

Hvordan avgjøre hvem som er ”beneficial owner” etter norsk rett?



Anvendelsesområdet og innholdet av begrepet

Universitetet i Oslo
Det juridiske fakultet

Kandidatnummer: 729
Leveringsfrist: 26.4.2011

Til sammen 17 775 ord

26.04.2011

Innholdsfortegnelse

<u>1</u>	<u>INNLEDNING</u>	<u>1</u>
1.1	Problemstilling	1
1.2	Utbyttebegrepet	5
1.3	Nærmere om kildeskatt på utbytte	7
1.3.1	Misbruk av skatteavtaler – ”treaty shopping”	8
1.3.2	Fritaksmetoden	9
1.3.3	”Beneficial owner”-begrepets anvendelsesområde	10
1.4	Civil vs. Common law - Historikk	11
<u>2</u>	<u>METODE FOR ANALYSE</u>	<u>12</u>
2.1	Oppgavens rettskildebruk	12
2.2	Oppgavens oppbygging	12
<u>3</u>	<u>NORSKE RETTSKILDER</u>	<u>13</u>
3.1	Skatteloven, dobbelbeskatningsloven og skatteavtalene	13
3.1.1	Tolkning av skatteavtalene	14
3.1.1.1	Rettskildevekten av OECD mønsteravtale og dens kommentarer	16
3.1.2	”Beneficial owner”-begrepets ordlyd	20
3.1.2.1	Er ”beneficial owner” et internrettslig eller traktatrettslig begrep?	23
3.1.3	Hvordan kommentarene til OECDs mønsteravtale belyser innholdet i ”beneficial owner”	26
3.1.4	Skatteavtalenes norske merknader	28
3.1.5	FNs mønsteravtale	29
3.1.5.1	Rettskildevekten av FNs mønsteravtale og dens kommentarer	30
3.1.5.2	Innhold	31
3.2	Lovforarbeider	32
3.3	Rettspraksis	33

3.4	Norske myndigheters forståelse av ”beneficial owner”-begrepet	33
3.5	Selskapenes plikt til å foreta forskuddstrekk av kildeskatt	37
<u>4</u>	<u>DEN INTERNASJONALE SKATTEAVTALERETTEN</u>	<u>39</u>
4.1	Innledning	39
4.2	”Beneficial owner” i utenlandske dommer	39
4.2.1	Nederland: Royal Dutch	40
4.2.1.1	Faktum	40
4.2.1.2	Rettsanvendelse	40
4.2.2	Storbritannia: Indofood-dommen	41
4.2.2.1	Faktum	41
4.2.2.2	Rettsanvendelse	42
4.2.3	Frankrike: Royal Bank of Scotland	43
4.2.3.1	Faktum	43
4.2.3.2	Rettsanvendelse	43
4.2.4	Canada: Prévost Car-dommen	44
4.2.4.1	Faktum	44
4.2.4.2	Rettsanvendelse	45
4.2.5	Danmark: SKM 2010.268 LRS	46
4.2.5.1	Faktum	46
4.2.5.2	Rettsanvendelse	47
4.2.6	Canada: Velcro-saken	48
4.2.7	Dommenes bidrag til ”beneficial owner”-begrepet	49
4.3	IFAs generalrapport (2010) om skatteavtaler og skatteunndragelse.	50
<u>5</u>	<u>FORHOLDET TIL EU/EØS-RETTE</u>	<u>52</u>
5.1	EØS-avtalens ”fire friheter” – spesielt om fri flyt av kapital og etableringsretten	52
5.2	Substanskravet	54
5.2.1	Forholdet mellom substanskravet og ”beneficial owner”-kravet	56
<u>6</u>	<u>REELLE HENSYN</u>	<u>60</u>
6.1	Reelle hensyn i vurderingen av hvem som er ”beneficial owner” etter norsk rett	60

6.1.1	Forutberegnelighet	61
6.1.2	Rettstekniske hensyn	61
7	<u>”BENEFICIAL OWNER”-BEGREPETS INNHOLD – TILORDNING- ELLER GJENNOMSKJÆRINGSREGEL?</u>	63
8	<u>KILDEHENVISNINGER</u>	67
8.1	Litteraturliste	67
8.1.1	Bøker og artikler	67
8.1.2	Nettdokumenter	68
8.1.3	Nettsider	70
8.1.4	Annet	71
8.2	Register over lover, forarbeider, traktater	71
8.2.1	Lover, forskrifter mv	71
8.2.2	Forarbeider	71
8.2.3	Traktater	72
8.2.4	Modellavtaler	72
8.2.5	Kommentarer og rapporter	73
8.2.6	EU-direktiver	73
8.3	Domsregister	74
8.3.1	Norske dommer	74
8.3.2	Utenlandske dommer	75
8.3.3	Internasjonale dommer	76
8.4	Administrative uttalelser	76
8.4.1	Myndighetsuttalelser	76
8.4.2	Personlige meddelelser	77
9	<u>LISTER OVER TABELLER OG FIGURER M V</u>	A
9.1	Skatteavtaler mellom Norge og andre stater – dobbelbeskatningsavtaler	A

1 Innledning

1.1 Problemstilling

Begrepet ”beneficial owner” brukes i skatteavtalebestemmelser tilknyttet aksjeutbytte, renter og royalties i skatteavtaler basert på OECDs mønsteravtale.¹ OECDs mønsteravtale benyttes regelmessig som modell når OECD-medlemmer inngår skatteavtaler, samt i stor grad også når ikke-medlemmer er avtalepart.²

”Beneficial owner”-begrepet ble introdusert i OECDs mønsteravtale i 1977.³ En skattyter som er ”beneficial owner” er i utgangspunktet beskyttet av skatteavtalene, og vil derfor normalt unngå dobbeltbeskatning. Det finnes ikke en tilsvarende skatteavtalebeskyttelse for skattytere som ikke oppfyller avtalens ”beneficial owner”-krav.

”Er mottakeren (...) ikke å anse som beneficial owner, inneholder ikke mønsteravtalene noen begrensning av beskatningskompetansen til kontraktspartene hva gjelder kildeskatt(...). Det er derfor av stor økonomisk betydning for mottakeren (...) om han er å anse som beneficial owner. Det er ikke uvanlig å ha en internrettslig kildeskattesats på mellom 25 og 30 %. Dersom man derimot kan påberope seg en skatteavtalebeskyttelse vil ofte kildeskatten være redusert helt ned mot null prosent.”⁴

Fremstillingen har til hensikt å redegjøre for hvordan avgjøre hvem som er ”beneficial owner” etter norsk rett, og det tas forbehold om at begrepet kan gis en annen betydning etter et annet lands internrett.

¹ OECD mønsteravtale art. 10, 11 og 12

² F.eks. Dobbeltbeskatningsavtalen Norge-Kina. Det vil i pkt.3.1.1.1 redegjøres for om det er av betydning for forståelsen av ”beneficial owner”-begrepet etter norsk rett at en av avtalepartene ikke er OECD-medlem.

³ Vogel m.fl. (1997) s. 561

⁴ Furuseth (2009) s. 180

”Beneficial owner”-begrepet finnes også i andre mønsteravtaler⁵. Norske skatteavtaler bygger hovedsakelig på OECDs mønsteravtale, og med unntak av enkelte paralleller til FNs mønsteravtale, vil oppgaven bygge på denne.

Det er etter norsk rett hjemmel⁶ for å ilegge kildeskatt på utbytte fra norsk aksjeselskap til aksjonær i utlandet. Det finnes ikke internrettslig hjemmel i Norge for å ilegge kildeskatt på renter og royalties utbetalt til person eller selskap hjemmehørende i utlandet. ”Beneficial owner” er derfor i Norge bare av betydning i forhold til kildeskatt på utbytte fra norsk aksjeselskap til aksjonær i utlandet. Begrepet har ikke relevans i forhold til renter og royalties utover der hvor en avtalepart ikke har fraskrevet seg retten til å ilegge kildeskatt på renter og royalties. Fremstillingen begrenser seg derfor til hvordan avgjøre hvem som er ”beneficial owner” av aksjeutbytte, men jeg vil likevel vise til enkelte rettskilder om hvordan begrepet er forstått i forhold renter og royalties.

Spørsmålet om begrepet har samme innhold i rente- og royaltiesbestemmelser som i bestemmelser om utbytte vil ikke bli drøftet, men det antas at dette er tilfelle.⁷

Hensikten med gjennomgangen er å belyse og tolke rettskilder som er relevante i avgjørelsen av hvem som er ”beneficial owner” etter norsk rett. Utgangspunkt er norske rettskilder, men dette rettskildematerialet er ikke nødvendigvis tilstrekkelig. Utenlandske rettskilder vil derfor også bidra vesentlig.

I norske traktattekster benyttes hovedsakelig ”virkelige rettighetshaver”⁸ som oversettelse av ”beneficial owner”. Begrepet er også oversatt til ”virkelig tilkommer”⁹,

⁵ FNs mønsteravtale. USAs mønsteravtale

⁶ Skatteloven § 10-13

⁷ Denne antagelsen er basert på at kommentarene til OECDs mønsteravtale i stor grad samsvarer i forhold til ”beneficial owner”-begrepet i utbytte-, rente- og royaltibestemmelsen. Begrepet behandles hovedsakelig under ett også i litteraturen, jf. f.eks. Skaar m fl (2006) s. 92 flg.

⁸ I fire avtaler er ”beneficial owner” ikke oversatt til ”virkelig rettighetshaver”. Det er kun i dobbelbeskatningsavtalen Norge-Italia (se note 12) og i dobbelbeskatningsavtalen Norge-Malta (se note 12) hvor dette er i aksjeutbyttebestemmelsen. Se for øvrig note 9, 10, 11 og 12

⁹ Begrepet brukes i den uoffisielle oversettelsen av dobbelbeskatningsavtalen Norge-Benin i art.11 og 12. Offisiell tekst finnes på engelsk og fransk (fransk oversettelse av begrepet: ”le Bénéficiaire effectif”).

”virkelige innhaver”¹⁰, ”den som rettmessig tilkommer”¹¹ og ”virkelige fordringshaver”¹². ”Beneficial owner” blir likevel benyttet i det følgende fordi begrepet er anerkjent og etablert i norsk og internasjonal skatteavtalerett.

”Beneficial owner”-begrepet er utelatt i enkelte av skatteavtalene Norge har inngått.¹³ Se kapittel 3.1.1.1 for en mulig forklaring på hvorfor dette er tilfellet.

”Beneficial owner”-begrepet benyttes i en rekke EU-direktiver.¹⁴ Kildene som er relevante for forståelsen av begrepet i EU-sammenheng, kan ikke anvendes direkte i tolkingen av begrepet i skatteavtalene. Det er også mulig at begrepet er gitt en annen betydning i et EU-direktiv enn i skatteavtalesammenheng. Det avgrenses derfor mot forståelsen av begrepet etter EU-retten. Forholdet til EØS-retten vil likevel bli berørt i kapittel 5.2 i forhold til substanskravet.

”Beneficial owner”-kravet er en strategi mot misbruk av skatteavtaler, og det vil bli diskutert i kapittel 7 om det dreier seg om en tilordnings- eller en gjennomskjæringsregel. Tilordningsregler er formelle regler om hvilken skattyter som skal skattlegges for den aktuelle inntekten – altså den som etter det underliggende rettsforholdet er den berettigede.¹⁵ Ved gjennomskjæring er de formelle krav i orden, men selskapsstrukturen settes til side på grunn av skattyters illojale utnyttelse av regelen. Skattyters disposisjon får da ikke skatterettslige virkninger etter sitt formelle innhold.¹⁶

¹⁰ Begrepet brukes i den norske avtaleteksten for dobbelbeskatningsavtalen Norge-Brasil art.12. Avtalen ble inngått på norsk, engelsk (forrang ved tolkningstvil) og portugisisk.

¹¹ Begrepet benyttes i den norske avtaleteksten for dobbelbeskatningsavtalen Norge-Italia art.10 og 12 (Avtalen ble inngått på norsk, engelsk (forrang ved tolkningstvil) og italiensk), i den uoffisielle oversettelsen av dobbelbeskatningsavtalen Norge-Malta art.10, 11 og 12, og i den norske avtaleteksten for dobbelbeskatningsavtalen Norge-USA art.9

¹² Begrepet benyttes i den norske avtaleteksten for dobbelbeskatningsavtalen Norge-Italia art.11 (renter). Avtalen ble inngått på norsk, engelsk (forrang ved tolkningstvil) og italiensk.

¹³ F.eks: dobbelbeskatningsavtalen med Ungarn og Tyrkia

¹⁴ Bl.a. 2003/49/EF (beskatning av renter og royalties på tvers av landegrenser i EU)

¹⁵ Zimmer (2009) s. 111

¹⁶ Zimmer (2009) s. 78

I det tilfelle ”beneficial owner” er en gjennomskjæringsregel kan det trekkes paralleller til de norske reglene om lovfestet¹⁷ og ulovfestet¹⁸ gjennomskjæring som internrettslige strategier mot misbruk av skatteregler. Gjennomskjæring skjer typisk der en ”(...) *privatrettslig form utnyttes for å oppnå skattemessige fordeler som ikke er i overensstemmelse med (det man antar er) skattelovgivningens formål*”.¹⁹ Det redegjøres ikke nærmere for disse reglene.

I noen skatteavtaler²⁰ er det inntatt at enkelte bestemmelser ikke skal gjøres gjeldende der hvor hovedformålet eller et av de viktigste formålene med en forutgående disposisjon var å utnytte skatteavtalens regel for å oppnå fordeler (formålsregelen). Dette gjelder for eksempel i forhold til utbyttebestemmelsen i skatteavtalen mellom Norge og Storbritannia.²¹ I samme bestemmelse forutsettes det dessuten at mottaker av utbyttet er ”beneficial owner” dersom en redusert kildeskattsats skal kunne gjøres gjeldende. Det blir derfor naturlig å stille seg spørsmålet om ”beneficial owner” skal tolkes i lys av formålsregelen, og i så tilfelle om dette er en spesifisering av en illojalitetsstandard som allerede følger av ”beneficial owner” – eller om det er selvstendig tilleggsregel som kun gjelder i den aktuelle skatteavtalen? Dette vil også kunne ha innvirkning på hvorvidt ”beneficial owner” er en tilordnings- eller en gjennomskjæringsregel. Utover at regelen er tilføyet for å hindre misbruk, omtaler ikke skatteavtalens merknader²² hvorvidt regelen ble tilføyet for å spesifisere eller om den skal ha selvstendig betydning. Denne problemstillingen vil ikke bli behandlet nærmere i det følgende, og det tas forbehold om at tolkingen av ”beneficial owner” kan være annerledes i de skatteavtalene som inneholder en slik bestemmelse.

Andre skatteavtalestrategier mot misbruk som ” general anti-avoidance rules”²³ og mer spesifikke ”anti-abuse clauses”²⁴ faller utenfor oppgavens problemstilling, og vil ikke bli behandlet.

¹⁷ Skatteloven § 14-90

¹⁸ Bl.a. Rt.2007.209, Rt.2008.1510, Rt.2008.1537

¹⁹ Zimmer (2009) s. 61

²⁰ F.eks. Dobbeltbeskatningsavtalen Norge-Storbritannia

²¹ Artikkel 10(6)

²² St.prp. nr.9(2000-2001)

²³ Skatteavtalebestemmelser som forhindrer at den skattyter som misbruker avtalen kan dra nytte av skatteavtalens fordeler. F.eks. dobbeltbeskatningsavtale Norge-Storbritannia art.10(6)

Hvorvidt det utdelende selskapet kan holdes ansvarlig dersom mottaker av utbyttet ikke er "beneficial owner" behandles heller ikke.²⁵

Det kan oppstå problemer når forskjellige jurisdiksjoner er uenige om hvem som er "beneficial owner". Det kan tenkes følgende scenario: Skatteavtalen mellom A og B ilegger 10 prosent kildeskatt på utbytte, og skatteavtalen mellom B og C ilegger 5 prosent – begge forutsatt at mottaker er "beneficial owner". Det finnes ikke skatteavtale mellom A og C, og kildeskattesatsen i A er 25 prosent. Utbytte utdeles fra selskap i A til aksjonær i B. Aksjonær i B utdeler så utbyttet til morselskap i C. Land A anser aksjonær i C for å være "beneficial owner", og ilegger utbyttet 25 prosent kildeskatt som om det ble utdelt direkte fra A til C. B legger til grunn at hjemmehørende mottaker er "beneficial owner", og ilegger 5 prosent kildeskatt på utbyttet fra selskap i B til aksjonær i C. Er det i tråd med skatteavtalenes formål at utbyttet til aksjonær i C ilegges kildeskatt av både A og B? Skal land C gi fradrag for skatt betalt i begge land? Hvem skal bære belastningen for de forskjellige oppfatningene? Dette er sentrale spørsmålene i praksis. I det videre begrenses fremstillingen til innholdet i begrepet etter norsk rett, og det avgrenses derfor mot denne typen triangulære problemstillinger.

Utbytte fra et utenlandsk selskap til en norsk aksjonær er også skattepliktig²⁶, og OECDs mønsteravtale artikkel 10(1) åpner for at mottakers hjemland kan skattlegge utbytte opptjent i et annet land. "Beneficial owner"-begrepet er tilknyttet de begrensninger skatteavtalene legger på selskapsstatens kildebeskatning, og reglene for utbytte fra et utenlandsk selskap til en norsk selskapsaksjonær behandles derfor ikke her.

1.2 Utbyttebegrepet

Skatteavtalene benytter "dividende" i norsk traktattekst, og ikke "utbytte". Ordene er synonymer, og "utbytte" benyttes i den videre fremstillingen.

²⁴ F.eks. "Limitation of Benefit"-klausul (se Guerra (2011) s. 89)

²⁵ Se skattebetalingsloven § 16-20

²⁶ Skatteloven § 5-1(1) jf § 5-20(1)(b)

Skattavtalenes regler om utbytte gjelder i utgangspunktet de ytelser som selskapet på generalforsamling beslutter at aksjonæren skal motta som avkastning på aksjene. Skatteavtalebegrepet er i likhet med det norske utbyttebegrepet videre enn dette utgangspunktet.²⁷

OECD mønsteravtalens definisjon av utbytte er:

*”income from shares, ”jouissance” shares or ”jouissance” rights, mining shares, founders’ shares or other rights, not being debt-claims, participating in profits, as well as income from other corporate rights which is subject to the same taxation treatment as income from shares by the laws of the State of which the company making the distribution is a resident”.*²⁸

Det følger av kommentarene til OECDs mønsteravtale at *“By dividends are generally meant the distribution of profits to the shareholders by companies limited by shares,(...)”*²⁹

Utbyttedefinisjonen omfatter derfor også *”benefits in money or money’s worth, such as bonus shares, bonuses, profits on a liquidation and disguised distributions of profits”*.³⁰

Dette innebærer at utbyttedefinisjonen også omfatter disposisjoner som formelt ikke fremstår som utbytte, men som i realiteten er det. Inntekter fra *”other corporate rights”* som behandles som utbytte i det utdelende selskapet i henhold til internrett er også utbytte.

De fleste skatteavtaler definerer ”utbytte”, og som hovedregel bygger definisjonen på OECDs mønsteravtale.³¹ Dersom skatteavtalen ikke inneholder en slik definisjon, eller dersom definisjonen ikke er tilstrekkelig, må aksjonærens hjemstat respektere forståelsen av begrepet i det utdelende selskapets hjemstat.³²

²⁷ Zimmer (2003) s. 198

²⁸ OECDs mønsteravtale art. 10(3)

²⁹ Kommentarene til OECDs mønsteravtale art. 10 (preliminary remarks)

³⁰ Kommentarene til OECDs mønsteravtale art. 10 avsnitt 28

³¹ Skaar m fl (2006) s. 590

³² OECD mønsteravtale art. 10(3)

På grunn av de store forskjellene i medlemslandenes internrett er det umulig å gi en fullstendig definisjon av utbyttebegrepet.³³

1.3 Nærmere om kildeskatt på utbytte

Utbytte fra et norsk aksjeselskap til en utenlandsk aksjonær ilegges kildeskatt:

*”Av utbytte som utdeles til aksjonær som er hjemmehørende i utlandet, svares skatt til staten etter en sats som fastsettes av Stortinget i det årlige skattevedtak, jf. kapittel 15.”*³⁴

I 2011 er kildeskattesatsen etter norsk internrett 25 prosent. Kildeskattesatsen kan reguleres i skatteavtale.

*”Av aksjeutbytte som utdeles til aksjonær som er hjemmehørende i utlandet, svares skatt til staten med 25 pst. eller i tilfelle den sats som følger av skatteavtale med fremmed stat.”*³⁵

Norge har skatteavtaler³⁶ i kraft med 84 land.³⁷ Den reduserte kildeskattesatsen blir i de fleste skatteavtaler forbeholdt ”beneficial owner” av utbyttet. Kildestaten er ikke forpliktet til å anvende skatteavtalens begrensede kildeskattesats så fremt mottaker ikke er ”beneficial owner”. Kildestaten kan da beskatte utbyttet fullt ut i tråd med intern lovgivning.³⁸

”Beneficial owner”-begrepet er ikke definert i norsk skattelovgivning, og gjennomgangen nedenfor viser at begrepet må tolkes i lys av et stadig økende antall nasjonale og internasjonale kilder.

³³ Kommentarene til OECDs mønsteravtale art. 10 avsnitt 23

³⁴ Skatteloven § 10-13(1) første punktum

³⁵ Jf. Stortingets skattevedtak 2011 § 3-5(3) 1.punktum

³⁶ Dobbeltbeskatningsavtaler – ikke informasjonsavtaler eller arveavgiftsavtaler

³⁷ Skatteavtaler mellom Norge og andre stater, se liste i kapittel 9

³⁸ Norsk internasjonal skatterett (2011) s. 580

1.3.1 Misbruk av skatteavtaler – ”treaty shopping”

Skatteavtalenes viktigste formål er å hindre dobbelbeskatning, og konsekvensen av dette er at skattegrunnlaget fordeles mellom skatteavtalepartene.³⁹ Det er også et formål med skatteavtalene å ”prevent tax avoidance and evasion”.⁴⁰

Noen skatteavtaler er gunstigere enn andre, og Norge har ikke avtale med alle land. Skatteavtalen mellom Norge og Australia⁴¹ gir f.eks. anvisning på 5 prosent kildeskatt så lenge ”beneficial owner” eier minst 10 prosent av de stemmeberettigede aksjene i det utdelende selskapet⁴², mens skatteavtalen mellom Norge og Kina⁴³ gir anvisning på 15 prosent kildeskatt. Norge har ikke skatteavtale med Cayman Island, og kildeskattesatsen er derfor 25 prosent.

I enkelte av skatteavtalene har Norge fraskrevet seg retten til å ilegge kildeskatt.⁴⁴ Andre land har i sin interne lovgivning valgt å ikke ilegge kildeskatt på utbytte⁴⁵, men kan likevel ha adgang til dette i skatteavtale.

Den utstrakte bruken av skatteavtaler gir mulighet for internasjonal skatteplanlegging.⁴⁶ Dette medfører en fare for at reglene utnyttes for å oppnå skatteavtalens fordeler utover å ivareta formålet. Denne formen for skatteplanlegging kalles ofte ”treaty shopping”. Slik ”treaty shopping” gjennomføres ofte ved ”(...)å etablere et selskap i en stat med en gunstig skatteavtale (eller flere) – gjennomstrømmingsselskapet. Inntekten kanaliseres så gjennom dette selskap (gjennomstrømmingsselskapet) og eventuelt til dets eier(e) i en tredjestat.”⁴⁷

³⁹ Skaar m fl (2006) s. 55

⁴⁰ Kommentarene til OECDs mønsteravtale art. 1 avsnitt 7

⁴¹ Dobbelskatningsavtalen Norge-Australia

⁴² Alternativt er kildeskattesatsen 15 prosent.

⁴³ Dobbelskatningsavtale Norge og Kina

⁴⁴ F.eks. dobbelskatningsavtalen mellom de nordiske land og dobbelskatningsavtalen Norge-Nederland

⁴⁵ F.eks. Singapore, Kypros, Malta og Norge (så fremt utbyttet går til land innenfor EØS, jf. fritaksmetoden)

⁴⁶ Zimmer (2003) s. 60

⁴⁷ Lc.

I OECDs liste over skattebegreper defineres gjennomstrømningselskap ("conduit company") slik: "*Company set up in connection with a tax avoidance scheme, whereby income is paid by a company to the conduit and then redistributed by that company to its shareholders as dividends, interest, royalties, etc.*"⁴⁸

Det har vist seg vanskelig for kildestatene å finne mottiltak som ikke i seg selv motvirker skatteavtalenes formål.⁴⁹ Med dette menes at kildestatenes tiltak mot misbruk av skatteavtalene kan lede til dobbelbeskatning. Som nevnt er det likevel utviklet strategier (for eksempel "beneficial owner"-kravet) i den internasjonale skatteavtaleretten for å motvirke formålsstridig utnyttelse av skatteavtaler. Formålet med strategier som "beneficial owner" er "(...) å hindre at personer som ikke omfattes av en bestemt (gunstig) skatteavtale, benytter en mellommann for å oppnå vedkommende skatteavtales reduserte kildessatser"⁵⁰

OECD mønsteravtale artikkel 10(2) foreslår en maksimal kildeskattesats for utbytte, og formålet med dette er å begrense kjedebeskatning("doppelbeskatning"). Regelen er avgrenset ved at kildeskattesatsen forutsetter at mottaker er "beneficial owner":

*"However, such dividends may also be taxed in the Contracting State of which the company paying dividends is a resident and according to the laws of that State, but if the beneficial owner of the dividends is a resident of the other Contracting State, the tax so charged shall not exceed: (...)"*⁵¹

1.3.2 Fritaksmetoden

Dersom den utenlandske mottakeren av utbytte er et aksjeselskap, kan fritaksmetoden komme til anvendelse, jf. skatteloven § 2-38. Formålet med denne bestemmelsen er (også) å unngå kjedebeskatning – det vil si å sikre at samme inntekt ikke skattlegges flere ganger i en eierkjede av selskaper.⁵² Fritaksmetoden innebærer at aksjeselskap, også selskap hjemmehørende i utlandet, er fritatt for (kilde-)skatt på lovlig utdelt utbytte, jf. skatteloven § 2-38(1)(i) og (2)(a).

⁴⁸ www.oecd.org (a) (2011)

⁴⁹ Zimmer (2003) s. 61

⁵⁰ Skaar m fl (2006) s. 580

⁵¹ OECDs mønsteravtale art. 10(2)

⁵² Finansdepartementet (2010)

For selskapsaksjonærer hjemmehørende i et EØS-land gjelder fritaksmetoden for selskapsaksjonærer som oppfyller kravet til reell etablering og økonomisk aktivitet (substanskravet, se kapittel 5.2).⁵³ Fritaksmetoden gjelder ikke for en utenlandsk selskapsaksjonær hjemmehørende i et land utenfor EØS-området.

Dersom en utenlandsk aksjonær er omfattet av fritaksmetoden, vil kildeskattesatsen alltid være like gunstig eller gunstigere enn den som følger av en skatteavtale. Fritaksmetoden er et skattefritak, mens skatteavtalene ofte kun reduserer skattesatsen.

1.3.3 "Beneficial owner"-begrepets anvendelsesområde

Som følge av fritaksmetoden og et godt utbygget skatteavtalenettverk, er Norge ett av de landene hvor aksjeutbytte kan utdeles til utenlandsk aksjonær med 0 eller redusert kildeskatt.

Skatteavtalens krav til "beneficial owner" er i praksis bare relevant der hvor mottaker av aksjeutbyttet er et selskap. Begrepet aktualiseres i Norge der hvor utbyttet (i) sendes ut av Norge med lav eller null kildeskatt i henhold til skatteavtale, (ii) til selskapsaksjonær i land X hvor mottatt utbytte beskattes med lav eller null skattesats, og (iii) utdeles fra land X med lav eller null, til (iv) mottaker i land Y hvor mottatt utbytte beskattes med lav eller null skattesats. Dette aktualiserer spørsmålet om mottaker av utbyttet i land X er "beneficial owner" slik at skatteavtalens kildeskattesats anvendes istedenfor 25 prosent i henhold til norsk internrett.

Flere land i for eksempel Europa⁵⁴ verken beskatter eller ilegger kildeskatt på utdelt utbytte. Dette inviterer til at utbytte sendes via slike land.

"Beneficial owner"-kravet er som nevnt en strategi for å unngå selskapskonstruksjoner som bærer preg av å misbruke skatteavtaler.

⁵³ Skatteloven § 2-38(5)

⁵⁴ Bl.a. p.g.a. EUs mor-datter selskapsdirektiv (90/435/EØF)

1.4 Civil vs. Common law - Historikk

”Beneficial owner”-begrepet stammer fra common law, og ble derfra inkorporert i OECDs mønsteravtale.⁵⁵

I common law knyttes begrepet til eiendeler, og brukes særlig innen formueretten.⁵⁶ Innen common law-jurisdiksjoner skilles det gjerne mellom ”juridisk” og ”økonomisk” eier (råderett vs. rett til avkastning).

Det er blitt hevdet at i den grad forståelsen av begrepet i common law gir uttrykk for en internasjonal rettslig standard, danner dette utgangspunktet for hvordan man skal forstå begrepet i skatteavtaler.⁵⁷ Skatteavtaler basert på OECDs mønsteravtale blir inngått mellom både civil og common law-jurisdiksjoner. I skatteavtalesammenheng knytter begrepet seg til hvem som har rett til inntekten, og ikke til eiendeler som i common law. Det nevnes ikke i kommentarene til OECDs mønsteravtale at begrepet i common law belyser forståelsen av skatteavtalebegrepet ”beneficial owner”. Det er derfor naturlig å ta utgangspunkt i at begrepet har en selvstendig skatteavtalerettslig betydning, og se til de kilder som utfyller *den skatteavtalerettslige* forståelsen av begrepet. Det ses bort fra rettskilder som belyser begrepets betydning i common law.

⁵⁵ du Toit (1999) s. 178

⁵⁶ Norges rettssystem er basert på civil law. I følge Smits (2009) s. 121-122 virker det som common law-rettsanvenderen har en mer økonomisk enn juridisk tilnærming til hvem som er eier (”substance-over-form”), mens civil law-rettsanvenderens tilnærming er mer juridisk (”form-over-substance”).

⁵⁷ du Toit (1999) s. 178, Skaar m fl (2006) s. 581

2 Metode for analyse

2.1 Oppgavens rettskildebruk

I norsk sammenheng stammer ”beneficial owner” fra OECDs mønsteravtale, og begrepet er inkorporert i norsk rett via Norges skatteavtaler (se kapittel 3.1).

Det vil bli redegjort for ”*hvordan avgjøre hvem som er ”beneficial owner” etter norsk rett*”. Selv om utgangspunktet derfor er norske rettskilder er disse er i praksis ikke tilstrekkelige som kildemateriale. ”Beneficial owner”-begrepet benyttes også mellom en rekke land, og internasjonale rettskilder kan være relevante ved tolkingen av begrepet. Det kan derfor hevdes at skillet mellom norske og utenlandske rettskilder ikke er så avgjørende.

Fremstillingen dreier seg om anvendelsen av de forskjellige rettskildene for å komme frem til innholdet i ”beneficial owner”. Hver enkelt rettskildes relevans og vekt i norsk rett vil bli drøftet der hvor dette ikke følger av den tradisjonelle rettskildelæren.⁵⁸

2.2 Oppgavens oppbygging

Norske rettskilder, herunder skatteavtalenes plass i norsk rett, redegjøres for i kapittel 3. Den norske forståelsen av begrepet ville ikke vært fullstendig uten utenlandske rettskilder som belyses i kapittel 4. Norske rettskilder er tilpasset Norges EØS-rettslige forpliktelser, og forholdet til EØS-retten blir behandlet i kapittel 5. I kapittel 6 behandles reelle hensyn da det fremstår som mest hensiktsmessig å vurdere ”resultatets godhet” som den siste rettskildefaktoren. Avslutningsvis, i kapittel 7, vil begrepets innhold bli drøftet i lys av rettskildegjennomgangen.

⁵⁸ Relevansen og vekten av norsk lov og høyesterettsdommer vil ikke bli behandlet.

3 Norske rettskilder

3.1 Skatteloven, dobbelbeskatningsloven og skatteavtalene

Kravet om at mottaker av utbytte må være ”beneficial owner” er ikke nevnt i skatteloven, kun i skatteavtalene.

Skatteavtaler inngås med hjemmel i dobbelbeskatningsloven § 1. Kongen, med Stortingets samtykke, gis adgang til å inngå skatteavtaler med andre land under forbehold om gjensidighet. Loven innebærer en forhåndsinkorporasjon av skatteavtalene som norsk internrett.⁵⁹

Høyesteretts kjæremålsutvalg slo først fast at skatteavtaler inngått med hjemmel i dobbelbeskatningsloven er ”(...) *en del av intern norsk rett med trinnhøyde som norsk lov, (...)*”.⁶⁰

Høyesterett har senere stadfestet dette: ”*Avtaler som er inngått med hjemmel i 1949-loven vil på sitt område få samme virkning som interne skattelovregler og ha samme trinnhøyde som disse.*”⁶¹

Det er etter dette klart at skatteavtaler inngått med hjemmel i dobbelbeskatningsloven er internrett med trinnhøyde som formell lov.

Stortinget står i utgangspunktet fritt til å vedta skattelover som går foran eldre skatteavtaler, men det gjelder ”(...) *utvilsomt en meget sterk presumsjon for at nyere skattelovgivning skal forstås med forbehold for de skatteavtaler som er inngått.*”⁶². Dette følger også av presumpsjonsprinsippet at ”(...) *norsk rett formodes å være i samsvar med folkeretten. (...) ved tolkningen av norske rettsregler skal*

⁵⁹ Zimmer (2003) s. 80

⁶⁰ Rt.1981.683

⁶¹ Rt.1994.132. Det samme stadfestes i Rt.1981.683 og Rt.1992.1401

⁶² Zimmer (2002) s. 945

[rettsanvenderen] *forsøke å unngå tolkningsresultater som fører til konflikt med folkerettslige regler*".⁶³

Det er viktig å være oppmerksom på at skatteavtaler kan sies opp, og siden skatteavtaler er formell lov kan de også oppheves ved ny skatteavtale.

3.1.1 Tolkning av skatteavtalene

I tillegg til å være inkorporert i norsk rett er skatteavtalene folkerettslige traktater, og må tolkes som dette. At skatteavtalene er inkorporert i norsk rett betyr ikke at den norske rettskildelæren skal legges til grunn ved tolkningen av avtalene.⁶⁴

Utgangspunktet for tolkningen av traktater er Wien-konvensjonen om traktatretten artikkel 31 til 33. Norge har ikke ratifisert traktaten, men det er internasjonal enighet om at traktaten i det vesentligste kodifiserer folkerettslig sedvanerett.⁶⁵ Norge er derfor i praksis bundet av traktatens regler:

Frem til 2002 hadde Høyesterett bare vist til Wien-konvensjonen i én skattesak.⁶⁶ I Rt.2004.957 oppklarte Høyesterett Wien-konvensjonens vekt ved tolkning av skatteavtaler: "*Skatteavtaler må tolkes i samsvar med folkerettslige regler om tolking av traktater, (...)*"

Hovedregelen for hvordan tolke traktater er kodifisert i artikkel 31(1). Traktatens ordlyd er utgangspunktet for tolkningen, og et objektivt tolkningsprinsipp må legges til grunn. Traktatteksten skal tolkes i "good faith" med hensyn til traktatens "context", og i lys av traktatens "object and purpose". Traktatens tekst, og andre traktater inngått i forbindelse med traktatinngåelsen regnes som "context", jf artikkel 31(2). Utover den veiledning som er å hente fra selve traktaten, er "context" normalt av liten betydning ved tolkning av skatteavtaler.⁶⁷

⁶³ Ruud (2006) s. 64

⁶⁴ Skaar m fl (2006) s. 53

⁶⁵ Ruud (2006) s. 85

⁶⁶ Rt.1994.752. I Rt.1997.653 ble det vist til Rt.1994.752.

⁶⁷ Zimmer (2003) s. 96

Det følger av artikkel 31(1) at traktater skal tolkes i ”good faith”. Dette må sees i sammenheng med artikkel 26 – prinsippet om at ”*pacta sunt servanda*”⁶⁸ skal være en retningslinje i tolkningsprosessen.⁶⁹ Partene må være lojale mot hverandre, og det tolkningsalternativet som stemmer best overens med partenes intensjoner skal velges.⁷⁰

Der skatteavtalen er inngått på flere språk er de offisielle tekstene likeverdige så fremt ikke annet fremkommer av traktaten, jf. artikkel 33(1). Ved tvil skal man velge det tolkningsalternativet som best ”(...)reconciles the texts, having regard to the object and purpose of the treaty(...)”⁷¹

Hensynet til ”effektivt å forebygge dobbeltbeskatning” må som skatteavtalenes viktigste formål tillegges betydelig vekt ved tolkningen.⁷² Skatteavtalene er inngått på bakgrunn av forhandlinger som resulterer i avkall på retten til å skattlegge, og dette taler for at hensynet bare kan tillegges vekt når det har støtte i ordlyden.⁷³ Dette innebærer at bare der det følger av den spesifikke artikkelens ordlyd at formålet er å unngå dobbelbeskatning skal dette formålet legges til grunn ved tolkningen. Hovedsakelig er det derfor de formål som er nedfelt i enkeltbestemmelsene som får betydning ved tolkningen.⁷⁴

Det følger av norsk høyesterettspraksis at hvordan én skatteavtale er tolket kan belyse tolkingen av en annen.⁷⁵ Praksis fra norske domstoler og administrative myndigheter må vektlegges, og andre staters praksis kan også være av betydning for tolkingen – spesielt avtalemotpartens tolking er av betydning.⁷⁶

⁶⁸ (latin) ”avtaler skal holdes”

⁶⁹ Skaar m fl (2006) s. 50

⁷⁰ Ruud (2006) s. 93-94

⁷¹ Wien-konvensjonen art. 33(4)

⁷² Zimmer (2003) s. 97

⁷³ Lc.

⁷⁴ Lc.

⁷⁵ Rt.1994.132, Rt.1995.455, og Rt.1998.794. Dommene gjaldt samme spørsmål, men i forhold til forskjellige avtaler. Zimmer (2003) s. 98.

⁷⁶ Zimmer (2003) s.97-98

Det er normalt ikke avgjørende for tolkningsresultatet at ordlyden i en avtale avviker fra andre skatteavtaler eller fra mønsteravtalen.⁷⁷

Ved tolkning av skatteavtaler er det av betydning at skatteavtalene er et resultat av forhandlinger. Det er også et element at avtalene inngått i gjensidighet, og de kan derfor være et resultat av et kompromiss.⁷⁸

Etter at traktaten er tolket i tråd med de ovennevnte prinsippene kan traktatens forarbeider benyttes som støtte for tolkningsresultatet, eller for å skille ut tolkningsresultater som *”leaves the meaning ambiguous or obscure”* eller *”leads to a result which is manifestly absurd or unreasonable”*, jf. artikkel 31. Merknadene i stortingsproposisjonen hvor stortinget inkorporerer skatteavtalen (se kapittel 3.1.4) kan anses som en form for forarbeider selv om disse er utarbeidet av norske myndigheter etter at avtalen er ferdigforhandlet.

Det kan diskuteres hvorvidt kommentarene til OECDs mønsteravtale er forarbeider etter Wien-konvensjonens artikkel 32.⁷⁹ Spørsmålet vil ikke drøftes her, men det vil bli redegjort for kommentarenes vekt i norsk rett i kapittel 3.1.1.1.

3.1.1.1 Rettskildevekten av OECD mønsteravtale og dens kommentarer

Norge har benyttet OECDs mønsteravtale som modell for alle skatteavtaler etter at denne ble offentliggjort i 1966.⁸⁰ Det er gjort større eller mindre modifikasjoner og unntak, men i all hovedsak er mønsteravtalens systematikk og hovedinnhold beholdt. Et viktig unntak er skatteavtaler inngått med u-land, der det også legges vekt på FNs mønsteravtale (se kapittel 3.1.5).⁸¹

⁷⁷ Vogel m.fl. (1997) s. 50

⁷⁸ Zimmer (2003) s. 99

⁷⁹ Lc., Skaar m fl (2006) s. 58

⁸⁰ Zimmer (2003) s. 76

⁸¹ Lc.

”Beneficial owner”-begrepet benyttes i de fleste norske skatteavtaler, det vil si med unntak av i 20 avtaler.⁸² ”Beneficial owner” ble først inntatt i 1977-versjonen av OECDs mønsteravtale. Avtalene som ikke inneholder begrepet er inngått eller fremforhandlet på et tidspunkt hvor OECDs mønsteravtale av 1963 må ha blitt lagt til grunn. Dette gjelder likevel ikke i forhold til tidspunktet for inngåelsen av skatteavtalene med Bosnia Hercegovina, Kroatia og Serbia.⁸³

Mønsteravtalen er utarbeidet av *OECD Committee on Fiscal Affairs*. Komiteen har ikke myndighet til å binde medlemsstatene, og selv som OECD-medlem⁸⁴ er ikke Norge forpliktet til å benytte mønsteravtalen som modell.⁸⁵ OECD-rådet har likevel anbefalt medlemsstatene å benytte modellavtalen som mønster ved inngåelsen av nye, og ved endringer av eksisterende skatteavtaler.⁸⁶ Anbefalinger fra OECD-rådet er i utgangspunktet ikke rettslig bindende, men det er alminnelig enighet om at denne anbefalingen tillegges stor vekt.⁸⁷

Mønsteravtalen med kommentarer gir landene en felles kilde for tolkningsveiledning, og er derfor viktige ved skatteavtaletolkning.⁸⁸

Høyesterett viser ofte til *mønsteravtalen* som en selvfølgelig kilde uten å drøfte vekten av den: ”*Skatteavtalen er utformet etter den modellkonvensjon som er utarbeidet av OECD. Denne modellkonvensjonen er opprinnelig fra 1963 og ble endret i 1977. Det er utarbeidet fylldige kommentarer til den, og de har betydning for tolkingen av den skatteavtalen som er aktuell i denne saken.*”⁸⁹

Den hyppige bruken av OECDs mønsteravtale belyser i seg selv vekten mønsteravtalen har i norsk skatterett.

⁸² Norges skatteavtaler med Bosnia Hercegovina, Egypt, Elfenbenskysten, Israel, Kenya, Kroatia, Kypros, Luxembourg, Malawi, Malaysia, Marokko, Portugal, Romania, Serbia, Sierra Leone, Tanzania, Trinidad og Tobago, Tyrkia, Ungarn og Zambia.

⁸³ Det følger ikke av disse skatteavtalenes merknader om ”beneficial owner”-begrepet er bevisst utelatt.

⁸⁴ www.oecd.org (b)

⁸⁵ www.oecd.org (c) s. 5, Skaar m fl (2006) s. 57

⁸⁶ Skaar m fl (2006) s. 58

⁸⁷ Vogel m.fl. (1997) s. 45

⁸⁸ Vogel m.fl. (1997) s. 59

⁸⁹ Rt.1994.752, s. 760

OECD-rådet har anbefalt OECD-medlemslandene å ”*follow the Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention, as modified from time to time, when applying and interpreting the provisions of their bilateral tax conventions that are based on these Articles*”.⁹⁰ Det følger også av kommentarene at ”*The courts are increasingly using the Commentaries in reaching their decisions*”⁹¹. Høyesterett har benyttet OECD kommentarene som en primær rettskilde i flere høyesterettsavgjørelser. Ofte er også kommentarene lagt til grunn som en selvfølgelig kilde uten at Høyesterett drøfter hvilke vekt de har.⁹² Dette i seg selv er et tydelig tegn på at retten legger stor vekt på kommentarene.

”*Jeg bemerker at OECDs merknader har vært ansett som en vesentlig rettskilde ved tolking av skatteavtaler mellom OECD-land når en bestemmelse er utformet i samsvar med mønsteravtalen(e), (...).*”⁹³

Fra 1992 har OECD publisert reviderte versjoner av mønsteravtalen og dens kommentarer. Den siste oppdateringen er fra 2010.⁹⁴ Dette illustrerer mønsteravtalen og kommentarenes dynamiske karakter. Siden 1992 er det i all hovedsak kommentarene som er blitt oppdatert, og ikke avtalen som sådan.⁹⁵

Dette reiser spørsmål om reviderte kommentarer kan anvendes ved tolking av norske avtaler inngått på et tidligere tidspunkt.

I Rt.1994.752 slår Høyesterett kort fast at kommentarene til 1977-utgaven av OECDs mønsteravtale må legges til grunn for tolkningen av 1963-utgaven. Dette bekreftes av Høyesterett ved flere anledninger:

⁹⁰ Zimmer (2002) s. 941 hvor det siteres fra Rådets vedtak av 23.10.1997

⁹¹ Kommentarene til OECDs mønsteravtale, Introduction, avsnitt 29.3

⁹² Rt.1984.99, Rt.1994.752

⁹³ Rt.2004.957, premiss 46. Se også Rt.1984.99 og Rt.1997.653

⁹⁴ Revidert mønsteravtale med kommentarer er publisert i 1994, 1995, 1997, 2000, 2003, 2005, 2008 og 2010.

⁹⁵ Zimmer (2003) s. 75

*”Merknadene til mønsteravtalen av 2003 er av vesentlig betydning for forståelsen av skatteavtaler som er inngått før 2003 så langt bestemmelsene i mønsteravtalen av 2003 svarer til de tidligere bestemmelser, (...)”.*⁹⁶

*”Både mønsteravtalen og kommentarane har vorte endra fleire gonger sidan 1963, (...)Eg byggjer etter dette på at kommentarane til mønsteravtalen framleis er relevante og bør tilleggjast stor vekt for forståinga av mønsteravtalen.”*⁹⁷

Problemstillingen er også adressert i kommentarene til OECDs mønsteravtale. OECDs mønsteravtale av 1963 med kommentarer *”(..) shall, as far as possible, be interpreted in the spirit of the revised Commentaries, even though the provisions of these conventions did not yet include the more precise wording of the 1977 Model Convention.*

(...) Changes (...) that have been made since 1977 should be similarly interpreted.

*(...)changes or additions to the Commentaries are normally applicable to the interpretation and application of conventions concluded before their adoption, because they reflect the consensus of the OECD Member countries as to the proper interpretation of existing provisions and their application to specific situations.”*⁹⁸

Det er etter dette klart at også reviderte kommentarer er av betydning ved tolkingen av ”beneficial owner” i eldre skatteavtaler.

Dette har også en side mot hvorvidt det må innfortolkes et krav om ”beneficial owner” i norske skatteavtaler hvor dette ikke er inntatt. Kravet til at mottaker av utbyttet må være ”beneficial owner” ble inntatt i OECDs mønsteravtale i 1977 for å klargjøre betydningen av ”paid...to” i artikkel 10(1).⁹⁹ Det ble antatt at dette var en unødvendig presisering fordi et slikt krav allerede fulgte av en naturlig tolking av ”paid...to”. Det

⁹⁶ Rt.2004.957

⁹⁷ Rt.2008.577

⁹⁸ Kommentarene til OECD mønsteravtale, Introduction avsnitt 33-35

⁹⁹ Kommentarene til OECDs mønsteravtale art. 10 avsnitt 12

antas derfor at gjeldende kommentarer kan benyttes ved tolkingen av de 20 avtalene som ikke benytter ”beneficial owner”.¹⁰⁰

Flere av Norges skatteavtalemotparter er ikke OECD-medlemmer¹⁰¹, men skatteavtalene er likevel basert på mønsteravtalen.

Spørsmålet er derfor om rettskildevekten av OECDs mønsteravtale og kommentarene er annerledes i slike tilfeller. Høyesterett har vurdert dette i forhold til skatteavtalen mellom Norge og Elfenbenskysten: ”*Merknadene har (...) også betydning for forståelsen av skatteavtalen mellom Norge og Elfenbenskysten så langt avtalens tekst er likelydende med OECDs mønsteravtale.*”¹⁰²

Også i litteraturen legges det til grunn at kommentarene er relevante dersom traktatteksten er den samme, og at avtalens kontekst ikke gir føringer for noe annet.¹⁰³

Det er etter dette klart at OECDs mønsteravtale og dens kommentarer må tillegges vesentlig vekt som rettskilde i avgjørelsen av hvem som er ”beneficial owner” etter norsk rett. Det er også av betydning at det er bred internasjonal enighet om å følge mønsteravtalen, ikke minst for OECD-land.

3.1.2 ”Beneficial owner”-begrepets ordlyd

OECDs mønsteravtale inneholder et definisjonskapittel, men det er ikke gitt noen legaldefinisjon av ”beneficial owner” – verken der, eller i norske skatteavtaler.

Skatteavtalens begreper skal tolkes med utgangspunkt i ordlyd.¹⁰⁴

¹⁰⁰ Det kan muligens gjøres unntak for skatteavtalene med Bosnia Hercegovina, Serbia og Kroatia da disse er de eneste skatteavtalene som må være fremforhandlet basert på 1977-versjonen, men som ikke inneholder ”beneficial owner”-begrepet. På den ene side kan det anføres at også i disse avtalene følger kravet om å være ”beneficial owner” av ordlyden som sådan, men samtidig må det tillegges en viss vekt at begrepet er utelatt.

¹⁰¹ Blant andre Bosnia Hercegovina, Brasil, Elfenbenskysten, Kina, Kroatia, Malta, og Russland.

¹⁰² Rt.2004.957

¹⁰³ Vogel m.fl. (1997) s. 44-45

¹⁰⁴ Wien-konvensjonen art. 31(1)

Et krav om å være ”beneficial owner” tilsier etter ordlyden i det minste at mottakeren av utbyttet må være eieren av utbyttet. En eier er rettighetshaver – den som har den juridiske råderetten over det underliggende objektet.¹⁰⁵ Eieren har også den umiddelbare økonomiske risikoen for eiendelen.¹⁰⁶ Å være ”beneficial” innebærer at vedkommende virkelig har den økonomiske fordelene av å være eieren av objektet. Dersom mottakeren av utbyttet har den juridiske rådigheten, har den umiddelbare økonomiske risikoen, og er den som mottar alle fordelene av å være eier, vil mottakeren tilfredsstille alle kjennetegn for å være ”den virkelige eieren”.¹⁰⁷ Sett i lys av at formålet med ”beneficial owner”-kravet er å unngå misbruk, vil det være unaturlig at den som tilfredsstiller alle kjennetegn *ikke* anses som ”beneficial owner” selv om denne person(selskap) ikke er formell eier.

I litteraturen uttales det at den virkelige rettighetshaveren av inntekten er den som har reell bestemmelsesrett med hensyn til hvordan formuesobjektet skal benyttes for å innbringe inntekt, *eller* reell bestemmelsesrett med hensyn til hvordan inntekten skal anvendes.¹⁰⁸

Om ordlydsfortolkningen av ”beneficial owner”-begrepet skriver Vogel:

“Further help can be derived from the fact that the terms chosen (...).

Treaty benefits should not be granted with a view to a formal title of dividends, interest or royalties, but to the “real” title. In other words, the old dispute of “form versus substance” should be decided in favour of “substance”.

(...)

Hence, the “beneficial owner” is he who is free to decide (1) whether or not the capital or other assets should be used or made available for use by others or (2) on how the yields therefrom should be used or (3) both. The MC do not require the beneficial owner also to be the legal owner of the right or property giving rise to the payments (...).¹⁰⁹

¹⁰⁵ Dette er hentet fra Finansdepartementets forståelse av begrepets innhold, jf Utv. 2000 s. 1235 FIN. Se kapittel 3.4 for en nærmere redegjørelse for innholdet i Finansdepartementets brev.

¹⁰⁶ Lc.

¹⁰⁷ Skaar m fl (2006) s. 581

¹⁰⁸ Lc.

¹⁰⁹ Vogel m.fl. (1997) s. 562

Ordlyden gir likevel bare en viss forståelse av begrepets innhold, og en ren ordlydsfortolkning klarlegger ikke begrepets ytre grenser.

Dersom skatteavtalen definerte ”beneficial owner” ville definisjonen nødvendigvis vært en del av skatteavtaleforhandlingene.¹¹⁰ Definisjonen vil i så tilfelle måtte ha samme vekt som avtalen for øvrig, og den ville vært bindende for avtalepartene.

Det kan anføres at det ikke er adgang til å definere begrepet i ettertid. Definisjonen vil i så tilfelle ikke være en del av forhandlingene rundt skatteavtaleavtalen, og det er uklart hvilke vekt en slik definisjon ville hatt da den ikke er felles for skatteavtalemotpartene.

I 2009 definerte kinesiske skattemyndigheter¹¹¹ i ”Notice 601” ”beneficial owner”¹¹² som ”(...) *the person who has the ownership and control right over the income or the rights or property based on which the income is derived. A beneficial owner generally engages in substantive operational activities and can be an individual, a company or any other entity. However, such entities as agents and “conduit companies” are excluded from being beneficial owner*”.

Det er forventet at kinesiske myndigheter vil anvende denne forståelsen av ”beneficial owner”.¹¹³

I 2000 uttalte Finansdepartementet seg om forståelsen av ”beneficial owner”-begrepet (se kapittel 3.4).¹¹⁴ Dette er likevel ikke en definisjon tilsvarende den kinesiske ”Notice 601”. Bakgrunnen for dette er blant annet at det i uttalelsen presiseres at begrepet varierer internasjonalt, og at innholdet kan variere i henhold til statenes internrett. Avslutningsvis presiseres det: ”*Særlig på dette området kan det derfor være nødvendig med konsultasjoner mellom de kompetente myndighetene etter den enkelte*

¹¹⁰ ”Beneficial owner” ble definert som skatteavtalebegrep for første gang i dobbelbeskatningsavtalen (1989) USA-Tyskland.

¹¹¹ The People’s Republic of China’s State Administration of Taxation

¹¹² Det stilles krav til å være ”beneficial owner” i dobbelbeskatningsavtalen Norge-Kina

¹¹³ DLA Piper (2009), KPMG (2011)

¹¹⁴ Utv. 2000 s.1235 FIN

skatteavtale.”¹¹⁵ Dersom Finansdepartementets uttalelse hadde vært en definisjon på linje med den kinesiske, ville den vært gjeldende uansett skatteavtalemotpart, og det ville ikke vært nødvendig med konsultasjoner med andre lands myndigheter.

Den avsluttende presiseringen tyder også på at Finansdepartementet ikke anser uttalelsen fra 2000 som en definisjon av begrepet. Samtidig er dette en indikasjon på at myndighetene vurderer rettstilstanden dit hen at det ikke er adgang til å definere begrepet i norsk rett. Dette stenger likevel ikke for at begrepets innhold kan klarlegges utover dagens rettstilstand, og at skattemyndighetene kan ha en klar oppfatning om begrepets innhold.

3.1.2.1 Er ”beneficial owner” et internrettslig eller traktatrettslig begrep?

Forutsatt at den internrettslige forståelsen er knyttet til de skatter som skatteavtalen gjelder, skal skatteavtalepartenes internrett legges til grunn for tolkingen av begreper som ikke er definert i skatteavtalen.¹¹⁶

Det er likevel et spørsmål om ”beneficial owner” er et internrettslig eller traktatsrettslig begrep.

I utgangspunktet stammer ikke begrepet fra Norge, men fra common law (se kapittel 1.4). ”Beneficial owner”-begrepet ble introdusert i det norske rettssystemet via skatteavtalene (internasjonale traktater). Siden skatteavtalene er inkorporert i norsk rett tilsier det at ”beneficial owner”-begrepet er en del av norsk skatteavtalerett.

I litteraturen er det hevdet at begrepet bør forstås i lys av skatteavtalene, og at reelle hensyn taler for at man i tolkningsprosessen bør unngå å gå til intern rett for å finne begrepets betydning.¹¹⁷ Hensynet til forutberegnelighet taler for at det bør være en tilnærmet enhetlig forståelse av begrepet internasjonalt.

¹¹⁵ Lc.

¹¹⁶ OECDs mønsteravtale art.3 (2). Regelen er inntatt i de fleste skatteavtaler, jf. Zimmer (2003) s. 100

¹¹⁷ Furuseth (2009) s. 189

Det kan uansett anføres at siden begrepet vil bli tolket i ulike rettstradisjoner vil det ikke være mulig å finne frem til en enhetlig tolkning selv om alle jurisdiksjoner ser bort fra sin egen internrett.¹¹⁸

Gjennom de inkorporerte skatteavtalene er begrepet norsk skatteavtalerett, og det fremstår som naturlig å se til norske rettskilder når man skal finne begrepets betydning etter norsk rett. Norske rettskilder er som nevnt ikke tilstrekkelige for å belyse begrepets innhold, og man vil i praksis derfor måtte tilnærme seg begrepet også traktatsrettslig. Finansdepartementets uttalelse om at *”innholdet i begrepet i en viss grad også beror på statenes interne rett”*¹¹⁹ taler for at myndighetene mener at begge avtaleparters/flere lands internrettslige kilder er av betydning ved forståelsen av begrepet.

Det er ikke dermed sagt at det ikke finnes en internasjonal betydning av ”beneficial owner”. I utenlandske dommer (se kapittel 4.2) refereres det ofte til en internasjonal betydning av begrepet, men det sees også hen til det enkelte lands interne rett.¹²⁰ Dette tyder på at få lands internrett¹²¹ har en klar forståelse av skatteavtalebegrepet ”beneficial owner”. Selv om utgangspunktet er internretten, hentes det støtte og veiledning i den internasjonale skatteavtaleretten.

Problemer kan oppstå der hvor begrepet har en klar internrettslig betydning¹²², men som nevnt i kapittel 1.4 er for eksempel common law-forståelsen ikke ensbetydende med begrepets betydning i skatteavtalesammenheng.

Et klart argument for en traktatrettslig tilnærming til begrepet er at dobbelbeskatningsloven som inkorporer skatteavtaler i norsk rett bare gjelder avtaler inngått ”under forbehold av gjensidighet”. Dette tilsier at reglene i avtalen må gjelde likt for begge parter, og innholdet i et skatteavtalebegrep bør derfor være likt i begge land. At avtalemotpartene tolker skatteavtalen ulikt kan likevel ikke føre til at

¹¹⁸ Det er uenighet om hvorvidt denne innvendingen er avgjørende, jf. Furuseth (2009) s. 189.

¹¹⁹ Utv. 2000 s. 1235 FIN

¹²⁰ Jiménez (2010) s. 50

¹²¹ Unntak: bl.a. Kina

¹²² F.eks. i Kina og i common law-jurisdiksjoner

dobbelbeskatningslovens krav om at gjensidige avtaler ikke er oppfylt.¹²³ Det er vanskelig å avtale seg til en helt ensartet tolkning, spesielt der vesentlige begrep som ”beneficial owner” ikke er definert. Det er norske myndigheter, og i siste instans norske domstoler, som må ta stilling til kildeskattespørsmålet, og de må benytte seg av kjente rettskilder for å ta stilling i en konkret sak.

I følge Vogel kan ikke begrepet ”(...) *be interpreted by reference to the domestic law of the State applying the treaty is that none of the national tax systems in question offer a precise definition of the term (...). The term must, therefore, be interpreted with reference to the context of the treaty, and particularly with the view to the purpose pursued by the restriction*”.¹²⁴ Vogel skriver ikke at internretten ikke er relevant, men forutsetter at det er lite å hente i de nasjonale skattesystemene om innholdet i begrepet.

Utgangspunktet for tolkingen av skatteavtalen er ordlyden (se kapittel 3.1.1). Utover den rene ordlydsfortolkning må utgangspunktet være norske rettskilder da begrepet gjennom de inkorporerte skatteavtalene er gjort til norsk skatteavtalerett.

Det ovennevnte taler for at ”beneficial owner” burde være et traktatsrettslig begrep. Et sterkt hensyn i tolkingsprosessen må derfor være å søke en felles forståelse av skatteavtalebegrep som ”beneficial owner” – skatteavtalenes formål er å unngå dobbelbeskatning og konkret med ”beneficial owner” å begrense kjedebeskatning. Man har derfor behov for støtte i utenlandske rettskilder. Hensynet til forutberegnelighet tilsier at det tolkningsalternativet som gir en felles internasjonal forståelse bør legges til grunn. Det er viktig å ha en felles forståelse av hvordan unngå misbruk av skatteavtalene.

Begrepet må derfor tolkes med både interne og traktatrettslige kilder.

¹²³ Zimmer (2003) s. 83

¹²⁴ Vogel m.fl. (1997) s. 562

3.1.3 Hvordan kommentarene til OECDs mønsteravtale¹²⁵ belyser innholdet i ”beneficial owner”

Vurderingen av hvem som er ”beneficial owner” må foretas konkret, og i lys av skatteavtalens formål om å hindre dobbelbeskatning og skatteunndragelse.¹²⁶ Kommentarene gir ingen klar definisjon av ”beneficial owner”, og retningslinjene er vage.¹²⁷ I vurderingen av om kildestaten er forpliktet til å redusere eller oppgi retten til å ilegge kildeskatt er det i seg selv ikke nok at den umiddelbare mottakeren av utbytte er hjemmehørende i en stat kildestaten har skatteavtale med.

*“The term “beneficial owner” is not used in a narrow technical sense, rather, it should be understood in its context and in light of the object and purpose of the Convention, including avoiding double taxation and the prevention of fiscal evasion and avoidance.”*¹²⁸

I seg selv bekrefter dette bare traktatolkningsreglene som følger av Wienkonvensjonen¹²⁹; ordlyden skal tolkes i tråd med avtalens formål og kontekst. At ”beneficial owner” ikke skal tolkes i ”narrow technical sense” innebærer at man må tolke i lys av, og velge tolkningsalternativer som best samsvarer med, skatteavtalens ”object and purpose”. I tillegg til oppfyllelse av traktatens hovedformål skal hensynet til å motvirke misbruk av traktaten vektlegges.

At en ”agent” eller ”nominee”(stråmann) ikke er ”beneficial owner” er klart uttrykt i kommentarene.¹³⁰ Dersom mottaker av utbyttet er agent eller stråmann vil det være i strid med avtalens ”object and purpose” om mottakeren skulle kunne benytte seg av skatteavtalens fordeler.¹³¹ Formålet med skatteavtalene er å unngå dobbelbeskatning – mottakerens hjemstat vil ikke behandle en agent eller stråmann som eier av inntekten,

¹²⁵ Norge har ikke reservasjoner til kommentarene til OECDs mønsteravtale art. 10 (utbytte), art. 11 (renter) og art. 12 (royalties).

¹²⁶ Norsk internasjonal skatterett (2011) s. 580

¹²⁷ Smits (2009) s. 125

¹²⁸ Kommentarene til OECDs mønsteravtale art. 10(2) avsnitt 12

¹²⁹ Se kapittel 3.1.1

¹³⁰ Smits (2009) s. 125

¹³¹ Kommentarene til OECDs mønsteravtale art. 10(2) avsnitt 12.1

og det vil heller ikke oppstå en dobbelbeskatningssituasjon.¹³² Mottakeren vil ikke lenger være berettiget til den beskyttelsen som følger av skatteavtalen.

Kommentarene har også klare uttalelser om ”conduit companies”. Uttalelsene har sin opprinnelse i OECDs rapport om slike selskaper¹³³: ”(...) *a conduit company cannot normally be regarded as the beneficial owner if, though the formal owner, it has, as a practical matter, very narrow powers which render it, in relation to the income concerned, a mere fiduciary or administrator acting on account of the interested parties.*”¹³⁴

Dette indikerer at OECD kommentarene gir føring på en økonomisk tilnærming til begrepet.¹³⁵ Det skal foretas en vurdering av de reelle eierforholdene – det formelle er ikke tilstrekkelig.

Det er også inntatt i kommentarene at der hvor hensikten er å misbruke skatteavtalen for å få tilgang til skattesatsene, bør den lavere skattesatsen ikke gjøres tilgjengelig.¹³⁶ Selv om denne uttalelsen i utgangspunktet knytter seg til kravet om kvalifisert eierandel, uttrykker den også at å unngå misbruk i seg selv skal tillegges vekt som tolkningsmoment. Det kan også være et uttrykk for en gjennomskjæringstankegang på grunn av formuleringen: ”*should not be granted in cases of abuse of this provision*”.

Det fremgår av kommentarene at det ikke følger av mønsteravtalen hvorvidt den reduserte kildeskatten skal være avhengig av om ”*the dividends being subject to tax in the State of Residence*”.¹³⁷ Dette kan tyde på at det ble diskutert å innta vilkår om at redusert kildeskattesats forutsetter at utbyttet er skattepliktig i mottakerens hjemstat. I så tilfelle ville dette vært en måte å avgjøre om mottaker er ”beneficial owner”. Å unngå dobbelbeskatning, som er skatteavtalenes formål, taler også for at dette kunne vært et vilkår – dersom utbyttet inngår i mottakers skattepliktig inntekt er dette

¹³² Lc.

¹³³ Smits (2009) s. 125

¹³⁴ OECD Rapport om gjennomstrømningselskaper pkt. B. Anti-avoidance provisions avsnitt 14

¹³⁵ Smits (2009) s. 125

¹³⁶ Kommentarene til OECDs mønsteravtale art. 10 (2) avsnitt 17

¹³⁷ Kommentarene til OECDs mønsteravtale art. 10(2) avsnitt 20

”dobbelbeskatning”. Det er viktig å være oppmerksom på at kommentarene ved sin presisering nettopp *ikke* gjør dette til et vilkår, men kun lanserer det som en mulig løsning som kan avtales av skatteavtalepartene.¹³⁸

Det er interessant at kommentarene ikke gir særlig veiledning om hvordan avgjøre hvem som er ”beneficial owner”. Den knappe veiledningen som forligger består bare av en mulig føring på en økonomisk tilnærming og negative avgrensninger – det vil si hvem som *ikke er* ”beneficial owner”. Det er i seg selv nyttig med ytre grenser som et utgangspunkt, og et sammenligningsgrunnlag, for den som skal avgjøre om mottaker er ”beneficial owner”. Likevel kommer det ikke frem hva som nærmere skal vektlegges i den konkrete vurderingen.

Kanskje kan man gå så langt som å si at kommentarene ikke gjør annet enn å belyse det åpenbare; dersom mottakere av utbyttet egentlig ikke er eier, men en tredjepart som for eksempel agent, stråmann eller et gjennomstrømningselskap, kan de heller ikke dra fordeler av en eierposisjon.

3.1.4 Skatteavtalenes norske merknader

Finansdepartementet utarbeider merknader som blir en del av proposisjonen til Stortinget hvor regjeringen foreslår at Stortinget fatter vedtak om å ratifisere avtalen. Merknadene er derfor forarbeider som utarbeides etter at skatteavtalen er signert.

Norske skattemyndigheter utarbeider ikke merknadene i samarbeid med avtalemotparten.

Merknadene er forklaringer til Stortinget om avtalens innhold. Likevel er de ofte knappe, og viser hovedsakelig til fast praksis etter OECDs mønsteravtale og Norges skatteavtalemønster. Selv om skatteavtalene baseres på OECDs mønsteravtale, har Norge i praksis også et eget mønster som benyttes under forhandlingene.¹³⁹ Merknadene gir uttrykk for avvik, og dersom skatteavtalemotparten har initiert spesielle bestemmelser i avtalen vil regelen og bakgrunnen for denne omtales i merknadene.

¹³⁸ Lc.

¹³⁹ Norges eget skatteavtalemønster er ikke offentlig tilgjengelig.

Skatteavtaler har ofte lang levetid, og skal være anvendelige over lengre perioder. Skattesystemet er stadig under endring, og det er derfor en fordel at avtalene ikke er for utførlige. Merknadene er heller ikke utførlige. Det er derfor lite sannsynlig at rettsanvenderen i grensetilfellene vil kunne hente tolkingshjelp av betydning i merknadene.

Merknadene til skatteavtalene er tause eller knappe om innholdet i ”beneficial owner”-begrepet. Et eksempel er: *”(...) hvis mottakeren er den virkelige rettighetshaver (og ikke for eksempel en stråmann for den faktiske eier enten i kildelandet eller i et tredje land).”*¹⁴⁰

Uttalelser som denne gir liten tolkningsveiledning utover at det kreves mer enn å være eier i navnet, og gir liten/ingen rettledning i avgjørelsen av hvem som er ”beneficial owner” etter norsk rett.

3.1.5 FNs mønsteravtale

OECD er et samarbeidsforum for økonomiske og sosiale spørsmål i industriland.¹⁴¹ Det er derfor naturlig at OECDs mønsteravtale først og fremst er tilpasset avtaler mellom industriland, og den er ikke ideell som mønsteravtale for skatteavtaler mellom utviklingsland og industriland.¹⁴²

FN ønsket derfor å utvikle en modellavtale som var bedre tilpasset behovene som er tilstede der hvor minst en av skatteavtalepartene er et utviklingsland. I 1980 ble derfor ”United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries” publisert. FNs mønsteravtale tar utgangspunkt i OECDs mønsteravtale, men den har større innslag av kildelandsbeskatning.¹⁴³

FNs mønsteravtale ble revidert i 2001.¹⁴⁴

¹⁴⁰ Dobbeltbeskatningsavtalen Norge-Japan

¹⁴¹ Regjeringen (2008)

¹⁴² Zimmer (2003) s. 75

¹⁴³ Lc.

¹⁴⁴ Kommentarene til FNs mønsteravtale s. xii

3.1.5.1 Rettskildevekten av FNs mønsteravtale og dens kommentarer

En mønsteravtale er i seg selv aldri bindende – den har kun vekt der den kan brukes til å belyse en bindende skatteavtale. Det er først når mønsteravtalens formuleringer blir benyttet i en skatteavtale at tekstforslaget blir bindende for avtalepartene. Mønsteravtalen blir da en viktig rettskilde for forståelsen av skatteavtalen.

Siden 1980 har Norge sett hen til FNs mønsteravtale ved inngåelsen av skatteavtaler med utviklingsland.¹⁴⁵

I merknadene til skatteavtalen mellom Norge og Uganda uttales det at ”Avtalen bygger i store trekk på mønsteret for tosidige avtaler som er utarbeida av OECD. På grunn av skilnadene mellom økonomiane i Noreg og Uganda, er det på nokre punkt også teke omsyn til det mønsterutkastet som er utarbeidd i FN (...).”¹⁴⁶

I kommentarene til FNs mønsteravtale er det uttalt at avtalens bestemmelser “*are not binding and furthermore should not be construed as formal recommendations of the United Nations. The United Nations Model Convention is intended primarily to point the way towards feasible approaches to the resolution of the issues involved that both potential contracting parties are likely to find acceptable.*”¹⁴⁷

I motsetning til OECD-rådet har ikke FN anbefalt medlemsstatene å benytte avtalen som mønster ved inngåelse av skatteavtaler.

Det følger likevel av kommentarene at dersom partene først benytter mønsteravtalen antas det at avtalepartene vektlegger avtalens kommentarer. Det presiseres at kommentarene ikke er å anse som et bindende vedlegg til avtalen, men en hjelp til tolkning:

”If the negotiating parties decide to use in a treaty wording suggested in the United Nations Model Convention, it is to be presumed that they would also expect to derive assistance in the interpretation of that wording from the relevant Commentary. The

¹⁴⁵ Zimmer (2003) s. 76

¹⁴⁶ St.prp.nr.22(1999-2000) (dobbelbeskatningsavtale Norge-Unganda), pkt. 2: Generelle merknader

¹⁴⁷ Kommentarene til FNs mønsteravtale side xx og xxi (Introduction)

Commentaries (...) are not intended to be annexed to such a treaty, the text of which in itself would constitute the legally binding agreement.”¹⁴⁸

Det antas etter dette at i den grad FNs mønsteravtale og dens kommentarer belyser forståelsen av ”beneficial owner”-begrepet vil dette ikke være bindende ved tolkingen. Det vil likevel være naturlig å vektlegge denne forståelsen hvor det fremgår at det ved inngåelsen av skatteavtalen er trukket veksler på FNs mønsteravtale.

3.1.5.2 Innhold

”Beneficial owner”-begrepet finnes i FNs mønsteravtale artikkel 10, 11 og 12. Bestemmelsene er nærmest identiske med artikkel 10, 11 og 12 i OECDs mønsteravtale.

Med unntak av at det ikke oppstilles en veiledende prosentsats for kildeskatt tilsvarende artikkel 10 og 11 i FNs mønsteravtale OECDs mønsteravtale artikkel 10 og 11. Det er overlatt til partene gjennom gjensidige forhandlinger å fastsette satsen. Kravet til eierandel som kvalifiserer til laveste sats er 10 prosent i motsetning til OECDs 25 prosent.

Kommentarene til FNs mønsteravtale artikkel 10 og 11 redegjør ikke for forståelsen av ”beneficial owner”-begrepet utover at ”*The purpose (...) is to allow the benefits of these articles (namely 10, 11 and 12) to a beneficial owner residing in that other Contracting State regardless of the residence of any agent or other intermediary collecting the income on behalf of the beneficial owner, (...).*”¹⁴⁹ Dette gir liten veiledning når det gjelder å avgjøre hvem som er ”beneficial owner” etter avtalenes ordlyd.

Da ordlyden i FNs mønsteravtale artikkel 10 og 11 er nærmest en kopi av OECDs mønsteravtale må det kunne antas at ”beneficial owner”-begrepet skal forstås likt (se kapittel 3.1.2 og 3.1.3). Kommentarene til FNs mønsteravtale viser også flere steder til kommentarene til OECDs mønsteravtale.¹⁵⁰

¹⁴⁸ Lc. side xxi (Introduction)

¹⁴⁹ I kommentarene til FNs mønsteravtale art. 10 avsnitt 5. Nærmest ordrett gjengitt også i kommentarene til FNs mønsteravtale art. 11 avsnitt 8.

¹⁵⁰ F.eks. kommentarene til FNs mønsteravtale art. 10 avsnitt 1 og 3, og kommentarene til FNs mønsteravtale art. 11 avsnitt 6

Artikkel 12 om royalties i FNs mønsteravtale skiller seg i større grad fra den tilvarende bestemmelsen i OECDs mønsteravtale. Likevel er disse avvikene ikke vesentlige for forståelsen av ”beneficial owner”-begrepet, og det antas at det som er nevnt i forbindelse med artikkel 10 og 11 også gjelder for artikkel 12.

3.2 Lovforarbeider

Det kunne vært naturlig at ”beneficial owner”-begrepet ble omtalt i forarbeidene til skatteloven § 10-13, men verken begrepet eller dets innhold er nevnt i bestemmelsens forarbeider¹⁵¹.

Begrepet er i midlertidig omtalt i NOU 2009:4 ”Tiltak mot skatteunndragelser”: *”OECDs mønsteravtale artikkel 10, 11 og 12 har tatt inn bestemmelser om at mottakeren må være den rettmessige eier, «the beneficial owner», for at begrensingen av kildestatens rett til kildeskatt skal være gjeldende. Disse bestemmelsene har vist seg å være vanskelig å anvende. De har imidlertid gjort det mulig for myndighetene å anvende pro forma- og omgåelsesnormer også på dette området. Hvis selskapet ikke har noen reelle funksjoner utover å være et gjennomstrømmingsselskap, kan mye tale for at kildestaten ikke behøver å betrakte selskapet som reelt.”*¹⁵²

Beneficial owner blir også omtalt som ”den underliggende, berettigede eier”.¹⁵³

I NOUen presenteres bruk av proforma- og omgåelsesnormer i tilknytning til ”beneficial owner”-begrepet. Det blir gitt uttrykk for at myndighetene kan anvende disse for å sette til side en selskapsstruktur også i skatteavtalesammenheng. Dette reiser spørsmål om ”beneficial owner”-begrepet er en gjennomskjæringsregel i norsk rett. Hvorvidt øvrige rettskilder underbygger dette vil bli drøftet nærmere i kapittel 7.

¹⁵¹ Forarbeidene for skatteloven av 1999 (Ot.prp.nr.86 (1997-1998)), selskapsskatteloven av 1991 § 3-5 (Ot.prp. nr.35 (1990-1991)), (aksjeskatteloven av 1969 § 5)

¹⁵² NOU 2009:4 s. 52

¹⁵³ NOU 2009:4 s. 36

Utover dette gir NOUen lite veiledning om begrepets innhold utover at skattemyndighetene ikke behøver å betrakte et gjennomstrømningselskap som ”beneficial owner”.

3.3 Rettspraksis

Det finnes ingen dommer fra norske domstoler hvor det blir tatt stilling til hvem som er å anse som ”beneficial owner” av et utbytte, renter eller royalty i skatteavtalesammenheng.¹⁵⁴

Det er kjent i det juridiske miljøet at det kommer en sak hvor norsk(e) domstol(er) må ta stilling til ”beneficial owner”-begrepet. I følge en avisartikkel gjengitt på avisen Dagens Næringslivs nettsider¹⁵⁵ dreier saken seg om en angivelig utbetaling på NOK 2,6 milliarder fra et norsk datterselskap til morselskapet i Danmark, og videre utdeling til et selskap på Cayman Island. Dersom ”beneficial owner” er det danske selskapet vil kildeskattesatsen være 0 prosent i henhold til den nordiske skatteavtalen, i motsetning til 25 prosent (ikke skatteavtale).

3.4 Norske myndigheters forståelse av ”beneficial owner”-begrepet

I juni 2000 uttalte Finansdepartementet seg om ”beneficial owner”-begrepet i et brev til en bank om forståelsen av enkelte begrep i Norges skatteavtaler.¹⁵⁶ Det ble presisert at dette var generelle omtaler, og at den enkelte skatteavtalen kunne tolkes annerledes. Likevel er uttalelsene om ”beneficial owner”-begrepet et uttrykk for myndighetenes oppfatning av begrepets innhold.

”Begrepet virkelig rettighetshaver/beneficial owner er todelt: For det første må en person være rettighetshaver, dvs ha den juridisk rådighet over det underliggende objekt som tilkommer en eier. Dette må avgjøres etter alminnelige privatrettslige betraktninger. For det andre må han være den virkelige rettighetshaver. Dette innebærer at han må ha den umiddelbare økonomiske risiko som følger av eierskapet. Etter dette vil personer som har svært begrenset rettslig eller faktisk rådighet over det

¹⁵⁴ Furuseth (2009) note 5

¹⁵⁵ NTB (2005)

¹⁵⁶ Utv. 2000 s. 1235 FIN

*underliggende objekt ikke kunne godtas som virkelig rettighetshaver/beneficial owner”.*¹⁵⁷

Finansdepartementet gir her uttrykk for at begrepet har to elementer; ”rettighetshaver” og ”virkelig”. Utgangspunktet er enkelt nok; den som har juridisk råderett og bærer den økonomiske risikoen er reell eier.¹⁵⁸ Uttalelsen unnlater likevel å gi anvisning på hvordan man skal avgjøre de situasjoner hvor den faktiske råderetten og/eller den juridiske råderetten og økonomiske risikoen er fordelt mellom flere – det er jo først da dette blir problematisk.

Videre skriver departementet om transparente selskaper: *”Når det gjelder personer som helt eller delvis er skattemessige transparente i henhold til hjemstatens skattelovgivning, kan dette være et forhold som, beroende på den aktuelle stats skatteregler, taler for at enheten ikke er den virkelige rettighetshaver/beneficial owner til det underliggende objekt.”*

Det ble presisert i brevet at forståelsen av begrepet varierer internasjonalt (se kapittel 3.1.2). I kapittel 4.2 vil det fremgå at det er variasjoner i hva utenlandske domstoler legger i begrepet.

Finansdepartementet uttalte seg igjen om ”beneficial owner”-begrepet i 2003.¹⁵⁹ Det fastslås at den reduserte kildeskattesatsen i skatteavtalene kun gjelder for den virkelige rettighetshaveren (”beneficial owner”) av utbytte, og at så fremt den som utbetaler utbyttet *”(...) ikke kjenner identiteten til den reelle eier, skal det alltid trekkes kildeskatt med den satsen som følger av Stortingets årlige skattevedtak(...)*”. Uttalelsen sier ikke noe om hvordan man skal avgjøre hvem som er den reelle eier (”beneficial owner”). Dette kan forstås slik at Finansdepartementet ikke ville, eller ikke har funnet det nødvendig, å presisere begrepets innhold utover uttalelsen fra 2000. Uttalelsen tyder også på at departementet gjerne bruker ”reell eier” når de omtaler ”beneficial owner”.

¹⁵⁷Lc.

¹⁵⁸ Norsk internasjonal skatterett (2011) s. 581

¹⁵⁹ Finansdepartementet (2003)

Skattedirektoratet redegjorde til en viss grad for begrepet ”reell eier” i sin uttalelse om fritaksmetoden i 2005.¹⁶⁰ Uttalelsen kom før substanskravet ble inntatt i norsk skattelovtekst (se kapittel 5.2). I utgangspunktet er nødvendigvis ikke begrepet ”reell eier” sammenfallende med ”beneficial owner”-begrepet, men i den delen av Skattedirektoratets brev som er skrevet på engelsk benyttes ”real beneficial owner”. Uttalelsen dreier seg hovedsakelig om refusjon av for mye betalt kildeskatt, og det uttales at ”(...) *only the real beneficial owner may apply* (...)”. Å være ”beneficial owner” er en forutsetning i skatteavtalene for redusert kildeskattesats, men det kan virke som om Skattedirektoratet innfortolker et slikt krav også i fritaksmetoden.¹⁶¹ Det er uklart om Skattedirektoratet mener å gjøre dette.

Det blir videre listet opp hva som skal til for at et selskap skal kunne kreve refusjon av kildeskatt. Det forutsettes at den som krever refusjon dokumenterer å være *“beneficial owner of the dividend payment(s)”*.

Det fremgår også at Skattedirektoratet anser *“(...) the one who ultimately receives dividend payments”* som ”real beneficial owner”. Videre heter det at dersom selskapet opptrer på vegne av andre, som for eksempel forvalter eller trustee, er selskapet ikke ”real beneficial owner”.

Skattedirektoratet ser ut til å være enige i at det kreves noe mer enn å være formell eier av utbyttet for å anses som ”beneficial owner” – mottaker må sitte igjen med utbyttet. På tross av dette er det likevel ikke klart hva som skal til for å være mer enn formell eier – hvor lenge må for eksempel mottakeren ha kontroll over utbyttet for å være mer enn formell eier? Og i hvilken grad kan andre enn selskapet for eksempel benytte utbyttet eller bestemme over hvordan det skal disponeres før selskapet ikke er mer enn formell eier?

¹⁶⁰ Skattedirektoratet (2005)

¹⁶¹ ”Beneficial owner”-kravet følger ikke av ordlyden i skatteloven § 2-38 (fritaksmetoden). Se også omtale i Lignings-ABCen nedenfor. Som vist i kapittel 5.2.1 er det viktig å skille mellom de to regelsettene.

I en prinsipputtalelse fra Finansdepartementet i 2007 benyttes ”beneficial owner”-begrepet på følgende måte ”*reell eier (beneficial owner)*”.¹⁶² Uttalelsen gjaldt i utgangspunktet fritaksmetoden, og er et svar til et advokatkontor som påpekte at utenlandske aksjefond som oftest ikke kan anses som reelle eiere av utbyttet da de kun er formelle eiere av aksjene og utbyttet.

Det fremkommer ikke hva Finansdepartementet mener skal til for å være ”reell eier”. Departementet presiserte likevel at ”*den som har rett til selve inntekten, og som er skattepliktig for den*” har krav på fordelene knyttet til å være eier. Utover dette uttalelsen lite veiledning om hvordan avgjøre hvem som er ”beneficial owner”.

I 2009 trakk Finansdepartementet¹⁶³ tilbake oppfatningen de gav uttrykk for i 2007 om at et subjekt under fritaksmetoden må være skattesubjekt hjemmehørende i en EØS-stat, og undergitt selskapsskatt i hjemstaten. Den nye uttalelsen kom etter at EF-domstolen avsa Aberdeen Property-dommen¹⁶⁴, og Finansdepartementet foretok en ny vurdering av hvilke krav som gjelder. Med henvisning til Aberdeen Property-dommen presiserte Finansdepartementet at det ikke lenger ville ha betydning ved anvendelsen av fritaksmetoden om selskapet er undergitt beskatning i hjemstaten.

Finansdepartementet uttalte følgende om kravet til å være reell eier: ”*(...) en forutsetning at det utenlandske selskapet anses som eier av andelen slik at den mottatte inntekten skal tilordnes selskapet. Departementet vil bemerke at det er de alminnelige internrettslige prinsipper for tilordning som skal legges til grunn ved denne vurderingen. Heller ikke her vil det være avgjørende om selskapet er undergitt selskapsskatt i den aktuelle EØS-staten.*”¹⁶⁵

Det er viktig å være oppmerksom på at dette ble uttalt i forbindelse med fritaksmetoden. Likevel gir dette uttrykk for at departementet anser kravet om å være ”reell eier” som en tilordningsregel, i hvert fall i forhold til fritaksmetoden. Se for øvrig kapittel 7.

¹⁶² Finansdepartementet (2007)

¹⁶³ Finansdepartementet (2009)

¹⁶⁴ C-303/07 Aberdeen

¹⁶⁵ Finansdepartementet (2009)

Formuleringene synes å vise at norske skattemyndigheter innfortolker et krav om å være "beneficial owner"(reell eier) i fritaksmetoden. Som kapittel 5.2.1 vil vise er det viktig å skille mellom skatteavtalereglene og fritaksmetoden, men dersom skattemyndigheten faktisk innfortolker et "beneficial owner"-krav i fritaksmetoden kan uttalelsene som foreligger om begrepet i den sammenheng gi en viss veiledning også i skatteavtalesammenheng. Dette gjelder særlig fordi det er få holdepunkter om hvordan norske myndigheter tolker skatteavtalebegrepet "beneficial owner".

I lignings-ABC¹⁶⁶ avsnittet om satser for norsk kildeskatt oppstilles det en forutsetning om at skattyter må være omfattet av skatteavtale, samt være den virkelige rettighetshaver for å kunne benytte seg av en annen sats enn 25 prosent."Beneficial owner" er inntatt i parentes etter "virkelig rettighetshaver". Skattemyndighetene forutsetter at mottakeren er "beneficial owner", men heller ikke lignings-ABCen gir annen veiledning enn at den virkelige rettighetshaver er "beneficial owner" – m.a.o. den alminnelige norske oversettelsen av begrepet.

Det overnevnte illustrerer at skattemyndighetene bruker "beneficial owner"-begrepet i sine veiledende uttalelser og publikasjoner. Likevel benyttes ikke begrepet nødvendigvis likt, og gjennomgangen har vist at det ikke er klart hva skattemyndighetene vektlegger ved avgjørelsen av hvem som er "beneficial owner" etter norsk rett.

3.5 Selskapenes plikt til å foreta forskuddstrekk av kildeskatt

Aksjeselskaper som utbetaler utbytte som er skattepliktig etter skatteloven § 10-13 er pliktig til å foreta forskuddstrekk til dekning av kildeskatt:

*"Aksjeselskap, allmennaksjeselskap samt likestilt selskap og sammenslutning som utbetaler utbytte som er skattepliktig etter skatteloven § 10-13, plikter å foreta forskuddstrekk til dekning av inntektsskatt av slikt utbytte."*¹⁶⁷

¹⁶⁶ Lignings-ABC 2010/2011. Emneord:Utland – bosatt/hjemmehørende i utlandet(pkt.17.3.6)

¹⁶⁷ Skattebetalingsloven § 5-4(2) 1.punktum

Dette innebærer at utenlandske aksjonærer er forskuddspliktige skatteyttere, og det utdelende selskapet er ansvarlig for den utenlandske aksjonærens kildeskatt.¹⁶⁸

Skatteberegningen skjer for alle aksjonærene under ett hos selskapet.¹⁶⁹ Selskapet foretar forskuddstrekk på 25 prosent¹⁷⁰ av utbyttets bruttobeløp så fremt ikke det fremgår av fritaksmetoden eller en skatteavtale at en annen skattesats skal benyttes. På bakgrunn av skatteavtale har selskapet kun adgang til å trekke lavere kildeskattesats dersom aksjonæren er ”beneficial owner”, og aksjonærens hjemland må være registrert hos selskapet.

Trukket kildeskatt innbetales til kemneren i selskapets kontorkommune, og spesifiseres på særskilt oppgjørsliste¹⁷¹ i skattetrekkterminen utbyttet utbetales. I skjemaet oppgir selskapet at utbyttet er utbetalt i henhold til generalforsamlingsvedtak, hvilket utbytte som er utdelt og hvilke kildeskattesatser selskapet har benyttet.

Beslutningen om hvilken kildeskattesats som benyttes tas av selskapet, som dermed også må ta stilling til om mottakeren er ”beneficial owner”. Utenom ved bokettersyn vil normalt ikke skattemyndighetene kontrollere at det faktisk er ”beneficial owner” som er mottaker.¹⁷²

Dersom det trekkes for mye kildeskatt, kan den utenlandske aksjonæren søke om refusjon og eventuelt dokumentere at selskapet er ”beneficial owner”. Søknad om refusjon rettes til Sentralskattekontoret for utenlandssaker.

¹⁶⁸ Skattebetalingsloven § 16-20

¹⁶⁹ Skatteloven § 10-13(2)

¹⁷⁰ Stortingets skattevedtak § 3-5

¹⁷¹ Skjema RF1005, se www.skatteetaten.no

¹⁷² Jf. det norske selvangivelsessystemet

4 Den internasjonale skatteavtaleretten

4.1 Innledning

Etter gjennomgangen av norske rettskilder synes det ikke mulig å avgjøre hvem som er ”beneficial owner” basert på disse alene. Det er derfor behov for å trekke veksler på kilder fra den internasjonale skatteavtaleretten.

4.2 ”Beneficial owner” i utenlandske dommer

”Beneficial owner”-begrepet går igjen i en rekke skatteavtaler, og utenlandske dommer viser hva andre jurisdiksjoner legger til grunn for sin avgjørelse av hvem som er ”beneficial owner”. Flere av dommene har fått stor internasjonal oppmerksomhet.

Sterke reelle hensyn som forutberegnelighet og likebehandling internasjonalt, og mangelen på klare norske rettskilder, taler for at utenlandske dommer må tillegges vekt ved tolkingen av norske skatteavtaler. Det vil også, i det minste rent praktisk, være av betydning at dommene er viet stor interesse i det internasjonale juridiske miljøet.¹⁷³ Ved lik praksis internasjonalt gis skattyter mulighet til å forutberegne sin rettsstilling.

Dette tilsier at norske domstoler bør legge vekt på utenlandske dommer ved tolkingen av ”beneficial owner”-begrepet. Det nevnes også at enkelte av dommene bruker andre utenlandske dommer som kilde.¹⁷⁴

Oversikten nedenfor inneholder et utvalg av dommene som belyser ”beneficial owner”-begrepet.¹⁷⁵

¹⁷³ Furuseth (2009) s. 188

¹⁷⁴ F.eks: Prévost-dommen viser til Indofood-dommen og Royal Dutch-dommen, dog uten å vise hvilke argumenter de henter og hvilke vekt de tillegges.

¹⁷⁵ Andre aktuelle dommer: Tribunal Económico-Administrativo Central (Spania), Aiken Industries, Inc v. Commissioner(USA), SDI Netherlands B.V.(USA), V. SA (Sveits), A Holding ApS (Sveits).

4.2.1 Nederland: Royal Dutch

Dommen¹⁷⁶ er avsagt i 1994 av “Hoge Raad der Nederlanden” som er Nederlands øverste rettsinstans.

4.2.1.1 Faktum

Saken gjelder utbytte fra det nederlandske selskapet Royal Dutch Shell (RDS).

Et selskap hjemmehørende i Luxemburg (“X”) eide aksjer i RDS, og solgte dividendekuponger til et britisk selskap (“Y”). Y ervervet ikke de underliggende aksjene i RDS. Kjøpet ble gjennomført etter at utbyttet i RDS var besluttet, men før det ble utbetalt.

4.2.1.2 Rettsanvendelse

På grunn av skatteavtalen mellom Nederland og Storbritannia ville en lavere kildeskattesats benyttes dersom ”beneficial owner” av utbyttet var Y og ikke X.

Retten fant at Y var eier av dividendekupongene, og at selskapet derfor hadde oppnådd rett til å benytte kupongene og utbyttet slik de selv ønsket. Det ble lagt til grunn at selskapet ikke var ”agent or nominee” forutsatt at det stod fritt til å benytte kupongene og det utbetalte utbyttet. Retten uttalte at ved å utløse dividende kupongene opptrådte Y ikke som ”agent or nominee”.

Det var uomtvistet at selskapet ikke var eier, verken juridisk eller ”beneficial” av de underliggende aksjene som utløste inntekten. På det nederlandske refusjonsskjemaet var det også påkrevd at skattyter måtte være eier av de underliggende aksjene for å få refundert kildeskatten. Retten valgte likevel å se bort fra dette da det ikke fulgte av selve skatteavtalen, og fant deretter at Y kunne benytte seg av fordelene etter skatteavtalen forbeholdt ”beneficial owner”.¹⁷⁷

Det er verd å merke seg at retten fant at Y var “beneficial owner” av utbyttet på tross av at selskapet kun eide avkastningen, og ikke de underliggende aksjene som utløste den.

¹⁷⁶ Royal Dutch, BNB1995/217

¹⁷⁷ Krishna (2009) s.549

Det antas at det ville stilt seg annerledes dersom det fantes en kontraktsfestet forpliktelse til å betale størsteparten av inntektene til en tredjemann.¹⁷⁸

4.2.2 Storbritannia: Indofood-dommen

Saken gjelder i utgangspunktet en obligasjonsrettslig tvist, men krevde likevel at domstolen tok stilling til innholdet i ”beneficial owner”-begrepet i daværende skatteavtale mellom Indonesia og Nederland. Dommen er derfor, på tross av at det er en sak mellom to sivile, av interesse for å belyse innholdet i ”beneficial owner”-begrepet.

Dommen¹⁷⁹ er avsagt av Court of Appeal (ankedomstolen) i Storbritannia 02.03.2006.

4.2.2.1 Faktum

Saken gjaldt det indonesiske morselskapet PT Indofood Sukses Makmur TBK (“Indofood”) som utstedte internasjonale rentebærende gjeldsbrev gjennom det heleide datterselskapet Indofood International Finance Ltd (“Indofood International”) på Mauritius. Samme dag som Indofood International utstedte gjeldsbrevene, lånte de kapitalen til Indofood. Dersom Indofood selv hadde utstedt gjeldsbrevene i Indonesia, ville kildeskatten på rentene selskapet betalte til långiverne være opptil 20 prosent. På grunn av skatteavtalen mellom Indonesia og Mauritius ville kildeskatten være 10 prosent dersom Indofood International var direkte låntaker.

Indofood International tok opp lånet fra en britisk bank. Lånet skulle innfris i juni 2007, eller tidligere dersom Indonesia reduserte kildeskattesatsen, og *‘..Such obligation cannot be avoided by the issuer ... taking reasonable measures available to it’*.

Skatteavtalen ble sagt opp, den reduserte kildeskattesatsen opphørte, og Indofood ønsket å innfri lånet før forfall. Banken mente det ikke var adgang til dette da selskapet ikke hadde forsøkt alle muligheter for å unngå økt kildeskatt i henhold til vilkårene. Dersom det nederlandske selskapet Newco ble gjort til mellomledd mellom Indofood og Indofood International, vil det være mulig å opprettholde redusert kildeskatt på grunnlag av skatteavtalen mellom Nederland og Indonesia forutsatt at Newco var

¹⁷⁸ Kofler (2010)

¹⁷⁹ Indofood International Finance Ltd v. JP Morgan Chase Bank N.A. London Branch

”beneficial owner” av renteinntektene. Indofood var ikke enig i at Newco ville bli ansett som ”beneficial owner”, og dette var et av tvistespørsmålene i saken.

Da gjeldsbrevene var underlagt britisk rett, måtte den britiske domstolen avgjøre om Newco var ”beneficial owner” av rentene.

4.2.2.2 Rettsanvendelse

Verken Newco eller Indofood International ble av retten ansett som ”beneficial owner” av renteinntektene.

Retten mente at ingen av de to selskapene fikk fordelene av renteinntektene – Indofood betalte i realiteten rentene direkte til de opprinnelige långiverne. Verken Newco eller Indofood International oppfylte kravet til ”full privilege needed to qualify as the beneficial owner, rather the position of (...) an “administrator of income””.¹⁸⁰

Retten uttalte videre at det ikke var mulig å være ”beneficial owner”, og samtidig ”formal owner who does not have the ”full privilege to directly benefit from the income””.¹⁸¹

Det er verdt å merke seg at domstolen fant at ”substance-over-form”-kravet i indonesisk internrett inngikk i en naturlig forståelse av ”beneficial owner”-begrepet i skatteavtalene, samt at dette var det tolkingsalternativet som best ivaretok skatteavtalenes ”object and purpose”.¹⁸² Det faktum at skatteavtalenes reduserte kildeskattesats ikke ville kommet til anvendelse dersom Indofood selv hadde vært låntaker var blant annet avgjørende for at transaksjonen ikke var innenfor skatteavtalens formål – skatteavtalebeskyttelse var ikke lenger i tråd med skatteavtalenes ”object and purpose”.

Domstolens anvendelse av et internrettslig ”substance-over-form”-krav i indonesisk rett, og at selskapsstrukturen ble tilsidesatt, synes å innebære at domstolen fant det

¹⁸⁰ Jiménez (2010) s. 44 (sitat, dommens premiss 40)

¹⁸¹ Lc. (sitat, dommens premiss 42)

¹⁸² Sjøgaard (2011) s. 62

naturlig å innfortolke en omgåelsesnorm i ”beneficial owner”. Dette støttes også av at retten la vekt på skatteavtalen var misbrukt med hensyn til formålet.

4.2.3 Frankrike: Royal Bank of Scotland

Avgjørelsen ble avsagt av Conseil d’Etat den 29. desember 2006.¹⁸³ Conseil d’Etat er den øverste juridiske ankeinstansen i saker mellom den franske staten og en skattyter.

4.2.3.1 Faktum

Et amerikansk morselskap (”X”) solgte midlertidige eierposisjoner i sitt franske datterselskap (”Y”) til den britiske banken Royal Bank of Scotland (”banken”). I kontraktsvilkårene stod det at kjøpesummen, samt en sum basert på ilagt kildeskatt, skulle tilbakebetales i løpet av 3 år i form av utbytter fra Y til banken.

Transaksjonen var risikofri for banken da X garanterte at de ville (i) betale utbyttet dersom Y ikke betalte, (ii) dekke ilagt kildeskatt dersom dette ikke ble refundert fra franske myndigheter, (iii) gi Y finansiell støtte slik at utbytte kunne betales ut, og (iv) kjøpe tilbake aksjene dersom Y ikke ytet utbytteutbetalinger hvert tertial.

4.2.3.2 Rettsanvendelse

Forutsatt at banken var ”beneficial owner” ville dette medføre at skatteavtalen mellom Frankrike og Storbritannia ble lagt til grunn. Det ville gi hjemmel for lavere kildeskattesats enn den som ville ilegges dersom utbyttet ble betalt direkte fra Y til X.

Conseil d’Etat fant at banken ikke var ”beneficial owner”. Salgssummen for de midlertidige eierposisjonene var nærmest identisk med utbyttet som X garanterte at banken ville motta, og retten mente at kontraktens struktur var valgt utelukkende for å skjule lånet som var den egentlige og underliggende transaksjonen. Utbytter fra Y var i realiteten nedbetalinger på dette lånet, det vil si tilbakebetaling av det banken betalte for de midlertidige eierposisjonene. Kontraktens hovedformål var å kunne benytte den fransk-britiske skatteavtalen, og retten uttalte at en slik bruk av skatteavtalen var ”contrary to its object and purpose”.

¹⁸³ *Ministre de l’Economie, des Finances et de l’Industrie c. Société Bank of Scotland*

Conseil d'Etats hadde en faktisk og økonomisk tilnærming til saken, og det er tydelig at en "substance-over-form" tankegang ligger til grunn for avgjørelsen.¹⁸⁴ Det er viktig å være oppmerksom på at retten også la den franske misbrukslæren til grunn for avgjørelsen. Det er uklart hvorvidt dette var fordi domstolen fant at kravet til "beneficial owner" i seg selv ikke var nok for en "substance-over-form"-tankegang, eller om retten gav uttrykk for at "beneficial owner" og "anti treaty-shopping klausuler" skulle behandles likt.¹⁸⁵ Mye tyder på at det siste er det mest sannsynlige da franske myndigheter tidligere har forsvart en vid tolking av "beneficial owner".¹⁸⁶

4.2.4 Canada: Prévost Car-dommen

Tax Court of Canada¹⁸⁷ (førsteinstansdomstolen) avsa først dom i saken.¹⁸⁸ Saken ble så anket inn for Canadian Federal Court of Appeals (ankedomstolen) som stadfestet dommen.¹⁸⁹

4.2.4.1 Faktum

Det svenske selskapet Volvo Bussar AB ("Volvo") eide sammen med det britiske selskapet Henlys Group PLC ("Henlys") alle aksjene i det nederlandske selskapet Prévost Holding B.V. ("PHBV"). PHBV hadde verken ansatte eller kontorer i Nederland, men eide 100 prosent av aksjene i det canadiske selskapet Prévost Car Inc. ("Prévost").

I henhold til aksjonæravtalen mellom Volvo og Henlys skulle minst 80 prosent av overskuddet i PHBV med datterselskaper deles ut som utbytte til aksjonærene. Følgelig ble det utbetalt utbytte fra PHBV til Volvo og Henlys i årene 1996-1999 og i 2001. I sum var utbyttet hvert år tilnærmet tilsvarende utbyttet fra Prévost til PHBV.

Canadisk internrett gir hjemmel for 25 prosent kildeskatt på utbytte til utenlandsk aksjonær, men etter skatteavtalen mellom Canada og Nederland var kildeskattesatsen 5 prosent forutsatt at mottaker var "beneficial owner". Nederland har ikke internrettslig

¹⁸⁴ Jiménez (2010) s. 47

¹⁸⁵ Lc.

¹⁸⁶ Lc.

¹⁸⁷ Dette er en føderal domstol som kun behandler skattesaker. Selv om den er en førsteinstansdomstol vil dens avgjørelser være tungtveiende.

¹⁸⁸ Prévost Car Inc. v. The Queen, 2008 TCC 231

¹⁸⁹ Prévost Car Inc. v. The Queen, 2009 FCA 57

hjemmel for kildeskatt på utbytte til utenlandsk aksjonær, og det ble derfor ikke ilagt ytterligere kildeskatt på den videre utdelingen til Volvo og Henly.

4.2.4.2 Rettsanvendelse

Spørsmålet for domstolene var om PHBV var ”beneficial owner” av utbyttet, eller om selskapet ble benyttet som et gjennomstrømningselskap slik at utbyttet kunne sendes videre til Volvo og Henlys med totalt 5 % kildeskatt. Dersom PHBV ikke var ”beneficial owner”, ville Canadas skatteavtaler med Sverige og Storbritannia måtte legges til grunn, og utbyttet ville illegges kildeskattesatser på henholdsvis 15 og 10 prosent.

Førsteinstansdomstolen konstaterte at PHBV var ”beneficial owner” av utbyttet, og at “beneficial owner” var den som “(...) *received the dividend for his or her own use and enjoyment and assumes the risk and control of the dividend he or she received. The person who is beneficial owner of the dividend is the person who enjoys and assumes all the attributes of ownership. In short the dividend is for the owner’s own benefit and this person is not accountable to anyone for how he or she deals with the dividend income.*”

Domstolen mente at et rent gjennomstrømningselskap, eller en aksjonær uten rett til å bestemme over aksjene, ikke i noe tilfelle var ”beneficial owner”. Det var ikke bevist at PHBV var et rent gjennomstrømningselskap.

I den konkrete rettsanvendelsen la domstolen vekt på at PHBV var registrert som eier av aksjene, samt at selskapet selv hadde kjøpt aksjene. Det var heller ikke forhåndsbestemt hvor mye av utbyttet PHBV mottok fra Prévost som skulle deles ut videre, og utbyttet var PHBVs eiendel helt frem til det var vedtatt utdelt i henhold til nederlandske selskapsrettsregler. Før dette hadde ikke Volvo og Henlys rett til utbyttet, og PHBVs kreditorer hadde tilgang på midlene.

Domstolen la stor vekt på formelle kriterier, og det kan virke som det er tilstrekkelig at selskapet har *noe* innflytelse over utbyttet for å kunne regnes som ”beneficial owner”.

Dommen ble anket, og ankedomstolen kom til samme resultat. I det alt vesentligste la ankedomstolen til grunn førsteinstansdomstolens vurdering, men de presiserte i tillegg at forholdet mellom PHBV og aksjonærene ikke var å anse som et agentforhold. PHBV var et eget rettssubjekt etablert etter nederlandsk selskapsrett, og selskapet hadde sin egen virksomhet (eie aksjer). Ankedomstolen fremhevet også at PHBV ikke var part i aksjonæravtalen, og selskapet derfor ikke var bundet av avtalen.

At canadiske skattemyndigheter argumenterte for at "beneficial owner" var den som "*ultimately benefit from the dividend*" tyder på at de innfortolket en gjennomskjæringsregel i "beneficial owner"-kravet.¹⁹⁰ Verken førsteinstansdomstolen eller ankedomstolen stemte i favør av skattemyndighetene, og mye tyder derfor på at "beneficial owner"-kravet må oppfattes som en tilordningsregel i canadisk rett.¹⁹¹

4.2.5 Danmark: SKM 2010.268 LRS

Dommen er avsagt av den danske Landskatteretten i 2010 og er inntatt i SKM¹⁹². Landskatteretten er Danmarks øverste administrative klageinstans for blant annet skattespørsmål, og avgjørelsene som publiseres i SKM anses særlig betydningsfulle og retningsgivende.¹⁹³

Dersom en skattyter ønsker å endre en avgjørelse fra Landskatteretten vil skattyter måtte prøve den for domstolen. Danske skattemyndigheter har bekreftet at avgjørelsen er gjeldende rettspraksis.¹⁹⁴

4.2.5.1 Faktum

Saken gjelder utbetaling av utbytte fra et dansk aksjeselskap ("S") til et luxembourgeid holdingselskap ("H1").

Et annet Luxembourgsselskap H eide H1. H1 eide det danske aksjeselskapet S, som var eneaksjonær i danske D.

¹⁹⁰ Furuseth (2009) s. 190

¹⁹¹ Furuseth (2009) s. 189

¹⁹² SKM står for Skatteministeriet. SKM, nummer og år, er systemet hvor skattemyndighetene i Danmark journaliserer offentliggjorte dommer. Jf. Jensen (2011) b.

¹⁹³ www.landskatteretten.dk

¹⁹⁴ Avgjørelsen ble ikke brakt inn for domstolene, jf. Jensen (2011) a

Samme dag som S besluttet å dele ut utbytte til H1, ytet H1 et konvertibelt og et ikke-konvertibelt lån til S. Lånet var på tilnærmet samme beløp som det besluttede utbyttet. Det konvertible lånet ble konvertert til aksjer i S. Samme dag vedtok S en kapitalforhøyelse i D. D brukte pengene til å erverve det danske aksjeselskapet A.

Avtalestrukturens formål var å erverve A med minimumsskatt, samt å unngå en dagjeldende luxemburgsk stempelavgift.¹⁹⁵ Gjennomføringen skjedde i løpet av kort tid, og det er antatt at alle stegene i prosessen, også lån og utbytteutdeling, var planlagt forut for struktureringen.

Den eneste aktiviteten i H og H1 er å eie og finansiere sine datterselskap, og de har ingen ansatte. Selskapenes adresse er registrert i Luxembourg. Selskapsstyrene er identiske, og det blir avholdt styremøter og generalforsamling. Den daglige administrasjonen ivaretas av et av de bakenforliggende eierselskapene, og selskapene har utgiftsført kostnader til dette.

4.2.5.2 Rettsanvendelse

Det følger av dansk skatteavtalerett at utbytte fra dansk selskap til utenlandsk aksjonær skal ilegges kildeskatt så fremt ikke mottaker av utbyttet er ”beneficial owner”.¹⁹⁶

Landskatteretten kom til at H1 var ”beneficial owner” av utbyttet, og at ”beneficial owner”-begrepet måtte tolkes i lys av kommentarene til OECDs mønsteravtale.¹⁹⁷

Det ble uttalt at utbyttemottakere som er agenter og mellommenn ikke er ”beneficial owner”. Det samme gjaldt gjennomstrømmingsselskap forutsatt at selskapets rettigheter til utbyttet er så begrenset at selskapet er å anse som en administrator eller en ”nullitet”.

¹⁹⁵ Riis (2010) s. 325

¹⁹⁶ Det følger av avgjørelsens ordlyd at utbyttet ilegges kildeskatt med mindre beskatning må frafalles etter EU's mor-datter selskapsdirektiv (90/435/EØF) eller skatteavtale forutsatt at mottaker er ”beneficial owner”: Hverken direktivet eller den dansk/luxembourgske DBO (...) afskærer Danmark fra at beskatte udbyttebeløbet, idet H1 S.a.r.l., Luxembourg, ikke kan anses for ”beneficial owner” af udbyttebeløbet.”

¹⁹⁷ Riis (2010) s.326

Det ble likevel presisert at det ikke er tilstrekkelig til å avskjære utbyttemottakeren fra fordelene at utbyttemottaker har få rettigheter til utbyttet.

Landskatteretten fant at H1 ikke var et gjennomstrømningselskap fordi utbyttet fra S ikke ble kanalisert til morselskapet H eller Hs aksjonærer, men i stedet lånt til S som igjen brukte pengene til kapitalforhøyelse i D slik at D kunne erverve A. Dette var ikke en utbyttebetaling, men et lån – H1 var under disse omstendighetene ”beneficial owner”.

Dette kan tyde på at så lenge mottaker av utbyttet ikke direkte eller indirekte sender pengene til selskapets eiere, men benytter pengene i selskapets drift, er mottaker ”beneficial owner”.¹⁹⁸ I denne sammenheng er tydeligvis lån til samme (nærstående) selskap tilstrekkelig til å kvalifisere som ”benyttet i selskapets drift”.

Domspremissene kan også tyde på at Landskatteretten mente å innfortolke en snever ”substance-over-form”-tilnærming i ”beneficial owner”-begrepet. Retten åpnet derfor for at *”beneficial owner”-konseptet er ”anti-abuse measures in future cases where funds originating from dividends distributed by a Danish company are ultimately received by entities not entitled to an elimination or reduction of Danish dividend withholding tax”*.¹⁹⁹

Det gjøres oppmerksom på at Landskatteretten også vurderte hvorvidt en redusert kildeskattesats ville komme til anvendelse på grunn av EUs mor-datter selskapsdirektiv²⁰⁰.

4.2.6 Canada: Velcro-saken²⁰¹

I Prévost-dommene har Canada en rettskraftig avgjørelse om innholdet i ”beneficial owner” i utbyttesammenheng. I tvisten mellom det canadiske selskapet Velcro Canada Inc. (”Velcro”) og myndighetene i Canada er et av hovedspørsmålene innholdet i ”beneficial owner” i royaltysammenheng.

¹⁹⁸ Riis (2010) s.328

¹⁹⁹ Lc.

²⁰⁰ 90/435/EØF

²⁰¹ Velcro Canada Inc.v. Her Majesty the Queen

Velcro hadde i årene 1995-2004 betalt royalties for en immateriell eiendel utviklet av Velcro Industries BV ("VIBV"). Da VIBV i 1995 flyttet til de Nederlandske Antiller overførte selskapet rettighetene til den immaterielle eiendelen til det nederlandske selskapet Velcro Holdings BV ("VHBV") som fra før av hadde enerett til den samme immaterielle eiendelen i enkelte andre jurisdiksjoner.

Skattemyndighetene mener at VHBV ikke var "beneficial owner" av royaltyinntektene, og at selskapet kun var et gjennomstrømmingsselskap for VIBV.

Saken er berammet for den canadiske skattedomstolen.²⁰² Det var ikke dom i saken per april 2011.

Dommen vil være interessant blant annet fordi den antageligvis vil måtte si noe om begrepet skal forstås annerledes i royaltysammenheng enn i utbyttesammenheng.²⁰³

4.2.7 Dommenes bidrag til "beneficial owner"-begrepet

I den grad dommene skal vektlegges i norsk rett er det viktig å se hvilke bidrag de gir til forståelsen av "beneficial owner"-begrepets innhold.

Alle dommene tar direkte eller indirekte utgangspunkt i OECDs mønsteravtale og dens kommentarer. Alle er enige i at et rent gjennomstrømmingsselskap, "agent" eller "nominee" ikke er "beneficial owner".

I dommene fra Frankrike, England og Danmark tas det en økonomisk tilnærming, og domstolene finner at "beneficial owner" er en "substance-over-form"-regel. Dommene fra Canada og Nederland bærer mer preg av "form-over-substance"-tilnærming.

I de førstnevnte dommene fokuseres det mest på hvem som reelt disponerer og har den økonomiske fordel av inntekten, og i mindre grad formelle kriterier.

²⁰² Tax Court of Canada (2011)

²⁰³ Det er i kapittel 1.1 antatt at forståelsen av begrepet er den samme i forbindelse med utbytte, renter og royalties så fremt avtalen er basert på OECDs mønsteravtale.

Videre fokuserer domstolene på det illojale ved selskapsstrukturene. I den franske dommen blir det for eksempel eksplisitt uttrykt at det i avgjørelsen ble lagt vekt på at formålet med selskapsstrukturen var å utnytte skatteavtalens fordeler. En internrettslig gjennomskjæringsregel ble uttrykkelig innfortolket i den franske dommen. Den gjennomgående "substance-over-form"-tilnærmingen i Frankrike, England og Danmark taler for at "beneficial owner" tolkes som en gjennomskjæringsregel.

Tilnærmingen i dommene fra Canada og Nederland bærer mer preg av at "beneficial owner"-kravet er en tilordningsregel. I den canadiske dommen vektlegges formelle kriterier, herunder hvem som juridisk disponerer utbytte. Det ses også til en viss grad bort fra det underliggende formålet med transaksjonen. I den nederlandske dommen er det også avgjørende at selskapet formelt var eier av og disponerte dividendekupongene – det var ikke viktig at selskapet ikke eide aksjene som utløste inntekten.

4.3 IFAs generalrapport (2010) om skatteavtaler og skatteunndragelse.

Temaet for "International Fiscal Association" (IFA)²⁰⁴-kongressen i 2010 var "Tax Treaties and tax avoidance: application of anti-avoidance provisions".

Et av spørsmålene som ble diskutert var hvorvidt de enkelte landene mener å kunne innfortolke interne misbruksregler i skatteavtalene. Det fremkommer av generalrapporten at *"The (...) Norwegian (...) reports indicate that the treaties concluded by these countries do not have provisions that allow the application of a domestic general anti-avoidance rule. (...) Norwegian (...) reports mention that none of their treaties contains provisions allowing the application of specific domestic anti-avoidance provisions (...)"*²⁰⁵.

²⁰⁴ IFA er en internasjonal organisasjon med fokus på skattespørsmål har nesten 12 000 medlemmer i 62 land. Deres årlige kongresser er et viktig skattefaglig møtepunkt for det internasjonale skattemiljøet. I forkant av en slik kongress sender landene inn en nasjonal rapport hvor det blir redegjort for internrett i henhold til kongressens tema. Det utarbeides så en generalrapport hvor de nasjonale rapportene sammenfattes.

Kilde: www.ifa.nl

²⁰⁵ IFA General Report (2010) pkt.3.2. Se også IFA Branch Report Norway (2010) pkt.1.4, pkt.1.5 og pkt.2.2.

Dette gir likevel ikke svar på hvorvidt "beneficial owner"-kravet i skatteavtalen i seg selv er en gjennomskjæringsregel – kun at norske internrettslige gjennomskjæringsregler ikke kan innfortolkes i skatteavtalene.

Rapporten viser til diskusjonen rundt "beneficial owner"-begrepets traktats- eller internrettslige karakter (se kapittel 3.1.2.1). Det er uenighet om dette, og Norges standpunkt fremkommer ikke.

"Beneficial owner"-begrepet blir ellers behandlet der de nasjonale rapportene nevner spesielle bestemmelser hvor begrepet defineres eller omtaler rettspraksis om begrepets innhold.²⁰⁶ Rapporten bekrefter at begrepet er uklart. Konklusjonen er at *"As evidenced by a number of branch reports, the interpretation of the term beneficial owner continues to give rise to difficulty and the notion that the term needs no definition seems to be wrong."*²⁰⁷

²⁰⁶ IFA General Report (2010) pkt.3.4. IFA Branch Report Norway (2010) pkt.2.4 nevner at innføringen av fritaksmetoden i Norge og tilsvarende regelsett innen EU har ført til at "beneficial owner"-kravet er aktualisert, særlig i forhold til om mellomliggende holdingselskaper kan være "beneficial owner". Nasjonalrapportøren (Eivind Furuseth) er også av den oppfatning at skattemyndighetene tolker begrepet ganske strengt, og at dette kan ha sammenheng med det internrettslige substanskravet i fritaksmetoden (se kapittel 5.2). Det anføres også at skattemyndighetenes fortolkning fremstår strengere enn Prévost-dommen (se kapittel 4.2.4).

²⁰⁷ IFA General Report (2010) "Summary and Conclusion"

5 Forholdet til EU/EØS-retten

Da EØS-avtalen trådte i kraft i 1994 ble Norge integrert i EUs indre marked.

Gjennom EØS-avtalen har Norge forpliktet seg til å gjennomføre deler av EU-retten (EF-retten) i norsk rett, samt håndheve den på lik linje med EUs medlemstater. EØS-avtalen inneholder ikke regler om skatteharmonisering. Norge har likevel forpliktet seg til å utøve sin kompetanse til direkte beskatning på en måte som ikke strider mot EØS-avtalen.²⁰⁸

5.1 EØS-avtalens "fire friheter" – spesielt om fri flyt av kapital og etableringsretten

Begrepet *de fire friheter* er en fellesbetegnelse på EF-traktatens prinsipper om fri bevegelse av varer, tjenester, personer og kapital. Fri bevegelse inkluderer også retten til etablering av næringsvirksomhet over landegrensene (etableringsretten).²⁰⁹

En målsetting for EØS-samarbeidet er å skape et felles indre marked for EU- og EFTA-landene hvor det ikke skal være begrensninger i form av diskriminering og restriksjoner innenfor de fire friheters virkeområde.

Angående kildeskatt på utbytte er særlig reglene om fri bevegelse av kapital og etableringsretten vesentlige. "Beneficial owner"-kravet er relevant blant annet i forhold til å erverve eierandeler i norske selskaper (utbytte), og for bevegelse av kapital (utbytte, renteinntekter, royalties) ut av Norge. Det vil derfor i det følgende fokuseres utelukkende på disse rettighetene.

EFTA-domstolen konstaterte i Fokus Bank-saken²¹⁰ at daværende norske kildeskatteregler var i strid med EØS-avtalens regler om fri flyt av kapital²¹¹.

²⁰⁸ Farstad (2010) s. 159

²⁰⁹ EØS-rett (2004) s. 260

²¹⁰ Sak E-1/04, Fokus

Domstolen mente at det ikke var forenelig med Norges EØS-rettslige forpliktelser å ilegge kildeskatt på utdelinger til selskapsaksjonærer innenfor EØS-området samtidig som utdelinger til norske selskapsaksjonærer var skattefrie. Dette ble også bekreftet av Finansdepartementet.²¹² Det er etter dette klart at EØS-avtalen utelukker kildeskatt på aksjeutbytte til selskapsaksjonærer innen avtalens område.

Et av formålene bak innføringen av fritaksmetoden (se kapittel 1.3.2) var å bringe norske skatteregler for gevinst og utbytte i samsvar med EØS-avtalens prinsipp om de fire friheter.²¹³ Fritaksmetoden innebærer at utbytte fra et norsk selskap mottatt av selskapsaksjonærer hjemmehørende i andre EØS-stater er fritatt fra norsk skatt. Det stilles likevel krav til selskapets substans (se kapittel 5.2).

Etableringsretten²¹⁴ gir rett til etablering av næringsvirksomhet over landegrensene innen EØS. Dersom norske skatteregler forfordeler skattytere innen EØS-området basert på hvor skattyteren er hjemmehørende, vil dette kunne innebære et brudd på etableringsretten.²¹⁵

Reglene om etableringsretten i EØS-avtalen har tilnærmet samme innhold som tilsvarende regler i EF-traktaten.²¹⁶ Høyesterett har bekreftet at EF-domstolens praksis er en sentral rettskilde i slike tilfeller.²¹⁷

Regler som er i strid med etableringsretten, kan likevel være legitime dersom de kan begrunnes i behovet for å bekjempe strukturer som er etablert med formål å unngå nasjonale regler.²¹⁸ Substanskravet er et eksempel på en slik regel. Det kan likevel diskuteres hvorvidt også denne regelen er diskriminerende da det etter fritaksmetoden p.t. ikke er krav til substans for norsk selskapsaksjonær som mottaker av utbyttet fra et

²¹¹ EØS-avtalen artikkel 40 flg.

²¹² Finansdepartementet (2004)

²¹³ Ot.prp.nr.1 (2004-2005) pkt. 6

²¹⁴ EØS-avtalen artikkel 31 og 34

²¹⁵ Farstad (2010) s. 159

²¹⁶ EF-traktaten artikkel 43 og 48

²¹⁷ Rt.2007.1003

²¹⁸ Cadbury Schweppes (C-196/04)

norsk selskap. Etter gjeldende rett er det tilstrekkelig at den norske selskapsaksjonæren er eier av aksjene. Denne problemstillingen behandles ikke nærmere.

5.2 Substanskravet

Som nevnt i kapittel 1.3.2 følger det av fritaksmetoden²¹⁹ at aksjeutbytte fra et norsk selskap til en utenlandsk selskapsaksjonær hjemmehørende i EØS-området er fritatt fra skatteplikt. Dette gjelder likevel bare dersom selskapet er reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet innenfor EØS (substanskravet).²²⁰

Substanskravet ble inntatt²²¹ i skatteloven med virkning fra inntektsåret 2008 som en følge av EF-domstolens avgjørelse i Cadbury Schweppes-saken²²².

I Cadbury Schweppes-saken fant EF-domstolen at de britiske CFC-reglene²²³ ikke var forenelige med etableringsretten på tross av at reglernes formål var å unngå skattemessige motiverte transaksjoner og etableringer i utlandet. Domstolen mente reglene medførte en gunstigere beskatning av morselskaper som etablerte datterselskaper i Storbritannia eller i andre EØS-stater med høyt skattenivå, enn de morselskapene som etablerte datterselskaper i EØS-stater med lavt skattenivå og CFC-beskatning. Dette kunne medføre restriksjoner i etableringsretten. Domstolen påpekte at restriksjonen ikke var i strid med fellesskapsretten dersom den internrettslige regelen var begrunnet i behovet for å bekjempe strukturer som var etablert med formål å unngå nasjonale regler. Ved å vurdere formålet bak etableringsretten kom EF-domstolen til at selskaper som var ”wholly artificial” ikke var beskyttet av fellesskapsretten:

*“If (...) the CFC is a fictitious establishment not carrying out any genuine economic activity in the territory of the host Member Stat, the creation of that CFC must be regarded as having the characteristics of a wholly artificial arrangement. That could be so in particular in the case of a “letterbox” or “front” subsidiary”.*²²⁴

²¹⁹ Skatteloven § 2-38(1)

²²⁰ Skatteloven § 2-38(5)

²²¹ Ot.prp.nr.1 (2007-2008) pkt 14.4.2

²²² C-196/04

²²³ CFC er en forkortelse for Controlled Foreign Company

²²⁴ Utdrag fra C-196/04 premiss 65-68

Domstolen kom til at etableringen av det utenlandske selskapet måtte være reell, og at selskapet måtte drive reell økonomisk aktivitet for at skattyteren skulle kunne være beskyttet av EU/EØS-avtalen. Det norske substanskravet skal samsvare med dette.

Da substanskravet ble inntatt i skatteloven ble det uttalt i forarbeidene: *”(...) et slikt krav vil (...) motvirke at inntekter kan strømme skattefritt gjennom norske selskaper til EØS-selskaper uten reell økonomisk aktivitet eller vesentlig økonomisk nærvær i EØS-staten, og videre til bakenforliggende eiere utenfor.”*²²⁵

Forarbeidene oppstiller momenter som skal inngå i en konkret helhetsvurdering av om mottaker av utbyttet oppfyller substanskravet.²²⁶ Her stilles det krav til selskapet som for eksempel krav til utstyr, lokaler, at det blir truffet relevante beslutninger, osv.

Finansdepartementet har i ettertid presisert substanskravet:

*”Det avgjørende må være at det ved en helhetsvurdering kan påvises tilstrekkelige objektive omstendigheter (synbare for en tredjemann) til å understøtte at det ikke er skattemotivet, men andre forretningsmessige grunner som er årsaken til at selskapet er blitt etablert i den aktuelle staten”.*²²⁷

*”En konklusjon som går ut på at et selskap ikke er reelt etablert/driver økonomisk aktivitet i en stat, forutsetter at skattemyndighetene anser at det foreligger et skatteomgåelsesmotiv. Dersom en samlet vurdering viser at nederlandsk beskatning av det aktuelle selskapet ikke vil kunne bli gunstigere enn norsk beskatning ville vært, vil det ikke kunne foreligge et slikt skatteomgåelsesmotiv.”*²²⁸

Cadbury Schweppes-dommen forutsatte uttrykkelig at det forelå et omgåelsesmotiv.²²⁹

Dette ble først eksplisitt vektlagt av departementet etter den sistnevnte presiseringen av substanskravet i 2010.

²²⁵ Ot.prp.nr.1 (2007-2008) pkt. 14.4.2

²²⁶ Lc.

²²⁷ Finansdepartementet (2009)

²²⁸ Finansdepartementet (2010)

²²⁹ BA-HR (2009)

5.2.1 Forholdet mellom substanskravet og ”beneficial owner”-kravet

Norge må som nevnt utøve sin kompetanse til direkte beskatning slik at den ikke strider mot EØS-avtalen. På bakgrunn av dette kan det være nærliggende å anta at ”beneficial owner”-kravet i skatteavtalen og det EØS-rettslige substanskravet burde være sammenfallende, og det kunne vært fristende å benytte seg av de mange kildene vedrørende substanskravet i tolkingen av ”beneficial owner”.

Det er derfor svært viktig å presisere at substanskravet, og herunder momentlisten i forarbeidene, kun gjelder i forhold til den internrettslige fritaksmetoden.²³⁰ EF-domstolens praksis og fritaksmetodens forarbeider er ikke relevante for forståelsen av ”beneficial owner”.

Skattelovens forarbeider om substanskravet er eksplisitt tilknyttet fritaksmetoden. Selv om det kan anføres at formålet med substanskravet i fritaksmetoden og ”beneficial owner”-kravet er det samme, medfører dette ikke en tilknytning mellom de to regelsettene. Det ville heller ikke vært i tråd med alminnelig rettskildelære å tolke disse analogisk – fritaksmetoden er en internrettslig regel i skatteloven, mens ”beneficial owner”-kravet er en skatteavtaleregulering. At skattemyndighetene benytter ”beneficial owner”-begrepet i forbindelse med uttalelser om fritaksmetoden, eller benytter dette som et krav i lignings-ABCen (se nedenfor), er ikke alene tilstrekkelig til å anta at de to vurderingene er sammenfallende.

Substanskravet kan oppfattes å være en gjennomskjæringsregel under fritaksmetoden.²³¹ Det diskuteres hvorvidt det kan innfortolkes en slik gjennomskjæringsregel også i skatteavtalens krav til ”beneficial owner” (se kapittel 7). Dersom ”beneficial owner” ikke er en gjennomskjæringsregel, er substanskravet også konseptuelt en ulik regel.²³² Heller ikke dersom ”beneficial owner” er en gjennomskjæringsregel vil det være tilstrekkelig tilknytning mellom regelsettene.

²³⁰ Furuseth (2009) s.191

²³¹ Lc. Artikkelen viser også til Ot.prp.nr.1(2007-2008)

²³² Furuseth (2009) s. 191

”Det kan ikke være slik at kravet til substans etter internretten ”smitter” over på vurderingen av om mottaker av utbyttet er å anse som beneficial owner av utbyttet. Det er (...) to selvstendige vurderinger som må foretas; (i) om aksjonæren oppfylder kravene til substans etter internretten og (ii) om mottakeren er å anse som beneficial owner av utbytte i henhold til skatteavtalen.”²³³

At det er viktig å skille mellom substanskravet og ”beneficial owner” kan illustreres ved at man ellers risikerer følgende situasjon: hva hvis et mellomliggende selskap som oppfylder substanskravet tilføres en aksjepost der hvor utbyttet sendes direkte til et annet selskap - ville det at selskapet har substans i så tilfelle vært tilstrekkelig til at det var ”beneficial owner”?

En annen situasjon hvor det er viktig å være oppmerksom på den manglende tilknytningen mellom substanskravet og kravet til ”beneficial owner”, er der hvor den utenlandske aksjonæren er hjemmehørende i et EØS-land hvor også en skatteavtale gir redusert eller ingen kildeskatt forutsatt at mottakeren er ”beneficial owner”. Både substanskravet og ”beneficial owner”-kravet²³⁴ vil kunne være hjemmel for redusert kildeskattesats/kildeskattefritak, og det er derfor særlig viktig å være oppmerksom på skillet da selskapsaksjonæren kan oppfylle kravene i det ene regelsettet, men ikke det andre.

Lignings-ABCen²³⁵ stiller krav til at mottaker av utbyttet må være virkelig rettighetshaver i tillegg til å oppfylle substanskravet.

”Det er en forutsetning for skattefritaket at det utenlandske selskapet mv. er den virkelige rettighetshaver til aksjeutbyttet fra det norske selskapet. Videre er det et vilkår at selskapet er reelt etablert og driver økonomisk aktivitet i den aktuelle EØS-staten, jf sktl. § 2-38(5).

²³³ Lc.

²³⁴ Forutsatt at skatteavtalens øvrige vilkår er oppfylt.

²³⁵ Skattemyndighetene behandler Lignings-ABCen nærmest som en instruks, og den tillegges også noe vekt i det private. Selv om Høyesterett (Rt.2005.277)har uttalt at Lignings-ABCen ikke tillegges betydning, er den uttrykk for antatt ligningspraksis.

(...)

*Vilkåret om at det utenlandske selskapet m.v. må være den virkelige rettighetshaver til utbyttet innebærer at det utenlandske selskapet må være eier av selskapsandelen, slik at den mottatte inntekten skal tilordnes selskapet.*²³⁶

I det siterte benyttes ”virkelig rettighetshaver” som er den mest brukte oversettelsen²³⁷ i norsk skatterett av ”beneficial owner”. Dette kan tilsi at ligningsmyndighetene innfortolker ”beneficial owner”-kravet i substanskravet. Gjennomgangen ovenfor viser likevel at skatteavtalebegrepet ”beneficial owner” forutsetter en selvstendig vurdering.

Som nevnt i kapittel 3.4 antas det at dersom skattemyndighetene innfortolker et ”beneficial owner”-krav i fritaksmetoden, kan myndighetsuttalelsene som foreligger om begrepet i den sammenheng gi en viss veiledning også i skatteavtalesammenheng, siden dette uttrykker hvordan norske skattemyndigheter tolker ”beneficial owner”-begrepet.

Det er naturlig å spørre om ”beneficial owner”-kravet i skatteavtalene er videre enn det EØS-rettslige substanskravet. Dette syntes antatt i litteraturen.²³⁸

Som nevnt er substanskravet presisert både i lovtekst og forarbeider. Kravene til ”beneficial owner” basert på de foreliggende rettskildene er ikke like eksplisitte og tydelige. Det finnes ikke gitte forutsetninger for en totalvurdering slik som for substanskravet. De utenlandske dommene som er redegjort for i kapittel 4.2 oppstiller ikke like strenge og eksplisitte krav til ”beneficial owner” som lovtekst og forarbeider oppstiller til substanskravet. Det er også viktig å være oppmerksom på at substanskravet er utledet fra de til dels strenge rammene som følger av Norges forpliktelser etter EØS-avtalen, mens ”beneficial owner” følger av den enkelte skatteavtale. At det etter lignings-ABCen er et eget vilkår å være ”virkelig rettighetshaver”, er også en indikasjon

²³⁶ Lignings-ABC 2010/2011. Emneord: Utland-bosatt/hjemmehørende i utlandet pkt.17.3.3

²³⁷ Se kapittel 1.1

²³⁸ Furuseth (2009) s. 191 ”I et tenkt tilfelle kan en selskapsaksjonær hjemmehørende i Nederland ikke oppfylle kravene til substans i skatteloven § 2-38(5) men allikevel være berettiget til 0% kildeskatt i henhold til artikkel 10(3) i skatteavtalen(...)”. Formuleringen gir det inntrykk at det er mulig å være ”beneficial owner” selv om man ikke oppfyller substanskravet. Da vurderingene på mange måter er svært like, og vil måtte ha et relativt likt utgangspunkt anføres det derfor at dette tyder på at forfatteren mener at substanskravet er smalere enn kravet til ”beneficial owner”.

på at skattemyndighetene anser dette som et av minstekravene til substans uten at det i seg selv er nok til å oppfylle substanskravet.

Selv om innholdet i "beneficial owner" er noe uklart, fremstår det etter dette som overveiende sannsynlig at begrepet er mindre strengt enn substanskravet. Det antas derfor at det er mulig å ikke oppfylle substanskravet i skatteloven § 2-38, men likevel være "beneficial owner" etter skatteavtalen.

6 Reelle hensyn

Reelle hensyn er en vurdering av resultatets godhet. Det er relevante argumenter som ikke kan knyttes direkte til lov, forarbeider, sedvanerett eller andre klart avgrensbare kategorier.²³⁹ Disse normative vurderingene blir likevel tillagt vekt i norsk rett.²⁴⁰

6.1 Reelle hensyn i vurderingen av hvem som er "beneficial owner" etter norsk rett

Reelle hensyn er en viktig rettskilde der hvor rettsanvenderen ikke kommer frem til et klart tolkningsresultat basert på de øvrige rettskildene. Gjennomgangen av rettskildene har vist at innholdet i "beneficial owner"-begrepet etter norsk rett er uklart. Det er derfor nærliggende å vektlegge reelle hensyn i avgjørelsen av hvem som er "beneficial owner" etter norsk rett.

Vurderingen av hvem som er "beneficial owner" inngår i avgjørelsen av hvilke skattesats mottaker av utbytte ilegges. I denne sammenheng er det viktig å være oppmerksom på regelens formål; å begrense dobbelbeskatning (kjedebeskatning). Kravet om at mottaker må være "beneficial owner" for å kunne nyte godt av skatteavtalen er en strategi for å unngå skatteunndragelse. I så måte kan det anføres at regelen skal beskytte det norske skattefundamentet (fellesskapet). På den annen side er det skattyteren som må oppfylle kravene i skatteavtalen.

Det vil nedenfor bli redegjort for enkelte relevante momenter i vurderingen av hvem som er "beneficial owner" som kan kategoriseres som reelle hensyn etter norsk rett. Alminnelige formåls- og hensiktsmessighetsbetraktninger, og vurderinger av resultatets godhet er utelatt.

²³⁹ Kjønstad (2006) s. 359

²⁴⁰ F.eks. i Rt.1970.67, Rt.1975.220,

6.1.1 Forutberegnelighet

”Men hensynet til forutberegnelighet setter likevel grenser for hvor langt man kan gå i å anse at det foreligger hjemmel på grunnlag av andre rettskilder når lovteksten etterlater tvil(...). Det må kreves at skattyterne i rimelig utstrekning skal kunne forutse sin rettsstilling(...)”²⁴¹

Forutberegnelighet er viktig også i forhold til en utenlandsk aksjonær fordi en skatteavtale er inngått med aksjonærens hjemstat med formål å hindre dobbelbeskatning. Den utenlandske selskapsaksjonæren må kunne forutberegne sin rettstilling på grunnlag av skatteavtalen.

Som vist ovenfor foreligger det lite fra norske myndigheter som gir skattyteren mulighet til å forutberegne sin stilling, i hvert fall i grensetilfellene. Dette er en av grunnene til at de utenlandske dommene vedrørende innholdet i ”beneficial owner”-begrepet bør vektlegges.

Hensynet til forutberegnelighet taler også for at det ikke finnes et ”beneficial owner”-krav i Norge utover det som følger av skatteavtalene. Det pekes på at det kan virke som om skattemyndighetene innfortolker et slikt krav i fritaksmetoden (se kapittel 3.4 og 5.2).

6.1.2 Rettstekniske hensyn

Skatteavtalene er normalt bilaterale, og er avtaler inngått mellom to land som har mer eller mindre ulike skattesystemer. Skatteregelvek endres tradisjonelt ofte, mens skatteavtaler endres sjeldent. Dette medfører at skatteavtalene ikke kan være for utførlige – det må være rom for at skatteavtalens bestemmelser skal være anvendelige uten å måtte endres hyppig, og ikke minst må de være anvendelig på tvers av landenes skattesystemer.

Dette innebærer begrensinger i hvordan skatteavtalens begrep kan utformes og tolkes. Det kan anføres at det ikke ville vært praktisk dersom det fantes en eksplisitt

²⁴¹ Rt.2005.577 premiss 34

momentliste for hvem som er "beneficial owner" som skulle gjelde for alle skatteavtaleland – kanskje er løsningen som følger av kommentarene til OECDs mønsteravtale den beste; begrepet skal tolkes i tråd med det formål bestemmelsen søker å fremme ("object and purpose").

Dersom kravet til "beneficial owner" er en snever regel, vil det også kreve mye ressurser å anvende regelen – det vil kunne oppstå store beviskrav til mottaker av utbyttet. Det vil være retts teknisk vanskelig å finne frem til den som "in fact, ultimately benefit from the dividend".²⁴²

²⁴² Furuseth (2009) s. 190

7 "Beneficial owner"-begrepets innhold – tilordning- eller gjennomskjæringsregel?

At selskapsaksjonæren er skattemessig hjemmehørende i samme land som utbyttet oppgis utdelt til, gjør ikke uten videre selskapsaksjonæren til "beneficial owner". Dersom dette var tilstrekkelig, ville "beneficial owner" heller ikke ha en selvstendig betydning utover "hjemmehørende"-begrepet i OECDs mønsteravtale artikkel 4.²⁴³

Begrepets innhold vil blant annet avhenge av hvorvidt "beneficial owner" er en tilordnings- eller gjennomskjæringsregel.

Tilordning er å finne rett faktum, her rett subjekt – og deretter anvende riktig rettsregel på subjektet. Som tilordningsregel vil "beneficial owner" være skatteavtalens anvisning på hvilket rettssubjekt som skal tilordnes skatteavtalens fordeler. Der et selskap blant flere aktuelle påstår å være eier av de aktuelle aksjene og ha rett til utbytte, må dette selskapet dokumentere at det er "beneficial owner", det vil si den "virkelige eieren" av eierfordelene.

Dersom "beneficial owner" er en gjennomskjæringsregel, vil den kunne anvendes til å tilsidesette ellers reelle og lovlige transaksjoner/eierforhold. Gjennomskjæring (tilsidesettelse) betinger generelt at dersom den bakenforliggende eiers formål med å la et selskap være formell eier av de aktuelle aksjene er å nyte godt av skatteavtalens gunstige kildeskattesats, må dette vurderes opp mot andre juridiske og økonomiske virkninger av eierkonstruksjonen og andre ikke skattemessige formål. Dersom eierkonstruksjonen ikke har vesentlig virkninger utover den skattemessige fordelten etter skatteavtalen, vil forholdet(konstruksjonen) kunne fremstå som illojal i forhold til skatteavtalens formål og gi grunnlag for å sette tilside det formelle eierforholdet og anse et annet selskap som "beneficial owner"(illojalitetsstandard).

²⁴³ Furuseth (2009) s. 192

Rettskildene gir ikke et klart svar på hvordan ”beneficial owner”-regelen skal kategoriseres etter norsk rett, men flere av kildene kan tolkes i favør av en gjennomskjæringsregel. I så tilfelle er ”beneficial owner”-kravet hjemmel for at norske myndigheter kan gjennomskjære selskapsstrukturer på bakgrunn av denne illojalitetsstandarden i skatteavtalesammenheng. Dette er i tråd med NOU 2009:4 (siteret i kapittel 3.2).

For det første er formålet med ”beneficial owner”-kravet å unngå at reglene utnyttes i strid med skatteavtalens formål. Dersom ”beneficial owner” var en tilordningsregel ville den ta sikte på de formelle kriteriene som ville måtte legges til grunn i avgjørelsen av hvem som er eier. ”Å utnytte” er illojalt, og dette tyder på at regelen søker å regulere skattyters illojale opptreden, og ikke bare i forhold til fakta.

I kommentarene til OECDs mønsteravtale er begrepets innhold negativt avgrenset – agent, stråmann eller gjennomstrømmingsselskap er ikke ”beneficial owner”. Tolket i lys av misbrukshensynet kan man ane en illojalitetsstandard; både bruk av stråmenn og gjennomstrømmingsselskap kan benyttes for å skjule reelle forhold. Kommentarene sier også at der hensikten er å misbruke skatteavtalen for å få tilgang til fordelene bør ikke kildeskattesatsen reduseres.

I litteraturen argumenteres det for at ”beneficial owner” som tilordningsregel best ivaretar skatteavtalens ”object and purpose” da begrensninger i kildestatens rett til beskatning bare gir mening dersom inntekten tilskrives mottaker i henhold til hjemstatens interne tilordningsregler.²⁴⁴

Dersom ”beneficial owner” er en tilordningsregel bør det kunne oppstilles objektive kriterier for hva som skal til for å tilfredsstille kravet. Det vil gi forutberegnelighet, men man risikerer at selskapsaksjonærer utnytter dette slik at de oppfyller ”akkurat nok” til å være ”beneficial owner”.

²⁴⁴ Jimenéz (2010) s. 55

Uansett hva slags type regel "beneficial owner" er, kan man likevel aldri forsikre seg helt mot at reglen utnyttes. Men, dersom man åpner for å innfortolke en illojalitetsstandard vil man i det minste kunne vektlegge i vurderingen at skattyter har forsøkt å misbruke reglene.

De(n) canadiske og nederlandske dommene synes å anvende "beneficial owner"-kravet som en tilordningsregel, mens de øvrige utenlandske dommene synes å anvende begrepet som utgangspunkt for gjennomskjæring (se kapittel 4.2).

Det argumenteres i litteraturen for at dersom "beneficial owner" er en gjennomskjæringsregel, vil det være en uhåndterlig regel.²⁴⁵ Siden flertallet av rettskildene likevel synes å tale for at regelen *er* en gjennomskjæringsregel, kan det at regelen virker vanskelig å anvende ikke uten videre være tilstrekkelig til at den må anses som en tilordningsregel. Dette gjelder spesielt siden formålet med bestemmelsen er å unngå misbruk. Dette er heller et argument for at det bør søkes en felles forståelse av innholdet i begrepet.

I den grad det er mulig å konkludere synes "beneficial owner" å være en gjennomskjæringsregel. Det kan selvfølgelig diskuteres hvor vid eller snever regelen skal være – skal den ha samme grenser som den ulovfestede gjennomskjæringsnormen i norsk internrett, eller vil det ikke være mulig å anvende normen analogisk da "beneficial owner" er et skatteavtalebegrep? Det virker mer nærliggende å anvende internasjonale kilder enn å trekke veksler på norsk ulovfestet gjennomskjæringslære da begrepet må behandles som et selvstendig skatteavtalebegrep.

Hvorvidt begrepet har en økonomisk eller juridisk tilnærming er også relevant for innholdet i "beneficial owner". Av dommene som er behandlet i kapittel 4.2 har de fleste en økonomisk tilnærming til "beneficial owner" og vurderer hvem som har den økonomiske fordel av å være eier – de vektlegger "substance-over-form".²⁴⁶ Det er anført at en juridisk tilnærming er riktig fordi dersom en økonomisk analyse av fakta er tilstrekkelig for å avgjøre hvem som er "beneficial owner", har begrepet ikke lenger

²⁴⁵ Jimenéz (2010) s. 52 flg. og Furuseth (2009) s. 190

²⁴⁶ Jimenéz (2010) s. 51

selvstendig betydning i forhold til generelle omgåelsesregler.²⁴⁷ Det er vanskelig å konkludere med det ene eller det andre da det er uklart hvilke tilnærming en norsk domstol ville hatt. Det er likevel anført i norsk litteratur at det klare utgangspunktet bør være at de økonomiske realitetene veier tyngre enn det formelle eierskapet.²⁴⁸ Etter å ha konkludert med at ”beneficial owner” er en gjennomskjæringsregel, er det nærliggende å ha en økonomisk tilnærming til begrepets innhold.

Etter en gjennomgang av rettskildene, er det vanskelig å gi ”beneficial owner”-begrepet i norsk rett et presist innhold, utover at selskaper som reelt disponerer utbyttet normalt faller innenfor.²⁴⁹ Det er også klart at gjennomstrømmingsselskaper opprettet med formål å utnytte skatteavtalenes regler, agenter og stråmenn ikke oppfyller kravene til ”beneficial owner”. ”Beneficial owner”-kravet fremstår dessuten videre enn fritaksmetodens substanskrav.

Som nevnt i kapittel 3.3 vil domstolen måtte ta stilling til ”beneficial owner”-begrepet etter norsk rett i en forestående sak. Det er pr. april 2011 ikke kjent når saken berammes.

²⁴⁷ Lc.

²⁴⁸ Norsk internasjonal skatterett (2011) s. 581

²⁴⁹ Se kapittel 4.2

8 Kildehenvisninger

8.1 Litteraturliste

8.1.1 Bøker og artikler

- du Toit (1999) du Toit, Charles P., *Beneficial Ownership of Royalties in Bilateral Tax Treaties*. IBFD Publications BV, 1999.
- Guerra (2011) Guerra, José Calejo. *Limitation on Benefits Clauses and EU Law*. I: European Taxation, February/March.2011.
- Jiménez (2010) Jiménez, Adolfo Martín. *Beneficial Ownership: Current Trends*. I: World Tax Journal. February, 2010.
- Norsk internasjonal skatterett (2011) *Norsk internasjonal skatterett*. Naas, Henning ...[et al.], 1.utg.. Universitetsforlaget, 2011.
- Riis (2010) Riis, Arne og Bjørnholm, Nikolaj. *First Danish Ruling on Beneficial Ownership*. I: European Taxation. July, 2010.
- Ruud (2006) Ruud, Morten og Ulfstein Geir. *Innføring i Folkerett*. 3. utg. Universitetsforlaget, 2006
- EØS-rett (2004) *EØS-rett*. Sejersted, Frederik ... [et.al.]. 2. utg. Oslo, 2004
- Skaar m fl (2006) Skaar, Arvid Aage m fl. *Norsk skatteavtalerett*. 1. utg. Gyldendals Norsk Forlag AS, 2006

- Smits (2009) Smits, Axel og Verlinden, Isabel. *Substance. Aligning international tax planning with today's business realities*. PricewaterhouseCoopers, 2009.
- Søgaard (2011) Søgaard, Simen Skjold *Generelle omgåelsesnormer som virkemiddel mot treaty shopping*. Institutt for offentlig retts skriftserie 2/2011. Universitet i Oslo, 2011.
- Vogel m.fl. (1997) Vogel, Klaus m fl. *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions. A commentary toe the OECD, UN and US Model Conventions for the Avoidance of Double Taxation of Income and Capital. With particular reference to German Treaty Practice*. 3. utg. Kluwer Law International, 1997.
- Zimmer (2003) Zimmer, Fredrik *Internasjonal inntektsskatterett*. 3. utg. Universitetsforelaget, 2003.
- Zimmer (2009) Zimmer, Frederik *Lærebok i skatterett*. 6. utg. Universitetsforlaget, 2009.
- 8.1.2 Nettdokumenter
- BA-HR (2009) BA-HR. *Nyhetsbrev nr 3/2009 – Skatt*. Hentet fra www.bahr.no (lest 3.4.2011)
- DLA Piper (2009) DLA Piper Publications. *China explains “beneficial owner” under tax treaties*. Hentet fra www.dlapiper.com (lest 2.2.2011)

- Farstad (2010) Farstad, Snorre. *Er tilknytningskravet etter sktl. § 2-38 tredje eller femte ledd strengere enn tilknytningskravet i EØS-avtalens regler om etableringsrett? – Forholdet mellom EF-domstolens avgjørelser i Aberdeen og Cadbury Schweppes*. Skatterett/2010/Nr 02. Hentet fra idunn.no (lest 29.3.2011)
- Furuseth (2009) Eivind Furuseth. *Tolking av begrepet “beneficial owner” i skatteavtalene*. I: Skatterett/2009/nr 02. Hentet fra idunn.no (lest 14.1.2011)
- Kjønstad (2006) Kjønstad, Asbjørn. *Reelle hensyn som rettskilde*. I: Henning, Jakhelln; Ole Kristian Fauchald & Aslak Syse (red.), *dog Fred er ei det Bedste...Festskrift til C.A Fleischer på hans 70-årsdag 26. august 2006*. Side 357-382. Universitetsforlaget, 2006. Hentet fra idunn.no (lest 1.4.2011)
- KPMG (2011) KPMG. *PRC Non-Resident Enterprise Tax Series: Beneficial Ownership & Indirect Disposals*. Hentet fra www.kpmg.com (lest 2.2.2011)
- Krishna (2009) Krishna, Vern. *Using Beneficial Ownership to Prevent Treaty Shopping*. I: (Reprinted from) Tax Notes Int'l, November 16, 2009, p. 537. Hentet fra <http://www.commonlaw.uottawa.ca> (lest 29.3.11)
- Lignings-ABC 2010/2011. Lignings-ABC 2010/2011. (hentet fra Rettsdata.no) (lest 27.1.2011)
- NTB (2005) NTB. *Mistenkes for milliard-unndragelse*. Avisartikkel publisert 11.6.2005. Hentet fra www.dn.no (lest 30.3.2011)

Tax Court of Canada (2011) Hjemmesidene til Tax Court of Canada. *Current Appeals Docket (Statusrapport): Velcro Canada Inc. v. Her majesty the Queen*. Hentet fra http://cas-ncr-nter03.cas-satj.gc.ca/tcc_docket/search_e.php?ap_id=124979 (lest 11.4.2011)

www.oecd.org (a) OECD. *Glossary of Tax Terms*. Hentet fra www.oecd.org (lest 7.4.2011)

www.oecd.org (b) OECD. *Liste over OECDs medlemsland (List of OECD member countries – Ratification of the OECD)*. Hentet fra www.oecd.org (lest 24.2.11)

www.oecd.org (c) OECD. *OECD's Current Tax Agenda April 2011*. Hentet fra www.oecd.org (lest 11.4.2011)

Zimmer (2002) Zimmer, Frederik. *Høyesterett som skatteavtaletolker*. I: Festskrift til Carsten Smith; Rettsteori og rettsliv s. 939. Hentet fra www.lovdatab.no. (lest 25.1.2011)

8.1.3 Nettsider

www.landskatteretten.dk Hjemmeside for den danske landskatteretten. (lest 29.3.11)

www.ifa.nl Hjemmeside for International Fiscal Organisation. (lest 23.4.11)

www.skatteetaten.no Hjemmeside for skatteetaten. (lest 1.4.11)

8.1.4 Annet

Kofler (2010) Kofler, Georg Univ.-Prof. DDr. LL.M(NYU). *Tax Treaties (Foredragsfoiler fra Tax Course PwC Norway 2.november 2010)*. 2010

8.2 Register over lover, forarbeider, traktater

8.2.1 Lover, forskrifter mv

Aksjeskatteloven Lov av 19. juni 1969 nr. 71

Dobbelbeskatningsloven Lov av 28. juli 1949 nr. 13

EØS-avtalen Lov av 27. november 1992 nr. 109 (EØS-loven) herunder Avtale om Det europeiske økonomiske samarbeidsområde (EØS-avtalen)

Selskapsskatteloven Lov av 20. juli 1991 nr. 65 om særregler for beskatning av selskaper og selskapsdeltakere

Skattebetalingsloven Lov av 17. juni 2005 nr. 67

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

Stortingets skattevedtak Prop. 1 LS (2010–2011): Sttingsvedtak om skatt og avgifter mv. for inntektsåret 2011

8.2.2 Forarbeider

Ot.prp.nr.35 (1990-1991) Skattereformen 1992

Ot.prp.nr.86 (1997-1998) Ny skattelov

St.prp.nr.22 (1999-2000) Om samtykke til å setje i kraft ein skatteavtale mellom Noreg og Uganda

St.prp.nr.9 (2000-2001)	Om samtykke til å sette i kraft en skatteavtale mellom Norge og Storbritannia
Ot.prp.nr.1 (2004-2005)	Skatte- og avgiftsopplegget 2005 – lovendringer
Ot.prp.nr. 1 (2007-2008)	Skatte- og avgiftsopplegget 2008 – lovendringer
NOU 2009:4	Tiltak mot skatteunndragelser

8.2.3 Traktater

Dobbelbeskatningsavtalen av 1989 USA-Tyskland	Convention between the United States of America and the Federal Republic of Germany for the avoidance of double taxation and the prevention of fiscal evasion with respect to taxes on income and capital and other taxes (1989).
Dobbelbeskatningsavtaler Norge-[land x]	Se kapittel 9 for liste over alle dobbelbeskatningsavtaler Norge har inngått.

EF-traktaten Traktaten om opprettelse av Det europeiske fellesskap

Wien-konvensjonen Wien-konvensjonen om traktatretten av 23. mai 1969

8.2.4 Modellavtaler

FNs mønsteravtale	United Nations Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries. New York 2001
OECDs mønsteravtale	OECD Model Tax Convention on Income and on Capital. Condensed version. Paris, 22 July 2010.
USAs mønsteravtale	United States Model Income Tax Convention of November 15, 2006.

8.2.5 Kommentarer og rapporter

IFA General Report (2010) IFA. *Tax Treaties and tax avoidance: application of anti-avoidance provisions*. General rapportør: Stef van Weeghel. International Fiscal Association, Volume 95a. 2010.

IFA Branch Report Norway IFA. *Tax Treaties and tax avoidance: application of anti-avoidance provisions*. Nasjonal rapportør: Eivind Furuseth. International Fiscal Association, Volume 95a. 2010.

Kommentarene til OECDs
mønsteravtale

OECD. "Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention" (2010)

Kommentarene til
FNs mønsteravtale

United Nations, Commentaries on the articles of the United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries. New York 2001.

OECD rapport om
gjennomstrømningselskaper

Double Taxation Conventions and the Use of Conduit Companies, 1987, nor 14(b)

8.2.6 EU-direktiver

90/435/EØF

Rådets direktiv 90/435/EØF av 23. juli 1990 om en felles beskatningsordning for mor-datterselskaper fra forskjellige medlemsstater

2003/49/EF

Rådets direktiv 2003/123/EF av 3. juni 2003 om en felles ordning for beskatning av renter og royalties som betales mellom beslektede selskaper i forskjellige medlemsstater

8.3 Domsregister

8.3.1 Norske dommer

Rt.1970.67 (Strandlovdommen)

Rt.1975.220 (Husmor III)

Rt.1981.683 (Rudstrøm)

Rt.1984.99 (Alaska)

Rt.1992.1401 (Hereema)

Rt.1994.132 (Uncle John)

Rt.1994.752 (Alphawell)

Rt.1995.455 (Safe Regalia)

Rt.1997.653 (Siemens)

Rt.1998.794 (B.J. Services)

Rt.2004.957 (PGS)

Rt.2005.577

Rt. 2007 s. 209 (Hex)

Rt.2007.1003

Rt. 2008 s. 577 (Sølvik)

Rt. 2008 s. 1510 (Reitan)

Rt. 2008 s. 1537 (ConocoPhillips)

8.3.2 Utenlandske dommer

Danmark

Landskatteretten SKM 2010.268 LRS (Danish Tax Tribunal, 2010)

Canada

Prévost Car Inc. v. The Queen, 2008 TCC 231 (Tax Court of Canada 22 April 2008)

Prévost Car Inc. v. The Queen, 2009 FCA 57 (Canadian Federal Court of Appeal 26 February 2009)

Velcro Canada Inc. v. Her Majesty the Queen, 1007-1806 (IT)G

Frankrike

Royal Bank of Scotland. Ministre de l'Economie, des Finances et de l'Industrie c. Société Bank of Scotland No. 283314 (Conseil d'Etat 29 desember 2006)

Nederland

Royal Dutch, BNB1995/217 (Dutch Hoge Raad 1994)

Spania

Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) of 22. September 2000

Storbritania

Indofood International Finance Ltd v. JP Morgan Chase Bank N.A. London Branch [2006] EWCA Civ 158 (England and Wales Court of Appeal 2 March 2006)

Sveits

A Holding ApS, 2A.239/2005 (Swiss Federal Court, 28 November 2005)

V. SA, SRK 200-055 (Eidgenössische Steuerrekommision 28 February 2001)

USA

Aiken Industries, Inc v. Commissioner (US Tax Court, 1971)

SDI Netherlands B.V. 107 TC 10 (US Tax Court, 1996)

8.3.3 Internasjonale dommer

EF-domstolen

C-196/04 Cadbury Schweppes

C-303/07 Aberdeen Property

EFTA-domtolen

Sak E-1/04, Fokus

8.4 Administrative uttalelser

8.4.1 Myndighetsuttalelser

Utv. 2000 s. 135 FIN Finansdepartementet. *Vedrørende forståelsen av enkelte begrep brukt i Norges skatteavtaler.* Brev av 08.06.2000.

Finansdepartementet (2003) Finansdepartementet. *Ot.prp. nr. 42 (2002-2003).* Brev til Stortinget, 01.04.2003.

Finansdepartementet (2004) Finansdepartementet. *Norsk skatterett og EØS-avtalen.* Prinsipputtalelse/fortolkning, 23.12.2004.

Skattedirektoratet (2005) Skattedirektoratet. *Kildeskatt på aksjeutbytte til utenlandske aksjonærer – fritaksmetoden.* Til Informasjon, 02.03.2005.

Finansdepartementet (2007) Finansdepartementet. *Utenlandske aksjefond og fritaksmetoden.* Prinsipputtalelse/fortolkning, 25.9.2007

- Regjeringen (2008) Veiledning fra regjeringen *Kort om OECD*. Veiledning, 2008
- Finansdepartementet (2009) Finansdepartementet. *Utenlandske selskaper i EØS som subjekt og objekt under fritaksmetoden*. Brev til Skattedirektoratet av 29.9.2009.
Prinsippfråsegn/fortolkning
- Finansdepartementet (2010) Finansdepartementet. *Spørsmål knyttet til fritaksmetoden og lavskattelandkriteriet*. Prinsipputtalelse/fortolkning, 5.7.2010

8.4.2 Personlige meddelelser

- Jensen (2011) a Jensen, Peter (ansatt i danske skattemyndigheter). Epost. 5.april 2011.
- Jensen (2011) b Jensen, Peter (ansatt i danske skattemyndigheter). Epost. 20.april 2011.

9 Lister over tabeller og figurer m v

9.1 Skatteavtaler mellom Norge og andre stater – dobbelbeskatningsavtaler

Alminnelige avtaler til unngåelse av dobbeltbeskatning og forebyggelse av skatteunndragelse, med dato for undertegning og ikrafttredelse.

Kodeforklaring:

Statuskode 0: Avtaler opphørt.

Statuskode 1: Avtaler i kraft.

Statuskode 2: Avtaler undertegnet, men ikke ratifisert/satt i kraft.

Statuskode 3: Pågående forhandlinger om inngåelse av avtale /revisjon (helt eller delvis) av eksisterende avtale.

Land	Undertegning	Status	I kraft	Publisert
Albania	14.10.98	1	13.08.99	St. prp.nr. 36 (1998-1999)
Argentina	08.10.97	1	30.11.01	St. prp.nr. 31 (1997-1998)
Aserbajdsjan	24.04.96	1	20.09.96	St. prp.nr. 68 (1995-1996)
Australia ny avtale	06.05.82 08.08.06	0 1	19.10.83 12.09.07	St.prp. nr. 29 (1982-1983) St.prp. nr. 85 (2005-2006)
Bangladesh	15.09.04	1	22.12.05	St.prp. nr. 77 (2004-2005)
Barbados Tilleggsprotokoll	15.11.90	1 3	30.07.91	St.prp. nr. 55 (1990-1991)
Belgia Tilleggsprotokoll	14.04.88 10.09.09	1 2	04.10.91	St.prp. nr. 18 (1988-1989) Prop. 35 S (2009-2010)
Benin	29.05.79	1 c)	24.06.82	St.prp. nr. 62 (1979-1980)
Bosnia Hercegovina		1 a)		St.prp. 23 (1983-1984)
Brasil	21.08.80	1	26.11.81	St.prp. nr. 140 (1980-1981)
Bulgaria	01.03.88	1	01.04.89	St.prp. nr. 21 (1988-1989)

Canada	12.07.02	1	19.12.02	St.prp. nr. 12 (2002-2003)
Chile	26.10.01	1	22.07.03	St.prp. nr. 33 (2001-2002)
Danmark se Nordiske land				
Egypt ny avtale	20.10.64	1 3	30.07.65	St.prp. nr. 57 (1964-1965)
Elfenbenskysten	15.02.78	1	25.01.80	St.prp. nr. 100 (1977-1978)
Estland	14.05.93	1	30.12.93	St.prp. nr. 90 (1992-1993)
Filippinene Tilleggsprotokoll	09.07.87 22.05.89	1 1	23.10.97 23.10.97	St.prp. nr. 77 (1987-1988) St.prp. nr. 124 (1988-1989)
Finland se Nordiske land				
Frankrike Tilleggsprotokoll Tilleggsprotokoll Tilleggsprotokoll	19.12.80 14.11.84 07.04.95 16.09.99	1 1 1 1	10.09.81 01.10.85 01.09.96 01.12.02	St.prp. nr. 138 (1980-1981) St.prp. nr. 82 (1984-1985) St.prp. nr. 65 (1994-1995) St.prp. nr. 138 (1999-2000)
Færøyene se Nordiske land				
Gambia	27.04.94	1	20.03.97	St.prp. nr. 64 (1993-1994)
Georgia		3		
Grønland	04.08.05	1	21.12.05	St.prp. nr. 78 (2004-2005)
Hellas	27.04.88	1 c)	16.09.91	St.prp. nr. 55 (1989-1990)
India Ny avtale	31.12.86 02.02.11	1 c) 2	02.07.87	St.prp. nr. 72 (1986-1987)
Indonesia	19.07.88	1	16.05.90	St.prp. nr. 9 (1989-1990)
Iran		3		
Irland Ny avtale	22.11.00	0 1	27.11.01	St.prp. nr. 52 (1969-1970) St.prp. nr. 33 (2000-2001)

Island se Nordiske land				
Israel	02.11.66	1	11.01.68	St.prp. nr. 78 (1966-1967)
Italia Ny avtale	17.06.85	1 3	25.05.87	St.prp. nr. 76 (1985-1986)
Jamaica	30.09.91	1	01.10.92	St.prp. nr. 84 (1991-1992)
Japan	04.03.92	1	16.11.92	St.prp. nr. 86 (1991-1992)
Kasakhstan	03.04.01	1	24.01.06	St.prp. nr. 88 (2000-2001)
Kenya	13.12.72	1	10.09.73	St.prp. nr. 73 (1972-1973)
Kina	25.02.86	1 e)	21.12.86	St.prp. nr. 75 (1985-1986)
Kroatia		1 a)		St.prp. nr. 23 (1983-1984)
Kypros Ny avtale	18.05.55	1 d) 3	11.05.55	Rundskriv 16/1-58
Latvia Ny avtale	19.07.93	1 3	30.12.93	St.prp. nr. 5 (1993-1994)
Litauen	27.04.93	1	30.12.93	St.prp. nr. 91 (1992-1993)
Luxemburg Tilleggsprotokoll	06.05.83 07.07.09	1 c) 1	27.01.85 12.04.10	St.prp. nr. 22 (1983-1984) Prop. 55 S (2009-2010)
Makedonia		3		
Malawi Ny avtale	18.05.55 08.12.09	1 d) 2	16.12.63	Rundskriv 16/1-58 Prop. 114 S (2009-2010)
Malaysia Ny avtale	23.12.70	1 3	09.09.71	St.prp. nr. 96 (1970-1971)
Malta Ny avtale	02.06.75	1 3	22.07.77	St.prp. nr. 66 (1976-1977)
Marokko	05.05.72	1	18.12.75	St.prp. nr. 5 (1972-1973)
Mexico	23.03.95	1	23.01.96	St.prp. nr. 69 (1994-1995)

Nederland Tilleggsprotokoll	12.01.90	1 c) 3	31.12.90	St.prp. nr. 79 (1989-1990)
Ned. Antiller Tilleggsprotokoll	13.11.89 10.09.09	1 2	17.12.90	St.prp. nr. 54 (1989-1990) Prop. 87 S (2009-2010)
Nepal	13.05.96	1	19.06.97	St.prp. nr. 6 (1996-1997)
New Zealand	20.04.82	1 c)	31.03.83	St.prp. nr. 28 (1982-1983)
Nordiske land Tilleggsprotokoll Tilleggsprotokoll	23.09.96 06.10.97 04.04.08	1 1 1	11.05.97 31.12.97 29.12.08	St.prp. nr. 5 (1996-1997) St.prp. nr. 10 (1997-1998) St.prp. nr. 54 (2007-2008)
Pakistan	07.10.86	1	18.02.87	St.prp. nr. 51 (1986-1987)
Polen Ny avtale	24.05.77 09.09.09	0 1	30.10.97 25.05.10	St.prp. nr. 77 (1977-1978) Prop. 59 S (2009-2010)
Portugal ny avtale	24.06.70 10.03.11	1 2	01.10.71	St.prp. nr. 18 (1970-1971)
Qatar	29.06.09	1	30.12.09	St.prp. nr. 97 (2008-2009)
Romania	14.11.80	1 c)	27.09.81	St.prp. nr. 139 (1980-1981)
Russland	26.03.96	1	20.12.02	St.prp. nr. 47 (1995-1996)
Senegal	04.07.94	1	28.02.97	St.prp. nr. 67 (1993-1994)
Serbia		1a)		St.prp. nr. 23 (1983-1984)
Sierra Leone	18.05.55	1d)	18.05.55	Rundskriv 16/1-58
Singapore Tilleggsprotokoll	19.12.97 18.09.09	1 1	20.04.98 04.04.10	St.prp.nr. 34 (1997-1998) Prop.57 S (2009-2010)
Slovakia	27.06.79	1 b) c)	28.12.79	St.prp. nr. 13 (1979-1980)
Slovenia ny avtale	18.02.08	0 1	10.12.09	St.prp. nr. 23 (1983-1984) St.prp. nr. 96 (2008-2009)
Spania	06.10.99	1	18.12.00	St.prp. nr. 21 (1999-2000)
Sri Lanka	04.12.86	1	08.03.88	St.prp. nr. 71 (1986-1987)

Storbritannia	12.10.00	1	21.12.00	St.prp. nr. 9 (2000-2001)
Sveits	07.09.87	1	02.05.89	St.prp. nr. 76 (1987-1988)
Tilleggsprotokoll	12.04.05	1	20.12.05	St.prp. nr. 55 (2004-2005)
Tilleggsprotokoll	31.08.09	1	22.12.10	Prop. 17 S (2010-2011)
Sverige se Nordiske land				
Sør-Afrika Tilleggsprotokoll	12.02.96	1 3	12.09.96	St.prp. nr. 76 (1995-1996)
Sør-Korea	05.10.82	1	01.03.84	St.prp. nr. 30 (1982-1983)
Tanzania	28.04.76	1 c)	04.08.78	St.prp. nr. 36 (1977-1978)
Thailand	30.07.03	1	29.12.03	St.prp. nr. 13 (2003-2004)
Trinidad og Tobago	29.10.69	1	07.08.70	St.prp. nr. 53 (1969-1970)
Tsjekkia	19.10.04	1	09.09.05	St.prp. nr. 42 (2004-2005)
Tunisia	31.05.78	1	28.12.79	St.prp. nr. 4 (1979-1980)
Tyrkia Ny avtale	16.12.71 15.01.10	1 2	30.01.76	St.prp. nr. 10 (1971-1972) Prop. 162 S (2009-2010)
Tyskland Tilleggsprotokoll	04.10.91	1 3	07.10.93	St.prp. nr. 39 (1991-1992)
Uganda	07.09.99	1	16.05.01	St.prp. nr. 22 (1999-2000)
Ukraina	07.03.96	1	18.09.96	St.prp. nr. 69 (1995-1996)
Ungarn	21.10.80	1 c)	20.09.81	St.prp. nr. 142 (1980-1981)
USA Tilleggsprotokoll Ny avtale	03.12.71 19.09.80	1 1 3	19.11.72 15.12.81	St.prp. nr. 63 (1971-1972) St.prp. nr. 71 (1980-1981)
Venezuela	29.10.97	1	08.10.98	St.prp. nr. 32 (1997-1998)

Vietnam	01.06.95	1	14.04.96	St.prp. nr. 75 (1994-1995)
Zambia	14.07.71	1	22.03.73	St.prp. nr. 77 (1971-1972)
Zimbabwe	09.03.89	1	28.08.91	St.prp. nr. 4 (1989-1990)
Østerrike	28.11.95	1	01.12.96	St.prp. nr. 31 (1995-1996)
Tilleggsprotokoll	14.11.05	1	01.12.06	St.prp. nr. 56 (2005-2006)
Tilleggsprotokoll	16.09.09	2		Prop. 58 S (2009-2010)

a) Skatteavtalen med Jugoslavia av 1. september 1983 er midlertidig suspendert. For Kroatia er skatteavtalen ved notevekslinger av 6. mars 1996 gitt anvendelse fra samme dato. For Slovenia er skatteavtalen ved notevekslinger av 6. mars 1997 gitt anvendelse fra det tidspunkt Slovenia oppnådde selvstendighet. For Serbia er skatteavtalen ved notevekslinger av 29. mai 2003 gitt anvendelse fra denne datoen¹. For Bosnia Hercegovina er skatteavtalen ved noteveksling av 20. august 2008 gitt anvendelse fra og med inntektsåret 2009.

b) Skatteavtalen med Tsjekkoslovakia skal inntil videre anvendes overfor Slovakia

c) I protokollene til skatteavtalene mellom Norge og Australia, Benin, Hellas, India, Luxembourg, Nederland, New Zealand, Polen, Romania, Slovakia, Tanzania og Ungarn ble det inntatt bestemmelser hvor Norge ved noteveksling ensidig kan endre avtalene slik at man på norsk side går over fra å bruke unntaksmetoden til kreditmetoden for å lempe dobbeltbeskatning. Dette innebærer at der en skattyter bosatt i Norge bli skattlagt i utlandet, så får han et fradrag i utlignet norsk skatt for den betalte utenlandske skatten, i stedet for at den utenlandske inntekten blir unntatt fra norsk beskatning. Diplomatsk note ble oversendt alle de foran nevnte land i 1998.

d) Skatteavtalen mellom Norge og Storbritannia som ble undertegnet 2. mai 1951 ble ved en noteveksling 18. mai 1955 utvidet til å gjelde en rekke britiske kolonier som senere er blitt selvstendige stater. Avtalen gjelder i dag bare for Kypros, Malawi og Sierra Leone.

e) Skatteavtalen med Kina gjelder ikke for Hong Kong.

1) Avtalen opphørte å gjelde for Montenegro fra det tidspunkt Montenegro ble en selvstendig stat i juni 2006.

Listen (inkludert koderforklaringer og noter) er hentet fra:

http://www.regjeringen.no/nb/dep/fin/tema/skatter_og_avgifter/skatteavtaler-mellom-norge-og-andre-stat.html?id=417330

Sist oppdatert: 06.04.2011

Lest: 25.04.2011