er å spare skatt – hvis man slår ned på en transaksjon hvor for eksempel ett av fire like fremtredende formål er å spare skatt, vil det nok i mange situasjoner sies å nettopp "*lightly*" bli "*assumed*" at det foreligger misbruk.

Det er interessant at de fleste staters interne generelle omgåelsesnormer inneholder et krav om at skattyter må ha hatt et skattebesparelsesmotiv med transaksjonen<sup>420</sup> og at de fleste av disse igjen krever at skattebesparelsesmotivet enten er eneste motiv,<sup>421</sup> den hovedsakelige årsaken til at transaksjonen er gjennomført<sup>422</sup> eller det overveiende motiv<sup>423</sup>. I USA opereres det ikke med noe eget krav om skattebesparelsesformål, men de objektive vilkårene indikerer ofte et slikt formål hos skattyter.<sup>424</sup> Det har etter min oppfatning formodningen for seg at OECD Committee on Fiscal Affairs ikke ønsket å åpne for bruk av omgåelsesnormer i større grad enn det som allerede fulgte av nasjonal rett i de ulike stater.

---

<sup>419</sup> Selv om spørsmålet i saken som nevnt var om gjennomstrømningselskapet var "*beneficial owner*" eller ikke.

<sup>420</sup> Zimmer i IFA (utg.) (2002) s. 45; Banoun (2003) s. 304.

<sup>421</sup> Frankrike og Ungarn, se Zimmer i IFA (utg.) (2002) s. 45.

<sup>422</sup> Sverige, se Zimmer i IFA (utg.) (2002) s. 45.

<sup>423</sup> Østerrike (skattebesparelse må fremstå som "*predominantly*"), Canada ("*the primary purpose*"), Nederland ("*the determining factor*") og Australia ("*dominant purpose*"), se Zimmer i IFA (utg.) (2002) s. 45–46.

<sup>424</sup> Zimmer i IFA (utg.) (2002) s. 45.

At det overveiende motiv må ha vært skattebesparelse, er også kravet etter den norske ulovfestede omgåelsesnormen. Slik denne formuleres i moderne rettspraksis er det blant annet ut fra et grunnvilkår om at "(...) det hovedsakelige formål med disposisjonen har vært å spare skatt (...)" (min understreking),<sup>425</sup> noe som antas å innebære at skattebesparelse må ha vært det overveiende motiv bak den aktuelle transaksjonen.<sup>426</sup>

Det er pekt på at grunnen til at kommentarene har tatt med "*lightly assumed*"-forbeholdet kan være at man ønsket å finne en slags balanse mellom nødvendigheten av at statene respekterer sine skatteavtaleforpliktelser og nødvendigheten av å unngå misbruk av skatteavtalene (f.eks. ved treaty shopping).<sup>427</sup> Dette tyder også på at OECD Committee on Fiscal Affairs var svært opptatt av *iallfall* ikke å åpne for bruk av omgåelsesnormer i større grad enn det som allerede fulgte av nasjonal rett.

Også i EU-retten hersker det skepsis mot å slå ned på transaksjoner som har fremtredende ikke-skattemessige motiver. I en rekke saker er det eksempelvis fremmet krav om at det må foreligge "*wholly artificial arrangements*" som ikke kan bekjempes med mindre inngripende midler enn omgåelsesnormer.<sup>428</sup> Under henvisning til blant annet disse sakene uttalte EU-domstolen i den tidligere nevnte *Kofoed*-dommen<sup>429</sup> – hvor et spørsmål var om en konstruksjon satt opp av to danske skattebetalere ble rammet av omgåelsesnormen i fusjonsskattedirektivet<sup>430</sup> art. 11 – at art. 11 første ledd litra a "*afspeiler således det almindelige fællesskabretlige princip om forbud mod retsmisbrug.*" EU-domstolen uttalte:

*"Borgerne kan ikke på svingagtig vis eller med henblik på misbrug gøre fællesskabsbestemmelsene gældende. Deres anvendelsesområde kan ikke utvides til at*

---

<sup>425</sup> Rt. 2007.209 *Hex*, premiss 39.

<sup>426</sup> Zimmer (2009b) s. 65.

<sup>427</sup> Sasseville i Maisto (red.) (2006) s. 56; UN Report (2005) pkt. 32. Viktigheten av denne balansen er for øvrig påpekt i Van der Bruggen (2003) s. 62; Arnold (2004) s. 250–251.

<sup>428</sup> Se f.eks. C-196/05, *Cadbury Schweppes*, premiss 51 flg.

<sup>429</sup> C-321/05, *Kofoed*. Se avsnitt 1.5.3.

<sup>430</sup> Rådets direktiv 90/434/EØF.

*dække erhvervsdrivendes retsstridige transaktioner, dvs. transaktioner, som ikke har fundet sted som led i almindelige kommerzielle transaktioner, men alene har haft til formål retsstridigt at opnå fordele hjemlet i fællesskabsretten (...)*<sup>431</sup>

(min understrekning)

Riktignok holder det etter fusjonsskattedirektivets art. 11 første ledd a – som domstolen tar utgangspunkt i – at skattebesparelse er skattyters ”*principal objective or as one of its principal objectives*” (mine understrekninger). Samtidig kan uttrykket ”*wholly artificial arrangements*” tyde på at omgåelse må være eneste formål med transaksjonen. Uansett er det tydelig at det skal en del til før det kan slås ned på en transaksjon hvor ikke i hvert fall det overveiende motiv har vært å spare skatt. På samme måte som det har formodningen mot seg at kommentarene ønsker å gjøre det lettere å slå ned på omgåelse enn det er etter statenes interne rett, kan mye tale for at kommentarene heller ikke ønsker å åpne for bruk av omgåelsesnormer i større grad enn EU-retten åpner for. Dette er imidlertid bare en teori; det finnes så vidt jeg kan se ingen konkrete holdepunkter for at OECD Committee on Fiscal Affairs har sett hen til EU-retten på dette punkt.

### 9.3.2 “[C]ontrary to the object and purpose of the relevant provisions”

#### 9.3.2.1 Hva viser ”*the relevant provisions*” til?

Det andre kumulative vilkåret i pkt. 9.5 er at transaksjonen må være ”*contrary to the object and purpose of the relevant provisions*”.

Det fremgår imidlertid ikke klart av kommentarene pkt. 9.5 om det vises til ”*the relevant provisions*” ”of national law” eller ”of the treaty”, noe som vil kunne være av stor betydning: Det kan tenkes at statene ønsker å møte en transaksjon med en omgåelsesnorm selv om transaksjonen ikke er i strid med formålet bak de(n) aktuelle skatteavtalebestemmelse(r). Det er intern (kilde-)beskatning skattyter ønsker å omgå i

---

<sup>431</sup> Dommens premiss 38.

treaty shopping-transaksjoner (ved hjelp av skatteavtalene), og det vil for nasjonale skattemyndigheter derfor først og fremst være spørsmål om transaksjonen strider mot formålet bak *intern rett* – ikke formålet bak *skatteavtalens bestemmelser*.

Men, selvfølgelig, det må formodes at en transaksjon hvor (minst) det overveiende motiv er skattebesparelse, og hvor skatteavtalen benyttes for å oppnå dette (ved treaty shopping), ofte vil stride både mot *formålet bak både intern rett og skatteavtalen/skatteavtalebestemmelsene*.

Gjennomgangstemaet i OECDkomm. Article 1 pkt. 7–26 er ulike former for ”*abuse*” av skatteavtalen for å omgå nasjonal skatteplikt.<sup>432</sup> Som det følger av overskriften er det snakk om ”*[i]mproper use of the Convention*”, og det følger eksempelvis av pkt. 9.4 at

“(…) [I]t is agreed that States do not have to grant the benefits of a double taxation convention where arrangements that constitute an abuse of the provisions of the convention have been entered into.”

(min understrekning)

Selv om det er intern rett som vil hjemle selve skatteplikten – og det således er intern rett det er aktuelt å omgå – er det skatteavtalen som brukes som ”redskap” i omgåelsestransaksjonene. Det er dette som er tema i OECDkomm. Article 1 pkt. 7–26. På denne bakgrunn mener jeg den mest nærliggende tolkningen av det andre kumulative vilkåret i kommentarene pkt. 9.5 er at det vises til transaksjoner som er ”*contrary to the object and purpose of the relevant provisions*” ”of the treaty” – dette er vurderingstemaet for om transaksjonen innebærer ”*[i]mproper use of the Convention*”. Denne forståelsen blir lagt til grunn i det følgende.

---

<sup>432</sup> For eksempler på andre former for misbruk enn treaty shopping, se avsnitt 1.5.2.

### 9.3.2.2 Har det noen betydning at det ikke vises til skatteavtalens overordnede formål?

Det er videre verdt å merke seg at det avgjørende er om transaksjonen strider mot "*the object and purpose of the relevant provisions*" (min understrekning), ikke "of the treaty". Dette betyr at det ved vurderingen av om det er adgang til å slå ned på en treaty shopping-transaksjon ikke skal ses hen til pkt. 7 – som oppstiller de overordnede formål bak skatteavtaler (bl.a. å forhindre misbruk) – men snarere til hva som er formålet med den (eller de) skatteavtalebestemmelse(n)e som blir misbrukt.<sup>433</sup>

Men har det egentlig noen betydning for muligheten til å bruke generelle omgåelsesnormer som virkemiddel mot treaty shopping at pkt. 9.5 her viser til *formålet med den aktuelle skatteavtalebestemmelse* og ikke til *formålet med skatteavtalen som helhet*?

På den ene side kan det nok hevdes at fordi MTC art. 10 (om utbytte), 11 (om renter) og 12 (om royalty) fordeler retten til å skattlegge mellom statene, har bestemmelsene bare som formål å hindre dobbeltbeskatning (i tråd med skatteavtalens "*principle purpose*" i OECDkomm. Article 1 pkt. 7).<sup>434</sup> Om det kan sies at den enkelte bestemmelse isolert sett i tillegg har som formål å hindre misbruk – som altså er et sekundært formål bak skatteavtalen i henhold til pkt. 7 – er tvilsomt. Treaty shopping vil typisk ikke føre til dobbeltbeskatning (hele poenget er jo å oppnå minst mulig skatt),<sup>435</sup> og derfor vil noen kanskje hevde at treaty shopping ikke er "*contrary to the object and purpose of*" MTC art. 10, 11 eller 12.

---

<sup>433</sup> Jeg legger til grunn at betydningen av "*object*" og "*purpose*" i OECDkomm. Article 1 pkt. 9.5 – som i VCLT – ikke er ulik, se fotnote 333 på s. 89.

<sup>434</sup> Som nevnt i avsnitt 1.2.3 blir treaty shopping i hovedsak brukt til å omgå kildeskatt på utbytte, renter og royalties. Jeg holder meg derfor til disse skatteavtalebestemmelsene her.

<sup>435</sup> Dobbeltbeskatning vil heller skyldes ulik karakterisering av det privatrettslige forholdet i stat K og stat H, se kapittel 8.



På den annen side følger det av VCLT art. 31 (1) at skatteavtalens ordlyd skal tolkes i lys av ”*object and purpose*” til skatteavtalen som helhet. MTC art. 10, 11 og 12 skal derfor ikke forstås isolert – de skal tolkes i lys av at det også er et formål med skatteavtalen å unngå misbruk (herunder treaty shopping), jfr. kommentarene pkt. 7. (Formålene om å unngå dobbeltbeskatning og misbruk henger for øvrig tett sammen, se avsnitt 8.3 ovenfor.) Man kan derfor kanskje hevde at ”*the object and purpose*” med den aktuelle bestemmelse uansett må ses i lys av hva som er de overordnede formål med skatteavtalen – bl.a. å unngå misbruk.

*I alle tilfeller* mener jeg man må kunne legge til grunn at et eget formål med MTC art. 10, 11 og 12 – ved siden av å hindre dobbeltbeskatning – er å avgjøre hva som skal beskattes i kildestaten og hva som skal beskattes i hjemstaten, altså å avgjøre forholdet mellom prinsippene om hjemstats- og kildestatsbeskatning.<sup>436</sup> Etter både art. 10 (2) og 11 (2) har kildestaten en begrenset beskatningsrett.<sup>437</sup> Ved treaty shopping vil denne begrensede kildebeskatningen kunne omgås, noe som kan tale for at treaty shopping også er i strid med ”*the object and purpose*” til art. 10 og 11 – ikke bare med formålene til skatteavtalen som helhet i kommentarene pkt. 7.

### 9.3.2.3 Et tolkningsalternativ 3 med hensyn til det første vilkåret?

Den tolkning som ovenfor er lagt til grunn mht. det andre kumulative vilkåret i pkt. 9.5, medfører kanskje at det andre vilkåret får betydning for tolkningen av det første. Etter mitt syn vil det kanskje ikke spille noen stor rolle hvilken av de to ovenfor presenterte tolkningsmuligheter man legger til grunn mht. det første vilkåret (jfr. tolkningsalternativ 1 og 2 ovenfor): Uansett vil nok tilfeller hvor skattebesparelseshensyn ikke har vært det overveiende formål, neppe rammes av det andre kumulative vilkåret i pkt. 9.5, ettersom en slik transaksjon vanskelig vil være ”*contrary to the object and purpose of the relevant*

---

<sup>436</sup> Se nærmere om prinsippene i Zimmer (2009a) s. 34–36. Om forholdet mellom de to prinsippene, se Schindel og Atchabahian i IFA (utg.) (2005) s. 25–99.

<sup>437</sup> Etter MTC art. 13 (1) (om royalties) har hjemstaten eksklusiv beskatningsrett, men enkelte skatteavtaler gir likevel kildestaten også her en begrenset beskatningsrett, se Zimmer (2009a) s. 230.

*provisions*” i skatteavtalen. Det første kumulative vilkåret, ”*a main purpose*”, kan derfor for det tredje tenkes å ha et relativt innhold hvor det avgjørende egentlig er om transaksjonen er ”*contrary to the object and purpose of the relevant provisions*” – ikke om skattebesparelsesmotivet er overveiende eller ikke. Skattebesparelseshensynet inngår således i en samlet vurdering med andre momenter. Etter mitt syn har dette tolkningsalternativet mye for seg.

Som vist i avsnitt 5.5.1 er amerikanske domstoler i stor grad villig til å slå ned på treaty shopping-forsøk med grunnlag i interne omgåelsesnormer og uten å se hen til den aktuelle skatteavtalebestemmelsens ”*object and purpose*”. Samtidig mente det amerikanske senatet at å definere misbruk av skatteavtalen ved ”a” fremfor ”the” ”*principal purpose*” med transaksjonen var for restriktivt overfor skattebetalerne i forbindelse med inngåelse av skatteavtaler med Italia og Slovenia.<sup>438</sup> På samme tid uttaler enkelte av de amerikanske dommene som er gjennomgått i denne avhandlingen, at det *eneste formålet* med transaksjonen må være skattebesparelse dersom skatteavtalefordeler skal kunne nektes (se særlig *Aiken, Gaw* og *Del Commercial*). Amerikanske domstoler åpner derfor kanskje ikke for å slå ned på treaty shopping i større grad enn kommentarene pkt. 9.5 – men balansen er søkt ivaretatt på en annen måte.

---

<sup>438</sup> West i IFA (utg.) (2000) s. 6; Varma og West i IFA (utg.) (2010) s. 838. Det er snakk om skatteavtalene USA–Italia (1999) og USA–Slovenia (1999).

## DEL IV: AVSLUTTENDE TANKER

### 10 Adgang til å anvende generelle omgåelsesnormer som virkemiddel mot treaty shopping

Som vi har sett har domstolene i statene jeg har undersøkt i denne avhandling ulike syn på muligheten til å benytte generelle omgåelsesnormer ved treaty shopping. Det har videre fremgått at det også i juridisk litteratur hersker stor usikkerhet om hvorvidt – og i så fall i hvor stor grad – folkeretten åpner for å nekte skatteavtalefordeler ved treaty shopping dersom skatteavtalens ordlyd ikke uttrykkelig åpner for det.

OECDs behandling av problemstillingen bærer etter mitt syn preg av at man *for sent tok farene for skatteavtalemisbruk – og særlig treaty shopping – alvorlig nok*. Det kan ikke være tvil om at mulighetene for å bedrive treaty shopping i de siste tiår hadde vært betraktelig dårligere dersom allerede MTC 1963 (eller for så vidt MTC 1977) hadde inneholdt en generell omgåelsesnorm. Følgende uttalelse fra Sollund (som ikke relaterer seg spesielt til treaty shopping) er illustrerende i denne sammenheng:

*”[OECD] vet at de analyser, anbefalinger, standarder og kjøreregler som kommer ut av organisasjonens arbeid må oppdateres kontinuerlig for å være relevante, akseptable, brukbare og nyttige i dagens og fremtidens kommersielle verden uten grenser.”*<sup>439</sup>

(min hakeparentes)

I dag mener trolig OECD Committee on Fiscal Affairs at det er for sent å endre MTC – det er antatt at det vil ta flere tiår før statene vil ha inngått skatteavtaler som vil legge en endret

---

<sup>439</sup> Sollund (2008) s. 201.

modell til grunn.<sup>440</sup> Dermed blir OECDkomm. en grei ”snarvei”, men statenes ulike praktisering og vektlegging av 2003-kommentarene skaper en lite harmonisert rettstilstand.

Tross denne fremherskende usikkerheten mener jeg som det har fremgått at det i lengre tid – og uavhengig av OECDs kommentarer – har vært (normativ) folkerettslig adgang til å anvende generelle omgåelsesnormer ved treaty shopping.

---

<sup>440</sup> Foredrag av Kees van Raad (professor ved University of Leiden) med tittelen ”*Dual residence companies under tax treaties*” på møte i IFA Norge 23. september 2010. Se også Skaar (1991) s. 52 (fremholder at å reforhandle skatteavtaler er både ”*time-consuming and expensive*”).

## 11 Hva bringer fremtiden? Viktigheten av å finne den vanskelige balansen

### 11.1 Vi trenger generelle omgåelsesnormer som virkemiddel mot treaty shopping...

Et interessant utviklingstrekk er at det først og fremst er spesielle – og ikke generelle – omgåelsesnormer som gjerne trekkes frem som *effektive virkemidler mot treaty shopping*. Under overskriften ”*Summary and conclusions*” i sin generalrapport i forkant av IFA-kongressen i 2010 har Weeghel eksempelvis vist til den divergerende nasjonale rettspraksis rundt bl.a. generelle omgåelsesnormer og uttalt:

*“Given the unsuccessful approaches to treaty shopping cases in a number of countries<sup>441</sup> and the suggested provisions in the commentary on article 1 OECD MC, it is remarkable that only very few countries, amongst them the United States, have adopted the inclusion of a limitation on benefits (LOB) provision in their tax treaties as part of their tax treaty policy, although there seems to be a slight trend to do so increasingly.”<sup>442</sup>*

Wassermeyer har fremholdt at det er vanskelig å etablere hvilke transaksjoner som i det konkrete tilfellet representerer misbruk av en skatteavtale – ofte vil statene være uenige om hvor terskelen for misbruk går, og ulik anvendelse kan føre til dobbeltbeskatning. Av den grunn mener han at spesialbestemmelser i skatteavtalene, som definerer nøyaktig hva som er misbruk, vil være å foretrekke.<sup>443</sup>

Fremstillingen har imidlertid vist at de problemer Weeghel og Wassermeyer skisserer, er forsøkt rettet opp av OECD, spesielt gjennom OECDkomm. Article 1 pkt. 9.5.

Fremstillingen viser for øvrig at verken eksistensen av eller mangelen på spesielle

---

<sup>441</sup> Det vises her bl.a. til enkelte av de dommer jeg har analysert i kapittel 5 og hvor skattyter fikk medhold.

<sup>442</sup> Weeghel i IFA (utg.) (2010) s. 20. (se også s. 49, hvor han fremhever at ”*addressing treaty shopping with (...) [generelle omgåelsesnormer] is an uncertain path to success for tax administrations that wish to restrict the practice*”). (Min hakeparentes). Se også Bernstein (2005) s. 1108.

<sup>443</sup> Wassermeyer i IFA (utg.) (2000) s. 20.

omgåelsesnormer i skatteavtalene påvirker statenes adgang til å benytte generelle omgåelsesnormer: Generelle omgåelsesnormer er derfor ikke egentlig noe *alternativ* til spesielle omgåelsesnormer – de er snarere et *supplement*.

Dersom en omgåelsesnorm blir for konkret, vil det for øvrig bli enklere å *omgå selve omgåelsesnormen* ettersom skattyter kan ”skreddersy” transaksjonen så den blir uangripelig etter den spesielle normen. Borrego har derfor fremholdt at ”[t]he ‘conventional lawmaker’ alone cannot be relied upon to counter tax avoidance”,<sup>444</sup> og FN-rapporten “Abuse of tax treaties and treaty shopping” slår i fast at ”(...) the inclusion of specific anti-abuses rules in tax treaties cannot provide a satisfactory comprehensive solution to treaty abuses.”<sup>445</sup> Det er således gledelig at det er antatt at iallfall canadiske skattemyndigheter vil fortsette å bruke den generelle omgåelsesnormen som virkemiddel mot treaty shopping i fremtiden.<sup>446</sup> Allerede i RMM uttalte for øvrig Tax Court of Canada at ”[i]t is easier to recognize an abuse or a misuse than to formulate a definition that fits all circumstances”.<sup>447</sup>

11.2 ... men skatteavtalenes begrensinger må fortsatt respekteres. Noen (kanskje) urovekkende ”fremtidsspådommer”.

*Internrettslig* er det ingen tvil om at flere stater de siste årene har strammet inn grepet på treaty shopping. Som eksempler kan nevnes internasjonalt betydningsfulle land som Frankrike, Kina, Tyskland, Storbritannia, Indonesia, Canada og USA.<sup>448</sup> Viljen til å motvirke treaty shopping er således til stede.

---

<sup>444</sup> Borrego (2006) s. 68.

<sup>445</sup> UN Report (2005) pkt. 22. Det pekes også på at ”[i]t would be extremely naive to believe that all potential avoidance strategies can be identified prospectively”, se pkt. 19. Se også McDaniel og Ault (1998) s. 182–183 (fremholder at spesielle omgåelsesnormer ”raise a number of practical problems of enforcement”).

<sup>446</sup> Kandev (2009) 3:25.

<sup>447</sup> Dommens premiss 49.

<sup>448</sup> Bidaud og Lalos (2008) (om Frankrike); Sussman [et al] (2009) (om Kina); Lam [et al] (2010) s. 973; West (2008) (om USA, Canada, Storbritannia og Tyskland); Parillo (2007) (om USA).

Samtidig kan mye tyde på at det *folkerettslig* ikke vil skje så mye i årene fremover. Selv om jeg er av den oppfatning at generelle omgåelsesnormer kan anvendes mot treaty shopping, har vi ingen overnasjonal skatteavtaledomstol som kan gi oss et klart prejudikat på dette.<sup>449</sup> Vi har bare OECD Committee on Fiscal Affairs, som altså (i realiteten) ikke kan gi uttrykk for synspunktet på annen måte enn gjennom kommentarene.

På sikt kan det kanskje tenkes at flere stater – i likhet med den amerikanske holdningen som fremkommer gjennom flere av de dommer som er berørt i denne avhandlingen – i større grad lar internrettslige vurderinger være avgjørende for hvorvidt treaty shopping kan bekjempes, og således i mindre grad bryr seg om hvilke begrensninger skatteavtalene kan tenkes å oppstille. Dette kan få den følge at internrettslige omgåelsesnormer brukes som virkemiddel mot treaty shopping i større utstrekning enn skatteavtalen/folkeretten åpner for. Allerede på midten av 1980-tallet sendte ambassadørene til USA fra EU-landene Belgia, Frankrike, Tyskland, Storbritannia, Luxembourg og Nederland et felles brev til amerikanske myndigheter. Etter å ha understreket tydelig hvilket problem treaty shopping utgjør, uttalte ambassadørene følgende om USAs bruk av omgåelsesnormer som virkemiddel mot treaty shopping i større utstrekning enn skatteavtalen/folkeretten åpner for:

*”It is the firm belief (...) of our states that the abuse of treaties should be dealt with through bilateral renegotiation of affected treaties and not through unilateral action by the United States. (...) The violation of a double tax treaty by unilateral action of one contracting party undermines the basis of trust existing between the two countries involved, erodes the certainty and security intended by international agreements and ultimately poses the question as to whether an international convention for the avoidance of double taxation serves any purpose at all if it can be altered at will by one of the contracting parties. The six signatories of this memorandum strongly object to provisions which*

---

<sup>449</sup> International Court of Justice er den eneste aktuelle domstol, men skatteavtalesaker henvises som nevnt ikke hit i praksis.

*override double taxation treaties and unilaterally impose standards which may be unrelated to economic realities pertaining in their countries.*”<sup>450</sup>

Bruk av generelle omgåelsesnormer som virkemiddel mot treaty shopping i større utstrekning enn skatteavtalene/folkeretten åpner for, vil nok iallfall i første rekke først og fremst gjøres av mektige stater som i en viss utstrekning tillater seg å opptre unilateralt, men kanskje kan en slik holdning på sikt også få en bølgeeffekt på mindre land. *På kort sikt* kan dette selvfølgelig være heldig ettersom man da de facto får slått ned på en del tilfeller av treaty shopping. *På lengre sikt* vil det imidlertid kunne undergrave OECDs arbeid for harmonisering og rettsenhet – som igjen kan gå på bekostning av fri flyt av varer, tjenester, kapital og personer – og dermed også hindre økte skatteinntekter for de enkelte statene.

---

<sup>450</sup> Jeg har basert meg på gjengivelsen hos Doernberg (1989) s. 208.



## 12 Register

### Bøker og artikler

- Aall (2007) Aall, Jørgen *Rettsstat og menneskerettigheter*. 2. utg. Bergen 2007.
- Andersen (1997) Andersen, Peter S. *Limitation on benefits*. I: Skat Udland. 1997. S. 322–342.
- Arnesen og Stenvik (2009) Arnesen, Finn og Stenvik, Are *Internasjonalisering og juridisk metode. Særlig om EØS-rettens betydning i norsk rett*. Oslo 2009.
- Arnold (2004) Arnold, Brian *Tax Treaties and Tax Avoidance: The 2003 Revisions to the Commentary to the OECD Model*. I: Bulletin for International Fiscal Documentation. Vol. 58. Nr. 6. 2004. S. 244–260.
- Arnold (2009) Arnold, Brian *Tax Treaty News* I: Bulletin for International Taxation. Vol. 63. Nr. 12. 2009. S. 563–565.
- Avery Jones (2002) Avery Jones, Dr. John F. *The Effect of Changes in the OECD Commentaries after a Treaty is Concluded*. I: Bulletin for International Fiscal Documentation. Vol. 58. Nr. 3. 2004. S. 102–109.

- Avery Jones [et al] (1984) Avery Jones, Dr. John F. *The Interpretation of Tax Treaties With Particular Reference to Article 3 (2) of the OECD Model – I. I: British Tax Review. Nr. 1. 1984. S. 14–108.*
- Baker (løsblad) Baker, Philip *Double taxation conventions: a manual on the OECD model tax convention on income and on capital. Løsblad. London.*
- Banoun (2003) Banoun, Bettina *Omgåelse av skattereglene. En studie av høyesterettspraksis. Oslo 2003.*
- Bernstein (2005) Bernstein, Jack *GAAR and Treaty Shopping: An International Perspective. I: Tax Notes International. Vol. 37. Nr. 12. 2005. S. 1107–1110.*
- Bernstein og Summerhill (2007) Bernstein, Jack og Summerhill, Louise *Canada Revenue Agency Loses Appeal on Treaty Shopping. I: Tax Notes International. Vol. 47. Nr. 4. 2007. S. 311–313.*
- Bidaud og Lalos (2008) Bidaud, Hervé og Lalos, Edouard *Tax Treaties Versus Antiabuse Measures in France I: Tax Notes International. Vol. 51. Nr. 12. 2008. S. 1037–1038.*
- Birkevold (2007) Birkevold, Harald *Tre siktet for skattesvik til ti milliarder. I: Aftenbladets nettutgave. Tilgjengelig på <http://www.aftenbladet.no/innenriks/okonomi/article394454.ece>. (sist besøkt 9. november 2010).*

- Bjerke (1997) Bjerke, Joachim *Internprising. Skattemessig prising av transaksjoner mellom tilknyttede parter – en historisk og komparativ analyse*. Oslo 1997.
- Boidman og Kandev (2009) Boidman, Nathan og Kandev, Michael *Canadian Taxpayer Wins Prévost Appeal I: Tax Notes International*. Vol. 53. Nr. 10. 2009. S. 862–865.
- Borrego (2006) Borrego, Félix Alberto Vega *Limitation on Benefits Clauses in Double Taxation Conventions*. Haag 2006.
- Brownlie (2008) Brownlie, Ian *Principles of Public International Law*. 7. utg. Oxford 2008.
- Brudvik (2010) Brudvik, Arthur J. *Skatterett for næringsdrivende*. 33. utgave. Oslo 2010.
- Brækhus (2005) Brækhus, Sjur *Innledning til "Omsetning og kreditt": med innholdsliste til hele forelesningsserien*. Institutt for privatretts stensilserie. Nr. 168. 6. utgave ved Borgar Høgetveit Berg. Oslo 2005.
- Bullen (2005) Bullen, Andreas *EU, EØS OG Skatt. De fire friheter og direkte beskatning*. Oslo 2005.
- Bullen (2010) Bullen, Andreas *Arm's length transaction structures: Recognising and restructuring controlled transactions in transfer pricing*. Oslo 2010.

- Chai (2004) Chai, Victor *An Overview of Canada's Proposed Extension of GAAR to Tax Treaties*. I: *Tax Notes International*. Vol. 36. Nr. 10. 2004. S: 865–872.
- De Broe (2008) De Broe, Luc *International Tax Planning and Prevention of Abuse*. Amsterdam 2008.
- Deloitte & Touche (2009) Deloitte & Touche LLP *Garron & Antle: Barbados or Canadian trusts?* Tilgjengelig på [http://www.deloitte.com/view/en\\_CA/ca/services/tax/d3bea6ba9d424210VgnVCM100000ba42f00aRCRD.html](http://www.deloitte.com/view/en_CA/ca/services/tax/d3bea6ba9d424210VgnVCM100000ba42f00aRCRD.html) (sist besøkt 9. november 2010).
- Doernberg (1989) Doernberg, Richard L. *Legislative Override of Income Tax Treaties: The Branch Profits Tax and Congressional Arrogation of Authority*. I: *The Tax Lawyer*. Nr. 42. 1989. S. 173–210.
- Eckhoff og Helgesen (2001) Eckhoff, Thorstein og Helgesen, Jan *Rettskildelære*. 5. utg. Oslo 2001.
- Elgesem (2003) Elgesem, Frode *Tolking av EMK – Menneskerettsdomstolens metode*. I: *Lov og rett*. 2003. S. 203–230.
- Engelen (2004) Engelen, Frank *Interpretation of Tax Treaties under International Law. A study of Articles 31, 32 and 33 of the Vienna Convention on the Law of Treaties and their application to tax treaties*. Amsterdam 2004.

- Fleischer (1998) Fleischer, Carl August *Rettskilder og juridisk metode*. Oslo 1998.
- Fleischer (2005) Fleischer, Carl August *Folkerett*. 8. utg. Oslo 2005.
- Fraser og Oliver (2006) Fraser, Ross og Oliver, J. D. B. *Treaty shopping and beneficial ownership: Indofood International Finance Ltd v JP Morgan Chase Bank NA London Branch I*: British Tax Review. Nr. 4. 2006. S. 422–429.
- Furuseth (2009) Furuseth, Eivind *Tolkning av begrepet "beneficial owner" i skatteavtalene*. I: Skatterett. Nr. 2. 2009. S. 179–192.
- Gjems-Onstad (2008) Gjems-Onstad, Ole *Norsk Bedriftsskatterett*. 7. utg. Oslo 2008.
- Goyette (2003) Goyette, Nathalie *Tax Treaty Abuse: A Second Look*. I: Canadian Tax Journal. Vol. 51. Nr. 2. 2003. S. 764–805.
- Hinnekins (1996) Hinnekins, Luc *Tax treaty shopping and anti-tax treaty shopping measures I*: Skatterett. 1996. S. 97–114.
- Hov (2010) Hov, Jo *Rettergang I–II*. Oslo 2010.
- IFA (utg.) (1993) International Fiscal Association (utgiver) *Interpretation of double taxation conventions*. Kluwer

Law and Taxation Publishers. The Deventer 1993.  
(Cahiers de droit fiscal international: vol. LXXVIIIa)

- IFA (utg.) (1994) International Fiscal Association (utgiver) *How Domestic Anti-Avoidance Rules Affect Double Taxation Conventions: Proceedings of a Seminar held in Toronto, Canada, in 1994 during the 48<sup>th</sup> Congress of the International Fiscal Association*. IFA Congress Seminar Series Vol. 19c. Toronto 1994.
- IFA (utg.) (2000) International Fiscal Association (utgiver) *Abusive Application of International Tax Agreements: Proceedings of a Seminar held in Munich in 2000 during the 54<sup>th</sup> Congress of the International Fiscal Association*. IFA Congress Seminar Series Vol. 25b. Haag 2001.
- IFA (utg.) (2002) International Fiscal Association (utgiver) *Form and substance in tax law*. Kluwer Law International. Haag 2002. (Cahiers de droit fiscal international: vol. LXXXVIIa)
- IFA (utg.) (2004) International Fiscal Association (utgiver) *Double non-taxation*. Sdu Fiscale & Financiële Uitgevers. Nederland 2004. (Cahiers de droit fiscal international: vol. LXXXIXa)
- IFA (utg.) (2005) International Fiscal Association (utgiver) *Source and residence: new configuration of their principles*. Sdu

- Fiscale & Financiële Uitgevers. Nederland 2005.  
(Cahiers de droit fiscal international: vol. 90a)
- IFA (utg.) (2010) International Fiscal Association (utgiver) *Tax Treaties and tax avoidance: application of anti-avoidance provisions*. Sdu Fiscale & Financiële Uitgevers. Nederland 2004. (Cahiers de droit fiscal international: vol. 95a)
- IFA Norge (utg.) (1986) International Fiscal Association Norge (utgiver) *Praktisk internasjonal skatterett*. Oslo 1986.
- Jiménez (2002) Jiménez, Adolfo J. Martin *Domestic Anti-Abuse Rules and Double Taxation Treaties: a Spanish Perspective – Part I I*: Bulletin for International Fiscal Documentation. Vol. 56. Nr. 11. 2002. S. 542–553.
- Jiménez (2004) Jiménez, Adolfo J. Martin *The 2003 Revision of the OECD Commentaries on the Improper Use of Tax Treaties: A Case for the Declining Effect of the OECD Commentaries? I*: Bulletin for International Fiscal Documentation. Vol. 58. Nr. 1. 2004. S. 17–30.
- Kandev (2009) Kandev, Michael N. *Treaty shopping after Prévost Car: What does the future hold?* Publisert 31. desember 2009. Tilgjengelig på <http://www.dwpv.com/> (sist besøkt 9. november 2010).

- Lam [et al] (2010) Lam, Sharon, [et al] *Tax Benefits in the Hong Kong-Indonesia Double Tax Agreement*. I: Tax Notes International. Nr. 12. 2010. S. 971–974.
- Li og Sandler (1997) Li, Jinyan og Sandler, Daniel *The Relationship Between Domestic Anti-Avoidance Legislation and Tax Treaties*. I: Canadian Tax Journal. Vol. 45. Nr. 5. 1997. S: 891–958.
- Liland og Nordbø (red.) (2002) Liland, Anders H. og Nordbø, Espen (redaktører) *Internasjonal skattekåndbok*. Oslo 2002.
- Maisto (red.) (2006) Maisto, Guglielmo (redaktør) *Tax Treaties and Domestic Law*. EC and International Tax Law Series, vol. 2. Amsterdam 2006.
- Maisto (red.) (2007) Maisto, Guglielmo (redaktør) *Courts and Tax Treaty Law*. EC and International Tax Law Series, vol. 3. Amsterdam 2007.
- Matteotti (2005) Matteotti, René *Interpretation of Tax Treaties and Domestic General Anti-Avoidance Rules – A Sceptical Look at the 2003 Update to the OECD Commentary*. I: Intertax. Vol. 33. Nr. 8. 2005. S. 336–350.
- McDaniel og Ault (1998) McDaniel, Paul R. og Ault, Hugh J. *Introduction to United States International Taxation*. 4. utg. Haag 1998.



- Meldman og Schadewald (1997) Meldman, Robert E. og Schadewald, Michael S. *U.S. Taxation of International Transactions*. 2. utg. Chicago 1997.
- Panayi (2007) Panayi, Christiana *Double Taxation, Tax Treaties, Treaty Shopping and the European Community*. Alphen aan den Rijn 2007.
- Parillo (2007) Parillo, Kristen A. *U.S. Lawmaker's Anti-Treaty-Shopping Bill Draws Scrutiny*. I: Tax Notes International. Vol. 47. Nr. 6. 2007. S. 495–496.
- Partington (2010) Partington, Martin *Introduction to the English Legal System*. Oxford 2010.
- Perrou (2006) Perrou, Katerina *The Judicial Application of Anti-Avoidance Doctrines in Greece and its Impact on International Tax law*. I: Intertax. Vol. 34. Nr. 2. 2006. S. 101–111.
- Rienstra (2009) Rienstra, J. G. *Judicial Review of Tax Determinations in the United States*. I: Bulletin for International Taxation. Vol. 63. Nr. 10. 2009. S. 452–457.
- Rogers-Glabush (2009) Rogers-Glabush, Julie *The Judicial System of Canada Regarding Tax Disputes*. I: Bulletin for International Taxation. Vol. 63. Nr. 10. 2009. S. 447–451.
- Ruud og Ulfstein (2006) Ruud, Morten og Ulfstein, Geir *Innføring i folkerett*. 3. utg. Oslo 2006.

- Shelton (2004) Shelton, Ned *Interpretation and Application of Tax Treaties*. London 2004.
- Sinclair (1974) Sinclair, Ian *The Vienna Convention on the Law of Treaties*. 1. utg. Manchester 1974.
- Sinclair (1984) Sinclair, Ian *The Vienna Convention on the Law of Treaties*. 2. utg. Manchester 1984.
- Skaar (1991) Skaar, Arvid Aage *Permanent Establishment. Erosion of a Tax Treaty Principle*. Deventer/Boston 1991.
- Skaar [et al] (2006) Skaar, Arvid Aage [et al] *Norsk skatteavtalerett*. Oslo 2006.
- Sollund (2008) Sollund, Stig *OECDs modellavtale for skatt på inntekt og formue 50 år – Jubilant i utvikling*. I: *Skatterett*. Nr. 3. 2008. S. 201.
- Sundkvist (2004) Sundkvist, Else Toril Farstad ”*Begrensning av fordel*”-klausuler i internasjonale skatteavtaler – som virkemiddel mot treaty shopping. Spesialoppgave, tilgjengelig på [www.duo.uio.no](http://www.duo.uio.no) (sist besøkt 9. november 2010).
- Sussman [et al] (2009) Sussman, Lawrence [et al] *China Enforces Anti-Treaty-Shopping Legislation*. I: *Tax Notes International*. Vol. 56. Nr. 7. 2009. S. 479–482.

- Van der Bruggen (2003) Van der Bruggen, Edwin *Good faith in the application and interpretation of double taxation conventions*. I: British Tax Review. Nr. 1. 2003. S. 25–68.
- Villiger (2009) Villiger, Martin Eugen *Commentary on the 1969 Vienna Convention on the Law of Treaties*. Leiden/Boston 2009.
- Vogel [et al] (1983) Vogel, Klaus [et al] *Doppelbesteuerungsabkommen. Das OECD-Musterabkommen und die Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen*. 1. utg. München 1983.
- Vogel [et al] (1997) Vogel, Klaus [et al] *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions. A Commentary to the OECD-, UN- and US Model Conventions for the Avoidance of Double Taxation on Income and Capital With Particular Reference to German Treaty Practice*. 3. utg. London 1997.
- Vogel [et al] (2008) Vogel, Klaus [et al] *Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen. Kommentar auf der Grundlage der Musterabkommen*. 5. utgave. München 2008.

- Ward (1993) Ward, David A. *Abuse of tax treaties*. I: Alpert, Herbert H. og Kees van Raad (redaktører) *Essays on International Taxation*. Deventer 1993. S. 397–409.
- Ward [et al] (2005) Ward, David A. [et al] *The Interpretation of Income Tax Treaties with Particular Reference to the Commentaries on the OECD Model*. Kingston 2005.
- Ward og Akhtar (2008) Ward, Richard og Akhtar, Amanda Walker & *Walker's English Legal System*. 10. utg. Oxford 2008.
- Weeghel (1998) Weeghel, Stef van *The Improper Use of Tax Treaties*. London 1998.
- West (2008) West, Philip R. *Antiabuse Rules and Policy: Coherence or Tower of Babel? I: Tax Notes International*. Vol. 49. Nr. 13. 2008. S. 1161–1180.
- Zimmer (2005a) Zimmer, Frederik *Domestic Anti-Avoidance Rules and Tax Treaties – Comment on Brian Arnold's Article*. I: *Bulletin for International Fiscal Documentation*. Vol. 47. Nr. 1. 2005. S. 25–26.
- Zimmer (2005b) Zimmer, Frederik *Nasjonale omgåelsesregler i internasjonale forhold – en skisse*. I: *Festskrift til Nils Mattsson*. Uppsala 2005. S. 563–577.
- Zimmer (2007a) Zimmer, Frederik *Hva er vurderingstemaet i skattesaker? I: Skatterett*. Nr. 1. 2007. S. 2–13.

- Zimmer (2007b) Zimmer, Frederik *Bokanmeldelse: Norsk skatteavtalerett av Arvid Aage Skaar (red.)*. I: Lov og rett. Nr. 7. 2007. S. 445–447.
- Zimmer (2009a) Zimmer, Frederik *Internasjonal inntektsskatterett*. 4. utg. Oslo 2009.
- Zimmer (2009b) Zimmer, Frederik *Lærebok i skatterett*. 6. utg. Oslo 2009.
- Zimmer (red.) (2010) Zimmer, Frederik (redaktør) i samarbeid med Bugge, Arentz-Hansen & Rasmussen *Bedrift, selskap og skatt: Skattlegging av næringsdrivende, selskaper og eiere*. 5. utg. Oslo 2010.

### **Modellavtaler**

- NSA Overenskomst mellom de nordiske land for å unngå dobbeltbeskatning med hensyn til skatter på innrekt og formue av 11. mai 1997.
- MTC OECD Model Tax Convention on Income and on Capital. Condensed version. Paris, 22 July 2010.
- UN MTC United Nations Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries. New York 2001.
- US MTC United States Model Income Tax Convention of 15 November 2006.

## **Kommentarer og retningslinjer**

### FN

UNkomm. United Nations, Commentaries on the articles of the United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries. New York 2001.

### OECD

OECDkomm. 1963 OECD, "*Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention*", i vedlegg 2 til OECD Report (1963).

OECDkomm. 1977 OECD, "*Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention*", i vedlegg 2 til OECD Report (1977).

OECDkomm. 1992 OECD, "*Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention*", i OECD Report (1992).

OECDkomm. OECD, "*Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention*", i OECD Report (2010). (Årstall i forkortelsen angis ikke når det er 2010-versjonen det er vist til).

OECD Guidelines OECD, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*. 22 juli 2010.

USA

USkomm.

United States Model Technical Explanation  
Accompanying the United States Income Tax  
Convention of November 15, 2006.

**Rapporteur**

OECD

OECD Report (1963)

OECD, *Draft Double Taxation Convention on Income and Capital: Report of the OECD Fiscal Committee 1963*. Paris 1963.

OECD Report (1977)

OECD, *Model Double Taxation Convention on Income and on Capital: Report of the OECD Committee on Fiscal Affairs 1977*. Paris 1977.

OECD Report (1987a)

OECD, *International Tax Avoidance and Evasion, Double Taxation Conventions and the Use of Base Companies*. Issues in International Taxation. Nr. 1. Paris 1987.

OECD Report (1987b)

OECD, *International Tax Avoidance and Evasion, Double Taxation Conventions and the Use of Conduit Companies*. Issues in International Taxation. Nr. 1. Paris 1987.

OECD Report (1992)

OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital: September 1992 Condensed Version*. Paris 1993.

- OECD Report (1998) OECD, *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*. Paris 1998.
- OECD Report (2002) OECD, Part I: *Restricting the Entitlement to Treaty Benefits*. Issues in International Taxation. Nr. 8. Paris 2002.
- OECD Report (2010) OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital. Condensed Version 22 July 2010*. Paris 2010.
- FN
- UN Report (2005) United Nations Economic and Social Council, Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters *Abuse of tax treaties and treaty shopping*. E/C.18/2005/2.
- UN Report (2006) United Nations Economic and Social Council, Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters *Treaty Abuse and Treaty Shopping*. E/C.18/2006/2.
- UN Report (2007) United Nations Economic and Social Council, Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters *Improper use of treaties*. E/C.18/2007/CRP.2.



## **Rettspraksis**

### Rettspraksis fra Canada

#### - ***Tax Court of Canada***

*RMM Canadian Enterprises Inc. and Equilease Corporation v. The Queen* [1998] 1 C.T.C. 2300 (T.C.C.), 10. april 1997.

*Mil (Investments) SA v. Canada* [2006] 5 C.T.C. 2552, 18. august 2006.

*Prévost Car Inc. v. R.* [2008] 5 C.T.C. 2306, 22. april 2008.

*Garron Family Trust (Trustee of) v. R* [2010] 2 C.T.C. 2346, 10. september 2009.

*Antle v. R* [2010] 4 C.T.C. 2327, 18. september 2009.

#### - ***Federal Court of Appeal***

*R v. MIL (Investments) S.A.*, [2007] 4 C.T.C. 235, 13. juni 2007.

*Prévost Car Inc. v. R* [2009] 3 C.T.C. 160, 26. februar 2009.

*Antle v. R*, 2010 FCA 280, 21. oktober 2010.

#### - ***Supreme Court of Canada***

*Crown Forest Industries Ltd. v. Canada* [1995] 2 S.C.R. 802, 22. juni 1995.

### Rettspraksis fra Norge

#### - ***Norges Høyesterett***

Rt. 1994 s. 752 *Alphawell* (Utv. 1994 s. 628)

Rt. 2002 s. 456 *Hydro Canada* (Utv. 2002 s. 639)

Rt. 2006 s. 1062 A (Utv. 2006 s. 1249)

Rt. 2006 s. 1199 *Nagell-Erichsen* (Utv. 2006 s. 1401)

Rt. 2006 s. 1232 *Telenor* (Utv. 2006 s. 1416)

Rt. 2007 s. 209 *Hex* (Utv. 2007 s. 512)

Rt. 2008 s. 158 (Utv. 2008 s. 402)

Rt. 2008 s. 577 *Sølvik* (Utv. 2008 s. 943)

- ***Oslo tingrett***

TOSLO-2006-141995

Oslo tingretts kjennelse av 22. desember  
2006.

Rettspraksis fra Storbritannia

- ***Court of Appeal (Civil Division)***

*Indofood International Finance Ltd v JP Morgan Chase Bank NA London Branch*, [2006]  
EWCA Civ 158, 2. mars 2006.

Rettspraksis fra USA

- ***United States Tax Court***

*Aiken Industries v. Commissioner*, 56 T.C. 925 (1971), 5. august 1971.

*Northern Indiana Public Service Company v. Commissioner of Internal Revenue*, 105 T.C. 341 ((1995). 6. november 1995.

*Gaw v. Commissioner of Internal Revenue*, 70 T.C.M. (CCH) 1196, 9. november 1995.

*SDI Netherlands B.V. v. Commissioner of Internal Revenue*, 107 T.C. 161 (1996), 2. oktober 1996.

- ***United States Federal Circuit Courts of Appeals***

*Ingemar Johansson et al v. United States of America*, 336 5.2d 809 (5<sup>th</sup> Cir. 1964), 2. september 1964.

*Northern Indiana Public Services Company v. Commissioner of Internal Revenue*, 115 F.3d 506 (7<sup>th</sup> Cir. 1997), 6. juni 1997.

*Gaw v. Commissioner of Internal Revenue*, 111 F.3d 962 (District of Columbia Circuit), 25. mars 1997 (bekrefter dommen fra US Tax Court).

*Del Commercial Properties Inc v. Commissioner of Internal Revenue*, 251 F.3d 210 (District of Columbia Circuit), 8. juni 2001.

Rettspraksis fra EU-domstolen

C-196/04, *Cadbury Schweppes* EU-domstolen, 12. september 2006, sak 196/04, *Cadbury Schweppes plc and Cadbury Schweppes Overseas Ltd v Commissioners of Inland Revenue*.

C-321/05, *Kofoed* EU-domstolen, 5. juli 2007, sak 321/05, *Hans Martin Kofoed v. Skatteministeriet*.

## **Traktater og konvensjoner**

### Skatteavtaler

- USA–Nederland (1948) Double Taxation Convention between the United States of America and the Netherlands, signert 29. august 1948.
- USA–Sveits (1951) Convention between the United States of America and the Swiss Confederation for the Avoidance of Double Taxation with respect to Taxes on Income, signert 24. mars 1951.
- USA–Honduras (1956) Convention between the United States of America and the Republic of Honduras for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income, signert 25. juni 1956.
- Canada–Storbritannia (1978) Convention between the Government of the United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland and the Government of Canada for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with respect to Taxes on Income and Capital gains, signert 8. september 1978.
- Canada–Barbados (1980) Agreement between Canada and Barbados for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to the Taxes on Income and on Capital, signert 22. januar 1980.

USA–Canada (1980)	Convention between the United States of America and Canada with Respect to Taxes on Income and Capital, signert 26. september 1980.
Canada–Sverige (1983)	Convention between Canada and Sweden for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and on Capital, signert 14. oktober 1983.
Canada–Nederland (1986)	Convention between Canada and the Kingdom of the Netherlands for the Avoidance of Double taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income, signert 27. mai 1986.
Canada–Luxembourg (1989)	Convention between Canada and the Grand Duchy of Luxembourg for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and on Capital, signert 17. januar 1989.
Canada–Sverige (1996)	Convention between Sweden and Canada for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income, signert 27. august 1996.
Indonesia–Mauritius (1996)	Agreement between the Government of the Republic of Mauritius and the Government of the Republic of Indonesia for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income, signert 10. desember 1996.

USA–Slovenia (1999)	Convention between the United States of America and the Republic of Slovenia for the Avoidance of Double taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and on Capital, signert 21. juni 1999.
USA–Italia (1999)	Convention between the Government of the United States of America and the Government of the Italian Republic for the Avoidance of Double Taxation with Respect to Taxes on Income and the Prevention of Fraud and Fiscal Evasion, signert 25. august 1999.
Tyskland–Sør-Korea (2000)	Agreement between the Federal Republic of Germany and the Republic of Korea for the Avoidance of Double Taxation and the Prevetion of Fiscal Evasion with respect to Taxes on Income and on Capital, signert 10. mars 2000.
Norge–Storbritannia (2000)	Convention between The Government of the Kingdom of Norway and The Government of the United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and Capital, signert 12. oktober 2000.
Canada–Tyskland (2001)	Agreement Between Canada and the Federal Republic of Germany for the Avoidance of Double Taxation With Respect to Taxes on Income and Certain Other

Taxes, the Prevention of Fiscal Evasion and the Assistance in Tax Matters, signert 19. april 2001.

Indonesia–Nederland (2002)

Agreement between the Government of the Republic of Indonesia and the Government of the Kingdom of the Netherlands for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income, signert 29. januar 2002.

Israel–Brasil (2002)

Convention between the Government of the Federative Republic of Brazil and the Government of the State of Israel for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with respect to Taxes on Income, signert 12. desember 2002.

Australia–Storbritannia (2003)

Convention between the Government of the United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland and the Government of Australia for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and on Capital Gains, signert 21. august 2003.

Indonesia–Hong Kong (2010)

Agreement between the Government of the Hong Kong Special Administrative Region of the People's Republic of China and the Government of the Republic of Indonesia for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with respect to Taxes on Income, signert 23. mars 2010.

## Andre konvensjoner og traktater

ICJ Statutes of the International Court of Justice, 26. juni 1945.

VCLT Vienna Convention on the Law of Treaties, 23. mai 1969.

## **Formelle lover**

### Norske formelle lover

Grl. Kongeriget Norges Grundlov av 17. mai 1814.

Dobbeltbskl. Lov om adgang for Kongen til å inngå overenskomster med fremmede stater til forbyggelse av dobbeltbeskatning mv. av 28. juli 1949 nr. 15

Sktl. Lov om skatt av formue og inntekt av 26. mars 1999 nr. 14.

### Canadiske formelle lover

ITA. Income Tax Act, R.S.C., 1985, c. 1 (5th Supp.).

## **Forarbeider**

### Norske forarbeider

Indst. O. VI (1912) Indstilling fra den forsterkede budgetkomité om forandringer i skattelovene for landet og for byerne av 11te august 1911.

Ot.prp. nr. 1 (2007–2008) Skatte- og avgiftsopplegget 2008 – lovendringer.

NOU 2009: 4. *Tiltak mot skatteunndragelser.*



NOU 2009: 19.

*Skatteparadis og utvikling. Tilstand, analyser og tiltak. Utredning av lukkede jurisdiksjoners funksjon i forhold til kapitalflukt fra utviklingsland.*

### **Norske høringsuttalelser**

NOU 2009: 19 – høringsuttalelse fra Frederik Zimmer, Institutt for offentlig rett

### **EU-direktiver**

Rådets direktiv 90/434/EØF

Rådets direktiv 90/434/EØF af 23. juli 1990 om en fælles beskatningsordning ved fusion, spaltning, tilførsel af aktiver og ombytning af aktier vedrørende selskaber i forskjellige medlemsstater.

### **Myndighetsuttalelser**

#### Danmark

SKM2007.843.DEF.

Bekræftende til genmæle - skattefri ombytning af aktier i henhold til den i 1993 gældende regel i aktieavancebeskatningslovens § 13. Kommentar fra Skatteministeriet 29. november 2007.

(Tilgjengelig på

<http://www.skat.dk/skat.aspx?oID=1717537>,

sist besøkt 9. november 2010.)

### **Nettsider**

Federal Court of Appeal (Canada):

[www.fca-caf.gc.ca/](http://www.fca-caf.gc.ca/) (sist besøkt 9. november 2010)

Finansdepartementets liste over Norges skatteavtaler (2010):

[http://www.regjeringen.no/nb/dep/fin/tema/skatter\\_og\\_avgifter/skatteavtaler/skatteavtaler-liste.html?id=450647](http://www.regjeringen.no/nb/dep/fin/tema/skatter_og_avgifter/skatteavtaler/skatteavtaler-liste.html?id=450647) (sist besøkt 9. november 2010)

IFA Rome 2010:

<http://www.ifarome2010.it/> (sist besøkt 9. november 2010)

OECD:

<http://www.oecd.org> (sist besøkt 9. november 2010)

Westlaw International:

<http://international.westlaw.com> (sist besøkt 9. november 2010)

### **Foredrag**

Foredrag av Kees van Raad (professor ved University of Leiden) med tittelen "*Dual residence companies under tax treaties*" på møte i IFA Norge 23. september 2010.

### **Vedlegg**

- |           |  |
|-----------|--|
| Vedlegg 1 | Eriksen, Morten <i>Farlig fiksjon</i> . I: Dagens Næringsliv. 17. desember 2009.                       |
| Vedlegg 2 | Imset, Geir <i>Mistenkt for skattesvik på ti milliarder</i> . I: Dagens Næringsliv. 6.–7. januar 2007. |
| Vedlegg 3 | E-post fra Tax Court of Canada. 4. oktober 2010.   |