

Dobbeltbeskatning i skatteavtalesituasjoner

Utvalgte problemstillinger

Hanne Skaarberg Holen
Norsk Olje og Gass 4. mai 2017



Agenda – 14.00 – 14.45

- Skatteavtalenes formål, tolkingsprinsipper og domstolsprøvelse
- Skatteavtalene løser ikke all dobbeltbeskatning? – noen observasjoner om når avtalene kommer til kort
- Tvisteløsningsmekanismer for skatteavtalespørsmål
- Nye utfordringer knyttet til skattemessig hjemmehørighet



Først litt overordnet om skatteavtaler – formål, tolking og domstolsprøvelse

Skatteavtalenes formål

§ 1. Under forbehold av gjensidighet kan Kongen med Stortingets samtykke ved overenskomst med fremmed stats regjering

1) med omsyn til offentlige skatter og avgifter fastsette regler for **deling av skattefundamentene** og herunder innrømme slik lempning i beskatningen at **dobbeltbeskatning helt eller delvis unngås**,

2) vedta bestemmelser om at norske myndigheter, uten hinder av gjeldende bestemmelser om taushetsplikt, skal **innhente og meddele opplysninger** til bruk for vedkommende stats myndigheter ved utskrivningen av offentlige skatter og avgifter, og

3) vedta bestemmelser om at eksigible krav på offentlige skatter og avgifter, utskrevet i vedkommende stat, skal være bindende her i riket, og kunne **inndrives** av den norske stat etter de regler som gjelder for inndriving og oppkreving av tilsvarende eller lignende norske skatter og avgifter.

LOV-1949-07-28-15 Lov om adgang for Kongen til å inngå overenskomster med fremmede stater til forebyggelse av dobbeltbeskatning mv.

Tolking av skatteavtaler

(41) Det er altså forståinga av skatteavtalen artikkel 5 nr. 5 som er avgjerande. Om tolking av skatteavtalar nøyer eg meg førebels med å vise til det som er sagt i Rt-2008-577, jf. seinare Rt-2011-755 avsnitt 36. Det heiter i 2008-dommen:

«46) Skatteavtalar skal tolkast i samsvar med folkerettslege reglar om tolking av traktatar. Sjølv om Noreg ikkje har ratifisert Wien-konvensjonen om traktatretten, må det leggjast til grunn at Wien-konvensjonen artikkel 31 nr. 1 gir uttrykk for folkerettsleg sedvane, jf. Rt-2004-957. Artikkelen lyder:

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

47) Etter Wien-konvensjonen artikkel 31 nr. 2, 3 og 4 vil det også kunne leggjast vekt på andre omstende knytte til avtalen. **Etter praksis blir kommentarane til mønsteravtalen vektlagde ved tolkinga, jf. Rt-1994-752, Rt-1997-653 og Rt-2004-957. Også kommentarar som er nyare enn den aktuelle dobbeltskatteavtalen blir tillagde vekt. Som påpeika i Rt-2004-957 avsnitt 49 vil endringar i kommentarane ta sikta på å gi uttrykk for endra praksis mellom OECD-landa, også der sjølve artiklane blir ståande uendra.»**

HR-2011-2245-A - Rt-2011-1581 - UTV-2012-1

Dell Products (advokat Ståle R. Kristiansen - til prøve) mot Staten v/Skatt øst (advokat Morten Goller).

Betydningen av OECDs kommentarer – OT prp nr 62 2006-2007 – OSK

*"Oljeskattekontoret ser ikke behov for en formell stadfesting av at OECD-retningslinjene er relevant ved en armlengdevurdering, og støtter ikke forslaget. De viser til at retningslinjenes relevans følger allerede av Agip-dommen og at departementets forslag ikke gjør det særlig klarere hvilken vekt man skal tillegge dem, jf. formuleringen «skal ta hensyn til». Oljeskattekontoret viser til at OECD-retningslinjene blir til gjennom forhandlinger mellom stater, og at deres overordnede formål er å sikre rettmessig fordeling av skattefundamenter mellom land, samt å redusere risikoen for dobbeltbeskatning. **De uttaler at skatteloven § 13-1 har et mindre balansert formål, der hensynet til å beskytte det norske skattefundamentet trer i forgrunnen.***

*Oljeskattekontoret mener det er avgjørende at forslaget ikke røkkes ved den fleksible tilnærmingen til OECD-metodene som er stadfestet i rettspraksis, og legger til grunn at dette ikke er meningen. I motsatt fall mener de det vil ha **uheldige konsekvenser dersom ligningsmyndighetene i skjønnsutøvelsen skal være bundet til en streng praktisering av OECD-retningslinjene**, i den forstand at metodene må anvendes ikke bare i prioritert rekkefølge, men også i rendyrket form. Oljeskattekontoret mener videre at forslaget representerer en uvanlig lovteknikk ved at departementet gis vid fullmakt til å gi avvikende regler. "*

Betydningen av OECDs kommentarer – OT prp nr 62 2006-2007 - FIN

*"Utgangspunktet og bakgrunnen for departementets forslag er at skatteavtalene som Norge har inngått legger folkerettslige bindinger på anvendelsen av gjennomskjæringsbestemmelsen i skatteloven § 13-1. Dette er relevant for norske foretak som har økonomisk samkvem med foretak i et land vi har skattavtale med, og som har en nærmere definert fast tilknytning (interessefellesskap) til det utenlandske foretaket. Også ved slike interessefellesskap er det skatteloven § 13-1 som utgjør det rettslige grunnlaget for å foreta en inntektsforhøyelse, når det er grunn til å anta at inntekten er redusert som følge av interessefellesskapet (ikke fastsatt på armlengdes vilkår). **Men i vurderingen av om det foreligger inntektsreduksjon og ved den skjønnsmessige inntektsfastsettelsen, foreligger det også en folkerettslig forpliktelse til å respektere og anvende prinsippene som kan utledes av skattavtalens bestemmelser om armlengdeprinsippet. Disse prinsippene er som foran nevnt utlagt i OECD-retningslinjene.**"*

"Etter departementets syn er det hensiktsmessig at OECD-retningslinjenes relevans for norsk rett forankres direkte i skatteloven § 13-1, som per i dag er den eneste formaliserte, og samtidig generelt virkende, bestemmelsen på internprisingsområdet."



**Skatteavtaletolking =
rettsanvendelse.**

**Feil ved rettsanvendelsen er
ugyldighetsgrunn**

Domstolenes prøvingsrett – RT 2010-790 Telecomputing

Staten ved Skatt Østs anførsel

(20) Ligningsmyndighetene har fastsatt det fradragsberettigede tap til kr 75 184 603. Dette skjønn er forsvarlig, og domstolene har ikke noen ytterligere prøvingskompetanse. På dette punkt skiller skjønn etter skatteloven § 13-1 tredje ledd seg fra skjønn etter ligningsloven § 8-1.

Høyesteretts syn

*(57) § 13-1 kommer først og fremst til anvendelse ved verdsettelse av ytelser mellom skattyteren og en fysisk eller juridisk person som skattyteren har et interessefellesskap med, jf. Ot.prp.nr.26 (1980-1981) om lov om endringer i lov nr. 8 av 18. august 1911 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) m v., side 66. Bestemmelsen er imidlertid ikke begrenset til dette. På de vilkår som er angitt i bestemmelsen, vil den også kunne benyttes til å foreta en omklassifisering. I tilfeller hvor det er tale om omklassifisering, og den transaksjon det er tale om å omklassifisere til, ikke forekommer mellom uavhengige avtaleparter, vil imidlertid armlengdeprinsippet gi begrenset veiledning. I slike tilfeller må transaksjonens forretningsmessighet avgjøres ut fra transaksjonens innhold og hva de aktuelle partenes interesser tilsier, jf. Rt-2007-1025 avsnitt 43. **Den vurdering ligningsmyndighetene har gjort av dette, kan fullt ut overprøves av domstolene, da det skjønn § 13-1 gir anvisning på, er et rettsanvendelsesskjønn.***

HR-2010-1072-A
- Rt-2010-790 -
UTV-2010-1083
Telecomputing

Domstolenes prøvingsrett – nærmere om verdsettelsesskjønn

RT 2009-105 SEB (Skoghøy):

Dersom det ikke finnes særlig hjemmel for annet, vil domstolene kunne overprøve både bevisbedømmelsen og rettsanvendelsen. Dette gjelder også i tilfeller hvor bevisbedømmelsen eller rettsanvendelsen inneholder skjønnsmessige elementer - som for eksempel ved verdsettelse, ved fordeling av inntekts-, formues- eller fradragsposter eller ved fastsettelse av mengder. Da verdsettelses-, fordelings- og mengdeskjønn ved ligningsfastsettelser ikke inneholder de elementer som begrunner de begrensninger som gjelder for domstolenes adgang til overprøving av fritt forvaltningsskjønn, må domstolene ved overprøving av slike skjønn i prinsippet ha full overprøvingskompetanse.

RT 2012-1025 Norland:

I skattesak kom Høyesterett til at domstolene ikke kan overprøve **verdsettelsesskjønnet** i skatteloven § 13-1 tredje ledd i større utstrekning enn det som følger av reglene om fritt forvaltningsskjønn. Det ble vist til at den begrensede prøvingsretten er forutsatt i rettspraksis. Bestemmelsens ordlyd og forhistorie og en sammenligning med domstolenes adgang til overprøving av vedtak truffet etter ligningsloven § 8-2, støttet også denne forståelsen.



UTV 2016-25 Total E&P Norge:

Domstolene har her begrenset prøvingsrett, jf. særlig [Rt-2012-1025](#) (Norland) avsnitt 62. Skatteavtalen med Frankrike medfører ingen utvidet prøvingsrett for domstolene.

Selv ved såkalt fritt skjønn - dvs. begrenset prøvingsrett - kan imidlertid domstolene prøve om skjønnet er basert **på uriktige premisser (feil i faktum m.v.), samt om selve den skjønnsmessige avveiningen er vilkårlig eller grovt urimelig, eller innebærer en usaklig forskjellsbehandling. Domstolene kan også prøve om det foreligger saksbehandlingsfeil.**



Skatteavtalene løser ikke all dobbeltbeskatning

Kasuistikk - når får man allikevel dobbeltbeskatning?

- Fristregler
- Ulik tolkning av rettsregler
 - skatteavtalens anvendelighet
 - tolking av skatteavtalen
- Ulikt faktum legges til grunn
 - dokumentasjonskrav
 - bevisbyrdereregler
 - skjønnsutøvelse
- Triangulære spørsmål





Det vil selvsagt alltid være opp til den skattepliktige å avgjøre om en påstand om fradrag skal fremsettes. Det er så opp til ligningsmyndigheten å avgjøre om påstanden kan føre frem, jf. ligningsloven § 8-1 nr. 1 når det gjelder den bevismessige siden av dette. Det vil alltid være en større eller mindre risiko for at fradrag nektes ved ligningen. Dette gir den skattepliktige en sterkere eller svakere oppfordring til å underbygge sin fradragspåstand med nærmere opplysninger og beviser. Når en ligning påklages, har den skattepliktige en tilsvarende oppfordring - som kan være forsterket i klageomgangen - til å underbygge klagen med nærmere opplysninger og beviser. Oppfordringen vil kunne være direkte uttalt, jf. nedenfor, eller den vil følge av omstendighetene. Følges ikke oppfordringen, kan den skattepliktige som utgangspunkt ikke i et etterfølgende søksmål vinne frem med en påstand om at den avgjørelse som er truffet er ugyldig, når ugyldighetspåstanden bygger på opplysninger og beviser som fremlegges først i søksmålet. Om dette utgangspunkt om begrensning i domstolsprøvelsen viser jeg særlig til førstvoterendes uttalelser i Rt-1999-1087 sammenholdt med Rt-1988-539 og Rt-1995-1768 (som gjelder merverdiavgift). Den nevnte oppfordring og risiko har den skattepliktige selv om aktuelle opplysninger og beviser ikke befinner seg hos ham selv, men hos et annet selskap i samme konsern.

Rt 2001-1265 AGIP

Forholdet mellom dokumentasjon og inntektsreduksjon

UTV 2016-25 Total E&P Norge AS

Skjønnsadgang etter sktl § 13-1:

Ut fra de opplysninger som forelå da Klagenemnda avsa sin kjennelse 18. juni 2012 - og selv om ny informasjon eventuelt hensyntas på enkelte punkter - finner lagmannsretten at det ikke er sannsynliggjort et noenlunde samsvar mellom GA-belastningen 2003-2008 og nytten/verdien for TEPN. Det foreligger således en inntektsreduksjon etter skatteloven § 13-1 første ledd, og følgelig skjønnsadgang - dvs. adgang til å fastsette verdien av GA-tjenestene ved skjønn, slik Klagenemnda har gjort.

Men var inntekten redusert?

*Lagmannsretten ser det derfor slik at det ikke var riktig å trekke inn kostnadene til SRC i skjønnsutøvelsen for GA-kostnadene. Etter lagmannsrettens oppfatning dreier dette seg om en uriktig premiss for skjønnnet (feil i faktum). Feilen har meget stor betydning for skjønnsutøvelsen, vesentlig større enn problemstillingen knyttet til forholdstallet 1:5 under skjønnnet for Holding og Upper Management. Til illustrasjon nevnes **at om kostnadene til SRC ikke trekkes inn, vil den forannevnte beregningen etter Regnskapsavtalen punkt 2.2.2 (etter at det er justert for en regnefeil i tabellen på s. 250 i Klagenemndas kjennelse) medføre at TEPN her får fullt fradrag for GA-kostnadene til FoU.***



Eksempel hovedkontorkostnader

Utgangspunkt fordeling av kostnader etter forhåndsavtalt nøkkel.

Fravikelse kan være grunnet

- dokumentasjon av nytte i det enkelte land,
- dokumentasjon av den enkelte kostnad
- valg av fordelingsnøkkel
- annet

➔ Ikke fradrag ihht opprinnelig fordeling.

Utfordringer med korresponderende retting:

- Retting berører en rekke land. Skatteavtalene er bilaterale.
- Frister for endring kan være utløpt.
- Inadekvat dokumentasjon / bevisavskjæring i Norge gir ikke grunnlag for større fradrag i andre land.

UTV-2002-1393
3M

UTV-2010-207
Enterprise Oil

UTV 2016-25
Total E&P Norge



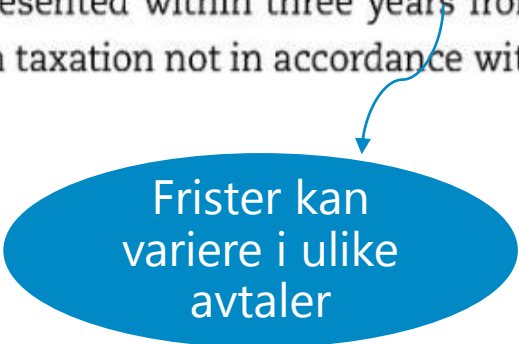
Tvisteløsningsmekanismer for skatteavtalespørsmål



MUTUAL AGREEMENT PROCEDURE

1. Where a person considers that the actions of one or both of the Contracting States result or will result for him in taxation not in accordance with the provisions of this Convention, he may, irrespective of the remedies provided by the domestic law of those States, present his case to the competent authority of the Contracting State of which he is a resident or, if his case comes under paragraph 1 of Article 24, to that of the Contracting State of which he is a national. The case must be presented within three years from the first notification of the action resulting in taxation not in accordance with the provisions of the Convention.

OECD MC Article 25



Frister kan
varierte i ulike
avtaler



"endeavour" =
forsøke

3. The competent authorities of the Contracting States shall endeavour to resolve by mutual agreement any difficulties or doubts arising as to the interpretation or application of the Convention. They may also consult together for the elimination of double taxation in cases not provided for in the Convention.

OECD MC Article 25

BEPS Action 14: Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective

The Action 14 minimum standard requires members to:

- **1. Provide timely and complete reporting of MAP statistics** based on a new MAP statistics reporting framework. In this regard, with effect from reporting year 2016, such MAP statistics will also be available.
- **2. Publish their MAP profiles pursuant to an agreed template.** This new template require members to provide competent authority contact details, links to domestic MAP guidelines, their position relating to the minimum standard and best practices contained in the Action 14 Report and other useful information regarding their MAP process.
- **3. Publish clear rules, guidelines and procedures on access to and use of the MAP,** including the specific information and documentation that should be submitted in a taxpayer's request for MAP assistance. Members should not limit access to MAP if the taxpayer has submitted the required materials. The guidance on the information and documentation required to be submitted with a request for MAP assistance could be used by members in drawing up their own MAP guidance and could also provide guidance to taxpayers in their preparation of a MAP submission.

Norges beholdning av MAP-saker

Number of New MAP Cases Initiated by Reporting Period

OECD member countries											
	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	
 Norway	15	21	30	21	16	7	10	26	18	33	

Inventory of MAP Cases at End of Reporting Period

OECD member countries											
	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	
 Norway	25	32	42	51	52	44	36	49	48	68	

Antall løst ? :

2007: 14

2008: 20

2009: 12

2010: 15

2011: 15

2012: 18

2013: 13

2014: 19

2015: 13

Norges MAP-profil – status

Preventing disputes:

- Publiserer ikke MAP-avgjørelser som er av generell interesse
- APA-programmer ikke implementert
- Det gis ikke opplæring til skatteetatens ansatte om skatteavtaler

Availability and access to MAP

- Retningslinjer om bruk av MAP ikke publisert
- Innkreving utsettes ikke ved MAP

Resolution of MAP cases

- To skatteavtaler har voldgiftsklausuler. Øvrige ikke.
- 54 av 93 skatteavtaler har ikke bestemmelser om korresponderende retting (OECD Mod Art 9, § 2)

Implementation of MAP agreements

- Ingen tidsrammer for implementering av MAP-avtalte endringer



Kilde: Norway Dispute
Resolution Profile pr 1.
September 2016.
OECD.org



§ 5 vedtatt av OECD i
2008.

Implementering i
skatteavtaler tar tid

5. Where,
- a) under paragraph 1, a person has presented a case to the competent authority of a Contracting State on the basis that the actions of one or both of the Contracting States have resulted for that person in taxation not in accordance with the provisions of this Convention, and
 - b) the competent authorities are unable to reach an agreement to resolve that case pursuant to paragraph 2 within two years from the presentation of the case to the competent authority of the other Contracting State,
- any unresolved issues arising from the case shall be submitted to arbitration if the person so requests. These unresolved issues shall not, however, be submitted to

OECD MC Article 25



Nye utfordringer knyttet til skattemessig hjemmehørighet

Foreslåtte endringer i Skatteloven § 2-2

- § 2-2 første ledd skal lyde:
- (1) *Plikt til å svare skatt har selskap mv. som nevnt i dette ledd såfremt de er hjemmehørende i riket. Som hjemmehørende i riket anses selskap mv. stiftet i Norge og selskap mv. med reell ledelse som finner sted i eller fra Norge. Dette gjelder likevel ikke selskap mv. bosatt i en annen stat etter skatteavtale med fremmed stat. Skatteplikten omfatter:*
 - a. aksjeselskap og allmennaksjeselskap,
 - b. sparebank og annet selveiende finansieringsforetak,
 - c. gjensidig forsikringsselskap,
 - d. samvirkeforetak,
 - (ingen endring i subjekter)

- ➔ Selskap stiftet i Norge foreslås å være skattepliktig til Norge uavhengig av sted for ledelse.
- ➔ Selskap stiftet i utlandet med ledelse i eller fra Norge foreslås å være globalskattepliktig til Norge.
- ➔ Selskap bosatt i annen stat etter skatteavtale skal heller ikke internrettslig skattemessig anses bosatt her, men beholder plikt til å inngi selvmelding.
- ➔ Overgangsregler

Høringsnotat -
Endring i skatteloven § 2-2
første ledd
(hjemmehørendebegrepet for selskap mv.)

Høringsfrist 16. juni
2017

Når blir et utenlandsk selskap hjemmehørende i Norge?

Nærmere om forslaget

Departementet foreslår å endre skatteloven § 2-2 første ledd slik at selskap mv. skal regnes som hjemmehørende i riket også når «reell ledelse [...] finner sted i eller fra Norge». Forslaget innebærer at det skal foretas en noe bredere vurdering av relevante momenter for å avgjøre om et selskap stiftet utlandet skal anses som hjemmehørende etter norsk internrett. Bl.a. vil det **ikke lenger i like stor grad være avgjørende hvor selskapets ledelse på styrenivå faktisk utøves**. Endringen medfører at den internrettslige vurderingen av når et selskap stiftet i utlandet skal anses hjemmehørende i Norge minst vil være like bred som den som følger av OECDs mønsteravtale art. 4 (3), dvs. både etter både gjeldende og alternativ/ny art. 4 (3).

Departementet mener en noe bredere materiell vurdering ikke vil bety at mange flere selskap stiftet i utlandet enn i dag vil bli ansett internrettslig hjemmehørende i Norge. Hvor mange selskap dette vil gjelde er vanskelig å anslå. **Skal det pekes på noen typer selskap stiftet i utlandet som i større grad enn andre må forventes å bli vurdert som hjemmehørende i riket etter forslaget til endret § 2-2 første ledd i skatteloven, antar departementet at dette først og fremst vil være holding-, postkasse- og skallselskap.**

Departementet påpeker på denne bakgrunn at reell ledelse på styrenivå må anses å finne sted **hvor den kompetansen som materielt sett tilhører styret iht. norsk selskapsrett og vanlig forretningsmessig praksis faktisk utøves**. Det må ses hen til hvor styremøtene avholdes, men likevel slik at det uten videre skal legges til grunn dette også er stedet hvor reell ledelse på styrenivå foregår. Innebærer f.eks. styremøtene lite annet enn sandpåstrøing (formell vedtakelse av allerede fattede beslutninger mv.) er det svært liten grunn til å vektlegge hvor disse finner sted.

I vurderingen av hvor reell ledelse på styrenivå finner sted må også andre relevante omstendigheter enn hvor styremøtene faktisk finner sted vektlegges. En slik særlig relevant omstendighet er **hvor styremedlemmene vanligvis arbeider og oppholder seg**.

Størst betydning for
utenlandske
datterselskaper med
norske
styremedlemmer?

MLC foreskriver MAP som løsning på dobbel hjemmehørighet

Article 4 – Dual Resident Entities

1. Where by reason of the provisions of a Covered Tax Agreement a person other than an individual is a resident of more than one Contracting Jurisdiction, *the competent authorities of the Contracting Jurisdictions shall endeavour to determine by mutual agreement* the Contracting Jurisdiction of which such person shall be deemed to be a resident for the purposes of the Covered Tax Agreement, having regard to its place of effective management, the place where it is incorporated or otherwise constituted and any other relevant factors. In the absence of such agreement, such person shall not be entitled to any relief or exemption from tax provided by the Covered Tax Agreement except to the extent and in such manner as may be agreed upon by the competent authorities of the Contracting Jurisdictions.

2. Paragraph 1 shall apply in place of or in the absence of provisions of a Covered Tax Agreement that provide rules for determining whether a person other than an individual shall be treated as a resident of one of the Contracting Jurisdictions in cases in which that person would otherwise be treated as a resident of more than one Contracting Jurisdiction. Paragraph 1 shall not apply, however, to provisions of a Covered Tax Agreement specifically addressing the residence of companies participating in dual-listed company arrangements.

➔ PARTENE KAN RESERVERE SEG GENERELT ELLER IFT
SKATTEAVTALER SOM ADRESSERER DOBBELT
SKATTEMESSIG HJEMMEHØRIGHET

**ØKT RISIKO FOR
DOBBELT
SKATTEMESSIG
HJEMMEHØRIGHET**

Tolkingsspørsmål ved dobbel skattemessig hjemmehørighet

Noen Skatteetatens anførsler i nyere saker:

- At "tie-breaker" i skatteavtalen mellom Norge og Storbritannia ikke er anvendelig fordi selskapet ikke er skattemessig hjemmehørende i Storbritannia.
- At skatteavtalens "tie-breaker" ikke løser spørsmålet om hjemmehørighet når "place of effective management" er i et tredje land.
- At skatteavtalen mellom Norge og USA ikke løser spørsmålet om hjemmehørighet ved registrering i USA og ledelse på styrenivå i Norge.

➔ Skattyterne må være forberedt på grundige diskusjoner om hjemmehørighet.



Pippi Langstrømpe:
– Den som er veldig sterk, må også være veldig snill.