

NOKUS-REGLENES FORHOLD TIL OECDs MØNSTERAVTALE

Om Norges adgang til å beskatte deltagere i utenlandske selskaper
etter NOKUS-reglene er begrenset som en følge av skatteavtaler
basert på OECDs mønsteravtale

Kandidatnr: 352

Veileder: Thor Leegaard

Leveringsfrist: 6. desember 2004

Til sammen 14255 ord

06.12.2004

Innholdsfortegnelse

1	<u>INNLEDNING</u>	3
1.1	PRESENTASJON AV TEMAET	3
1.2	BEGREPER OG KILDER	6
1.3	AVGRENSNING	7
1.4	VEIEN VIDERE	8
2	<u>BAKGRUNN FOR INNFORING AV CFC-REGLER, SKADELIG SKATTEKONKURRANSE</u>	9
3	<u>SKATTEAVTALENE</u>	12
3.1	OECDs MØNSTERAVTALE	12
3.2	SKATTEAVTALENEs STILLING I NORSK RETT	14
3.3	TVISTER OG FORTOLKNING AV SKATTEAVTALER	15
4	<u>INNFORING I REGLENE OM BESKATNING AV DELTAGERE I NORSKS- KONTROLLERTE SELSKAPER I LAVSKATTELAND (NOKUS)</u>	25
4.1	INNLEDNING	25
4.2	KORT OM VILKÅR FOR NOKUS-BESKATNING	27
4.2.1	Selskapstype	27
4.2.2	Lavskatteland	28
4.2.3	Krav til norsk kontroll	29
4.2.4	Inntektstype	31
4.3	GJENNOMFORING AV SKATTELEGGINGEN ETTER DE NORSKE REGLENE	34

4.3.1	Innledning	34
4.3.2	Gjennomføring av beskatning etter NOKUS-reglene	34
4.3.3	Tiltak i norsk intern rett for å motvirke at det skal oppstå dobbelbeskatning i forbindelse med skattlegging etter NOKUS-reglene	35
4.3.4	Forslag til skattereform	37
5	<u>ER NOKUS REGLENE I OVERENSSTEMMELSE MED MØNSTERAVTALEN, SPØRSMÅLET OM DET FORELIGGER ”TAX TREATY OVERRIDE”?</u>	40
5.1	INNLEDNING	40
5.2	FORHOLDET MELLOM CFC-REGLER OG MØNSTERAVTALENS BESTEMMELSER ANGÅENDE BESKATNING AV SELSKAPER	42
5.3	FORHOLDET MELLOM CFC-BESKATNING OG MØNSTERAVTALENS ARTIKKEL 10,11,12,13 OG 21	48
5.4	ADGANGEN TIL Å BESKATTE INNTEKTER FØR DE ER MOTTATT, SPØRSMÅLET OM TAX DEFFERAL	50
5.5	NÆRMERE OMOECDS SYN PÅ FORHOLDET MELLOM MØNSTERAVTALEN OG CFC- REGELVERK	51
5.6	FINNES DET HENSYN KAN TALE FOR EN INNSKRENKENDE FORTOLKNING AV SKATTEAVTALER BASERT PÅ MØNSTERAVTALEN?	54
6	<u>AVSLUTTENDE BETRAKTNINGER</u>	56
7	<u>LITTERATURLISTE</u>	61

1 Innledning

1.1 Presentasjon av temaet

Den økte internasjonaliseringen av økonomien og den teknologiske utviklingen bidrar til å minske internasjonale transaksjonskostnader, og muliggjøre forretningsmessige operasjoner over landegrensene. Internasjonale avtaler om liberalisering av internasjonale kapitalbevegelser samt utvikling i retning av friere handel bidrar i samme retning. Mange deler av en virksomhet, er på grunn av den nye teknologien og kommunikasjonsmuligheter, ikke avhengig av å ligge på bestemte steder. Eksempler på dette er lokalisasjon av hovedkontorer og forskningsavdelinger. I disse tilfellene er det mulighet for selskapene å velge å lokalisere enheten i det land som gir laveste skatt på virksomheten.

Skatteyterne søker å utnytte det forholdet at skattereglene og skattenivåene varierer fra land til land på en slik måte at de får lavest mulig skatt ved å unndra seg, eller begrense skatten sin gjennom skatteplanlegging. Med skatteplanlegging kan man forstå skattemotiverte tilpasninger som ligger innenfor skattelovgivningens rammer. Dette er altså fullt lovlige disposisjoner, hvor skatteyter i høyskatteland kanalisere kapitalen om land med ingen eller lav beskatning. Følgene av dette er en konkurransevridning, i den forstand at skatteytere som etter disse reglene oppnår reduserte skatter får lavere skattekostnader enn andre skatteytere i markedet. Det er særlig de geografisk mobile virksomhetene som kan utnytte seg av dette. Det er akseptert at skatteyterne, til en viss utstrekning, innretter seg på en slik måte at skattebyrden blir lavest mulig¹. Likevel er det en grense for hva man ønsker å godta av

¹ Zimmer 2001 s.52

skatteplanlegging, dette henger sammen med at man i de ulike landene er avhengige av inntekter gjennom skatter.

Som en følge av den økende globaliseringen av økonomiske forhold kan det oppstå skatterettslige spørsmål av internasjonal karakter. For å løse spørsmål med tilknytning til to eller flere stater inngås det i dag en rekke skatteavtaler. Formålet med disse avtalene er blant annet å fremme bevegelsen til kapital og personer gjennom å eliminere dobbeltbeskatning, å fremme utveksling av informasjon på tvers av landegrensener, samt å bidra i kampen mot skatteflukt². Det er imidlertid ikke et formål å fremme skatteunndragelse. Skatteavtalene inneholder imidlertid ingen generelle og få spesielle regler som skal hindre skatteunndragelse. Det anses å være opp til de enkelte landene å sette i verk tiltak i den interne lovgivningen for å unngå skatteunndragelse.³

Det er ikke adgang for den enkelt avtalepart å ensidig endre avtalen gjennom nasjonal lovgivning, dersom den interne retten ikke er i overensstemmelse med forpliktelsen etter traktaten foreligger det et folkerettsbrudd.

Det er derfor interessant å se på om de interne reglene i avtalestatene er i overensstemmelse med forpliktelser etter en skatteavtale.

I denne fremstillingen vil oppmerksomheten være rettet mot skatteytters anvendelse av utenlandske selskaper for å oppnå reduksjon i beskatning av sine inntekter i hjemstaten . Forholdet er at selskapet er skattesubjekt i etableringsstaten, men styres av personer som skatterettslig er hjemmehørende i en annen stat. Siden selskapet er et eget skattesubjekt hjemmehørende i en annen stat, kan ikke deltagerstaten skattlegge selskapets inntekt før denne mottas av deltagerne, da enten i form av utbytte eller gevinstbeskatning ved realisasjon

² Model Tax Convention, kommentarene til Introduction punkt 16.

³ Model Tax Convention 2003. Commentary on article 1, punkt 7

av andel⁴. I den utstrekning inntekter beholdes i selskapet, og ikke jevnlig deles ut til deltagerne oppnår man utsatt deltagerbeskatning. Dette medfører at deltagerstaten får sine skatteinntekter midlertidig redusert.

I en rapport utarbeidet av OECD i 1998⁵ fremmes det forslag til hvordan landene, gjennom innføring av CFC-regler, kan eliminere eller minske fordelene med utsatt deltakerbeskatning som følge av at inntekter av skattemessige grunner samles opp i utenlandske selskaper⁶.

Rapporten anbefaler at de medlemslandene som ikke allerede har innført regelverk av denne typen overveier dette. Videre anbefales det at landene som har denne type regelverk sørger for at disse fungerer effektivt slik at de hindrer skadelig skattekonkurranse. Pr 1. januar 2002 var det 22 stater som hadde innført CFC-regler.⁷

CFC-reglene innføres for å motvirke uthuling av det nasjonale skattefundament ved at skatteyder gjennom investeringer i selskaper i utlandet oppnår utsettelse av beskatningen til hjemstaten. Reglene kan ha varierende innhold når det gjelder utformingen av vilkår.

Hovedprinsippene er imidlertid de samme; at man skattlegger hele eller deler av ikke utdelt overskudd i et selskap på alle eller visse av deltakernes hender i deres hjemstat, i det året inntekten opptjenes av selskapet⁸. Ettersom det i realiteten er selskapets inntekt som blir beskattet, må man spørre seg hvordan dette forholder seg til skatteavtalene. Selskapet er i dette tilfellet et selvstendig skattesubjekt som er underlagt eventuell skatteplikt i hjemlandet.

⁴ Zimmer 1992 s. 37 og Zimmer 2001 s.486

⁵ OECD 1998 s. 40

⁶ Når det gjelde adgangen til å innføre regelverk for å forebygge skattemotivert kapitalflukt ved anvendelse av selskaper lokalisert i lavskattelands var det USA som var først ute. De innførte sine Subpart-F regler allerede i 1962.

⁷ For oppstilling av disse landene se Arnold og McIntyre s. 89

⁸ Sandler, Daniel: Tax Treaties and Controlled Foreign Company Legislation. Pushing the Boundaries. Second Edition. S. 15

Norge har etter skatteavtalene ingen rett til å beskatte selskapets inntekter, med mindre reglene om fast driftssted kommer til anvendelse, jfr mønsteravtalens artikkel 7. Man kan her spørre om det forhold at Norge gjennom NOKUS-reglene tilordner selskapets inntekt til deltagerne innebærer en omgåelse av reglene i skatteavtalen når det gjelder adgang til å beskatte selskapets inntekt, og dermed medfører et avtalebrudd.

De interne NOKUS reglene kan altså sies å knytte seg til fordelingen av skatt mellom Norge og utlandet, det er derfor nødvendig å undersøke forholdet mellom de to settene av regelverk.

1.2 Begreper og kilder

NOKUS-reglene er innført etter mønster fra andre land som har tilsvarende regelverk, internasjonalt betegnes dette regelverket som ”Controlled Foreign Company Legislation”, forkortet CFC-lovgivning. Regelverket har varierende innhold i de ulike landene, men kan allikevel sies å ha visse felles trekk. Forholdet mellom denne type regelverk og skatteavtaler er altså ikke en særnorsk problemstilling. I den grad problemstillingen er sammenfallende vil jeg i noen grad benytte betegnelsen CFC-regelverket.

Et av vilkårene⁹ for at NOKUS-reglene skal kunne komme til anvendelse er at det må dreie seg om visse selskapstyper eller innretninger, jfr. sktl. § 10-60 og § 10-1. I denne fremstillingen vil selskap bli brukt som en fellesbetegnelse for de tilfellene hvor dette vilkåret er oppfylt.

Kildene som er brukt i oppgaven er OECDs mønsteravtale med tilhørende kommentarer, skatteloven med tilhørende forarbeider, rettspraksis, administrative uttalelser og juridisk teori.

⁹ For nærmere behandling av vilkårene se punkt 2.2

Når det gjelder rettspraksis og juridisk teori er både norske og utenlandske fremstillinger anvendt.

1.3 Avgrensning

CFC-reglene er et av flere tiltak i intern rett, som skal motvirke at skatteyttere anvender utenlandske selskaper for å redusere sin skatt til hjemstaten. I denne fremstillingen er det kun CFC-reglene som vil bli behandlet. Grunnen til at fremstillingen retter fokus mot denne typen av regler er den store tilslutning som disse reglene etter hvert har fått.

For å begrense oppgaven kan jeg ikke behandle skatteavtalene enkeltvis, men vil vurdere NOKUS-reglene i forhold til OECDs mønsteravtale. OECDs mønsteravtale med tilhørende kommentarer har vært gjenstand for flere endringer. I denne fremstillingen vil hovedfokuset være rettet mot mønsteravtalen og kommentarene slik de lød pr. januar 2003. For å illustrere utviklingen i OECD når det gjelder synspunktet på forholdet mellom mønsteravtalen og CFC-regler vil kommentarene slik de lød før 2003 til en viss grad også bli omhandlet.

De norske reglene begrenser hvilken type inntekt som omfattes dersom det foreligger en skatteavtale¹⁰. I denne sammenheng er reglene som gjelder når det er inngått en skatteavtale som er av interesse, da det er i disse tilfellene det kan foreligge en konflikt.

Det kan også stilles spørsmål om EF- retten medfører begrensninger i deltakernes hjemstats adgang til å foreta beskatning etter CFC-reglene, men denne problemstillingen vil ikke bli berørt i denne fremstillingen.

¹⁰ Se mer om dette i avhandlingens punkt 4.2.4

1.4 Veien videre

Hovedformålet med avhandlingen er å redegjøre for forholdet mellom NOKUS-reglene og skatteavtalene.

For å avgjøre hvilke rettigheter og plikter som følger av en skatteavtale må avtalen tolkes, det vil derfor redegjøres nærmere for hvilke prinsipper som gjelder ved fortolkning av skatteavtaler.

Forholdet mellom interne CFC-regler og skatteavtalen beror videre på innholdet av den aktuelle CFC-lovgivningen, det vil derfor redegjøres nærmere for innholdet av de norske NOKUS-reglene.

Deretter vil de to settene av regler bli holdt opp mot hverandre for å finne ut av om, og eventuelt i hvilken utstrekning de to settene av regelverk ikke er i overensstemmelse med hverandre. Konsekvensen av eventuell motstrid mellom de to settene av regelverk vil også bli berørt i denne avhandlingen.

2 Bakgrunn for innføring av CFC-regler, skadelig skattekonkurrans

At landene innfører særlig gunstige skatteregler i konkurranse om å tiltrekke seg utenlandsk virksomhet eller kapital kan medføre ringvirkninger på andre lands økonomiske politikk, det er dette som anses som skadelig skattekonkurrans. I stedet for å øke det internasjonale samarbeidet, kan konkurransen medføre at de enkelte landene tvinges til å modifisere sitt skattesystem. De enkelte landenes skattesystem kan brytes ned gjennom denne konkurransen om å tiltrekke seg kapital¹¹, mens andre stater kan ha fordeler av denne konkurranse.

Virkningen av internasjonal skattekonkurrans er imidlertid ikke utelukkende negativ. På den ene side innebærer konkurransen en reduksjon av offentlige inntekter, noe som igjen kan gå utover det offentlige tjenestetilbud til borgerne. På den annen side kan skattekonkurransen medføre økte utenlandske investeringer, noe som igjen kan føre til økte inntekter på verdensbasis, ekspansjon, arbeidsplasser og økte skattbare inntekter¹². Utfordringen består av å identifisere de skadelige ordningene og treffe målrettede tiltak mot disse uten å forvolde skade mot den ønskede dynamikk og interaksjon som er en viktig forutsetning for økonomisk utvikling og velstand. På tross av at medlemslandene i OECD har forskjellige regler om hva som er skattepliktig, for hvordan man gjennomfører skattlegging og hva som er akseptabelt

¹¹ OECD 1998 s.14

¹² OECD 1996 s.16

når det gjelder skatteplanlegging, deler de det synspunktet at skatteparadiser ikke skal kunne undergrave de grunnleggende prinsippene i de interne skattesystemene.¹³

Store forskjeller mellom de ulike landenes skattenivå, sammen med andre spesielle kjennetegn ved skatteparadiser, som for eksempel liten vilje til å samarbeide og utveksle informasjon med utenlandske skatteadministrasjoner, gjør at det er mange muligheter for skattesubjektene til å bruke skatteparadisene med formål å opptjene inntektene utenfor hjemstatens beskatningsmyndighet.

Dersom skatteyteren lar det utenlandske selskapet beholde avkastningen av investeringene, og ikke foretar noen utdeling til deltagerne vil dette medføre en midlertidig reduksjon i deltagerstatens inntekt. Dette vil medføre at selskapets verdi øker, denne verdiøkningen vil, på et senere tidspunkt, kunne bli beskattet som gevinst ved realisasjon. Det har også vist seg at det er mulig å unngå skatteplikt ved overføringer til aksjonærene, et eksempel er at aksjonæren selger aksjene dersom gevinstbeskatningen er gunstigere enn utbyttebeskatningen. En annen mulighet for å unngå beskatning er at deltageren lar selskapet investere i baseselskapsstaten eller i en tredjestat. Dette vil i så fall medføre et definitivt bortfall av skatteinntekter for deltakerens hjemstat.

Den skattesatsen som selskapet er gjenstand for, er betydelig lavere enn den skattesatsen selskapet ville blitt ilagt dersom det var hjemmehørende i deltagerstaten. Det gir altså deltagerne økonomiske fordeler å la selskapet tjene visse typer inntekter.

Den kanskje viktigste innvendingen mot utsatt deltagerbeskatning er at den medfører ulik beskatning avhengig av inntektens kilde. Skatteyttere som investerer gjennom utenlandske selskaper vil kunne velge et lavt beskattet selskap, og dermed oppnå en lavt beskattet

¹³ Organisation for Economic Co-operation and Development. "Tax heavens: Measures to prevent abuse by taxpayers", s. 20. I: International Tax Avoidance and Evasion. Four Related studies.

avkastning som igjen kan investeres i selskapet. Han kan altså oppnå en høyere total avkastning enn den som investerer direkte i hjemstaten¹⁴.

En metode som benyttes for å redusere beskatning av selskapsdeltagere er anvendelse av gjennomstrømmingsselskaper. Det som kjennetegner denne metoden er at selskapet hovedsakelig er opprettet for å kanalisere en inntekt gjennom et skatteparadis, med et skatteavtalenett som gjør det mulig å begrense skatten. Man utnytter altså de skatteavtalene som er inngått for å begrense eller unngå å måtte betale skatt.

Opprettelse av basisselskaper¹⁵ er også en metode som kan benyttes for å oppnå reduksjon eller bortfall av skatt til hjemstaten. Denne teknikken går ut på at en skatteyter oppretter et selskap i et typisk skatteparadis, og lar dette selskapet eie de inntektsskapende aktivitetene¹⁶. Det som særpreger denne teknikken er at selskapets inntekter ikke oppstår som en følge av at det driver aktiv virksomhet, men fordi nærstående selskaper, av skattemessige grunner, overfører sine inntekter til selskapet.

Gjennom å samle opp inntekter i baseselskaper oppnår skatteyteren å utsette beskatningen av inntekter som i annet tilfelle umiddelbart ville blitt skattlagt i deltakeren hjemstat¹⁷.

¹⁴ Wenehed s.23

¹⁵ Mer om utenlandske baseselskaper se Dahlberg s. 27 følgende.

¹⁶ Zimmer 92 s. 37

¹⁷ Dahlberg s. 29

3 Skatteavtalene

3.1 OECDs mønsteravtale

Et hinder for investeringer over landegrensener er risikoen for å bli dobbeltbeskattet, for å forhindre eller minske risikoen inngås internasjonale avtaler, som regulerer partenes gjensidige adgang til å skattlegge ulike skattesubjekter, og objekter som har tilknytning til flere land. Når det gjelder hjemmelen for beskatning må denne finnes i de enkelte landenes interne rett, skatteavtalenes funksjon er altså å begrense den interne beskatningshjemmelen for å forhindre at det skal oppstå tilfeller av dobbeltbeskatning.

Spørsmålet er hva som ligger i uttrykket dobbeltbeskatning. Det avgjørende ved bedømmelsen av om det foreligger dobbeltbeskatning kan ikke være hvor mange ganger en inntekt blir beskattet, men må henvise til den totale mengde skatt som må betales på inntekten. Målet må være at den totale skattebyrde på internasjonale investeringer ikke overstiger skatten som blir ilagt på nasjonale investeringer i den enkelte stat¹⁸. Det finnes to typer av dobbeltbeskatning, juridisk og økonomisk. Med juridisk dobbeltbeskatning menes tilfeller hvor to eller flere stater skattlegger samme inntekt hos samme skatteyter og i den samme perioden. Økonomisk dobbeltbeskatning forekommer når samme skatteobjekt blir skattlagt i to eller flere stater, for den samme tidsperioden, men hos forskjellige subjekter. Dersom deltageren blir fullt ut beskattet for utdelinger fra selskapet bestående av tidligere CFC-beskattet inntekt, oppstår det juridisk dobbeltbeskatning. Økonomisk dobbeltbeskatning vil være resultatet dersom deltageren beskattes fullt ut for selskapets inntekt, uten hensyn til den skatt som selskapet har blitt ilagt i sin hjemstat.

¹⁸ Easson s.30

Hovedformålet med dobbeltbeskatningsavtalene er i følge kommentarene å fordele beskatningsrett mellom avtalestatene slik at man unngår tilfeller av juridisk dobbeltbeskatning¹⁹, men skillet mellom de to typene fremkommer ikke i selve avtaleteksten. Avtalen har også enkelte bestemmelser som skal redusere økonomisk dobbeltbeskatning.

OECD startet sitt arbeid med spørsmål angående internasjonal dobbeltbeskatning i 1956. (Den gang var navnet på organisasjonen OEEC, Organisation for European Economic Co-Operation.) Arbeidet resulterte i flere rapporter med forslag til hva en mønsteravtale burde inneholde. Første utkast til en mønsteravtale ble publisert i 1963. Dette utkastet ble senere revidert, og publisert i 1977 som "The Revised OECD Model Double Taxation Convention on Income and Capital". I 1992 ble en ny revidert mønsteravtale publisert. Man hadde nå tatt i betraktning erfaringer fra de tidligere utkastene, endringer i økonomiske forhold, ny teknologi og mer sofistikerte metoder for å unngå eller begrense skatter. Denne utgaven var i løbende, noe som tillater jevnlig oppdateringer. Denne utgaven har blitt oppdatert i 1994, 1995, 1997 og 2000.

I januar 2003 ble det publisert en ny utgave, også denne utgaven har vært gjenstand for endringer.

OECD avtalen består av en avtaletekst, og av kommentarer som er knyttet til den enkelte artikkel i avtalen.

Mønsteravtalen er kun et forslag til hvordan statene kan løse internasjonale skattespørsmål ved inngåelse av skatteavtaler, og er derfor ikke juridisk bindende. Den er ment å være et forhandlingsgrunnlag for stater som ønsker å inngå bilaterale dobbeltbeskatningsavtaler.

På tross av at avtalen ikke er bindende har den, både for OECD medlemmer og ikke medlemmer, fått stor tilslutning som grunnlag for utarbeidelse av dobbeltbeskatningsavtaler.

¹⁹ Modell Tax Convention 2003, Introduction punkt 1.

Norge har inngått over 80 skatteavtaler²⁰, disse avtalene er i stor utstrekning basert på OECDs mønsteravtale for unngåelse av dobbeltbeskatning. Mønsteravtalen danner i dag utgangspunktet for alle nye skatteavtaler som Norge inngår, dette er bakgrunnen for at denne avhandlingen vurderer NOKUS-reglene i forhold til mønsteravtalen, i stedet for en konkret skatteavtale.

3.2 Skatteavtalenes stilling i norsk rett

Skatteavtalene er som traktater bindende på det folkerettslige plan, prinsippet om at traktater er bindende er kommet til uttrykk i Wienkonvensjonens om traktatretten av 23. mai 1969 artikkel 26. I artikkel 27 fastslås det at en stat ikke kan påberope seg intern rett for å rettferdiggjøre unnløstelse av å overholde traktater, dersom traktaten ikke overholdes foreligger det folkerettsbrudd.

Utgangspunktet i Norge er et prinsipp om dualisme, dette innebærer at folkeretten og den interne retten anses som to atskilte og selvstendige rettssystemer inntil folkeretten inkorporeres i norsk rett²¹. Denne inkorporeringsprosessen er forenklet ved dobbeltbeskatningsloven, lov av 28 juli 1949 nr 15 § 1, denne innebærer at Stortinget kan samtykke til inngåelse av skatteavtaler som medfører lempning i den norske skatten. En skatteavtale som er inngått i medhold av 1949- loven blir inkorporert i norsk lov, og får samme trinnhøyde som formelle lover.

Ved motstrid mellom en bestemmelse som er inkorporert i norsk rett i medhold av 1949-loven og eldre norsk lov, vil altså skatteavtalens bestemmelse, i samsvar med lex posterior prinsippet, gå foran den eldre interne loven.

²⁰ St.meld. nr 29 s.26

²¹ Ruud og Ulfstein s.27

Dersom det oppstår motstrid mellom en inkorporert skatteavtalebestemmelse og en nyere intern lov er spørsmålet mer komplisert. En mulighet er å gi den nyeste loven forrang, denne løsningen vil imidlertid medføre folkerettsbrudd. En annen mulighet er å anse skatteavtalens bestemmelser som *lex specialis*, og dermed la den gå foran nyere intern lov. Et moment som taler for anvendelse av *lex specialis* prinsippet er at den naturlige fremgangsmåten for å endre en skatteavtale vil være å endre eller å si opp avtalen etter de folkerettslige regler. Dersom avtalen kun er endret gjennom norsk intern lov, med den følge at det oppstår folkerettsbrudd, er det nærliggende å tro at lovgiver ikke var bevisst den motstriden som ville oppstå ved innføringen av den nye loven.

Skatteavtaler som er inkorporert gjennom 1949-loven får imidlertid kun stilling som formell lov, av dette følger at dersom spørsmålet kommer opp for en norsk domstol vil nok resultatet bli at retten lar den nye loven gå foran skatteavtalen.

3.3 Tvister og fortolkning av skatteavtaler

Tvister angående forståelsen av en skatteavtale kan oppstå på flere måter. For det første kan partene i avtalen, statene, være uenige i hvilke rettigheter og forpliktelser som følger av avtalen. Det finnes ingen internasjonal skattedomstol, men i prinsippet har statene adgang til å bringe saken inn for Haag domstolen, dersom statene har anerkjent domstolens kompetanse. I praksis vil imidlertid konflikter mellom avtaleparter når det gjelder fortolkning av skatteavtaler bli løst ved forhandlinger mellom partene.²² I OECDs rapport fra 1989 "Tax Treaty Override" gis det anvisninger for hvordan en stat skal gå frem dersom avtaleparten innfører intern lovgivning som innebærer ikke er i overensstemmelse med skatteavtalen

²² Zimmer 2003 s. 91

mellom partene. OECD anfører at løsningen i slike tilfeller er å reforhandle skatteavtalen²³. Det første staten skal gjøre er å levere en protest til den andre parten²⁴. Dersom staten som mottar klagen ikke endrer sin lovgivning angis mulige sanksjoner i Wienkonvensjonens artikkel 60. Denne bestemmelsen gir motparten, dersom det foreligger et vesentlig brudd, adgang til å sette traktaten ut av kraft eller å suspendere traktaten helt eller delvis.

For det andre kan det oppstå en tvist mellom en skatteyter og ligningsmyndighetene ved at skatteyteren påberoper seg skatteavtalen. I dette tilfellet vil spørsmål om et lands CFC-regelverk strider mot en skatteavtale avgjøres av retten i det aktuelle landet.

Om det i det hele tatt foreligger en konflikt mellom de to regelverkene avhenger av rettens tolkning av den aktuelle skatteavtale. Dersom det i en sak viser seg at de interne reglene om CFC-beskatning er i strid med en skatteavtale landet har inngått blir spørsmålet hvilken av reglene som skal gis forrang.

Når man skal tolke dobbeltbeskatningsavtalene må man ta hensyn til at avtalene har to sider.

Det er det en traktat, men traktatene er også en del av den interne retten i de enkelte avtalestatene. Spørsmålet blir om det er internrettslige fortolkningsregler, eller om det er folkerettslige fortolkningsregler som er det korrekte å anvende ved tolkningen.

Praksis i de enkelte landene med dobbeltbeskatningsavtaler basert på mønsteravtalen, viser at en majoritet av landene aksepterer at avtalene skal fortolkes ved hjelp av de folkerettslige tolkningsreglene som gjelder ved tolkning av traktater²⁵. Denne fremgangsmåten ved

²³ OECD 1989 paragraf 36.

²⁴ OECD 1989, paragraf 21.

²⁵ Baker 2002 s.E-2

fortolkning av skatteavtaler er også akseptert i Norge, jf Rt. 1994 s. 752 på side 763, og Rt. 2004 s.957.

Wienkonvensjonen om traktatretten er en generell avtale om fortolkning av traktater mellom stater, jfr. artikkel 1, og får således å anvendelse når man skal tolke skatteavtaler.

Konvensjonen er ikke ratifisert av Norge, men bestemmelsene om fortolkning av traktater antas å være uttrykk for folkerettslig sedvanerett, slik at også land som ikke har ratifisert avtalen er bundet²⁶. Retningslinjene for tolkning av traktater er å finne i artikkel 31 og 32, disse bestemmelsene kan imidlertid ikke anses å være uttømmende når det gjelder traktatfortolkning. Praksis til internasjonale domstoler og reelle hensyn er eksempler på tolkningsmomenter som ikke er omhandlet i Wienkonvensjonen, men som allikevel kan være relevante ved fortolkningen av en traktat.

Artikkel 31 slår fast at man ved tolkning av traktater skal ta utgangspunkt i den ordinære meningen av ordlyden. Det er partenes felles mening slik den er kommet til uttrykk i teksten som er det betydningsfulle ved tolkningen, da man antar at ordlyden gir uttrykk for hva partene har ønsket å binde seg til.

Ved fastsettelse av den ordinære meningen av ordlyden skal det i følge bestemmelsen tas hensyn til hvilken kontekst ordet er brukt, samt avtalens gjenstand og formål. I følge artikkel 31 (1) skal traktaten tolkes i god tro, med dette menes at man skal velge det tolkningsalternativet som stemmer overens med partenes felles intensjoner med avtalen²⁷.

Artikkel 31 (2) presiserer hva som er å anse som sammenheng etter første ledd, i sammenhengen inngår traktatteksten, preambelet samt tillegg til traktaten. Videre inngår

²⁶ Rt. 2004 s. 957

²⁷ Ruud og Ulfstein s. 65

overenskomster mellom avtalepartene som ble truffet i forbindelse med inngåelsen av traktaten. Samt dokumenter som ble opprettet av en eller flere av partene i forbindelse med avtaleslutningen, som er blitt godtatt av den andre parten som et dokument med tilknytning til traktaten.

Videre er det også relevant og se hen til partenes etterfølgende avtaler og praksis vedrørende traktaten, jfr. Wienkonvensjonens art 31(3).

Norsk rettspraksis er en rettskilde som skal legges vekt på av norske domstoler og myndigheter ved tolkning av norske skatteavtaler. Først og fremst gjelder det praksis rundt den skatteavtalen som skal tolkes. Men norske skatteavtaler bygger langt på vei på et felles mønster, dette kan tale for at det kan være grunn til å legge vesentlig vekt på praksis i relasjon til en avtale ved fortolkningen av en annen avtale²⁸. Spørsmålet om NOKUS-reglene er i overensstemmelse med Norges forpliktelser etter en skatteavtale har imidlertid enda ikke vært oppe til prøving for norske domstoler.

Når det gjelder andre staters praksis er dette en kilde som bør anvendes med forsiktighet, en for stor vektlegging av denne kan medføre en for stor avhengighet av andre lands myndigheter²⁹. Formålet med avtalene, å unngå dobbeltbeskatning taler for at andre staters praksis ikke er uten relevans, dette gjelder særlig praksisen til det landet som den aktuelle skatteavtale er inngått med.

Ved fortolkningen kan det også være relevant og se hen til praksis til stater som ikke er part i den aktuelle avtale. Praksisen er da knyttet til en helt annen avtale, dette momentet fører til at norsk domstoler bør anvende denne kilden med forsiktighet, men siden skatteavtaler i stor utstrekning bygger på OECDs mønsteravtale er den nok ikke helt uten relevans. Et moment

²⁸ Zimmer 2003, s.98.

²⁹ Zimmer 2003 s. 98

som taler for forsiktighet ved vektleggingen av andre stater praksis når det gjelder forholdet mellom CFC-regler og skatteavtaler er at det ikke kan sies å foreligge noen enighet mellom de ulike landene når det gjelder dette spørsmålet, videre er praksisen rundt spørsmålet forholdsvis sparsom.³⁰

Dersom tolkningsprinsippene i artikkel 31 ikke fører til et klart resultat, eller dersom resultatet er åpenbart urimelig eller absurd, kan man i følge artikkel 32 legge vekt på supplerende tolkningsmomenter. I praksis vil man ved fortolkningen se hen til alle relevante momenter, men de supplerende momentene vil i utgangspunktet være av mindre vekt enn de momentene som følger av artikkel 31. Avtalens forhistorie og forarbeider er eksempler på tolkningsmomenter som etter Wienkonvensjonen anses å være av supplerende karakter. Når det gjelder skatteavtalene er forarbeidene knappe og lite tilgjengelig, dette taler for at de ikke vil tillegges særlig stor vekt når en avtale skal tolkes.

Når det gjelder formålet med skatteavtalene, nemlig å forene partenes interne skatterett for å unngå dobbeltbeskatning, kan altså være et relevant ved fortolkningen av en avtale.³¹ relevant å i hensynta formålet med avtalen,

For hver artikkel i mønsteravtalen utarbeides det detaljerte kommentarer. Dette arbeidet forestås av eksperter i The Committee on Fiscal Affairs som er oppnevnt av OECD medlemmenes regjeringer.³² Kommentarene er kun knyttet til mønsteravtalen, som tjener som et mønster for en dobbeltbeskatningsavtale, og ikke til den enkelte avtalen som blir bindende inngått. De er altså ikke juridisk bindende, men de kan være til stor hjelp ved anvendelse og

³⁰ Sandler s.163

³¹ Baker 2002 s. E-2

³² Model Tax Convention 2003 s. 14

tolkning av mønsteravtalen, og de avtalene som er inngått etter mønster av mønsteravtalen.

OECD har ved flere anledninger gitt anbefalinger til medlemsstatene om å følge mønsteravtalen med dens gjeldende kommentarer ved inngåelse eller reforhandling av dobbeltbeskatningsavtaler³³.

Partene i avtalen kan ha avtalt hvordan de vil forholde seg til mønsteravtalens kommentarer ved fortolkning av dobbeltbeskatningsavtalen dem i mellom, men selv om det ikke er inngått en slik avtale er kommentarene en viktig rettskilde når det gjelder fortolkningen av skatteavtaler som er basert på mønsteravtalen.

Betydningen av OECD avtalen og dens kommentarer er berørt i introduksjonskapittelet til avtalen. Det fremheves at medlemslandene i stor utstrekning følger mønsteravtalen ved inngåelse av bilaterale avtaler, det kommer også frem at kommentarene anses å være allment akseptert som et hjelpemiddel ved tolkning og anvendelse av bestemmelsene i gjeldende bilaterale avtaler³⁴.

I den internasjonale litteraturen er det uenighet om hvilken betydning kommentarene til mønsteravtalen skal tillegges ved tolkning av skatteavtalene i forhold til Wienkonvensjonen³⁵ ettersom kommentarene ikke uten videre passer til noen av de kategoriene av relevante fortolkningskilder i henhold til Wienkonvensjonen.

Momenter for å legge vekt på kommentarene ved fortolkning av skatteavtaler basert på mønsteravtalen er at dette vil sikre en ensartet fortolkning av skatteavtalene. Samt at de som står for utarbeidelsen av kommentarene er å anse som spesialister på området. Det forholdet at

³³ Recommendation of the OECD council concerning the model tax convention on income and on capital, appendix II til volum II av OECDs mønsteravtale.

³⁴ Model Tax Convention 2003. Introduction, punkt 15.

³⁵ Sandler s.82, se også Dahlberg s. 92 følgende.

medlemslandene har mulighet til å reservere seg mot de enkelte kommentarene, er et forhold som taler for å legge stor vekt på kommentarene ved fortolkning av en skatteavtale basert på mønsteravtalen som er inngått mellom to medlemsland.

Et moment som taler mot å legge for stor vekt på kommentarene er at disse er utarbeidet av representanter for medlemslandenes regjeringer. Det er altså representanter for skattekreditorene som står for utarbeidelsen av kommentarene. Disse synspunktene er ikke nødvendigvis i overensstemmelse med hva man vil komme til i en rettsavgjørelse dersom spørsmålet blir satt på spissen.

Det juridiske grunnlaget for å vektlegge kommentarene til mønsteravtalen ved fortolkning av en dobbelbeskatningsavtale er altså uklart. På tross av denne uklarheten blir kommentarene vektlagt av en rekke interne domstoler, uten at de berører denne problemstillingen³⁶.

OECD avtalen har også fått stor betydning uten for kretsen av medlemsland.³⁷

I tilfeller hvor skatteavtale er inngått med et land som ikke er medlem av OECD er spørsmålet seg om vektlegging av kommentarene mer problematisk. Kommentarene er lett tilgjengelig og godt kjent, dette kan tale for å tillegge de vekt, men på den annen side er de ikke en del av mønsteravtalen. Retten bør nok i disse tilfellene vise forsiktighet og ikke legge særlig vekt på kommentarene når de skal tolke skatteavtalen, selv om denne avtalen bygger på mønsteravtalen, med mindre kommentarene kan anses å være akseptert av partene i avtalen.³⁸

Et forhold med kommentarene er at de er undergitt stadige endringer, dette kan vanskeliggjøre tolkning av bestemmelser som i tid ligger forut for endringene. Dette gjør seg gjeldende for

³⁶ Baker 2002, s. E-14.

³⁷ Model Tax Convention 2003. Introduction, punkt 12-15.

³⁸ Sandler s.220

kommentarene til mønsteravtalen som dreier seg om CFC-beskatning da disse har blitt tilført etter 1992³⁹. Når det gjelder tolkningen av en skatteavtale må det være klart at den versjon av kommentarene som forelå da avtalen ble inngått er relevant, men også senere kommentarer kan være relevante, det kan her bli et spørsmål om vekten til de forskjellige utgavene. I introduksjonen til OECD avtalen anføres det at gjeldende avtaler bør, så langt som mulig, bli tolket i samsvar med de nyeste kommentarene⁴⁰.

Når det gjelder nye kommentarers vekt må det nyanseres mellom tilfeller der kommentarene knytter seg til endringer i mønsteravtalen, og tilfeller der kommentarene kan sies å være uttrykk for endringer i fortolkningsmåten⁴¹.

I det først tilfellet kan de nye kommentarene, som utgangspunkt, ikke vektlegges ved tolkning av skatteavtalen mellom partene. Når man skal legge vekt på kommentarene må man altså ta hensyn til om den aktuelle artikkelen som skal tolkes er i overensstemmelse med bestemmelsen som kommentarene knytter seg til. Jo større forskjeller det er mellom den aktuelle artikkelen og bestemmelsen i mønsteravtalen, jo mindre vekt kan man legge på kommentarene.⁴² Dette synspunktet støttes av to norske dommer.

I Rt. 2004 s. 957 fastslås det at kommentarene er en rettskilde av vesentlig vekt mellom OECD land, i den utstrekning den skatteavtalen som skal tolkes er i samsvar med OECDs mønsteravtale.

Rt. 1997 s 653 (Siemens), spørsmål om det forelå et fast driftsted, er et eksempel på at høyesterett vektla kommentarer til OECD avtalen som var tilført etter at den aktuelle skatteavtale, mellom Tyskland og Norge, var inngått. Retten uttrykte at kommentarene var av

³⁹ Sandler s.87

⁴⁰ Model Tax Convention 2003, Introduction, punkt 33 og 34.

⁴¹ Baker 2002, E-15.

⁴² Se Model Tax Convention 2003. Introduction punkt 35.

viktighet ved tolkningen, dette ble begrunnet med at det ikke forelå betydelig forskjell i ordlyden når det gjaldt den aktuelle skatteavtalen og OECDs mønsteravtale. Kommentarene var således ansett som en presisering og ikke endring av mønsteravtalen.

OECD har også publisert en rekke rapporter på området internasjonal beskatning, i mange tilfeller har disse rapportene hatt innvirkninger på utformingen av OECD avtalen og dens kommentarer⁴³. Rapportene kan derfor være et hjelpemiddel når man skal tolke OECD avtalen og dens kommentarer. I forhold til Wienkonvensjonen kan disse rapportene kanskje sies å ha karakter av forarbeider, som er en subsidiær rettskilde etter konvensjonen.

Rt 2001 s.1265, Agipdommen, er et eksempel på at høyesterett vektlegger OECDs uttalelser ved tolkning av norsk lov⁴⁴. På bakgrunn av denne dommen er det nærliggende å slutte at også OECDs rapporter vil kunne bli vektlagt når det gjelder fortolkningen av OECD avtalen.

Når det gjelder fortolkning av skatteavtaler inneholder også mønsteravtalen fortolkningsregler.

Mønsteravtalen artikkel 3(2) er en generell bestemmelse om fortolkning av avtalen, denne fastslår at dersom ord og uttrykk ikke er definert i avtaleteksten, skal de gis den betydningen de har i intern rett dersom ikke annet fremgår av sammenhengen. I følge kommentarene⁴⁵ er det den interne retten i det land som anvender avtalen som er relevant.

Artikkel 3(2) skal anvendes ved fortolkning av ord og uttrykk, den kan ikke begrunne en generell anvendelse av interne fortolkningsregler. I Rt. 1994 s. 752 Alphawell ble en slik

⁴³For eksempel Model Tax Convention 2003, kommentarene til artikkel 1, punkt 2.

⁴⁴ Rt 2001 s.1265, på side 1277 følgende.

⁴⁵ Model Tax Convention 2003 , kommentarene til artikkel 3 punkt 12.

fortolkning av artikkel 3 (2) avvist. Reglene innebærer altså ikke et unntak fra prinsippet om at skatteavtaler skal tolkes i samsvar med folkerettslige fortolkningsregler.

4 Innføring i reglene om beskatning av deltagere i norsks-kontrollerte selskaper i lavskatteland (NOKUS)

4.1 Innledning

Personer bosatt i Norge og selskaper hjemmehørende i Norge har etter sktl. §§ 2-1(7) og 2-2(6) alminnelig skatteplikt til Norge.

De er skattepliktige for all formue og inntekt uavhengig av hvor inntekten er opptjent, det er dette som kalles globalinntektsprinsippet. For å unngå skatteplikt til Norge må man altså ikke være hjemmehørende her.

Når det gjelder de tilfellene NOKUS-reglene får anvendelse er imidlertid forholdet at det er selskapet som er skattesubjekt, dette er hjemmehørende i et annet land, og Norge har derfor ingen adgang til å beskatte selskapet. Deltakerne er skattesubjekter i Norge, men etter de alminnelige reglene i skatteloven kan de ikke beskattes her før de tar ut utbytte eller realiserer sine andeler i selskapet.

Det forhold at inntekt opptjent i utenlandsk aksjeselskap normalt ikke kommer til norsk beskatning før den føres hjem til Norge, fører isolert sett til en skattekreditt ved at det kan gå svært lang tid før ikke utdelt overskudd kan bli skattlagt i Norge gjennom reglene om utbytte eller gevinst. Dette forholdet kan innebære en favorisering av investeringer i selskaper hjemmehørende i utlandet framfor i Norge.

Tidligere bidro de nå opphevede valutareglene til å sørge for at det ikke ble for enkelt å unnsnippe skatteplikt i Norge ved selskapsdannelser i andre land, ved at man ved opprettelse

eller kjøp av utenlandske selskaper måtte ha valutalicens. For at denne lisensen skulle bli gitt ble det, i tilfeller hvor den norske eierandelen var over 50 % av selskapets kapital, satt vilkår om at norske skatteyttere skulle tilbakeføre overskuddet for beskatning i Norge, i den utstrekning overskuddet oversteg hva som ble ansett å være normal kapitaldannelse for videreutvikling i selskapet.

Når disse reglene ble opphevet måtte man endre skatteloven for å hindre uheldig skatteplanlegging.⁴⁶ I 1992 innførte Norge, som mange andre industriland, regler for å motvirke at skatteyttere investerer og samler opp overskudd i selskaper hjemmehørende i lavskatteland for å unngå løpende norsk beskatning⁴⁷. Hovedbegrunnelsen for innføring av reglene var i følge forarbeidene et ønske om å motvirke skattemotiverte investeringer og kapitalplasseringer. I samsvar med skattereformen i 1992 er det en målsetning at norskeiet kapital skal underlegges samme effektive beskatning uavhengig av hvor kapitalen er plassert.⁴⁸

Når vilkårene er oppfylt vil de norske aksjonærene etter innførelsen av disse reglene beskattes for sin andel i selskapets inntekter uavhengig av om det foretas noen utdeling fra selskapet til deltagerne. NOKUS-beskatning kan således ses på som en ”lovbestemt objektiv gjennomskjæring” hvor formålet er å motvirke uthuling av det norske skattefundamentet til utlandet.⁴⁹

Beskatning av deltakere i norsk kontrollerte selskaper m.v. hjemmehørende i lavskatteland reguleres av skatteloven av 26 mars 1999 nr. 14 §§ 10-60 – 10-68.

⁴⁶ Ot.prp. nr 16 s .73

⁴⁷ Zimmer (red) 2000 s.408

⁴⁸ Innst.O.nr. 47(1991-92) s.75

⁴⁹ Gjems-Onstad s.1192

4.2 Kort om vilkår for NOKUS-beskatning

4.2.1 Selskapstype

Det første vilkåret som må være oppfylt er at det må dreie seg om bestemte typer selskaper, jfr. sktl. §§ 10-60 og 10-1.

For det første får reglene anvendelse på ”aksjeselskap og likestilt selskap eller sammenslutning”. Med likestilt selskap eller sammenslutning menes i følge forarbeidene sammenslutninger hvor ingen av deltakerne er fullt ansvarlige for selskapets forpliktelser⁵⁰.

Reglene gjelder videre for ”annen selvstendig innretning eller formuesmasse” som skatteyteren direkte eller indirekte har fordeler av. I følge forarbeidene⁵¹ siktes det her til selveiende innretninger og formuesmasser. Enhver innretning som er opprettet som en egen juridisk innretning omfattes, uavhengig av innretningens formål.⁵² I følge Rt. 2002 s.747, Ptarmigan, omfattes truster av reglene.

Skatteyter må videre, direkte eller indirekte, ha fordeler av innretningen eller formuesmassen. I følge forarbeidene skal det som hovedregel legges til grunn at de som kontrollerer formuesmassen også har fordeler fra den, med mindre det er holdepunkter for noe annet, for eksempel at vedtektene fastslår at innretningen har et ideelt formål.

Det er også et krav om at det må dreie seg om et utenlandsk selskap, med dette menes selskap som etter sktl. §2-2 ikke anses hjemmehørende i Norge. Det avgjørende for om et selskap

⁵⁰ Ot.prp. nr. 16 s. 74

⁵¹ Ot.prp. nr. 16 s. 74

⁵² Zimmer 2000 s.412

anses hjemmehørende i Norge er om selskapets faktiske ledelse på styrenivå finner sted i riket⁵³.

Selskaper som etter norsk rett ikke er selvstendige skattesubjekter er ikke omfattet, dette henger sammen med at deltagerne i disse tilfellene beskattes løpende i medhold av sktl. §2-2 (2), det er således ikke behov for NOKUS-reglene.

4.2.2 Lavskatteland

Videre er det et krav at selskapet må være hjemmehørende i et lavskatteland, jfr. sktl. § 10-60 og § 10-63. I stedet for å utarbeide en liste over hvilke land som er å regne som lavskatteland, har man tatt inn en generell beskrivelse i lovteksten. En slik liste ville kunne sikret forutberegneligheten for skatteyterne, men man fant at de praktiske problemene ved å holde en slik liste oppdatert måtte veie tyngst⁵⁴. Dette kravet henger sammen med at utsatt deltagerbeskatning ved å overføre penger til et utenlandsk selskap kun er fordelaktig dersom selskapets skatt er lavere enn den skatt deltageren må svare i Norge.

Bestemmelsen presiserer nærmere hva som skal anses som et lavskatteland, kravet er at den alminnelige inntektsskatt på selskapets overskudd er mindre enn 2/3 av den skatt som selskapet hadde måtte svare dersom det var hjemmehørende i Norge. Man må altså foreta en sammenligning av den skatt selskapet har betalt i sitt hjemland, med den skatt selskapet ville

⁵³ UTV. 1995 s. 481. FIN

⁵⁴ Ot.prp. nr. 16 s.79

måtte betalt dersom det hadde vært hjemmehørende i Norge. I forarbeidene⁵⁵ uttales det om sammenligningen:

”Ved avgjørelsen av om dette kravet er oppfylt, er det ikke den konkrete forskjell for et selskap i det enkelte inntektsår som er avgjørende. Det må i stedet foretas en mer generell sammenligning av forskjellen i nivået på den alminnelige inntektsskatt i Norge, og i den annen stat for denne typen selskaper.”

I følge denne uttalelsen er det avgjørende det generelle skattenivået for denne typen selskaper, hvilken skatt selskapet faktisk har betalt har ingen betydning⁵⁶.

Selskapet må være hjemmehørende i et lavskatteland, med dette menes at selskapet er opprettet etter lovgivningen i det landet selskapet anses hjemmehørende, samt at selskapet har skatteplikt til staten fordi det anses hjemmehørende der.

4.2.3 Krav til norsk kontroll

Det neste vilkåret knytter seg til at selskapet må være norsk kontrollert, jfr. sktl. §§ 10-60 og 10-62. Dette kravet må ses i sammenheng med at beskatning av deltakerne skal skje uavhengig av om midlene beholdes i selskapet eller deles ut. Det er først når deltakerne har innflytelse over selskapets disponering av dets midler man har funnet det rimelig å beskatte deltakerne løpende⁵⁷, ettersom det kun er i disse tilfellene deltagerne har noen innflytelse på selskapets anvendelse av inntekten.

Norsk kontroll kan foreligge på flere måter, hovedregelen er at minimum 50 % av andelene i selskapet eller selskapets kapital må eies eller kontrolleres av norske skatteyttere.

⁵⁵ Ot. prp. nr. 19 s. 79

⁵⁶ Zimmer 2001 s. 424

⁵⁷ Zimmer 2000 s. 415

Det kreves ikke at de norske skatteyterne formelt eier minst halvparten av selskapets andeler, det er tilstrekkelig med kontroll over minst halvparten av andelene.

Av bestemmelsen fremgår at også indirekte eie eller kontroll anses tilstrekkelig, det typiske er eie eller kontroll via et annet selskap. Dersom de norske skatteyterne eier 50 % av et selskap som igjen kontrollerer 50 % av det aktuelle selskapet, anses vilkåret om norsk kontroll å være oppfylt. Det er ingen begrensninger i hvor mange selskaper det kan eies andeler gjennom.

Det spiller heller ingen rolle om det er en eller flere nordmenn som innehar minst 50 % av kontrollen, kravet er at nordmenn i fellesskap skal kontrollere minst halvparten av selskapet.

Om de norsk eierne opptrer uavhengig av hverandre altså er uten betydning. Rettstillingen til den enkelte deltaker avhenger med andre ord av de øvrige deltakernes eierforhold.

Kontrollen eller eierskapet må innehas av norske skatteytere, i forarbeidene⁵⁸ fremgår det at det med norske skatteytere menes personer som er bosatt, eller selskaper som er hjemmehørende i Norge. Det fremgår videre, at det i visse tilfeller, også kan være adgang til å medregne aksjer som eies av utlendinger, dersom disse er begrenset skattepliktige til Norge etter sktl. § 2-3 1b, forutsetningen er da at det foreligger en tilknytning mellom den norske virksomheten og besittelsen av aksjene i det utenlandske selskapet.

Utgangspunktet er at kravet om eie eller kontroll må være oppfylt både ved inntektsårets begynnelse og slutt. Unntak fra dette vilkåret er nærmere regulert i § 10-62 2. og 3. ledd. Et eksempel på dette er at dersom selskapet er eiet eller kontrollert med minst 60 % ved årets slutt skal deltagerne NOKUS-beskattes selv om kravet ikke var oppfylt ved inntektsårets begynnelse, jfr sktl. § 10-62 (3).

⁵⁸ Ot.prp. nr.16 s. 77

4.2.4 Inntektstype

I de fleste landene som har innført CFC-regler har man ikke ansett det for nødvendig å angripe all utsatt deltakerbeskatning som følge av investeringer i utenlandske selskaper. Man har nøyet seg med gi CFC-reglene anvendelse på utsatt deltakerbeskatning på passive inntekter fra utenlandske selskaper hjemmehørende i skatteparadis, eller lavskatteland. Disse inntektene presumeres å oppstå i det utenlandske selskapet for å utsette eller unngå skatt på deltakernivå. Dette henger sammen med at når det gjelder skatteplanlegging er det særlig mobile selskaper, som gjerne er selskaper med passive inntekter, som kan legge avgjørende vekt på skatteforholdet når de skal avgjøre sin lokalisasjon.

Når det gjelder NOKUS-reglene er utgangspunktet at de gjelder uavhengig av inntektens karakter, med unntak for de tilfellene hvor det foreligger en skatteavtale, jfr sktl. § 10-64. I forarbeidene begrunnes hvorfor man i Norge valgte å la reglene komme til anvendelse uavhengig av inntektens karakter, man fant det praktisk vanskelig å foreta presise avgrensninger av hvilke selskaper som skulle være omfattet av reglene. Det vises også til andre lands erfaringer om at slik avgrensning ikke fungerer effektivt.⁵⁹

I tillegg var det en målsetning at all norskeiet kapital skal behandles skattemessig likt, uavhengig av hvordan den er investert.

At man i de tilfellene hvor det foreligger skatteavtale inntok kravet om at inntekten i hovedsak måtte være av passiv karakter, henger sammen med at Norge i flere skatteavtaler uttrykkelig har fraskrevet seg retten til å beskatte deltagere løpende for et selskaps inntekt med mindre disse inntektene i hovedsak er av finansiell eller annen passiv karakter. Vilkåret i § 10-64 er

⁵⁹ Inst. O. nr. 47 s. 38.

imidlertid gjort gjeldende uavhengig av om skatteavtalen har inntatt et slikt unntak.⁶⁰ Dette henger sammen med at det er antatt at deltakerne bare kan beskattes løpende for selskapets inntekter når inntekten er av finansiell eller annen passiv karakter. I andre tilfeller vil det i følge forarbeidene kunne oppstå strid mellom beskatningen av deltageren og skatteavtalens bestemmelser når det gjelder adgangen til å skattlegge virksomhetsinntekt⁶¹.

Hovedformålet med denne bestemmelsen er å harmonisere NOKUS-reglene og skatteavtalene.

Når det gjelder kravet om at inntekten må være av passiv karakter, medfører dette at man må trekke en grense mellom aktive og passive inntekter. Grensen mellom aktive og passive inntekter må i følge forarbeidene ta utgangspunkt i en konkret vurdering, hvor blant annet omfanget av karakteren av virksomheten og dens inntekter vil spille inn i vurderingen.⁶²

Kravet om passiv karakter vil typisk være oppfylt i tilfeller hvor virksomheten består av passiv kapitalforvaltning eller i utøvelse av eierfunksjoner i andre selskaper⁶³. Mobiliteten i denne typen virksomhet gjør at det kan være særlig vanskelig for stater å beholde sitt skattefundament.

Dersom selskapet har inntekter av forskjellig karakter skal det foretas en vurdering av om inntektene hovedsakelig er av aktiv eller passiv karakter, det er altså ikke adgang til å skille ut den delen av inntekten som er av passiv karakter og kun beskatte denne løpende⁶⁴.

Når det gjelder å fastslå nærmere hva som ligger i hovedsakskriteriet er det først naturlig å se

⁶⁰ Zimmer (red) 2001 s.429.

⁶¹ Ot.prp. nr. 16 s.82.

⁶² Ot.prp. nr.16 s.83.

⁶³ Norsk juridisk nasjonalrapport s. 13.

⁶⁴ Ot.prp. nr.16 s. 83.

på ordlyden. Dette begrepet kan imidlertid ikke sies å ha et klart definert innhold. Hovedsak kan henseile på en vurdering av den passive inntektens størrelse i forhold til størrelsen på den aktive inntekten, det blir da et spørsmål om den passive delen utgjør mer enn halvparten av selskapets inntekt. Videre kan begrepet også henseile på en vurdering av hvilke av de to inntektstypene som er den viktigste for selskapet, i denne vurderingen kan størrelsen komme inn, men det kan også finnes andre forhold som får betydning på vurderingen.⁶⁵ I forarbeidene⁶⁶ fremheves det at spørsmålet om en inntekt er av hovedsakelig passiv karakter må baseres på grunnlag av en konkret vurdering. Det uttales at:

”Det vil være lite hensiktsmessig å oppstille eksakte kriterier for hvor stor del av virksomheten som må være passiv, for at denne utgjør en hovedsakelig del av virksomheten. Dette vil bl.a. bero på omfanget og karakteren av virksomheten og dens inntekter.”

Uttalelsene i forarbeidene kan tyde at man ved vurderingen av om hovedsakskriteriet er oppfylt vil se på den passive inntektens størrelse, men at også andre momenter vil kunne spille inn i vurderingen. Dersom hovedsakskriteriet er oppfylt beskattes altså hele selskapets inntekt etter NOKUS-reglene, på bakgrunn av dette kan det argumenteres for at det her kan være en konflikt med mønsteravtalens artikkel 7.⁶⁷

⁶⁵ Perland s. 12.

⁶⁶ Ot.prp. nr. 16 s. 83.

⁶⁷ Sandler, s.151.

4.3 Gjennomføring av skattleggingen etter de norske reglene

4.3.1 Innledning

I kommentarene til artikkel 1, punkt 26, sies det at stater som har CFC-regler ikke bør la disse komme til anvendelse på inntekt som har blitt skattlagt med skatter som er sammenlignbare med skatten i deltagerstaten. Med dette menes at beskatning etter CFC-reglene ikke skal lede til dobbeltbeskatning. Dersom beskatning gjennomføres fullt ut for tidligere CFC-beskattet inntekt medfører dette at det oppstår juridisk dobbeltbeskatning, ettersom inntekten allerede er skattlagt hos deltagerne. Gjennomføring av løpende beskatning av deltagerne må altså få konsekvenser for senere utbytte- og gevinstbeskatning, for å unngå at det skal oppstå dobbeltbeskatning. Når beskatning gjennomføres etter CFC-reglene kan dette også innebære at det oppstår økonomisk dobbeltbeskatning ettersom selskapet også har betalt skatt av inntekten.

Det er derfor interessant å se nærmere på hvordan beskatningen etter NOKUS-reglene gjennomføres, og i hvilken utstrekning reglene forebygger at det skal oppstå dobbeltbeskatning.

4.3.2 Gjennomføring av beskatning etter NOKUS-reglene

Dersom vilkårene for NOKUS-beskatning er oppfylt er hovedregelen at deltagerne skal beskattes for sin forholdsmessige andel av selskapets overskudd, jfr sktl. § 10-61.

Etter sktl. § 10-65 skal deltagerens inntekt fastsettes til deres andel av selskapets overskudd eller underskudd, som om selskapet var skatteyder. Det fremgår at inntektsfastsettelsen av selskapet skal skje etter reglene i norsk skattelovgivning, deretter skal inntekten fordeles forholdsmessig til deltagerne. I følge forarbeidene⁶⁸ skal fordelingen til deltagerne skje etter

⁶⁸ Ot.prp. nr. 16 s. 155.

samme forhold som skatteyterne innehar kontroll over selskapets kapital, målt etter andelens pålydende.

I de tilfellene hvor selskapet går med underskudd er etter § 10-61 adgang til å fremføre dette underskuddet til fradrag mot senere års overskudd i samme selskap. Når det gjelder adgangen til å fradra underskudd i NOKUS-selskaper i inntekter fra andre kilder er det i følge sktl. § 10-66 et vilkår om at ”alt underlagsmateriale til selskapets regnskap vil bli fremlagt på ligningsmyndighetenes begjæring”. Dette innebærer at dersom skatteyter ikke kan avgi en slik erklæring, kan han ikke kreve underskuddet fradratt i andre kilder, men når det gjelder adgangen til å fradra underskuddet etter sktl. §10-61 er denne trolig fremdeles i behold⁶⁹.

4.3.3 Tiltak i norsk intern rett for å motvirke at det skal oppstå dobbeltbeskatning i forbindelse med skattlegging etter NOKUS-reglene

Utgangspunktet i Norge er full skatteplikt for utbytte, jfr. sktl. § 10-11. Realiteten i utbyttebeskatningen er i dag at utbyttet er skattefritt hos aksjonær fordi han får et fradrag i sin skatt for den skatt selskapet har betalt på inntekten etter reglene om godtgjørelse, jfr. § 10-12. Reglene om fradrag for godtgjørelse gjelder imidlertid kun dersom både selskapet og aksjonærer har alminnelig skatteplikt til Norge, dette innebærer en er forskjellsbehandling av nasjonale og grenseoverskridende investeringer.⁷⁰Regelen er et uslag av et ønske om å bevare det nasjonale skattegrunnlaget, samtidig som man ønsket å unngå økonomisk dobbeltbeskatning i forbindelse med utdelninger til aksjonærene av inntekter som allerede er beskattet hos selskapet.

⁶⁹ Zimmer 2003 s. 59.

⁷⁰ St.meld. nr. 29 s. 32.

Ved løpende beskatning av deltagerne etter NOKUS-reglene vil det altså i utgangspunktet oppstå dobbeltbeskatning.

Når det gjelder den skatt selskapet har betalt i sin hjemstat kan aksjonæren kreve kredit i norsk skatt for sin forholdsmessige andel av selskapets skatt, jfr. sktl. § 16-20 (2). Fradraget kan kun kreves på den del av den norske skatten som forholdsmessig faller på utenlandsinntekten, jfr. sktl. § 16-21 (1), men fradraget kan dersom vilkårene er oppfylt fremføres inntil ti år, sktl. § 16-22. Dersom det er inngått skatteavtale er forutsetningen for at de interne kreditreglene skal komme til anvendelse at skatteavtalen bygger på kreditmetoden, jfr. sktl. § 16-26.

Adgang til fradrag i norsk skatt for skatt betalt i utlandet på utbytte eller overskudd fra utenlandske datterselskaper reguleres i sktl. § 16-30 følgende. Denne bestemmelsen gjelder kun for aksjeselskaper og likestilte sammenslutninger, ikke personlige aksjonærer.

Forutsetningen for at bestemmelsen kommer til anvendelse er at det norske selskapet er eier av minst 10% kapitalen og stemmene i det utenlandske datterselskapet, jfr § 16-30 (1).

Disse reglene om adgang for deltagerne til å få fradrag for den skatt selskapet har betalt av inntekten skal forhindre at det oppstår økonomisk dobbeltbeskatning.

Ved senere utbytteutdelning av tidligere NOKUS-beskattet inntekt er juridisk dobbeltbeskatning avhjulpet med sktl § 10-67, etter denne bestemmelsen skal deltageren ikke utbyttebeskattes for den del av utbytte som ligger innenfor det deltageren tidligere er blitt NOKUS-beskattet for.

Også når det gjelder skattlegging ved realisasjon av aksjer skal ta tas hensyn til at inntekten tidligere er beskattet etter NOKUS reglene. Ved gevinstberegningen ved realisasjon av aksjer i et NOKUS-beskattet selskap skal deltagerens inngangsverdi opp eller nedreguleres etter RISK reglene så langt disse passer, jfr sktl. § 10-68. Regelen medfører at overskudd som er

beholdt i selskapet, og NOKUS-beskattet hos aksjonær, skal legges til inngangsverdien på aksjen.

4.3.4 Forslag til skatterreform

I St. meld nr 29 (2003-04) har regjeringen fremmet forslag om skatterreform.

Etter det nye forslaget er det i utgangspunktet full skatteplikt for mottatt utbytte, jfr. sktl. § 10-11, som ikke er foreslått endret. Godtgjørelsesmetoden er foreslått opphevet og erstattet med en aksjonærmodell⁷¹, formålet med endringen er å oppnå en større likebehandling av arbeidsinntekter og kapitalinntekter. Dersom vilkårene i nye § 10-12 er oppfylt skal aksjonær gis et fradrag i skatt ved beskatning av mottatt utbytte eller realisert gevinst for et skjermingsbeløp, dette beløpet skal være aksjenes justerte kostpris multiplisert med en risikofri markedsrente.⁷² For deltakere i NOKUS-selskap blir konsekvensen av endringene at de først blir skattlagt løpende for selskapets inntekt etter NOKUS-reglene, deretter skattlegges de for et justert utbytte etter ny § 10-67 (2) med fradrag for skjerming etter ny § 10-12. Justeringen av utbyttet foretas ved at grunnlaget for beskatning reduseres med den skatt som aksjonæren har betalt på inntekten som deles ut, grunnlaget for beskatning av utbytte blir således 72 % av mottatt utbytte. Dette er begrunnet med at når det utdeles utbytte fra NOKUS-selskaper vil være deltagerne, og ikke selskapet som tidligere har svart skatt av inntekten, følgene av dette er at beskatningen ikke vil virke inn på utdelingen til deltagerne⁷³.

Når det gjelder den inntekten som selskapet har betalt i sin hjemstat er dette en skatt som reduserer grunnlaget for utbyttet, deltagerne har etter § 16-20 (2) fått fradrag for denne skatten

⁷¹ Ot.prp. nr. 1. Forslag til lov om endringer i skatte og avgiftslovgivningen mv. § 10-12.

⁷² St.meld. nr. 29 s. 79.

⁷³ Ot prp.nr. 1 s. 47.

før de NOKUS-beskattes, det er derfor foreslått at det utdelte utbyttet skal økes med den andelen av aksjonærens kreditfradrag som vedrører utbyttet, før grunnlaget reduseres til 72 %.

Ved beskatning av selskapsaksjonærer er det foreslått at disse i hovedregelen skal fritas for beskatning på utbytte og gevinst ved salg av aksjer, etter fritaksmetoden, jfr. forslag til ny skattelov § 2-38.

Reglene er foreslått også å gjelde aksjeinntekter fra utenlandske selskaper. Formålet med denne regelen er et ønske om å forebygge kjedebeskatning, og en større grad av likebehandling mellom investeringer i Norge og utlandet.⁷⁴

Følgene av en generell anvendelse av fritaksmetoden på grenseoverskridende aksjeinntekter, vil være at det vil være gunstig å legge virksomhet til selskaper hjemmehørende i lavskatteland. Ettersom selskapets inntekt da vil bli gjenstand for lav beskatning i selskapsstaten, og i tillegg vil ikke inntekten bli skattlagt i Norge selv om inntektene føres tilbake til selskapsaksjonæren. En generell anvendelse av fritaksmetoden vil også medføre at aksjeinntekter fra lavskatteland kan strømme skattefritt gjennom norske holdingselskaper til utenlandske eiere.

Hovedbegrunnelsen for innføring av fritaksmodellen er et ønske om å forebygge kjedebeskatning. Når det gjelder investeringer i utenlandske selskaper som er gjenstand for lav eller ingen beskatning gjør ikke dette hensynet seg gjeldene i samme grad som ellers. På bakgrunn av disse momentene er fritaksmetoden foreslått begrenset ved grenseoverskridende aksjeinntekter.

NOKUS-reglene vil til en viss grad begrense denne effekten av fritaksmodellen. Det er i forarbeidene til forslag om endringer i skatteloven⁷⁵ anført at NOKUS-reglene vil få større

⁷⁴ St.meld. nr. 29 s. 105.

⁷⁵ St.meld. nr. 29 s. 112.

betydning etter innføring av fritaksmetoden, ved at de etter endringen vil medføre beskatning av inntekter som ellers ikke ville bli skattlagt i Norge. Ettersom vilkårene for beskatning etter NOKUS-reglene ikke er foreslått endret, er forholdet at det etter reformen vil være de samme selskapene, som blir NOKUS-beskattet for de samme inntektene som i dag. Problemstillingen når det gjelder forholdet mellom NOKUS-reglene og skatteavtalene vil således være like aktuell etter gjennomføring av skattereformen.

Ved innføring av begrensning av fritaksmetoden sondres det mellom land innenfor og utenfor EØS. Bakgrunnen for dette er et ønske om å sikre at reglene ikke skulle stride mot Norges forpliktelser etter EØS-avtalen⁷⁶.

Den første begrensningen er foreslått å gjelde aksjeinntekter i selskaper hjemmehørende i lavskatteland utenfor EØS, jfr forslaget til endringer i skatteloven § 2-38 (3) litra a.

Den andre begrensningen er foreslått å gjelde gevinst og tap på porteføljeinvesteringer, altså tilfeller hvor investor ikke har til hensikt å utøve aktivt eierskap, utenfor EØS, jfr forslaget § 2-38 (3) litra b-d. I denne sammenheng er det ikke noe krav om at selskapet er hjemmehørende i et lavskatteland.

I de tilfellene hvor fritaksmodellen ikke kommer til anvendelse på grunn av begrensningene vil selskapsaksjonærene beskattet fullt ut for aksjegevinster.

For selskapsaksjonærer som ikke omfattes av fritaksmodellen er det foreslått en videreføring av dagens § 10-67. Når det gjelder § 10-68 er det foreslått at henvisningen til RISK-reglene tas ut, og at det skal fremgå direkte av bestemmelsen at aksjenes inngangsverdi skal reguleres på grunnlag av endringer i selskapets beskattede inntekt i deltagerens eiertid.

⁷⁶ Ot. prp.nr 1 kapittel 6.5.4.3

5 Er NOKUS reglene i overensstemmelse med mønsteravtalen, spørsmålet om det foreligger ”tax treaty override”?

5.1 Innledning

Tax treaty override foreligger dersom den interne retten i en stat er i strid med enten en spesiell skatteavtale eller alle skatteavtaler som gjelder i staten⁷⁷. I denne avhandlingen er spørsmålet, som tidligere nevnt, om Norges adgang til å skattlegge deltagere i utenlandske selskaper etter NOKUS-reglene er begrenset som en følge av dobbeltbeskatningsavtalene. Spørsmålet om forholdet mellom NOKUS-reglene og skatteavtalene er altså et spørsmål om det foreligger tax treaty override.

Det finnes to forskjellige metoder når det gjelder å skattlegge et selskaps deltagere etter CFC-reglene. Den første metoden, transaksjonsmetoden, innebærer at man anser selskapets inntekt som en utdeling til deltagerne, denne utdelingen har enda ikke skjedd. Etter denne metoden vil deltageren kun bli løpende beskattet for visse bestemte inntekter.

Den andre metoden, jurisdiksjonsmetoden, eller enhetsmetoden, innebærer at deltagerne blir løpende beskattet for alle inntektene til et nærmere bestemt utenlandsk selskap. Deltagerne blir altså beskattet for hele sin andel av selskapets totale inntekt.

Den norske tilnæringsmåten innebærer at deltageren, dersom vilkårene er oppfylt, blir løpende beskattet for hele sin andel av selskapets inntekt. Også i de tilfellene hvor det foreligger en skatteavtale, slik at NOKUS-beskatningen er avhengig av at selskapets inntekt hovedsakelig er av passiv karakter, vil deltageren bli løpende beskattet for selskapets totale inntekt. I Norge er det altså enhetsmetoden som anvendes. Skatteavtalene regulerer ikke

⁷⁷ OECD 1989, paragraf 2.

uttrykkelig adgangen til å foreta NOKUS-beskatning⁷⁸, spørsmålet er om slike regler kan gjøres gjeldende selv om temaet ikke er berørt av den gjeldende skatteavtalen.

Mønsteravtalen kategoriserer, og fordeler adgangen til å skattlegge forskjellige typer av inntekter. Når det gjelder spørsmålet om CFC-reglene er i overensstemmelse med mønsteravtalen, må dette bedømmes konkret i forhold til den bestemmelsen i mønsteravtalen som regulerer adgangen til å beskatte den aktuelle type inntekt⁷⁹.

I denne fremstillingen vil kun de sider av artiklene som er nødvendig i forhold til spørsmålet om de samsvarer med løpende deltagerbeskatning behandles, grensdragningen mellom de ulike artiklene vil heller ikke problematiseres her.

Ettersom NOKUS-reglene ikke kategoriserer nærmere hvilke inntekter som beskattes, må inntekten antagelig beholde den karakter den har på selskapets hånd når forholdet til mønsteravtalen skal vurderes.

Dersom den NOKUS-beskattede inntekten er å anse som virksomhetsinntekt må forholdet til mønsteravtalens artikkel 7 og 10 (5) undersøkes nærmere.

Når det gjelder adgangen til å beskatte passive inntekter er det andre bestemmelser i mønsteravtalen som kommer inn, det er derfor nødvendig å vurdere forholdet mellom NOKUS-reglene og artikkel 10,11,12,13 og 21⁸⁰.

Ved spørsmålet om det foreligger tax treaty override er det også nødvendig å vurdere om NOKUS-reglene er i overensstemmelse med de prinsipper som kan sies å følge av avtalen, avtalen må ses i sammenheng. Spørsmålet her er NOKUS-reglenes forhold til skatteavtalenes

⁷⁸ Zimmer 2000 s. 429.

⁷⁹ Dette fremgår av kommentarene til artikkel 10, punkt 38.

⁸⁰ Sandler s.93.

formål om å unngå dobbeltbeskatning, samt om beskatning etter NOKUS-reglene innebærer et brudd mot prinsippet om tax deferral.

5.2 Forholdet mellom CFC-regler og mønsteravtalens bestemmelser angående beskatning av selskaper

Mønsteravtalens artikkel 7 regulerer adgangen til å beskatte inntekter fra virksomhet med tilknytning til to eller flere stater, de fleste inntekter fra internasjonal aktivitet vil falle inn under denne kategorien⁸¹. I de tilfellene hvor den inntekten som CFC-beskattes er å anse som virksomhetsinntekt er spørsmålet om dette er forenelig med artikkel 7.

OECD ga i 1998⁸² uttrykk for at forholdet mellom interne CFC-regler og mønsteravtalens artikkel 7 ikke var berørt i kommentarene til artikkel 7. De kom også med en anbefaling⁸³ om at kommentarene burde endres slik at usikkerhet angående forholdet mellom interne tiltak mot skatteflukt og skatteavtalen ble klargjort. I samsvar med denne anbefalingen har kommentarene til artikkel 7 etter dette blitt endret⁸⁴. Det forhold at kommentarene har blitt endret for å søke å klargjøre forholdet mellom CFC-regler og artikkel 7 viser at OECD er klar over den konflikten som kan oppstå mellom de to settene av regelverk.

For å ta stilling til om det kan foreligge noen konflikt mellom artikkel 7 og løpende beskatning av et selskaps deltagere etter interne CFC-regler er det nødvendig å fastslå det

⁸¹ Vogel s. 315.

⁸² OECD 1998, punkt 123.

⁸³ OECD 1998, anbefaling nr 10.

⁸⁴ Model Tax Convention 2003. Kommentarene til artikkel 7, punkt 10.1.

nærmere innholdet av artikkel 7. Utgangspunktet for fortolkningen er i følge Wien-konvensjonens artikkel 31 den ordinære meningen av ordlyden. Ordlyden i artikkel 7 (1) er som følger:

”The profits of an enterprise of a Contracting State shall be taxable only in that State unless the enterprise carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment situated therein.”

I forbindelse med forholdet til skattlegging etter CFC-regler er det relevant å undersøke om artikkel 7 begrenser adgangen til å beskatte selskapets virksomhetsinntekt, uavhengig av hvilket subjekt som blir ilagt skatten, eller om bestemmelsen kun retter seg mot adgangen til å beskatte selskapet som sådant.

Dersom artikkel 7 kun regulerer adgangen til å skattlegge selskapet som sådant vil det ikke oppstå noen konflikt med CFC-beskatning av deltagerne. Ettersom selskapet ikke betaler noen skatt til deltagerstaten, og den skatt deltagerne har måtte svare til sin hjemstat ikke medregnes i selskapets resultat etter skatt, kan man ikke si at det er selskapet som sådant som blir beskattet etter CFC-reglene. Bakgrunnen for at CFC-regler blir innført er jo nettopp det forhold at deltagerstaten ikke har adgang til å beskatte selskapet, statene må altså finne andre metoder for å unngå reduksjoner i sine skatteinntekter ved at skatteyttere samler opp kapital i utenlandske selskaper.

Det neste spørsmålet blir om CFC-beskatning av deltagerne i realiteten innebærer en beskatning av selskapets inntekter i deltagerstaten eller om man kan si at selskapets inntekt i virkeligheten er deltagerens inntekt. I en fransk dom fra 25. februar 1999⁸⁵ var anførselen at løpende beskatning av deltagerne for selskapets inntekt ikke var i strid med artikkel 7, i

⁸⁵ Tribunal of Poitiers, dom av 25. februar 1999.

skatteavtalen mellom Frankrike og Sveits. Dette ble begrunnet med at inntekten som ble skattlagt ikke var å anse som selskapets inntekt, men derimot var å anse som deltagerens inntekt. På denne bakgrunnen ble det hevdet at løpende beskatning av deltagerne kunne sidestilles med beskatning av fast driftssted etter artikkel 5. Etersom selskapet er et eget skattesubjekt i etableringsstaten fastslo retten at det ikke var mulig å anse selskapet som et fast driftssted i forhold til artikkel 7. Konklusjonen i denne saken ble dermed at de franske CFC-reglene ikke var i overensstemmelse med artikkel 7 i avtalen mellom Frankrike og Sveits. I denne dommen avvises altså anførselen om at det ved skattleggingen etter de franske CFC-reglene var deltagerens, og ikke selskapets inntekt som ble beskattet. Begrunnelsen kan gis tilsvarende anvendelse når det gjelder forholdet mellom NOKUS-reglene og mønsteravtalen.

Et annet forhold som taler for at det ved skattlegging etter CFC-reglene er selskapets inntekt som blir skattlagt på deltagerens hender, er at deltagerne ikke blir skattlagt for senere utdelinger fra selskapet av inntekter som er CFC-beskattet⁸⁶. Begrunnelsen er at disse inntektene allerede er skattlagt når den mottas av deltageren. I den norske loven fremkommer dette av § 10-67, det fastslås her at utdelinger fra selskapet ikke er skattepliktig i den utstrekning det samlede utbytte ligger innenfor inntekten som er skattlagt etter NOKUS-reglene.

Løpende beskatning av deltagerne for et selskaps virksomhetsinntekter må etter dette trolig anses som beskatning av selskapets inntekt i deltagerstaten, selv om det er deltagerne og ikke selskapet som blir ilagt skatteplikten for inntekten.

⁸⁶De fleste land med CFC-regler skattlegger ikke tidligere CFC-beskattet inntekt som mottas som utbytte, et unntak er Spania, jfr Wenehed s. 87.

Det neste spørsmålet blir dermed om mønsteravtalens artikkel 7 begrenser adgangen til å skattlegge selskapets virksomhetsinntekter, uavhengig av hvilket subjekt som blir ilagt skatten. I så fall vil spørsmålet om forholdet mellom CFC-reglene og artikkel 7 vil bli satt på spissen.

I følge ordlyden i artikkel 7(1) er adgangen til å beskatte selskapets virksomhetsinntekt eksklusivt forbeholdt selskapsstaten, med mindre unntaket om fast driftssted kommer til anvendelse. I kommentarene til artikkel 7 sies det at det forholdet at selskapets inntekt er forbeholdt hjemstaten til beskatning med mindre reglene om fast driftssted kommer til anvendelse er uttrykk for et generelt akseptert prinsipp⁸⁷.

En løpende beskatning av deltagerne for selskapets inntekt strider altså mot en bokstavlig fortolkning av ordlyden i artikkel 7 (1).

Når man skal bestemme det nærmere innholdet av ordlyden er det i følge

Wienkonvensjonens artikkel 31 relevant å se på avtalen sett i sammenheng.

Når deltageren beskattes etter CFC-reglene skattlegges han for selskapets inntekt av virksomhet. For å forhindre at inntekter av virksomheter skal bli dobbeltbeskattet bestemmer avtalen at et selskaps virksomhetsinntekten kun skal kunne skattlegges i selskapets hjemstat. I de tilfellene hvor deltageren beskattes for selskapets inntekt er dette i avtalen forutsatt at denne inntekten er utbytte, se kommentarene til artikkel 10 punkt 1.

Dersom man ser bestemmelsene i artikkel 7 og 10 i sammenheng er dette et moment som taler for at det er adgangen til å skattlegge inntekten som sådan som er regulert i artikkel 7, i så fall får bestemmelsen anvendelse uavhengig av hvilket subjekt som blir skattlagt, skattlegging av deltagerne kan i så fall ikke gjennomføres før selskapet har foretatt utdelninger til deltageren.

⁸⁷ Model Tax Convention 2003. Kommentarene til artikkel 7, punkt 3.

Følgene av beskatning etter CFC-reglene er at selskapets inntekter blir gjenstand for økonomisk dobbeltbeskatning. I kommentarene til artikkel 1 punkt 26 sies det at antimisbruksregler ikke bør anvendes der inntekten har vært gjenstand for sammenlignbare skatter. At kommentarene her omhandler inntekten taler for at det her menes at det ved anvendelse av CFC-reglene ikke skal oppstå økonomisk dobbeltbeskatning.

Mønsteravtalen primære siktemål er å forebygge tilfeller av juridisk dobbeltbeskatning⁸⁸. Avtalen inneholder imidlertid også bestemmelser som tar sikte på å forebygge økonomisk dobbeltbeskatning, et eksempel på dette er artikkel 9 (2). Dette kan tale for at CFC-beskatning kan sies å være i strid med artikkel 7 dersom det oppstår dobbeltbeskatning. Andre steder i avtaler blir imidlertid økonomisk dobbeltbeskatning godtatt. Mønsteravtalen er følgelig ikke konsekvent når det gjelder forholdet til økonomisk dobbeltbeskatning. Det kan derfor ikke trekkes noen klar konklusjon når det gjelder spørsmålet om det forhold at det oppstår økonomisk dobbeltbeskatning medfører at CFC-beskatning ikke er i overensstemmelse med artikkel 7.

Ved fortolkning av traktater er også bestemmelsens formål en relevant rettskilde⁸⁹.

Når det gjelder formålet med de to regelverkene kan man kanskje si at de trekker i retning av at det ikke foreligger noen konflikt. Artikkel 7 (1) har til formål å regulere adgangen til å skattlegge fortjenester hos et selskap hjemmehørende i et annet land⁹⁰, den begrenser altså kildestatens beskatningsrett. CFC-regelverket innebærer at man skattlegger deltagerne på grunnlag av nasjonalitet uavhengig av hvor selskapets inntekt kan sies å ha sin kilde⁹¹. Selv

⁸⁸ Model Tax Convention 2003. Introduction punkt 1.

⁸⁹ Se fremstillingens punkt 3.3.

⁹⁰ Model Tax Convention 2003. Kommentarer til artikkel 7, punkt 10.1.

⁹¹ Sandler s.99.

om det ikke er noe vilkår at den CFC-beskattede inntekten har sin kilde i deltagerstaten, kan dette allikevel være realiteten. Bestemmelsenes formål kan derfor ikke sies å klargjøre forholdet mellom regelverkene.

Når det gjelder fortolkning av skatteavtaler er mønsteravtalens kommentarer en kilde som blir tillagt vesentlig vekt⁹². Forholdet mellom artikkel 7 og CFC-reglene er omhandlet i kommentarene til artikkel 7(1).⁹³ I kommentarene til artikkel 7, punkt 10.1, fremheves det at man ikke anser at bestemmelsen begrenser et lands adgang til å skattlegge sine borgere etter interne CFC-regler, selv om skattleggingen av deltakerne beregnes ut fra selskapets inntekter, og denne inntekten allerede er skattlagt i det landet selskapet er hjemmehørende. I følge kommentarene regulerer artikkel 7 (1) således kun adgangen til å skattlegge selskapet som sådan. Kommentarene til artikkel 7 gir således en annen løsning enn det som følger av en bokstavlig fortolkning av ordlyden i bestemmelsen. Disse kommentarene ble tilført i 2003 utgaven av mønsteravtalen. Spørsmålet blir hvilken vekt man kan legge på disse kommentarene når det gjelder skatteavtaler som er inngått før disse kommentarene ble tilført⁹⁴. Spørsmålet om forholdet til artikkel 7 har enda ikke vært oppe i rettspraksis i Norge, men ordlyden, samt uklarhetene i kommentarene trekker i retning av at det ikke er utelukket at det, dersom spørsmålet kommer på spissen, vil bli konstatert det foreligger motstrid mellom reglene⁹⁵. Dette gjelder særlig avtaler som er inngått før 2003. Dersom spørsmålet kommer på spissen i forhold til en skatteavtale inngått etter 2003 vil retten trolig legge vekt på de nye

⁹² Om dette se fremstillingens punkt 3.3.

⁹³ Model Tax Convention 2003. Kommentarene til artikkel 7, punkt 10.1.

⁹⁴ Nærmere om kommentarenes vekt ved fortolkning av skatteavtaler se fremstillingens punkt 3.3.

⁹⁵ Konsekvensen av motstrid mellom traktater og intern rett er berørt i fremstillingens punkt 3.2.

kommentarene, og på bakgrunn av disse konstatere at NOKUS-reglene er i overensstemmelse med den gjeldende skatteavtalen.

Når det gjelder adgangen til å beskatte et selskaps inntekter er også artikkel 10(5) relevant. Denne bestemmelsen forhindrer at deltakerstaten skattlegger ikke utdelt overskudd fra et selskap hjemmehørende i en annen stat på grunnlag av at selskapets inntekt stammer fra deltakerstaten.⁹⁶ Dersom deltakerstaten CFC-beskatter inntekt som stammer fra deltakerstaten innebærer dette altså et brudd mot ordlyden i artikkel 10(5) selv om hele eller deler av selskapet inntekt stammer fra deltagerstaten.

I kommentarene til artikkel 10 (5), punkt 37-39, er også forholdet mellom nasjonale CFC-regler og skatteavtaler berørt. Også her fremgår det at det ikke finnes å foreligge motstrid mellom de to settene av regelverk. Man fremhever at artikkel 10(5) kun regulerer skattleggingen av selskapet, og ikke berører adgangen til å skattlegge deltakerne. Disse kommentarene ble tilført mønsteravtalen i 1992. Når det gjelder forholdet mellom CFC-regler og skatteavtaler kan det altså her være grunn til å skille mellom avtaler inngått før og avtaler inngått etter 1992.

5.3 Forholdet mellom CFC-beskatning og mønsteravtalens artikkel 10,11,12,13 og 21

Ved spørsmålet om det er adgang til å CFC-beskatte en inntekt etter mønsteravtalen må man, som nevnt, vurdere hver enkelt del av inntekten opp mot avtalens bestemmelser på området.

⁹⁶ Sandler s.103.

Når det gjelder mønsteravtalens artikkel 10 (utbytte), 11 (royalty), 12 (renter) og 13 (kapital gevinster) fordeler disse adgangen til å beskatte ulike inntektstypene mellom kildestaten og skattesubjektets hjemstat. Det vil imidlertid ikke oppstå noen forpliktelse til å betale kildeskatt til selskapsstaten før det foretas en virkelig utdeling fra selskapet til deltagerne, det er derfor spørsmålet om deltagerstaten har adgang til å skattlegge inntekten som er av interesse i denne sammenheng.

Systemet i disse bestemmelsene er at det først fastslås at mottakerstaten kan skattlegge den aktuelle type inntekt, deretter gis også kildestaten en begrenset beskatningsrett til inntekten. Dersom det oppstår dobbeltbeskatning skal dette avhjelpes ved at mottakerstaten gir kredit for den skatt som er betalt på inntekten i kildestaten, jfr mønsteravtalens artikkel 23.

Dersom deltagerstaten skattlegger disse typene av inntekter i medhold av sine interne CFC-regeler vil dette være i samsvar med det som følger av de omhandlede bestemmelsene.

Konklusjonen blir at det i disse tilfellene ikke foreligger noen strid mellom mønsteravtalen og CFC-beskatning av inntekten.

I kommentarene til artikkel 10, punkt 38, fremgår det at man er i tvil om CFC-inntekter som betraktes som utbytte skal bedømmes i forhold til artikkel 10 eller artikkel 21.

Forholdet mellom løpende deltagerbeskatning og artikkel 21 må derfor undersøkes nærmere. Mønsteravtalens artikkel 21 (annen inntekt), bestemmer at inntekter som faller inn under denne bestemmelsen, kun kan skattlegges i hjemstaten til det subjektet som har tjent inntekten, uavhengig av hvor inntekten har sin kilde. I denne sammenheng vil det altså være selskapsstaten som er tillagt eksklusiv beskatningsrett til inntekten. Dersom deltagerstaten løpende beskatter inntekter som skal rubriseres under artikkel 21 vil det altså oppstå en konflikt med skatteavtalen.

5.4 Adgangen til å beskatte inntekter før de er mottatt, spørsmålet om tax defferal

Det kan hevdes at skatteavtalene bygger på et prinsipp om ”tax defferal”⁹⁷, dette prinsippet kan sies å komme til uttrykk gjennom artikkel 7, 5(7) og 10 (5).

Med ”tax defferal” menes at deltagerstaten ikke kan skattlegge det utenlandske selskapets inntekter før disse er mottatt av deltageren, beskatningen av gevinst som samles opp i selskapet utsettes altså til denne gevinsten deles ut til deltagerne. Artikkel 10 gjelder fordeling av beskatningsretten til utdelt utbytte, og regulerer ikke uttrykkelig forholdet til beskatning etter CFC-regler. I kommentarene til artikkel 10, punkt 3, fastslås det imidlertid at deltageren kun kan skattlegges for den delen av selskapets inntekt som deles ut, men det gjøres unntak for de tilfeller hvor nasjonal lovgivning i spesielle tilfelle skattlegger ikke utdelte inntekter. Den første uttalelsen kan sies å være uttrykk for prinsippet om tax defferal. Når det gjelder reservasjonen fremkommer det ikke hvilken type intern lovgivning det siktes til, men det kan være nærliggende å tro at det her siktes til CFC-regler. Spørsmålet er om denne uttalelsen i kommentarene er tilstrekkelig for å unngå at prinsippet om tax defferal skal anses å være i strid med CFC-regler. Det forhold at uttalelsen er såpass uklar, og kun kommer til uttrykk i forbindelse med kommentarene tilknyttet en enkelt avtalebestemmelse taler for at det ikke er tilfelle. Det kan altså foreligge strid mellom skatteavtalene og CFC-reglene, ettersom beskatning etter CFC-reglene innebærer at deltagerne beskattes løpende for selskapets inntekter selv om det ikke har blitt foretatt noen utdeling til deltagerne.

⁹⁷ Sandler s. 103.

5.5 Nærmere om OECDs syn på forholdet mellom mønsteravtalen og CFC-regelverk

I ulike rapporter som senere, i varierende grad er blitt inkorporert i kommentarene til mønsteravtalen, er spørsmålet om samsvaret mellom interne CFC-regler og skatteavtalen diskutert. Den generelle konklusjonen er at det ikke foreligger noen motstrid mellom disse reglene. Disse konklusjonene er imidlertid av og til uklare og mildt formulerte. Forholdet mellom CFC-regelverk og skatteavtaler er behandlet i en rapport utgitt av OECD i 1987; ”Double Taxation Conventions and the Use of Base Companies”.

I punkt 43-46 i rapporten behandles forholdet mellom CFC og skatteavtalene, her fremgår det at det landet hvor selskapet er hjemmehørende kan hevde at beskatningen av deltakerne ikke er i overensstemmelse med skatteavtalen mellom de to landene ettersom skattleggingen av deltakerne indirekte innebærer at man ser bort fra selskapet som skattesubjekt. Det fremkommer imidlertid at de fleste av landene ikke finner at det foreligger noen motstrid mellom de to regelverkene, men rapporten anbefaler at man kun anvender tiltakene dersom det er klare bevis om at skatteavtalen blir brukt for å unngå skatt.⁹⁸ Rapporten fastslår altså på den ene siden at det ikke foreligger noen motstrid mellom de to regelverkene, mens den på den andre siden fremholder at det er grenser for hvor langt interne tiltak mot skatteunndragelse kan strekkes uten å komme i konflikt med visse grunnleggende prinsipper i skatteavtalene⁹⁹.

⁹⁸ OECD 1987 s. 71.

⁹⁹ Sandler s.91.

Etter mønster av denne rapporten ble det i 1992 tilført nye kommentarer til mønsteravtalen angående forholdet mellom CFC-regelverk og mønsteravtalen, disse kommentarene har senere vært gjenstand til endringer.

Mens problemstillingen ikke har vært berørt i tidligere utgaver, er det etter 1992 skjedd en utvikling på dette området. I kommentarene til mønsteravtalen som er a jour 29. april 2000 kan man stille spørsmål om det er samsvar mellom punkt 7 og 22- 26 i kommentarene til artikkel 1. Mens punkt 7 foreslår at innenlandske tiltak mot skatteunndragelse behandles i de enkelte skatteavtalene for å kunne bevare effektivitet, fastslår punkt 22 følgende at enkelte anti-misbruks regler ikke berøres av skatteavtalen (punkt 23) og følgelig ikke behøver å behandles i skatteavtalen (punkt 24) for å kunne være anvendbare uten å komme i strid med avtalen.¹⁰⁰ I punkt 26 oppsummeres medlemslandenes synspunkter på forholdet mellom interne tiltak for å unngå skatteunndragelse og mønsteravtalen. Også i dette punktet fastholdes synspunktet om at det i utgangspunktet ikke foreligger noen motstrid, mens det på den annen side manes til forsiktighet ved anvendelse av denne type regler. Det fremheves at det kan foreligge motstrid dersom reglene anvendes utover sitt formål, og at slike interne regler ikke skal gis anvendelse dersom den relevante inntekten har vært gjenstand for beskatning som er sammenlignbar med skattesatsen i deltagerstaten. Kommentarene som knytter seg til CFC reglene er altså ikke entydige, spørsmålet er om denne vagheten i virkeligheten en skjult uenighet angående CFC-reglenes forhold til mønsteravtalen. I den nye utgaven av kommentarene til mønsteravtalen er det tilført ytterligere endringer når det gjelder forholdet mellom CFC-regelverk og mønsteravtalen.¹⁰¹

¹⁰⁰ Sandler s. 89.

¹⁰¹ Model Tax Convention 2003.

I følge kommentarene til artikkel 1, punkt 7.1, fremgår det at det er opp til statene å innføre interne regler som motvirker skatteyternes forsøk på skatteunndragelse. Videre sies det her at stater som innfører regler av denne typen sannsynligvis ikke vil inngå skatteavtaler som ikke tillater disse reglene. De ønsker altså ikke å gi skatteavtalene en mening som har til effekt å forhindre de internrettslige tiltakene.

I kommentarene til artikkel 1 fremgår det i punkt 23 at man anser at reglene om CFC-beskatning er internasjonalt anerkjent. Videre tilbakevises tidligere anførsler om at CFC-regelverket kunne være i strid med tolkning av artikkel 7 (1) og artikkel 10 (5), da man ikke anser disse tolkningene for å være i samsvar med skatteavtalen. Det sies også at det ikke er nødvendig for medlemslandene å uttrykkelig regulere forholdet til CFC-reglene for å unngå at tiltakene skal stride mot en skatteavtale som bygger på mønsteravtalen.

Samtidig er det poengtert i punkt 26 til artikkel 1 at anti-misbruksregler i intern rett ikke skal gis anvendelse dersom den relevante inntekten har vært gjenstand for beskatning som er sammenlignbar med skattesatsen i deltagerstaten. Med dette menes at de interne reglene ikke skal medføre dobbeltbeskatning.

På den ene siden sier man at man ikke anser at avtalene omfatter CFC-reglene, statene kan fritt innføre regler av denne typen. På den annen side har man andre steder i kommentarene gått nærmere inn på forholdet mellom CFC-regler og skatteavtalene. Dette ville ikke vært nødvendig dersom man anså at CFC-reglene helt falt utenfor skatteavtalenes anvendelsesområde.

Kommentarene er således ikke entydige når det gjelder synet på CFC-reglernes forhold til skatteavtalen.

En forklaring på denne vagheten i kommentarene kan være at organisasjonen ikke har kunnet ta entydig stilling til spørsmålet, og at man da har inngått kompromiss, slik at man har gitt

uttrykk for flertallets oppfatning om at det ikke foreligger noen strid, samtidig som man enkelte steder har kommet med reservasjoner.

På grunn av denne vagheten kan man ikke si at OECD har tatt endelig stilling til om de interne reglene er i overensstemmelse med skatteavtalen.

5.6 Finnes det hensyn kan tale for en innskrenkende fortolkning av skatteavtaler basert på mønsteravtalen?

I de tilfellene det kan sies å foreligge motstrid mellom interne CFC-regler og skatteavtaler, er spørsmålet om man likevel kan anvende denne type regler på bakgrunn av en innskrenkende fortolkning av avtalen.

Når det gjelder tolkning av OECD avtalen følger det av Wienkonvensjonen at den felles partsforståelse skal legges til grunn for tolkningen. I forhold til CFC-reglene må man derfor kunne anføre at dersom partene ved inngåelse av avtalen var klar over den annen parts CFC-regelverk uten å gjøre innsigelser er dette et forhold som taler for at CFC-reglene fritt kan anvendes i forhold til den aktuelle avtale. Vogel trekker en parallell til anvendelsen av Wienkonvensjonens artikkel 31 (3) b, hvor han anfører at det skal ta hensyn til etterfølgende praksis som klargjør enighet mellom partene når en traktat skal tolkes. Dersom en stat gjennom en viss tid har akseptert anvendelsen av den aktuelle loven vil staten miste sin rett til å påberope seg brudd på avtalen. Ut fra denne argumentasjonen trekker Vogel den konklusjonen at det i dag ikke er nødvendig å ta stilling til den amerikanske og tyske CFC lovgivningens stilling i forhold til de skatteavtalene landene tidligere har inngått.¹⁰² Denne argumentasjonen kan gis tilsvarende anvendelse på den norske NOKUS-lovgivningens

¹⁰² Vogel s. 67.

forhold til inngåtte skatteavtaler. Men dette må vurderes konkret i forhold til den enkelt skatteavtale.

6 Avsluttende betraktninger

Man kan stille seg spørsmål om hvor aktuelle CFC-reglene er. En rekke land har innført regler av denne typen, men det finnes få rettsavgjørelser som anvender reglene.

Spørsmålet om forholdet mellom CFC-regleverk og OECDs mønsteravtale kan ikke enda anses å være avklart. Dette kan illustreres med to nylig avsatte dommer, som kom til hver sitt resultat:

I den første dommen, en dom av finsk høyesterett, 20. mars 2002¹⁰³, kom man til at Finlands skatteavtale med Belgia av 1976, som i hovedsak er basert på OECDs mønsteravtale, ikke var til hinder for å CFC-beskatte et selskap som var omfattet av avtalen. I denne saken la retten betydelig vekt på at flertallet av OECD landene mener at CFC-beskatning ikke strider mot dobbeltbeskatningsavtalene. I denne avgjørelsen gikk man ikke nærmere inn på de enkelte bestemmelsene som kunne tenkes å komme i konflikt med CFC-reglene, men man drøftet spørsmålet på mer generelt grunnlag i forhold til hele avtalen.

I denne dommen la retten betydelig vekt på kommentarene til mønsteravtalen ved tolkningen av skatteavtalen mellom Finland og Belgia. Dette på tross av at disse kommentarene er av 1992, og altså tilført etter at skatteavtalen mellom Finland og Belgia ble inngått.

I den andre dommen, avsagt av fransk høyesterett, 28. juni 2002¹⁰⁴, ble konklusjonen at de franske CFC-reglene ikke var i overensstemmelse med en skatteavtale, av 1969, mellom Sveits og Frankrike. Begrunnelsen for dette var at det etter artikkel 7 (1), som i hovedsak er

¹⁰³ A Oyj Abp.

¹⁰⁴ Sosiètè Schneider Electric.

basert på mønsteravtalen, var Sveits som var tillagt beskatningsretten av selskapet, med mindre unntaket om fast driftssted kom til anvendelse.¹⁰⁵

De fleste skatteparadiser begrenser de gunstige skattesatsene til kun å gjelde passive kapitalplasseringer av forskjellige slag. Mens de når det gjelder industrivirksomhet o.l. har skattesatser som ligger på nivå med andre land som for eksempel Norge. Det er altså særlig når det gjelder selskaper med passive inntekter det er aktuelt å flytte kapital utenlands utelukkende av skattemessige hensyn, og behovet for utvidet skatteplikt er størst.¹⁰⁶

Norge inngår som utgangspunkt ikke skatteavtaler med såkalte skatteparadiser, da man ikke finner at selskaper i slike land bør kunne påberope seg den beskyttelsen som skatteavtalene gir¹⁰⁷. Det er altså kun et fåtall av avtalene som er inngått med land som kan karakteriseres som lavskatteland. Når det gjelder NOKUS-reglene er disse begrenset til kun å gjelde selskaper som er lokalisert i lavskatteland, men i forhold til NOKUS-reglene kan også land som ikke anses som typiske skatteparadiser oppfylle kravet om lavskatteland. Norge har heller ikke stilt seg helt avvisende til å inngå skatteavtaler med lavskatteland, ettersom en skatteavtale kan etablere en informasjonsutveksling mellom to lands myndigheter. Dette hensynet var sentralt da Norge inngikk ny skatteavtale med De Nederlandske Antiller i 1989¹⁰⁸. I enkelte av de nyere avtalene er det inntatt forbehold for å begrense fordelene for lavt beskattede inntektstyper og som nærmere regulerer når et selskap skal kunne påberope seg skatteavtalen. Slike forbehold er blant annet inntatt i Norges skatteavtale med Barbados,

¹⁰⁵ Bulletin for International Fiscal Documentation. Volume 57. Nr 2 2003:CFC Regulations and Double Taxation Treaties av Prof. Dr. Michael Lang s. 51.

¹⁰⁶ Ot. Prp. Nr. 16 s. 75.

¹⁰⁷ Zimmer 1992 s. 36.

¹⁰⁸ Norsk juridisk nasjonalrapport, rådgiver Arthur Kristoffersen, punkt 8.7.

De Nederlandske Antiller og Luxemburg. Slike forbehold er ikke inntatt i alle skatteavtalene Norge har inngått med såkalte lavskatteland. Forholdet mellom NOKUS-reglene og skatteavtalene er følgelig et spørsmål som kan oppstå i praksis.

CFC-regler er en mulighet for land som ikke har noen restriksjoner når det gjelder å flytte kapital ut av landet, og samtidig har relativt høye satser for inntektsbeskatning, til motvirke reduksjoner i sine skatteinntekter ved at inntekter samles opp i selskaper i lavskatteland for å unngå løpende beskatning.

At beskatning av aksjeeiere blir utsatt behøver imidlertid ikke være utslag av en skatteplanlegging hvor formålet er å utsette eller unngå skatt, det kan også være en konsekvens av at selskapet er et subjekt atskilt fra sine eiere. CFC-reglene gis imidlertid anvendelse uavhengig av om skatteyder har et formål om å skatteunndragelse, eller om det er andre hensyn bak investeringen i selskapet. Beskatning etter CFC-reglene kan derfor medføre at legitime virksomheter rammes.

Når det gjelder Norges regler er de meget vidt formulerte. De gis anvendelse på stiftelser, truste og fonds, man kan si at de norske reglene mangler klare kriterier for når innretningen skal sies å være kontrollert av norske skatteytere. Fordi reglene er så generelle kan det oppstå vanskelige spørsmål både med hensyn til å avgjøre om norsk kontroll foreligger, om inntektene er omfattet av reglene og når det gjelder inntekstallokering til de personer som anses begunstiget. Hovedsakskriteriet medfører at de norske reglene også skattlegger et selskaps aktive inntekter. Det er kanskje særlig i denne sammenhengen anvendelsen av de norske reglene kan sies å være problematiske i forhold til skatteavtaler som er basert på mønsteravtalen. I forbindelse med forslaget til endringer i skatteloven fremkommer det at

NOKUS-reglene vurderes å utvides ytterligere, spørsmålet er hvordan en slik eventuell utvidelse vil påvirke forholdet til skatteavtalene.

Muligheten til å omgå eller bryte reglene er store, ettersom det finnes land som ikke er villige til å utveksle informasjon om eierforhold i selskaper¹⁰⁹.

Men reglene kan ha en preventiv effekt, ved at skatteyttere planlegger slik at ikke CFC-reglene skal komme til anvendelse på deres investeringer. CFC-reglenes preventive effekt er også fremhevet av OECD¹¹⁰. I inntektsåret 2003 var det 212 NOKUS-selskaper lokalisert i 24 lavskatteland som ble lignet av sentralskattekontoret for storbedrifter.¹¹¹ Dette viser at reglene også har en praktisk betydning.

Siden kommentarene til mønsteravtalen har vært gjenstand for flere endringer når det gjelder forholdet mellom CFC-regler og skatteavtalen er det vanskelig å komme med noen generell konklusjon når det gjelder forholdet mellom regelverkene. Når det gjelder skatteavtaler inngått etter 2003, særlig dersom avtalen er inngått mellom to medlemsland i OECD, skal det trolig mye til før CFC-regler anses å ikke være i overensstemmelse med skatteavtaler som er basert på mønsteravtalen.

Man kan spørre om man for å skulle kunne gjennomføre CFC-beskatning uavhengig av dobbeltbeskatningsavtalene må regulere dette uttrykkelig i avtalen. I kommentarene til artikkel 1 punkt 23 sies det at man ikke anser det nødvendig å uttrykkelig regulere dette i avtalen, man anser at det er anerkjent at CFC-reglene ikke strider mot mønsteravtalen. Dette

¹⁰⁹ Wenehed s. 38.

¹¹⁰ OECD 1996 s.21.

¹¹¹ Pressemelding fra sentralskattekontoret for storbedrifter, 8 oktober 2004.

punktet kan sies å stride mot det tidligere nevnte punkt 26¹¹², som fastslår at CFC-reglene ikke skal lede til dobbeltbeskatning.

Forholdet mellom interne CFC-regler og skatteavtalene kommer frem i kommentarene som flertallets synspunkter. For å klargjøre forholdene mellom de to settene av regelverk kunne man inntatt en bestemmelse i selve mønsteravtalen. De statene som ikke da var enige kunne da ha reservert seg mot den bestemmelsen, dette ville ført til en klargjøring rundt de enkelte landenes synspunkter på dette spørsmålet. Grunnen til at avtaleteksten ikke er oppdatert i forhold til spørsmålet om anvendeligheten av CFC-regler henger sammen med at endring av avtalen er komplisert. Ved endringer kan disse for kun gjelde avtaler som inngås etter endringen, ellers er det et krav om at de landene må endre sine avtaler i den utstrekning de ønsker at den skal være i samsvar med mønsteravtalen.

Å uttrykkelig regulere forholdet til interne CFC-regler i de aktuelle skatteavtalene er et enkelt tiltak for å forsikre seg om at reglene ikke anses å være i strid med avtalen.

¹¹² Model Tax Convention 2003. Kommentarene til artikkel 1, punkt 26.

7 Litteraturliste

- Arnold og McIntyre** Arnold, Brian J og McIntyre Michael J.: International Tax Primer. Second Edition. Kluwer Law International 2002.
- Brudvik** Brudvik, Artur J.: Skatterett for næringsdrivende. Oslo 2000
- Baker 2002** Baker, Philip: Double Taxation Conventions. A manual on the OECD Model Tax Convention on Income and on Capital.
- Dahlberg** Dahlberg, Mattias: Svensk skatteavtalspolitikk och utenländska basbolag.
En studie av svensk skatteavtalspolitikk i förhållande till utländska basbolag mot bakgrund av svensk inern internationell skatterätt. Uppsala 2000.
- Easson** Easson, Alex: Taxation of Foreign Direct Investment. An Introduction. Series on international taxation: NO 24
- Evenrud** Evenrud, Liv Torill : NOKUS (Norsk Kontrollert Utenladsk selskap). I: Skatterett 1993. Tidsskrift for skatt og avgift. På side 291-351.
- Gjems-Onstad** Gjems-Onstad, Ole: Norsk bedriftsskatterett. Oslo 2001. 5.utg.
- Michelsen** Michelsen, Aage: International skatteret. 2. Utg.
- Perland** Perland, Olav Fredrik: NOKUS og skatteavtaler. Selsktl. § 7-5. I: MARIUS nr. 217. Sjørettsfondet 1995.
- Rohatgi** Rohatgi, Roy: Basic International Taxation. Kluwer Law International 2002.
- Ruud og Ulfstein** Ruud, Morten og Ulfstein, Geir: Innføring i folkerett. Oslo 1998.

- Sandler** Sandler, Daniel: Tax Treaties and Controlled Foreign Company Legislation. Pushing the Boundaries. Second Edition. ISBN 90-411-9653-6
- Vogel** Vogel, Klaus: On double taxation conventions. 1990.
- Wenehed** Wenehed, Lars-Erik:CFC-Lagstiftning. En studie av CFC-beskattningsrättens utsträckning, den internationella skatterätten, neutral beskattning samt beskattning efter skatteförmåga.
- Zimmer 1992** Zimmer, Frederik: Internasjonal inntektsskatterett. En innføring. Oslo 1992
- Zimmer (red) 2000** Zimmer, Frederik (red) i samarbeid med Bugge, Arentz-Hansen & Rasmussen Advokatfirma: Bedrift selskap og skatt. Inntektsbeskatning av næringsdrivende, selskaper og selskapsdeltakere. 3. Utgave.
- Zimmer 2001** Zimmer, Frederik: Lærebok i skatterett. 4. Utg.
- Zimmer 2003** Zimmer, Frederik: Internasjonal inntektsskatterett. 3.utgave.
- Model Tax Convention 2000** Model Tax Convention on Income and on Capital. Condensed Version. April 2000
- Model Tax Convention 2003** Model Tax Convention on Income and on Capital. Condensed Version. January 2003.
- OECD 1987** Organisation for Economic Co-operation and Development: International Tax Avoidance and Evasion. Four Related studies.
- OECD 1989** Organisation for Economic Co-operation and Development: "Tax Treaty Override."
- OECD 1996** Organisation for Economic Co-operation and Development: Controlled Foreign Company Legislation.
- OECD 1998** Organisation for Economic Co-operation and Development: Harmful Tax Competition, An Emerging Global Issue.

Tidsskrifter

Bulletin for International Fiscal Documentation. Volume 57. Nr 2 2003:CFC Regulations
and Double Taxation Treaties av Prof. Dr. Michael Lang

Sollund,Stig Juridisk genaralrapport, Oslo 2000. Av Sollund, Stig.
www.nordsskatt.org

Norsk juridisk nasjonalrapport Norsk juridisk nasjonalrapport , av rådgiver Arthur
Kristoffersen, seminar Oslo 2000.
www.nordskatt.org

Pressemelding fra sentralskattekontoret for storbedrifter, 8 oktober 2004

Skatterett 1993 Liv Torill Evenrud: Norsk Kontrollert Utenlandsk selskap. I: Tidsskrift for
skatt og avgift.

UTV 1995 Dommer, uttalelser m.v. i skattesaker og skattespørsmål. Årgang 1995

Forarbeider:

Innst.O.nr.47 (1991-1992)

Ot. prp.nr.16 (1991-92)

St.meld. nr 1 (1996-97) Nasjonalbudsjettet 1997.

St. meld nr 29 (2003-04) Om skattereform.

Ot.prp. nr.1 (2004-2005) Skatte og avgiftsopplegget 2005- lovendringer