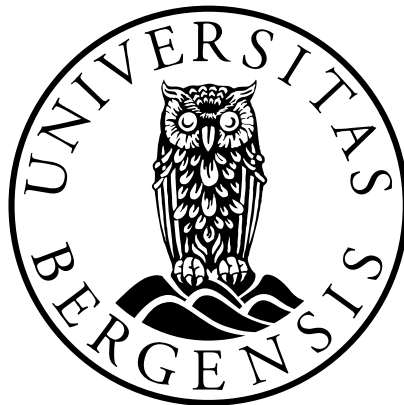


Skattemessig gjennomskjæring

*En sammenligning av den foreslåtte Principal Purpose
Test i OECDs mønsteravtale med den ulovfestede
omgåelsesnormen*

Kandidatnummer: 53

Antall ord: 14840



JUS399 Masteroppgave
Det juridiske fakultet

UNIVERSITETET I BERGEN

30.05.2016

Innholdsfortegnelse

1.	Innledning.....	3
1.1	Problemstilling.....	3
1.2	Avgrensinger.....	3
1.3	En kort presentasjon av normene.....	3
1.3.1	Den ulovfestede gjennomskjæringsnormen.....	3
1.3.2	Principal Purpose test.....	4
1.4	Om forholdet mellom skatteavtalene og intern rett, og oppgavens struktur.....	4
1.5	Om skattemessig omgåelse – hvor kommer gjennomskjæring inn?.....	5
1.5.1	Særlig om omgåelse av skatt gjennom treaty shopping.....	6
2.	Normenes virkeområde – kan de overlappe?.....	7
2.1	Begrensninger i og forholdet til intern rett.....	8
2.2	OECD-kommentarene.....	9
2.3	Anvendelse av den ulovfestede omgåelsesnormen på skatteavtaler – .problematisering.....	9
2.4	Vil PPT utelukke bruk av internrettslige omgåelsesnormer?.....	13
3.	Hvordan fastlegge faktum etter de to normene.....	13
3.1	Beviskravet.....	13
3.1.1	Beviskravet for den ulovfestede omgåelsesnormen.....	13
3.1.2	Beviskravet for Principal Purpose Test.....	13
3.1.3	Sammenligning.....	14
3.2	Bevisbyrden.....	14
3.2.1	Bevisbyrden etter den ulovfestede omgåelsesnormen.....	14
3.2.2	Presumsjon om skattemessig motiv og omvendt bevisbyrde.....	15
3.2.3	Bevisbyrden etter PPT.....	16
3.2.4	Sammenligning.....	17
4.	Sammenligning av grunnvilkåret i Principal Purpose Test og den ulovfestede omgåelsesnormen.....	17
4.1	Det materielle kravet.....	17
4.1.1	Principal Purpose test.....	17
4.1.2	Den ulovfestede gjennomskjæringsnormen.....	18
4.1.3	Sammenligning.....	19
4.2	Hvilke disposisjoner er relevante i vurderingen.....	19

4.2.1 Innledning.....	19
4.2.2 Den ulovfestede omgåelsesnormen.....	19
4.2.3 Oppsummering.....	20
4.2.4 Principal Purpose Test.....	21
4.2.5 Sammenligning av hvilke disposisjoner som er relevante i den ulovfestede omgåelsesnormen og Principal Purpose Test.....	21
4.3 Er grunnvilkåret objektivt eller subjektivt?.....	21
4.3.1 Den ulovfestede omgåelsesnormen.....	22
4.3.2 Principal Purpose Test.....	22
4.3.3 Sammenligning og diskusjon.....	24
5. Tilleggsvilkåret.....	25
5.1 Et innledende spørsmål om normenes struktur.....	25
5.1.1 Den videre disposisjonen.....	26
5.2 Hvordan finne formålet med skattereglene?.....	26
5.2.1 Den ulovfestede omgåelsesnormen.....	26
5.2.2 Principal Purpose Test.....	28
5.2.3 Formålet bak regelen brukt i omgåelsesforsøket.....	28
5.2.4 Overordnede formål.....	29
5.2.5 Andre formål og subsumsjon.....	29
5.3 Disposisjonens virkninger	29
5.3.1 Disposisjonens egenverdi.....	29
5.3.1.1 Den ulovfestede omgåelsesnormen.....	29
5.3.1.2 Principal Purpose test.....	30
5.3.1.3 Sammenligning og oppsummering.....	30
5.3.2 Betydningen av utenlandsk skatt.....	30
5.3.2.1 Den ulovfestede omgåelsesnormen.....	30
5.3.2.2 Principal Purpose Test.....	31
5.3.2.3 Sammenligning.....	33
6. Avsluttende del.....	33
6.1 En vurdering av PPT de lege ferenda.....	33
6.2 Avslutning.....	34

1. Innledning

1.1 Problemstilling

Tema for denne oppgaven er å sammenligne den ulovfestede omgåelsesnormen med den såkalte Principal Purpose Test (heretter PPT) i artikkel X nr. 7, som er foreslått i BEPS action 6. Regelen er foreslått inntatt i OECDs mønsteravtale, og vil etter alt å dømme etter hvert bli inntatt i de enkelte skatteavtalene.

PPT vil fungere som en gjennomskjæringsregel, og på overflaten har normene vesentlige likhetstrekk. Begge regler består av et grunnvilkår knyttet til skattemessig motivasjon, i tillegg til en helhetsvurdering opp mot skattereglenes formål.

Da det er antatt at den nye PPT-regelen vil få stor betydning både for skattemyndigheter og berørte personer og selskaper, vil det være interessant å analysere den nye regelen opp mot en eksisterende gjennomskjæringsnorm. Hensikten er å se på vilkårene og virkeområdet for PPT, hvilket man formodentligvis kan få frem på en god måte å sammenligne med en norm med et forholdsvis kjent innhold. Innholdet i den ulovfestede omgåelsesnormen er imidlertid heller ikke alltid klart.

Problemstillingen for oppgaven er derfor: på hvilke områder er den ulovfestede gjennomskjæringsnormen og PPT like, og på hvilke områder skiller de seg fra hverandre?

1.2 Avgrensninger

Oppgaven sammenligner to omgåelsesnormer, som har til hensikt å motvirke omgåelse av skatt. Oppgaven avgrenses derfor mot proforma og skatteunndragelse. Det avgrenses også mot virkninger av gjennomskjæring.

Oppgaven avgrenses videre til å omhandle den ulovfestede omgåelsesnormen slik denne har utviklet seg etter Hydro Canada-dommen i 2002, da denne dommen representerte et skille rettsutviklingen på området.

Under arbeidet med denne oppgaven, la Frederik Zimmer frem forslag til lovfesting av en generell omgåelsesregel i NOU 2016:5. Forslaget bygger i stor grad på den ulovfestede omgåelsesnormen, men det er gjort noen oppklaringer og endringer. For at oppgaven skal holde seg relevant lenger, kunne det vært ønskelig å heller fokusere på denne normen. Grunnen til at dette ikke er gjort er at denne kom på et tidspunkt da jeg allerede var godt i gang med oppgaven. Videre ønsket jeg ikke å sammenligne to normer som foreløpig ikke er tatt i bruk og anvendt i praksis.

1.3 En kort presentasjon av normene

1.3.1 Den ulovfestede gjennomskjæringsnormen

I Rt. 2007 s. 209 (Hex) ble den ulovfestede omgåelsesnormen formulert på følgende måte:

«Den ulovfestede gjennomskjæringsregel er blitt utviklet i et samspill mellom rettspraksis og juridisk teori og består - slik den er utformet i høyesterettsavgjørelser de

senere år - av et grunnvilkår og en totalvurdering. Grunnvilkåret går ut på at det hovedsakelige formål med disposisjonen må ha vært å spare skatt. Dette er et nødvendig, men ikke tilstrekkelig vilkår for gjennomskjæring. For at gjennomskjæring skal kunne foretas, kreves i tillegg at det ut fra en totalvurdering av disposisjonens virkninger (herunder dens forretningsmessige egenverdi), skattyters formål med disposisjonen og omstendighetene for øvrig fremstår som stridende mot skattereglenes formål å legge disposisjonen til grunn for beskatningen»

Normen består altså av et grunnvilkår, det hovedsakelige formålet med disposisjonen må ha vært å spare skatt, samt et tilleggsvilkår om at disposisjonen strider mot skattereglenes formål.

1.3.2 Principal Purpose test

Ordlyden I art. X § 7, slik den er foreslått i BEPS action 6, lyder som følger:

«Notwithstanding the other provisions of this Convention, a benefit under this Convention shall not be granted in respect of an item of income or capital if it is reasonable to conclude, having regard to all relevant facts and circumstances, that obtaining that benefit was one of the principal purposes of any arrangement or transaction that resulted directly or indirectly in that benefit, unless it is established that granting that benefit in these circumstances would be in accordance with the object and purpose of the relevant provisions of this Convention»

PPT består på samme måte som den norske normen av et grunnvilkår og et tilleggsvilkår. Grunnvilkåret er: *«that obtaining that benefit was one of the principal purposes of any arrangement or transaction that resulted directly or indirectly in that benefit»*.

Tilleggsvilkåret, formulert som et unntak fra grunnvilkåret, er at en fordel likevel kan gis hvis: *«it is established that granting that benefit in these circumstances would be in accordance with the object and purpose of the relevant provisions of this Convention»*.

1.4 Om forholdet mellom skatteavtalene og intern rett, og oppgavens struktur

Oppgaven er komparativ, og strukturen tar utgangspunkt i en drøftelse av begge normene, etterfulgt av en komparativ del. Det er likevel ikke alltid de to normene er direkte sammenlignbare, slik at hver av de tre delene vil gi like mye. Dette henger sammen med skatteavtalenes system og forholdet til internretten.

Forholdet mellom skatteavtalene og intern rett følger av mønsteravtalen art. 3 (2):

«As regards the application of the Convention at any time by a Contracting State, any term not defined therein shall, unless the context otherwise requires, have the meaning that it has at that time under the law of that State for the purposes of the taxes to which the Convention applies, any meaning under the applicable tax laws of that State prevailing over a meaning given to the term under other laws of that State.»

Det fremgår altså at uttrykk som ikke er særskilt definert i skatteavtalene skal tolkes i samsvar med internretten, med mindre noe annet følger av konteksten, og det skatterettslige begrepet går foran et eventuelt annet innhold begrepet skulle ha etter andre interne lover. Regelen er

«lex specialis» i forhold til Wien-konvensjonen, som i utgangspunktet avviser tolkning i lys av intern rett ved traktatstolkning.¹

Når man da skal sammenligne en norm i skatteavtalene og en norsk norm, vil man da stå ovenfor to ulike tilfeller. Noen ganger vil skatteavtalens ordlyd og kontekst gi holdepunkter for at PPT har et selvstendig innhold. I disse tilfellene blir det interessant å sammenligne innholdet i normene direkte. Andre ganger vil man i tolkningen av PPT falle tilbake på internretten. Det interessante da blir å vise at tolkningen av skatteavtalen faktisk beror på intern rett, og å fastlegge denne. For disse tilfellene er det unødvendig å sammenligne normene noe videre.

Det finnes også tilfeller som ligger et sted mellom de beskrevet over. Her gir skatteavtalenes kontekst og ordlyd noe veiledning, men ingen klar løsning. I disse tilfellene vil internretten sammen med skatteavtalene være tolkningsbidrag. For disse tilfellene er det nødvendig å tolke begge normer, i tillegg kan en sammenligning være interessant. I disse tilfellene vil nok som regel vekten ligge på å finne innholdet i PPT.

En siste metodisk løsning er å se på andre staters praksis. Etter Wien-konvensjonen art. 31 (3) har staters praksis stor vekt. Ofte ser man at praksis rundt tolkningen av et skatteavtalebegrep i en rekke land, bidrar til en felles, internasjonal forståelse av et begrep. Ideelt sett burde jeg derfor drøftet relevante skatteavtalebestemmelser i flere land for å gi et godt sammenligningsgrunnlag. Oppgavens omfang tillater imidlertid ikke dette, og må derfor begrenses til forholdet mellom norsk rett og skatteavtalene.

1.5 Om skattemessig omgåelse – hvor kommer gjennomskjæring inn?

Før selve analysen, er det nødvendig å si noe om det fenomenet gjennomskjæring er ment å motvirke, og hva gjennomskjæring grunnleggende sett er.

Utgangspunktet er at skatteyttere skattlegges på grunnlag av de privatrettslige former og disposisjoner som er valgt. Stort sett er dette uproblematisk, men undertiden kan formen eller annet utnyttes for å senke eller redusere skatt i strid med hva som er lovgivers intensjon. Banoun peker således på at omgåelse typisk gjelder forhold med begrenset ikke-skattemessig betydning i strid med lovens formål og system.² Zimmer påpeker at omgåelse typisk dreier seg om at en privatrettslig form utnyttes for å oppnå skattefordeler som ikke er i tråd med skattereglenes formål.³

Videre hevder Zimmer at et spørsmål om omgåelse ofte vil gjelde om man skal legge til grunn en privatrettslige disposisjon eller transaksjonsmønster, slik som anført av skatteyter, eller om det må skje en omkarakterisering som gir grunnlag for beskatning.⁴ Gjennomskjæring handler nettopp om en slik omkarakterisering, og kan skje på forskjellige rettslige grunnlag, hvorav den ulovfestede omgåelsesnormen er ett slikt grunnlag.

I Telenor-dommen (Rt. 2006 s.1232) uttaler således høyesterett:

¹ Naas mfl., *Norsk internasjonal skatterett*. Oslo 2011 s. 91

² Bettina Banoun, *Omgåelse av skattereglene: en studie av høyesterettspraksis*, Oslo 2003 s. 15

³ Frederik Zimmer, *Lærebok i skatterett*, 7. utgave, Oslo 2014 s. 64

⁴ Ibid

«Bakgrunnen for gjennomskjæringsregelen er at det forekommer at den privatrettslige form blir søkt utnyttet av skattytere for å oppnå skattemessige fordeler som ikke er i overensstemmelse med skattelovgivningens formål. Formålet med gjennomskjæringsregelen er å forhindre dette.»

Blant annet Harboe trekker videre frem at motsetningsforholdet mellom en disposisjons form og innhold er det som aktualiserer gjennomskjæring.⁵ Noen ganger kalles dette den underliggende økonomiske realitet. Begrepet er imidlertid problematisk, da en økonomisk realitet ikke lar seg stadfeste objektivt. Det kan også hevdes at den økonomiske realiteten er den formen skatteyter har valgt. Kanskje må man heller se på den økonomiske realiteten som resultatet man kommer frem til etter gjennomskjæring, og som eventuelt gir grunnlag for beskatning.

Synspunktet har likevel noe for seg, i den forstand at det er de tilfellene der valg av form fremstår som drevet av å spare skatt, og ikke av andre hensyn, det er aktuelt med gjennomskjæring. Det er nå valget av form synes å mangle annen begrunnelse, at det oppstår et slikt motsetningsforhold.

Dette kan illustreres av Rt. 2014 s. 227 (ConocoPhillips 3/Tangen). Dommen gjaldt salg av et kontorbygg. Før salget ble eiendommen isolert som eneste aktiva i et selskap, gjennom skattefri fisjon. Deretter ble aksjene, som var omfattet av fritaksmetoden, solgt skattefritt i medhold av sktl. § 2-38. Hadde eiendommen blitt solgt direkte, ville transaksjonen blitt gevinstbeskattet. Høyesterett kom til at det ikke var grunnlag for gjennomskjæring, da transaksjonen ikke stred mot skattereglenes formål. Dommen illustrerer likevel motsetningsforholdet. Spørsmålet var om man skulle respektere den privatrettslige formen, salg av aksjer, eller om formen var drevet av skattemessige hensyn, slik at en måtte se forholdet slik at det her var solgt en eiendom, og dette var realiteten i disposisjonen.

Harboe påpeker i sin gjennomgang av rettspraksis på at et slikt motsetningsforhold er en entydig tendens i omgåelsessaker, og i praksis en forutsetning for gjennomskjæring.⁶

1.5.1 Særlig om omgåelse av skatt gjennom treaty shopping

Principal Purpose Test er foreslått i BEPS action 6, som er ment å motvirke treaty shopping og noen andre former for skatteavtalemisbruk. Treaty shopping er en særskilt form for skatteomgåelse, hvor det er bestemmelser i skatteavtalene som blir brukt for å omgå beskatning. Helt konkret kan treaty shopping ta mange ulike former.

I kommentar 14 til PPT, er det gitt et eksempel på treaty shopping ved bruk av gjennomstrømmingsselskaper. TCo, et selskap hjemmehørende i stat T, eier aksjer i SCo, hjemmehørende i stat S. Stat T har ingen skatteavtale med stat S, og utbytte blir dermed kildebeskattet med 25 prosent, i tråd med internretten i stat S. Derimot har stat S en skatteavtale med en tredje stat, R, som lemper retten til kildebeskatning. TCo inngår dermed en avtale med en uavhengig finansinstitusjon i stat R, RCo, som gjør at selskapet får rett til å motta utbytte fra SCo. Selv om det ikke fremgår eksplisitt av eksempelet, vil det være mange måter for TCo å motta en sum tilsvarende utbytte RCo mottar, uten å skatte av det. På denne måten har selskapet omgått beskatning.

⁵ Einar Harboe, *Skattemessig gjennomskjæring*, Oslo 2012 s. 204

⁶ Harboe s. 206

Et viktig poeng her, er at en ikke kan se på ordningen og dens virkning isolert for å avgjøre om det dreier seg om omgåelse. Avgjørende for om man kan anvende PPT-normen er hvilke grunner skatteyder har for å arrangere en transaksjon på den måten som er gjort. Hvis transaksjonskjeden i eksempelet over var begrunnet i legitime forretningshensyn, vil det ikke bli ansett som omgåelse, da det lå andre beveggrunner til grunn enn utnyttelse av skatteavtalene.

2. Normenes virkeområde – kan de overlappe?

Et naturlig spørsmål når man skal sammenligne to normer, er hvorvidt disse kan tenkes å overlappe. I så fall kan rettsanvender fritt velge hvilken norm som anvendes. Spørsmålet handler om normenes virkeområde.

Det må tas utgangspunkt i rettsgrunnlaget og rettsområde for normene. Den ulovfestede omgåelsesnormen er en internrettslig regel utviklet i Høyesterett og i teorien. Slik normen er utviklet finnes det ingen klare begrensninger for når normen kan anvendes.

PPT-normen har et snevrere virkeområde. Bestemmelsen vil tas inn i de enkelte skatteavtalene, og vil da gjelde i de forhold avtalen regulerer, mellom de to statene avtalen gjelder. PPT er en skatteavtaleregulering, og etter sin ordlyd gjelder regelen «a benefit under this Convention», altså er virkeområde begrenset til skattefordeler oppnådd i den aktuelle skatteavtalen. Bestemmelsen blir da særlig aktuell for den stat som hevder å ha rett til beskatning etter gjennomskjæring. Følgelig vil PPT-normen ikke kunne anvendes på internrettslige forhold, eller andre forhold som ikke gjelder en skatteavtalesfordel.

Spørsmålet om hvorvidt normene kan overlappe, blir derfor et spørsmål om den ulovfestede omgåelsesnormen kan anvendes på de samme tilfeller som PPT, der skatteavtalebestemmelser er brukt i omgåelsen.

Når man vurderer om den ulovfestede omgåelsesnormen kan anvendes på internasjonale saker, skiller Zimmer mellom tre typetilfeller.⁷

Det første tilfellet er saker der deler av faktum knytter seg til internasjonale transaksjoner, men som ikke er berørt av noen skatteavtale. Ut fra rettspraksis, for eksempel Hydro Canada, er det klart at normen kan anvendes selv om deler av faktum relaterer seg til utlandet. Dette er imidlertid ikke relevant for spørsmålet, da PPT ikke kan anvendes på forhold der internrettslige regler er brukt i omgåelsen.

Det andre typetilfellet er hvor nasjonale skatteregler er forsøkt omgått, men hvor eksistensen av en skatteavtale fører til at den andre staten i medhold av en skatteavtale mister sin rett til beskatning, eller det vil oppstå dobbeltbeskatning. Spørsmålet er omdiskutert, men ikke relevant for spørsmålet, da PPT ikke kan anvendes ved omgåelse gjennom interne skatteregler.

⁷ Frederik Zimmer, «Nasjonale omgåelsesregler i internasjonale forhold – en skisse», i *Festskrift till Nils Mattsson*, Uppsala 2005 s. 563-577

Det siste tilfellet, som blir det relevante, er om omgåelsesnormen kan anvendes der det er bestemmelser i selve skatteavtalen er brukt i omgåelsen.

2.1 Begrensninger i og forholdet til intern rett

Det foreligger ingen eksplisitte hindringer i norsk rett for å anvende omgåelsesnormen til å tilsidesette skatteavtalebestemmelser. Skaar m.fl. fremhever imidlertid at omgåelsesnormen har utviklet seg fra norske lovtolkningsprinsipper, og at skatteavtalene har karakter av en kontrakt mellom to stater, der begge parter har gitt og tatt i forhandlingene, og at dette taler mot bruk av nasjonale omgåelsesnormer på slike tilfeller.⁸

Til det siste poenget, er det en innsigelse at det i et kontraktslignende forhold skal det ikke måtte aksepteres at avtalen misbrukes. Dette har blant annet vært fremhevet av Vogel.⁹ Videre kan det anføres som motargument at bruk av interne omgåelsesnormer ikke bryter med prinsippet om at det avtalte mellom statene skal bli avgjørende, all den tid skatteavtalene åpner for å bruke interne begreper ved tolkning av avtalen, jf. art. 3.2 i mønsteravtalen.

Andre, blant annet Zimmer, mener det ikke foreligger internrettslige hindre for å anvende omgåelsesnormen.¹⁰ Spørsmålet har ikke vært oppe til behandling i Høyesterett, men i den såkalte utbyttesaken i Transocean-sakskomplekset, ble det lagt til grunn at den ulovfestede omgåelsesnormen kunne tilsidesette skatteavtalebestemmelser (TOSLO-2012-135791). Dette var imidlertid en underrettsdom og spørsmålet ble ikke særskilt drøftet. Dommen har derfor svært begrenset rettskildemessig vekt.

Det foreligger dermed ulike meninger om hvorvidt det finnes internrettslige hindre for å anvende omgåelsesnormen på skatteavtaler. De internrettslige hindrene er imidlertid i hvert fall ikke eksplisitte, og baserer seg mer på betraktninger av system. Jeg anser disse innsigelsene som noe svake. Konklusjonen blir derfor at det ikke foreligger internrettslige hindre for å anvende den ulovfestede omgåelsesnormen.

Et annet, svært sentralt spørsmål, er forholdet og trinnhøyden mellom skatteavtalene og norsk internrett. Enkelte land, slik som Canada, har lovgivning som får forrang foran skatteavtaler, såkalt *treaty override*.¹¹ I disse tilfellene får interne omgåelsesnormer anvendelse uavhengig av hvordan man tolker skatteavtalen. Tvil om hvorvidt nasjonale omgåelsesnormer kan anvendes oppstår der skatteavtalene har forrang, eller forholdet er mer uavklart.

I Norge er skatteavtaler inntatt med hjemmel i lov av 28. juli 1949 § 1 og har samme trinnhøyde som alminnelig, norsk lov, jf. også Rt. 1994 s. 132 (Uncle John). Intern rett har derfor ikke generell forrang over skatteavtaler. Videre følger det av presumpsjonsprinsippet en presumsjon om at nyere lovgivning er i samsvar med folkerettslige forpliktelser. Zimmer mener det «gjelder utvilsomt en meget sterk presumsjon for at nyere skattelovgivning skal forstås med forbehold for de skatteavtalene som er inngått».¹²

⁸ Arvid Aage Skaar mfl., *Norsk skatteavtalerett*, Oslo 2006 s. 895

⁹ Gjengitt i Zimmer – «Nasjonale omgåelsesregler i internasjonale forhold» s.7

¹⁰ Ibid

¹¹ Guglielmo Maisto (red.), *Tax treaties and domestic law*, Amsterdam 2006 s. 116

¹² Frederik Zimmer, «Høyesterett som skatteavtaletolker», i *Rettssteori og rettsliv: festskrift til Carsten Smith*, 70 år, Oslo 2002 s. 939-956 (s. 945)

På den andre siden innebærer lex posterior-prinsippet at nyere lovgivning for forrang foran eldre lovgivning. Stortinget står derfor, i prinsippet, fritt til å gi nyere lovgivning forrang foran eldre skatteavtaler. Ulovfestede, domstolsutviklede regler får imidlertid ikke forrang foran eldre lovgivning. Videre ville presumpsjonsprinsippet innebære at man neppe ville tolket normen slik at den får forrang foran skatteavtaler, med mindre det fulgte klart av rettskildene at normen skulle tolkes slik.

Den ulovfestede omgåelsesnormen får derfor ikke forrang foran skatteavtalene, slik at alltid kan anvendes på skatteavtaler. Dette betyr imidlertid ikke at bruk av interne omgåelsesregler på skatteavtalene er utelukket, bare at dette ikke følger direkte av internretten.

2.2 OECD-kommentarene

Med endringene i OECD-kommentarene i 2003, ble det inntatt en kommentar som direkte stadfestet at et av formålene med skatteavtalene er å forhindre skatteunndragelse og – omgåelse, jf. kommentar 7 til art. 1. De nye kommentarene tok også sikte på å avklare forholdet mellom interne omgåelsesregler skatteavtalene. Jeg vil under denne overskriften redegjøre for hvordan OECDs mønsteravtale håndterer spørsmålet, før jeg under neste overskrift problematiserer forholdet mellom mønsteravtalens kommentarer og anvendelsen av den norske omgåelsesnormen i slike tilfeller.

OECD legger opp til to ulike løsninger, avhengig av om et land anser misbruk av skatteavtalene som misbruk av intern rett, eller som misbruk av selve traktaten, jf. kommentar 9.2 og 9.3 til art. 1. Det er bare i førstnevnte tilfelle det er anledning til å anvende internrettslige omgåelsesnormer. Anser man misbruk av skatteavtalene som misbruk av intern rett, åpner imidlertid kommentarene for at man kan utforme og tolke skatteavtalene på en måte som hindrer misbruk.¹³ For vårt spørsmål er det sentrale imidlertid om den ulovfestede omgåelsesnormen kan anvendes, som etter OECDs system forutsetter misbruk av intern rett.

Kommentar 9.2 til art. 1, uttaler at mange land anser misbruk av skatteavtalene som misbruk av landets interne rett, da retten til å ilegge skatt følger av internrettslige regler, og skatteavtalene bare kan lempe på denne beskatningen. Videre gis det uttrykk for at spørsmålet da blir om skatteavtalen hindrer bruk av internrettslige normer. Svaret på dette følger av samme kommentar, sammenholdt med kommentar 22 og 22.1

Kommentar 9.2 uttrykker at: *«to the extent these anti-avoidance rules are ... tax laws for determining which facts give rise to tax liability, they are not addressed in tax treaties and are therefore not affected by them »*

Det samme kommer til uttrykk i kommentar 22.1, hvor det eksplisitt uttales at omgåelsesnormer som fastsetter faktum kan anvendes på skatteavtaler. OECD mener med andre ord at omgåelsesregler, i den grad de er faktum-regler, ikke berøres av skatteavtalene.

2.3 Anvendelse av den ulovfestede omgåelsesnormen på skatteavtaler - problematisering

OECD sine kommentarer kan gi inntrykk av at det er uproblematisk å anvende internrettslige omgåelsesregler på skatteavtaler, hvis man anser misbruk av skatteavtalene som misbruk av intern rett, og omgåelsesregelen er en faktum-regel.

¹³ Guglielmo Maisto (red.) s. 98

Det første spørsmålet blir om man for Norge sin del kan anse misbruk av skatteavtaler som misbruk av intern rett.

Legger man OECD sitt syn til grunn, oppstår det dermed to spørsmål. Det første spørsmålet er om misbruk av skatteavtalene anses som misbruk av intern rett, jf. kommentar 9.2. Det andre spørsmålet er om den aktuelle omgåelsesregelen er en faktumregel, slik at den ikke påvirkes av skatteavtalene, jf. kommentar 22.1 og 22.1.

OECD begrunner at misbruk av skatteavtalene er misbruk av intern rett, med at skatt ilegges av interne skatteregler, men beskatningen kan lempes av skatteavtalene. Som påpekt av De Broe er imidlertid denne begrunnelsen mangelfull, og forklarer egentlig ikke hvorfor misbruk av skatteavtaler er misbruk av statenes interne rett.¹⁴ Skatteavtalene er jo i utgangspunktet mellomstatlige traktater. Grunnen til at misbruk av skatteavtalene er misbruk av intern rett, må være at skatteavtalene er inkorporert i internretten. Dette er tilfelle for Norge da skatteavtalene blir en del av norsk rett gjennom dobbelbeskatningsloven, lov av 28. juli 1949 § 1. Det er derfor nærliggende å anse misbruk av skatteavtalene som misbruk av intern rett.

Den andre delen av OECDs begrunnelse bygger på at omgåelsesnormer er en del av statenes grunnleggende regler for å avgjøre hvilket faktum som gir grunnlag for beskatning. Da slike regler ikke er adressert i skatteavtalene, berøres de ikke av dem, jf. kommentar 22.1.

Kommentarene nevner imidlertid ikke forholdet til det en kan kalle rettsanvendelsesregler, og tar ikke høyde for at det finnes ulike syn på hvilken karakter omgåelsesnormer kan ha, eller at det kan være en glidende skala mellom faktum- og rettsanvendelsesregler.

Forskjellen mellom faktum- og rettsanvendelses regler kan illustreres av Conoco Phillips 3/Tangen-dommen. Et eiendomsselskap i et større konsern eide en kontorbygning. Før salget av eiendommen, ble de øvrige aktiva i selskapet fisjonert ut, deretter ble aksjene, som er omfattet av fritaksmetoden i sktl. § 2-38, solgt skattefritt. Hadde eiendommen blitt solgt direkte, ville gevinsten vært beskattet. Høyesterett kom til at det ikke var grunnlag for gjennomskjæring. Hadde resultatet vært motsatt, er det to måter en kan forstå gjennomskjæringen på. Den første måten er at faktum ble endret på. At det i realiteten dreier seg om salg av en eiendom og ikke av aksjer, og at dette faktum legges til grunn for beskatning. Sett på denne måten er gjennomskjæringsregelen en faktumregel. Den andre måten å se det på, er at det foretas en fastleggelse av rettsregelen som gir hjemmel for beskatning. Man kan da se prosessen som en utvidende tolkning av skattehjemmelen ved hjelp av omgåelsesregelen.

Som utgangspunkt synes det klart at omgåelsesregler ikke er det samme som alminnelig faktumfastsettelse gjennom bevisregler. Hvis man ser det slik at det er faktum som endres, skjer dette ved hjelp av normer, gjennom en prosess som har mye til felles med lovtolkning. Domstolene tolker omgåelsesnormen, anvender den på et faktum fastsatt gjennomvanlig bevisbedømmelsesregler, og kommer deretter til et resultat. Etter mitt syn minner dette mer om lovtolkning og subsumsjon, enn om faktumfastsettelse.

¹⁴ Luc De Broe, *International Tax Planning and Prevention of Abuse*, Amsterdam 2008 s. 326

Harboe og Zimmer forfekter et faktum-standpunkt, selv om Zimmer åpner for at gjennomskjæring av og til påvirker rettsanvendelsen også.¹⁵¹⁶ Begrunnelsen synes å i begge tilfeller å bygge på at rettsanvender legger til grunn en annen beskrivelse av de faktiske forhold, enn den som følger de privatrettslige regler skatteyter har lagt til grunn. Det er da den endrede faktumbeskrivelsen som er avgjørende for utfallet av saken.

Som regel oppstår det imidlertid ikke tvil om hva som rent faktisk har skjedd, som er det sentrale for ordinær faktumfastsettelse. I Conoco Phillips 3, var det klart at det var aksjer, og ikke et kontorbygg, som var solgt. Spørsmålet var salget for skattemessige formål kunne omklassifiseres til et eiendomssalg. Det er den skattemessige virkningen endres, ikke oppfatningen av hva som rent faktisk har skjedd. Dette taler etter mitt syn med styrke mot faktum-synspunktet.

Banoun har i de samme baner kritisert faktum-tilnærmingen, ut fra at det synes å forutsette en tilleggskategori tillegg til bevisbedømmelse, lovtolkning og subsumsjon, som er fastleggelse av saksforhold hvor rettsforhold er en komponent.¹⁷ En slik mellomkategori fremstår som en kunstig konstruksjon. Videre pekes det på at en subsumsjon ofte er en prosess som innebærer å avgjøre hvordan et faktum skal klassifiseres rettslig. Bruk av omgåelsesnormen har derfor vesentlige likheter med ordinær subsumsjon, hvilket taler for å anse den ulovfestede omgåelsesregelen som en rettsanvendelsesregel.

Harboe påpeker at faktumfastsettelsessynspunktet vil være mindre problematisk i forhold legalitetsprinsippet, da rettsanvender formelt sett ikke har adgang til å endre materielle regler. Dette blir imidlertid et argument basert på å unngå et rettslig uheldig resultat. Argumentet er derfor lite egnet til å belyse omgåelsesnormens faktiske karakter, og får dermed ingen vekt.

Etter mitt syn har rettsanvendelsessynspunktet har mest for seg. Som illustrert over er det imidlertid forskjellige oppfatninger om dette, avhengig av hvilket perspektiv en velger. Som påpekt av Zimmer kan det også være en glidende skala.

Etter den løsningen OECD-kommentarene legger opp til, tilsier dette at den ulovfestede omgåelsesnormen ikke kan anvendes på skatteavtalene, da den ulovfestede omgåelsesnormen har et betydelig innslag av rettsanvendelse.

Det er imidlertid ikke gitt at det er korrekt å legge OECDs løsning til grunn. Kommentarene er ikke formelt bindende, men tillegges i praksis vesentlig vekt ved tolkning av skatteavtaler som bygger på OECDs mønsteravtale.¹⁸ Det kan derfor anføres at kommentarene misforstår forholdet mellom skatteavtaler og intern rett, eller at begrunnelsen ikke stemmer, og at det derfor må legges til grunn en annen løsning.

OECD forutsetter at omgåelsesregler ikke er berørt av skatteavtalene fordi disse bare endrer ved faktum, jf. kommentar 22.1 til art. 1. Som fremhevet av De Broe er imidlertid dette langt fra så opplagt som OECD-kommentarene kan gi inntrykk av.¹⁹ Ofte vil skatteavtalene påvirke faktum. Hvis gjennomskjæring for eksempel har det resultat at en transaksjon

¹⁵ Einar Harboe s. 203

¹⁶ Frederik Zimmer, *lærebok i skatterett*

¹⁷ Bettina Banoun, *Omgåelse av skattereglene*, s. 264-268

¹⁸ Arvid Aage Skaar mfl. s. 58

¹⁹ Luc De Broe s. 387

omkarakteriseres, vil det være uheldig om ikke resultatet understøttes eller er i tråd med skatteavtalens begrep og system. Hvis en transaksjons omkarakteriseres til royalties for skattemessige formål, er det uheldig om resultatet ikke er i tråd med royalty-begrepet slik det er forstått mellom partene i skatteavtalen. Hvis dette er tilfellet, vil det utgjøre et brudd «pacta sunt servanda»-prinsippet, prinsippet om at traktater skal holdes, og prinsippet om at intern rett ikke skal brukes til å unngå traktatforpliktelser, jf. Wien-konvensjonen art. 26 og 27.²⁰

Dette illustrerer at skillet mellom faktum- og rettsanvendelsesregler ikke er så tydelig som OECDs kommentarer synes å forutsette. Også en faktumendrende regel vil påvirkes av skatteavtalene, og resultatet kan komme i konflikt med det avtalte. Som drøftelsen av om den ulovfestede omgåelsesnormen er en faktum- eller rettsanvendelsesregel viste, er det også vanskelig å trekke noen klar grense mellom de to regeltypene, og hvilken regeltype en står overfor vil langt på vei avhenge av perspektiv, hvilket mangfoldet av ulike meninger i den juridiske teorien viser.

Dette taler for at det ikke er hensiktsmessig å knytte så omfattende rettsvirkninger til de ulike regeltypene, da skatteavtalene uansett påvirker anvendelsen av omgåelsesnormer i begge tilfeller.

Argumentet kan imidlertid trekke i to retninger. Det kan for det første anføres at rettsanvendelsesregler også skal kunne anvendes, da begge regeltyper uansett påvirkes av skatteavtalene. På motsatt side kan det anføres at ingen av regeltypene skal kunne anvendes på skatteavtaler, da OECDs begrunnelse om at faktumregler er uberørt og derfor kan anvendes, vanskelig kan sies å stemme.

Av de to, virker sistnevnte løsning mest nærliggende. Når omgåelsesregler faktisk berøres av skatteavtalene, faller OECD sin begrunnelse sammen, og resultatet kan bli brudd på Wien-konvensjonen art. 26 og 27.

En siste løsning, er at omgåelsesnormer kan anvendes, men at disse begrenses av skatteavtalene. Resultatet av gjennomskjæring kan da ikke gå utover det som er avtalt mellom partene og som følger av skatteavtalens ordlyd og kontekst.

Spørsmålet om hvilken løsning som er korrekt har ikke noe klart svar, og rettskildene er mangelfulle.

OECD sitt synspunkt synes imidlertid å bygge på at interne omgåelsesnormer skal kunne anvendes, men ikke i den grad det oppstår konflikt med skatteavtalen. Etter mitt syn må det da være greit å anvende omgåelsesnormer innenfor de rammene skatteavtalene setter. Hvilke rammer skatteavtalene setter blir da et konkret tolkningsspørsmål, som rettsanvender må ta stilling til når gjennomskjæring vurderes.

Det er også et moment at å nekte bruk av interne omgåelsesnormer vil stride mot OECDs intensjoner slik de kommer til uttrykk i kommentarene. Da kommentarene vedtas etter forhandlinger mellom medlemsstatene, må det antas at en rettsanvender vil legge vekt på statenes intensjoner. Også dette taler for å tillate bruk av interne omgåelsesnormer.

²⁰ Ibid

Jeg konkluderer etter dette med den ulovfestede omgåelsesnormen kan anvendes på skatteavtaler. Spørsmålet er imidlertid omdiskutert og høyst usikkert.

2.4 Vil PPT utelukke bruk av internrettslige omgåelsesnormer?

Det kan anføres, at når PPT etter hvert blir tatt inn i de forskjellige skatteavtalene, vil eksistensen av en spesifikk omgåelsesregel i skatteavtalene utelukke bruk av interne omgåelsesnormer.²¹ Selv om spørsmålet ikke besvares direkte i kommentarene, synes kommentar 9.6 til art. 1 å indikere at dette ikke er tilfellet. Av plasshensyn vil ikke spørsmålet drøftes nærmere.

3. Hvordan fastlegge faktum etter de to normene

Denne delen av oppgaven går over til å sammenligne innholdet i de to normene. Første tema er hvordan man finner frem til riktig faktum etter de to normene.

3.1 Beviskravet

Beviskrav gjelder spørsmålet om hvilken grad av sikkerhet som kreves for at retten skal legge et bestemt faktum til grunn.²² I relasjon til den ulovfestede omgåelsesnormen og PPT-regelen, blir spørsmålet med hvilken grad av sannsynlighet man må bevise en gitt påstand, for at den skal kunne legges til grunn.

3.1.1 Beviskravet for den ulovfestede omgåelsesnormen

Det klare hovedregelen i norsk sivilprosess, som skatteretten faller under, er at det stilles krav til sannsynlighetsovervekt. Dette følger av lang og entydig rettspraksis, herunder for eksempel Rt. 1992 s. 64 (P-pilledom 2). Dette forstås gjerne som at noe må være bevist med mer enn 50 prosent sannsynlighet. Hvis det er usikkerhet rundt en bestemt påstand, må det mest sannsynlige alternativet legges til grunn.

Spørsmålet om beviskrav, hvilket faktum som legges til grunn, må holdes adskilt fra spørsmålet om hvor sterk skattemessig motivasjon som kreves etter grunnvilkåret. Sistnevnte blir et materielt spørsmål, og må avgjøres på bakgrunn av det faktum som legges til grunn etter reglene om beviskrav. Spørsmålet behandles i avsnitt 4.1.1.

3.1.2 Beviskravet for Principal Purpose Test

Ordlyden i forslaget til ny artikkel X avsnitt 7 sier ingenting om beviskrav, og det følger heller ikke noe av skatteavtalenes kommentarer eller konteksten for øvrig.

I slike tilfeller må man som beskrevet under avsnitt 1.3 falle tilbake på internretten, jf. mønsteravtalen art. 3 (2).

²¹ Maiso Guglielmo s. 105

²² Jens Edvin Skoghøy, *Tvisteløsning*, Oslo 2014 s. 875

Ordlyden i artikkelen er imidlertid ikke helt treffende, da den omtaler «terms», eller begreper. I dette tilfellet er det ikke snakk om et bestemt begrep, men heller en prosessuell regel som ikke er regulert i skatteavtalene.

Der likevel nærliggende å forstå bestemmelsen som uttrykk for et prinsipp om at der skatteavtalen ikke regulerer et spørsmål, faller man tilbake på statenes interne rett. Det er også vanskelig å skulle komme til noen annen løsning når det ikke finnes holdepunkter i skatteavtalene. Landene har i praksis da ikke noe annet valg enn å anvende intern rett.

Dette synspunktet finner støtte i andre kommentarer. I kommentar 22.1, som omhandler bruk av internrettslige omgåelsesregler på skatteavtaler, er følgende uttalt:

«Such rules are part of the domestic rules set by domestic tax laws for determining which facts give rise to tax liability; these rules are not addressed in tax treaties and are therefore not affected by them»

Kommentaren gir uttrykk for at regler om fastleggelse av faktum ikke er regulert i skatteavtalene, og at dette derfor skjer etter internretten. Det samme kommer til uttrykk i kommentar 9.2, som igjen viser til kommentaren over. Spørsmålet om beviskrav handler prinsipielt om det samme. Fastleggelse av faktum må dermed skje etter statenes interne rett.

For de spørsmål som angår Norge, må det da legges til grunn at det kreves sannsynlighetsovervekt på samme måte som etter internretten.

3.1.3 Sammenligning

Da man etter PPT må falle tilbake på internretten, blir beviskravet i de saker som angår Norge, likt etter begge normer. Det er imidlertid interessant av beviskravet etter PPT kan variere etter hvilket land som anvender normen. En rekke civil law-land, for eksempel Frankrike, opererer med et strengere krav til bevis i sivile saker.²³ Dette vil medføre at PPT vil anvendes noe ulikt i de forskjellige statene med hensyn til beviskrav.

3. 2 Bevisbyrden

I norsk rett vil den part avgjørelsen vil gå imot dersom beviskravet ikke er oppfylt, ha bevisbyrden.²⁴

3.2.1 Bevisbyrden etter den ulovfestede omgåelsesnormen

Utgangspunktet er at det er det rettsstiftende eller rettsendrende alternativ som skal bevises. I relasjon til gjennomskjæringsnormene, vil dette innebære at det er skattemyndighetene, som utfordrer det etablerte rettsforholdet, som har bevisbyrden.

Det kan innvendes at ved bruk av omgåelsesnormen er rettsanvendelsen i stor grad styrt av normene for rettslig argumentasjon, og ikke bevisreglene.²⁵ Noen bevisbyrde blir da kunstig å

²³ Kevin Clermont og Emily Sherwin. "A Comparative View of Standards of Proof", *Cornell Law Faculty Publications*. Paper 222, New York 2002.

²⁴ Jens Edvin Skoghøy s. 874

²⁵ NOU 2016: 5 s. 96

snakke om. Bevisreglene blir likevel viktige i flere sammenhenger. I vurderingen av grunnvilkåret blir det et bevissspørsmål om skatteyters motivasjon, og for tilleggsvilkåret kan det for eksempel oppstå bevissspørsmål om hva virkningen av en disposisjon er. I disse sakene blir det i utgangspunktet skattemyndighetene som har bevisbyrden.

3.2.2 Presumsjon om skattemessig motiv og omvendt bevisbyrde

I Telenor-dommen (Rt. 2006 s.1232) uttaler Høyesterett:

«Dersom den dominerende virkning av disposisjonen er at skattyteren sparer skatt, og denne skattebesparelse er av noe omfang, er det en sterk presumsjon for at denne har vært den viktigste motivasjonsfaktor. I slike tilfeller må det være opp til skattyteren å godtgjøre at skattebesparelsen likevel ikke har vært den viktigste motivasjonsfaktor for ham.»

Det kan her synes som Høyesterett oppstiller en presumsjon om skattemessig motiv under visse omstendigheter, som snur bevisbyrden mot skatteyteren. Det stilles et krav til skattebesparelsens relative omfang, ved at det må være den «dominerende virkning», og til besparelsens absolutte omfang, ved at den må være «av noe omfang». Det er ikke redegjort for de nærmere terskler, men begrepet «dominerende» må forstås forholdsvis strengt, slik at skattebesparelsen i hvert fall må utgjøre godt over 50 % av virkningen.

Det kan stilles spørsmål om hvor stor vekt denne presumsjonen har. Saken gjaldt en skattebesparelse på 8 milliarder kroner, og som sitert over uttalte Høyesterett at skattebesparelsen var den dominerende virkning. Likevel kom Høyesterett til at disposisjonen ikke var skattemessig motivert. Dette kan tyde på at Høyesterett rent faktisk ikke la veldig stor vekt på presumsjonen. Dette svekker verdien noe.

På den andre siden er presumsjonen er gjentatt i senere praksis. I Conoco Philips 3 uttales at det er en «sterk presumsjon» om skattemessig motiv når en skatteyter oppnår en stor skattefordel ved valg av transaksjonsform, jf. avsnitt 51. Presumsjonen knyttes her ikke direkte til den «dominerende virkning» slik som i Telenor-dommen, men ut fra domspremissene tolker jeg uttalelsen slik at den viser til den betydelige skattebesparende virkningen transaksjonsformen medførte. Dette taler med styrke for at Høyesterett operer med en presumsjon om skattemessig motiv under disse omstendighetene.

Det kan likevel stilles spørsmål ved hvor stor praktisk betydning denne presumsjonen har. Som regel vil disposisjonens objektive virkninger uansett være blant de viktigste bevisene, og hvis disse taler mot skatteyter, må han uavhengig av en eventuell presumsjon bevise at transaksjonen likevel ikke var skattemessig motivert. Skatteyter begynner i motbakke med bevisene mot seg. Uavhengig av en eventuell presumsjon må det antas at disse bevisene vil være tilstrekkelig til å konkludere med skattemessig motiv. Hvorvidt denne presumsjonen bidrar med noe mer enn det den bevismessige situasjonen allerede tilsier fremstår derfor som tvilsomt. Det kan vel nok tenkes situasjoner der presumsjonen blir tungen på vektskålen, men det må likevel antas at presumsjonen vil ha begrenset praktisk betydning.

Jeg konkluderer ut fra dette med at det gjelder en presumsjon om skattemessig motiv der skattebesparelsen var den dominerende virkningen.

En annen tolkning av Høyesteretts uttalelse, er at hvis skattebesparelsen er den dominerende virkning, vil dette være tilstrekkelig bevis for å konkludere med skattebesparende motivasjon, med mindre det motsatte kan bevises. Dette omtales ofte som å etablere *prima facie*, men er lite brukt i norsk rett. Da utgangspunktet er fri bevisbedømmelse, og de objektive virkningene av disposisjonen uansett har stor bevismessig vekt, har nok uttalelsen liten praktisk betydning også om den tolkes på denne måten.

3.2.3 Bevisbyrden etter PPT

For grunnvilkåret, er det uttalt at det må være «reasonable to conclude», eller rimelig å konkludere med, skattemessig motiv.

Det kan ikke tolkes noe krav til bevisbyrde ut fra ordlyden. Man må dermed falle tilbake på internretten, slik at det er det rettsendrende alternativ som må bevises med mer enn 50 %. For grunnvilkåret er det dermed skattemyndighetene som har bevisbyrden.

For tilleggsvilkåret er det derimot uttalt at en skattefordel kan gjennomskjæres, «unless it is established» at skattefordelen er i tråd med skatteavtalens formål. Her synes ordlyden å plassere bevisbyrden på skatteyder. Under arbeidet med BEPS action 6, ble det i de offentlige kommentarene flere steder påpekt at det er uheldig å plassere bevisbyrden på skatteyder.²⁶ OECD beholdt likevel ordlyden, hvilket tyder på at det var et bevisst valg å gi skatteyder bevisbyrden for tilleggsvilkåret.

Dette blir utgangspunktene for bevisbyrden etter PPT. Men når man for grunnvilkåret ser til internretten, må det stilles spørsmål ved om de særlige bevisbyrdereglene i Telenor-dommen kan overføres til PPT. Altså om man kan legge til grunn en presumpsjon om skattemotiv der skattebesparelsen er den dominerende virkningen av disposisjonen.

Hvis man lar skatteavtalebestemmelsen suppleres av intern rett, vil konsekvensen være at tvilsrisikoen flyttes over på skatteyder. Å bygge på et slikt synspunkt kan finne støtte i det system bevisbyrdereglene etter begge normer kan synes å bygge på. Presumpsjonsregelen etter norsk rett kan forstås som et uttrykk for hvilken part det er mest nærliggende å plassere ansvaret for bevis på. De objektive momenter, herunder skattebesparelsen, er utad synlig, og kan derfor bevises av skattemyndighetene. Hvis det da er påvist en dominerende skattebesparelse, er det nærliggende å la skatteyder måtte bevise eksistensen av andre forhold som kan belyse disposisjonen, da skattemyndighetene kan ha begrenset oversikt og innsyn i ting som andre forretningsmessige hensyn, subjektiv motivasjon og andre forhold som ikke er synlig utad. Som en forlengelse av dette kan det da også virke naturlig å flytte tvilsrisikoen over på skatteyder for å frembringe slike bevis.

En slik tankegang kommer også til uttrykk i PPT-normen. For grunnvilkåret, som i hovedsakelig er objektivt (se avsnitt 4.3), har skattemyndighetene i utgangspunktet bevisbyrden. For tilleggsvilkåret er derimot bevisbyrden flyttet over på skatteyder. Dette kan forstås som et uttrykk for at skatteyder står nærmere å bevis de forhold som er relevante etter tilleggsvilkåret, burde samtidig tvilsrisikoen tilfalle skatteyder. Dette taler for at presumpsjonen i Telenor-dommen kan overføres til skatteavtaler.

²⁶ OECD 2014. Comments Received on Public Discussion Draft. Se for eksempel kommentar fra Crowe Horwath.

På den andre siden, kan det anføres at det er lite naturlig å se til intern regel som er skapt i domstolene og har et svært begrenset virkeområde. Å supplere skatteavtalene med slike snevre, domstolskapede regler, kan generelt sett føre til ulike tolkningsresultater, som i tur kan føre til dobbeltbeskatning. Videre er slike regler mindre synlige for motparten. Dette får avgjørende vekt.

Jeg konkluderer etter dette med skattemyndighetene har bevisbyrden for grunnvilkåret og at presumpsjonen i Telenor-dommen ikke kan overføres til skatteavtalene. For tilleggsvilkåret har skatteyter bevisbyrden.

3.2.4 Sammenligning

For grunnvilkåret ser PPT til internretten, slik at hovedregelen etter begge normer er at skattemyndighetene har bevisbyrden. For tilleggsvilkåret følger det derimot av ordlyden at skatteyter har bevisbyrden, i motsetning til skattemyndighetene i Norge. Bevisbyrdereglene vil antageligvis få størst betydning i saker der skatteyter eller skattemyndighetene, i liten grad klarer å frembringe bevis. Videre vil nok bevisbyrdereglene spille en lang større rolle i land som operer med et strengere beviskrav.

4. Sammenligning av grunnvilkåret i Principal Purpose Test og den ulovfestede omgåelsesnormen

4.1 Det materielle kravet

4.1.1 Principal Purpose test

Grunnvilkåret i PPT går ut på at en skatteavtalefordel ikke skal bli gitt, hvis «*obtaining that benefit was one of the principal purposes of any arrangement or transaction that resulted directly or indirectly in that benefit*».

Begrepet “principal” kan defineres som “first or highest in rank, importance, value etc”.²⁷ Begrepet indikerer dermed at noe er viktigst eller det hovedsaklige. Begrepet er etterfulgt av “purposes” i, altså flertallsformen av formål eller hensikt. Altså må ett av hovedformålene ha vært å oppnå skatteavtalefordelen. Det kan nok stilles spørsmål ved om det språklig sett er heldig å operer med mer enn ett hovedformål, da «principal» tilsier formålet er det viktigste, og viktigere enn samtlige andre formål. Det er likevel klart forutsatt at man skal kunne ha flere «principal purposes», så det må bare legges til grunn.

Begrepet «principal» taler for at skattefordelen må være den viktigste enkeltgrunn, slik at skattemotivet, relativt til de andre motiver som lå til grunn for transaksjonen, være størst. Ordlyden er likevel klar på at kun ett av hovedformålene må ha vært å spare skatt. Det må dermed være tilstrekkelig hvis skatteformålet og et annet formål er like store. Det kan for eksempel tenkes at skatteformålet utgjør 50 %, og ett annet forretningshensyn utgjør 50 % av motivet. Vilkåret må da kunne anses som oppfylt, da «one of the principal purposes» var å oppnå skattefordelen, selv om det foreligger to like viktige formål.

²⁷ Dictionary.com

Vilkåret reiser også andre spørsmål. Et spørsmål er om skattemotivet må være viktigere enn de øvrige motiver til sammen. Et skattemotiv utgjør 40 %, og to andre forretningsmessige hensyn utgjør 30 % hver. Er det da tilstrekkelig at skatteformålet utgjør det største enkeltmotivet, eller er det irrelevant hvordan de ikke-skattemessige motivene fordeler seg på enkeltmotiver, slik at de ikke-skattemessige motiver må anses som størst?

I kommentaren i avsnitt 12 er det uttalt at skatteformålet «need not be the sole or dominant purpose», og at det er «sufficient that at least one of the principal purposes was to obtain the benefit». Skattemotivet trenger altså ikke være det eneste eller det dominerende motivet. Dette tilsier at man ser de enkelte motiver for seg, og at skattemotivet derfor kun trenger å være det største enkeltmotivet. Dette tilsier igjen at skattemotivet ikke trenger å være større enn de øvrige motiver til sammen.

Hittil er det sett på kravene til skatteformålets relative størrelse, i forhold til de øvrige motiver. Det oppstår imidlertid også spørsmål om det må stilles krav til skattebesparelsen absolutte størrelse.

I avsnitt 13 er det uttalt at et formål ikke vil være et principal purpose hvis skattefordelen «would not have justified entering into any arrangement or transaction that has ... resulted in the benefit».

Skattefordelen må dermed være stor nok til å kunne motivere transaksjonen. Hvis skattefordelen er så beskjeden at den ikke ville kunne motivere transaksjonen, blir det ikke aktuelt med gjennomskjæring. Det kan derfor tenkes tilfeller hvor et skattemotiv på 40 prosent ikke er tilstrekkelig. På den andre siden kan tenkes tilfeller der skattefordelen relativt sett er langt mindre, men likevel i seg selv stor nok til å motivere transaksjonen. Det er likevel klart at skattemotivets relative størrelse ikke alene blir avgjørende, hvis skattefordelen er så beskjeden at den ikke kan motivere transaksjonen.

4.1.2 Den ulovfestede gjennomskjæringsnormen

I Hydro Canada (rt-2002-456) uttales det at «det hovedsakelige formål med disposisjonen må ha vært å spare skatt». Dette er senere gjentatt i blant annet Hex (rt-2007-209), Dyvi (rt-2012-1888) og Conoco Phillips 2 (rt-2014-227).

Språklig sett tyder dette på at skatteformålet må vært den enkeltstående viktigste motivasjonsfaktoren, og at denne må ha vært større enn de andre motivasjonsfaktorer til sammen, som tilsier mer enn 50 prosent.

I noen dommer er det likevel gitt uttalelser som kan tolkes som at det stilles et strengere krav. I nevnte Hydro Canada uttales det at skatteformålet må ha vært «klart viktigste motivasjonsfaktor», og det samme gjentas i Telenor (rt-2006-1232). Denne formuleringen tilsier et noe strengere krav til motivasjon. Ut fra de relevante dommene er det vanskelig å trekke noen konklusjon om det rent faktisk ble stilt et strengere krav til motivasjon. Høyesteretts inkonsekvente formulering gjør rettstilstanden uklar. Både Hydro Canada og Telenor-dommen er imidlertid svært sentrale, og er blant de mer rettsskapende dommene på området. Dette taler for å legge til grunn den noe strengere terskelen i disse dommene.

4.1.3 Sammenligning

Det vil stilles noe mindre strenge krav til skatteyters motivasjon etter Principal Purpose Test enn etter den ulovfestede gjennomskjæringsnormen. Etter PPT kan det tenkes tilfeller der skatteformålet har vært langt lavere enn 50 %, mens det etter omgåelsesnormen antas at det kreves noe mer enn 50 %.

4.2 Hvilke disposisjoner er relevante i vurderingen

4.2.1 Innledning

Omgåelsessaker er ofte sammensatte, og kan inneholde en lang rekke disposisjoner, som i varierende grad fremstår som ledd i en samlet plan eller en større helhet. Et spørsmål som da oppstår, er om en disposisjon, ofte den hvis omkarakterisering innebærer beskatning, skal vurderes isolert eller i sammenheng med de øvrige disposisjoner.

Spørsmålet kan illustreres ved Telenor-dommen. Saken gjaldt spørsmål om tapsfradrag etter et konserninternt salg. Telenor Eiendom Holding AS hadde solgt en aksjepost på 53,5 % i Sonofon Holding AS til søsterselskapet Dansk Mobil Holding AS. Salget innebar et realisasjonstap på over 8,5 milliarder kroner, og Telenor Eiendom Holding AS krevde fradrag for tapet som tilsvarte 2,41 milliarder. Salget fant sted som et ledd i omorganiseringen av Telenor-konsernet.

Staten anførte at spørsmålet om gjennomskjæring måtte vurderes for aksjesalget separat, mens jeg forstår Telenors anførsler slik at overdragelsen av aksjene inngikk i en omorganisering av konsernet, og at saken måtte vurderes på bakgrunn av dette (avsnitt 33).

Dette reiser for det første spørsmål om en disposisjon skal vurderes isolert eller i sammenheng med andre disposisjoner, og for det andre hvor man eventuelt trekker grensen for hvilke disposisjoner som er relevante.

Spørsmålet får betydning ikke bare i vurderingen av grunnvilkårene. Hvilke disposisjoner som skal bedømmes er relevante også for helhetsvurderingene, når man vurderer formålet med disposisjonen eller disposisjonene.

4.2.2 Den ulovfestede omgåelsesnormen

Svaret på det første spørsmålet er klart. I Telenor er følgende uttalt:

«Dersom en disposisjon inngår som ledd i et større kompleks av disposisjoner, kan spørsmålet om skattebesparelse fremstår som den klart viktigste motivasjonsfaktor, ikke vurderes isolert for hver enkelt disposisjon, men må avgjøres ut fra en samlet bedømmelse av de disposisjoner som utgjør en naturlig helhet.»

At flere disposisjoner kan ses i sammenheng er også lagt til grunn i blant annet Dyvi-dommen, Aker Martime og Conoco Phillips 1. Man vurderer dermed ikke den skattebesparende disposisjonen isolert, men i sammenheng med de øvrige disposisjoner.

Spørsmålet blir da hvordan man trekker grensen for hvilke disposisjoner er relevante i vurderingen. Kriteriet det henvises til i Telenor, der disposisjoner som utgjør «en naturlig enhet», er vag og gir lite veiledning for hvordan grensen skal trekkes. Det er også vanskelig å hente relevante momenter ut fra den konkrete vurderingen Høyesterett foretar. Det er imidlertid verdt å merke at Høyesterett la til grunn at formålet med disposisjonen måtte ses i sammenheng med omorganiseringen som fant sted i telenor-konsernet.

I Dyvi-dommen (Rt-2012-1888) hadde skatteyder kjøpt et aksjeselskap med et betydelig fremførbart underskudd. Selskapets hadde to datterselskaper som de vesentlig aktiva. Staten vedgikk at å sikre seg datterselskapene hadde et forretningsmessig motiv, men mente selskapene kunne blitt kjøpt uten å kjøpe morselskapet og dermed oppnå skattefordelen. Det ble derfor anført at kjøpet av morselskapet skulle vurderes uavhengig av kjøpet av de to andre selskapene.

Høyesterett vurderte spørsmålet, med henvisning til Telenordommen, om disposisjonene utgjorde en naturlig helhet. Dette ble besvart bekreftende. I NOU 2016: 5, under redegjørelsen for gjeldende rett, innvendte Zimmer at ved å vurdere spørsmålet på denne måten, overså Høyesterett spørsmålet om kjøpet av morselskapet utgjorde et unødvendig mellomledd for å sikre seg datterselskapene. Det følger av Aker Maritime (rt-2004-1331) at en enkelt disposisjon kan gjennomkjæres, selv om den inngår i en rekke disposisjoner med et overordnet forretningsmessig formål. Når Høyesterett likevel vurderer spørsmålet på denne måten, taler det for at det er en lav terskel for at andre disposisjoner anses som relevante.

Conoco Phillips 1 (Rt-2008-1537) forvansker bildet noe. I dommen gjentas kriteriet om en naturlig helhet, men uttaler at forutsetningen må være at det er en «*nær indre sammenheng*» mellom disposisjonene, og at «*dei går inn som integrerte ledd i ein samla plan*». Videre uttales det at:

«I vår sak må valet av kva selskap innanfor det norske Conoco-konsernet som skulle kjøpe Saga-fordringa, sjåast i sammenheng med fastsetjinga av korleis kjøpet skulle finansierast. Desse disposisjonane utgjer ein naturleg heilskap. Samtidig står desse disposisjonane fram som sjølvstendige og uavhengige av avgjerda om at Conoco-konsernet skulle kjøpe fordringa. Ved vurderinga av om plasseringa av fordringa hos CIN skal gjennomskjerast, kan derfor bakgrunnen for fordringskjøpet ikkje trekkjast inn.»

Det er nærliggende å forstå uttalelsen slik at «nær indre sammenheng» og «integrerte ledd i ein samla plan» ikke bare er momenter i vurderingen av naturlig helhet, men brukes som selvstendige vilkår. Det ble imidlertid ikke gitt noen konkret begrunnelse for hvorfor disposisjonen ble ansett som selvstendige og uavhengige av avgjørelsen om å kjøpe fordringen.

4.2.3 Oppsummering

Det fremgår klart av rettspraksis at det gjelder et krav om at disposisjoner som er relevante i vurderingen, må utgjøre en naturlig helhet. Ut fra de vurderingen som er gjort i Høyesterett, virker vilkåret likevel å sette forholdsvis vide rammer, slik at man som regel vurderer alle disposisjoner som kan anses som relevante samlet.

Conoco Phillips 1 oppstiller tilleggsvilkårene «nær indre sammenheng» og «integreerte ledd i samla plan». Dette virket ikke å kun være en omformulering av vilkårene, da det ble uttalt at disposisjonene utgjorde en naturlig helhet, men fremsto som selvstendige og uavhengige, hvilke forstås som en henvisning til at tilleggsvilkårene ikke var oppfylt. Vilkaene er bare kommet til uttrykk denne ene dommen, og ble ikke gjentatt i Dyvi noen år senere. Men ved at vilkaene ble såpass klart formulert, og fikk konkret betydning i saken, taler for disse vilkaene kan bli relevante i senere saker.

4.2.4 Principal Purpose Test

Etter ordlyden i artikkel X nr. 7 skal man i vurderingen av skatteyters formål, grunnvilkåret, ha «*regard to all relevant facts and circumstances*». Ordlyden setter dermed ingen begrensninger for hvilke disposisjoner, transaksjoner og annet som kan være relevante i vurderingen. At noe må være «relevant» setter ikke noen begrensning, da forhold uten relevans uansett ikke vil få noen vekt.

Dette kommer enda tydeligere frem i kommentar 10 til artikkelen:

«What are the purposes of an arrangement or transaction is a question of fact which can only be answered by considering all circumstances surrounding the arrangement or event on a case by case basis».

Både ordlyden og kommentaren knytter seg til grunnvilkåret om skatteyters motivasjon. Tilleggsvilkåret er likevel formulert som «*unless it is established that granting that benefit in these circumstances ...*»

Ordlyden tolkes slik at “these circumstances” peker tilbake på de forhold og begivenheter som var relevante for grunnvilkåret. Det blir dermed de samme omstendigheter som var relevante for motivasjonen, som blir relevante i vurderingen av tilleggsvilkåret. Det ligger derfor heller ingen begrensning for hvilke disposisjoner som er relevante i tilleggsvilkåret.

4.2.5 Sammenligning av hvilke disposisjoner som er relevante i den ulovfestede omgåelsesnormen og Principal Purpose Test

I dette tilfeller har begge normer et selvstendig innhold som skiller seg fra hverandre. Som redegjort for over setter den ulovfestede omgåelsesnormen en noe snevrere ramme for hvilke disposisjoner som kan være relevante i vurderingen av grunnvilkåret så vel som særlige spørsmål knyttet til tilleggsvilkåret.

Som regel vil det nok være til gunst for skatteyter å se på helheten av alle disposisjoner, selv om det nok kan tenkes eksempler på det motsatte. Det vil typisk gi et forretningsmessig formål, der dette ikke foreligger for den skattebesparende disposisjonen isolert sett. For eksempel er det tvilsomt om Telenor Holding AS sitt salg av aksjeposten i Dansk Mobil Holding til et datterselskap ville blitt ansett som forretningsmessig motivert, om det ikke hadde blitt sett i sammenheng med omstruktureringen av telenorkonsernet. På dette punktet vil derfor skatteyter som regel være bedre stilt etter PPT-regelen, som ikke har de samme begrensningene for hvilke disposisjoner som er relevante.

4.3 Er grunnvilkåret objektivt eller subjektivt?

Hvorvidt en vurdering er objektiv eller subjektiv knytter seg til bevistema. Er vurderingen subjektiv, er det avgjørende hvilke beveggrunner skatteyter rent faktisk har hatt. Det er da skatteyters subjektive tanker og motiver som blir gjenstand for vurderingen og for bevisføringen. Er vurderingen objektiv, avgjøres saken på grunnlag av de utad synlige omstendigheter, slik transaksjonens forretningsmessige og skattemessige virkninger. Objektive omstendigheter vil selvfølgelig også være relevante i en bevisvurdering av hva skatteyter har tenkt, men mer subjektive bevis, slik som dokumenter som er ment å påvise en bestemt motivasjon hos skatteyter, ikke vil ha plass i en objektiv vurdering. En tredje mulighet, som har vært forfektet av Banoun, er en objektivisert vurdering, men hvor subjektivt skattemotiv likevel er relevant i vurderingen.²⁸

Etter en slik løsning vil man ta utgangspunkt i de objektive momenter, og det vil som utgangspunkt ikke være nødvendig å vurdere skatteyters motivasjon. Om man likevel finner slike bevis for skatteyters motivasjon, vil dette være et moment i vurderingen.

4.3.1 Den ulovfestede omgåelsesnormen

I en del eldre dommer om omgåelse, som Siraco (rt-1963-478) og Kielland (rt-1971-264), har Høyesterett lagt til grunn en objektiv vurdering av om en disposisjon var skattemessig motivert.

I Telenor-dommen gav imidlertid Høyesterett klart uttrykk for at vurderingen er subjektiv. Avsnitt 50:

«Fra statens side har det vært anført at spørsmålet om hva som er formålet med disposisjonen, må vurderes objektivt. Dette er jeg ikke enig i. I forhold til grunnvilkåret for gjennomskjæring er det avgjørende hva skattyteren må antas å ha lagt vekt på.»

Det samme synet virker å være lagt til grunn i blant annet Dyvi-dommen.

At grunnvilkåret skal bygge på en subjektiv vurdering har vært sterkt kritisert i teorien. Zimmer har kritisert subjektiv vurdering av skattemotivasjon ved at skatteyter oppfordres til ikke å ta stilling til de skattemessige konsekvensene av en transaksjon, da det er tanken som blir avgjørende.²⁹ Han påpeker også at det kan gjøre omgåelsesnormen lite robust. I de samme baner har Banoun påpekt at subjektivt skatteformål leder tankene til moralsk begrunnet beskatning.³⁰

Uavhengig av dette må Telenor-dommen med etterfølgende dommer anses som gjeldende rett per dags dato. Vurderingen av skatteyters motivasjon er dermed subjektiv.

4.3.2 Principal Purpose Test

Ordlyden i artikkel X nr. 7 slår fast at vurdering av grunnvilkåret ha «regard to all relevant facts and circumstances». Ordlyden «all» må i utgangspunktet åpne for at objektive så vel

²⁸ Bettina Banoun, *Omgåelse av skattereglene*, s. 309

²⁹ Frederik Zimmer, «Hva er vurderingstemaet i omgåelsessaker?», *Skatterett*, 2007 s. 2-13 (s. 8)

³⁰ Bettina Banoun, «Høyesteretts reformulering av omgåelsesnormen» i *Høyt skattet. Festskrift til Frederik Zimmer på 70-årsdagen*, Oslo 2014 s. 313-327 (s. 39)

som subjektive momenter er relevante i vurderingen. Begrepene «facts and circumstances» må romme også de bevis som er egnet til å bevise skatteyters subjektive motivasjon.

Videre gir kommentarene til artikkelen noe veiledning, uten at disse er helt entydige. I kommentar 11 er det uttalt at en person ikke kan omgå regelen:

«by merely asserting that the arrangement or transaction was not undertaken or arranged to obtain the benefits of the Convention. All of the evidence must be weighed to determine whether it is reasonable to conclude that an arrangement or transaction was undertaken or arranged for such purpose».

Første setning slår fast noe ganske åpenbart, da en regel som tok i utgangspunkt i skatteyters anførte formål, ville mistet sin tiltenkte effekt. Andre setning gir imidlertid noe støtte til at det er skatteyters subjektive motivasjon som er bevisetema.

I kommentar 10 fjerde punktum er det også uttalt at «merely reviewing the effects of an arrangement will not usually enable a conclusion to be drawn about its purposes»

Ordlyden og disse kommentarene gir holdepunkter for at det i hvert fall ikke er en rent objektiv vurdering som utelukker subjektivt bevis. Flere andre uttalelser i kommentarene vektlegger imidlertid nettopp de objektive omstendigheter.

I kommentar 10 andre punktum er det uttalt at formålet er «a question of fact» som må besvares «on a case to case basis». Videre at «it is not necessary to find conclusive proof of the intent of a person», men at det må være rimelig å konkludere med etter en «objective analysis of the relevant facts and circumstances».

Siste uttalelse synes å vektlegge objektive omstendigheter, ved å slå fast at man ikke trenger å finne «conclusive proof» hvis sakens omstendighetene peker i den retning. Dette kan gi støtte for en mellomløsning, der vurderingen tar utgangspunkt i de ytre, objektive omstendigheter, men hvor skatteyters subjektive motivasjon likevel får en viss vekt der denne lar seg påvise.

Eksempelene i kommentar 14 kan peke i samme retning. For eksempel tar både første og andre eksempel utgangspunkt i rent objektive omstendigheter, og i forklaringen av hvordan tilfellene skal subsumeres under regelen, uttales det at:

«in the absence of other facts and circumstances showing otherwise, it would be reasonable to conclude that one of the principal purposes ... was to obtain the benefit»

Fokuset på objektive omstendigheter er gjennomgående for samtlige eksempler gitt i kommentarene.

Videre kan skatteavtalenes formål få noe vekt. Etter Wien-konvensjonen art. 31 skal traktater tolkes i lys av sitt formål, eller «object and purpose». Konvensjonen er uttrykk for folkerettslig sedvane. I introduksjonen til OECDs mønsteravtale avsnitt 2, er det uttrykt at det er «desirable to clarify, standardise, and confirm the fiscal situation of taxpayers». Dette taler for at det er ønskelig med forutberegnelige regler. Videre er skatteavtalenes overordnede formål å unngå dobbeltbeskatning. Da gjennomskjæring vil innebære en risiko for dobbeltbeskatning, tilsier også dette et behov for forutberegnelighet.

En vurdering basert på mer objektive kriterier ivaretar bedre forutberegneligheten, ved at man i forkant av transaksjonen vet hvilke omstendigheter skattemyndighetene vil se på.

Etter dette mener jeg de foreliggende rettskilder trekker i retning av en vurdering som tar utgangspunkt i de objektive omstendigheter, men hvor subjektive forhold likevel har noen plass. Betydningen av dette diskuteres i neste del.

4.3.3 Sammenligning og diskusjon

Som redegjort for over, er vurderingen av grunnvilkårene subjektiv etter den ulovfestede omgåelsesnormen, mens PPT bruker en mellomløsning som tar utgangspunkt i de objektive virkningene av transaksjonen, men hvor også subjektive forhold får vekt.

Det kan anføres at betydningen av om vurderingen er objektiv eller subjektiv ikke er så stor. Også etter en subjektiv vurdering vil objektive forhold være bevis for skatteyters subjektive motivasjon, og ofte vil nok disse være avgjørende. Likevel vil det oppstå tilfeller der utgangspunktet for vurderingstemaet kan bli avgjørende. Telenor-saken gjaldt en skattebesparelse på 8,6 milliarder kroner. Høyesterett konkluderte likevel med at disposisjonen ikke var skattemessig motivert, blant annet på bakgrunn av en aksjonæravtale og et internt notat som belyste skatteyters motivasjon. Hvorvidt resultatet ville blitt annerledes etter en objektiv vurdering blir selvfølgelig spekulasjon. Det er likevel lett å se for seg et annerledes resultat når den skattebesparende virkningen var så dominerende, også sett i forhold til egenverdien. Det er også verdt å merke at Høyesteretts bevisvurdering i Telenor-saken har blitt kritisert.³¹ Resultatet var derfor ikke gitt bare på grunn av et subjektivt vurderingstema, men saken illustrerer hvordan vektlegging av subjektivt motiv kan bli utslagsgivende til gunst for skatteyter til tross for at sakens objektive momenter tilsier noe annet.

På den andre siden kan Dyvi forstås som eksempel på hvordan skatteyters subjektive motivasjon kan slå ut uheldig for skatteyter. I vurderingen av skattemessig motiv knyttet det seg usikkerhet til muligheten for å benytte det skattemessige underskuddet, som må ses som et objektivt moment, jf. avsnitt 45. I avsnitt 46 uttales det at avtaleutkastet viste at skatteyter hadde «et ikke ubetydelig skattemotiv» og var opptatt av selskapets skatteposisjon. Altså trakk de subjektive momenter i motsatt retning, selv om det ikke ble utslagsgivende i saken.

Drøftelsen over viser hvordan forskjellen mellom normene kan slå forskjellig ut. Som utgangspunkt er det sikrere at transaksjoner med lav egenverdi vil bli gjennomskjæret etter PPT enn etter den ulovfestede gjennomskjæringsregelen. Vektlegger man skatteyters subjektive motivasjon, kan dette få virkning både til gunst og ugunst for skatteyter.

En subjektiv norm kan derfor medføre en fare for at skatteyter fremlegger de bevis om subjektiv motivasjon som gagnar ham, mens bevis som viser det motsatte holdes tilbake. Dette skaper igjen mindre forutberegnelighet, og gir større rom for tilpasninger. Særlig i internasjonale skattesaker, hvor skattemyndighetene har begrenset oversikt og mulighet til å innhente bevis, kan det være vanskelig å anvende en subjektiv norm.

³¹ Benn Folkvord, «Er skattemessig motivasjon et grunnvilkår for gjennomskjæring?», *Skatterett*, 2007 s. 293-300.

Et annet spørsmål er om en objektiv vurdering medfører en fare for at disposisjoner som rent faktisk i liten grad var skattemessig motivert, i enkelte tilfeller kan stå i fare for å bli gjennomskjært etter en objektiv norm, og eventuelt om dette er uheldig. I forhold til det første spørsmålet, må det som påpekt av Folkvord, presumptivt være samsvar mellom virkninger og subjektivt motiv.³² I relasjon til PPT avhjelpest også problemet i noen grad ved at subjektive bevis tillegges noe vekt.

Det andre spørsmålet blir et rettspolitisk spørsmål, og vil ikke drøftes her. Banoun argumenterer imidlertid for at to tilfeller med like virkninger, burde vurderes likt, uavhengig av subjektiv motivasjon.³³

Oppsummert vil en objektiv norm, slik som lagt til grunn i PPT, gjøre faren for gjennomskjæring noe mer forutberegnelig, og gi mindre rom for tilpasninger. Samtidig vil det nok medføre en mindre fleksibel norm, og medføre en viss fare for at disposisjoner som rent faktisk ikke var skattemessig motivert står i fare for å bli gjennomskjært.

5. Tilleggsvilkåret

5.1 Et innledende spørsmål om normenes struktur

I Hydro Canada ble tilleggsvilkåret formulert på denne måten:

«Dersom det hovedsakelige formål med disposisjonen har vært å spare skatt, beror spørsmålet om det skal foretas gjennomskjæring, på en totalvurdering av disposisjonens formål, virkninger og øvrige omstendigheter, og om den ut fra en slik totalvurdering fremstår som illojal eller - som det også har vært uttrykt - stridende mot skattereglens formål, se for eksempel Rt-1999-946 (ABB) på side 955.»

Det overordnede vurderingstemaet er altså om disposisjonen fremstår som illojal eller i strid med skattereglens formål. Det kan kanskje stilles spørsmål ved hvorvidt illojal og stridende mot skattereglens formål er synonyme begreper. Illojalitet fører tankene til en mer subjektiv vurdering av om skatteyter er å klandre, i motsetning til en mer objektiv vurdering av om disposisjonen ut fra dens virkninger strider mot skattereglens formål. Formuleringen sitert over tyder imidlertid på at på at begrepene er men å uttrykke det samme, jf. «som det også har vært uttrykt». Det finnes heller ikke holdepunkter for det motsatte i annen rettspraksis.

Videre følger det av rettspraksis en rekke momenter som er relevant i totalvurderingen, slik som grad av strid med formålet, egenverdi, ulemper, omstendighetene for øvrig med mer. Terminologien og hvordan man klassifiserer momentene varierer noe i teori og praksis. I ABB (Rt-1999-946) fremheves det at lojalitetsvurderingen må foretas på objektivt grunnlag, som også er vist til i senere praksis, blant annet Aker Maritime (Rt-2004-1331).

Så langt har oppgaven sammenlignet de to normene punktvis, da de relevante momenter har vært mer eller mindre direkte sammenlignbare, om enn med forskjellige konklusjoner. Det kan imidlertid stilles spørsmål ved om det nødvendigvis er sånn at de momenter som er relevante i totalvurderingen etter den norske normen, også er det etter PPT, og om de

³² Ibid s. 300

³³ Bettina Banoun, «Høyesteretts reformulering av omgåelsesnormen»

eventuelt vektet likt. Særlig gjelder dette momentene man kan plassere under disposisjonens egenverdi.

Også etter PPT blir formålet sentralt, da vurderingstemaet er om skattefordelen er i tråd med «the object and purpose of the relevant provisions of this Convention». Etter den norske normen står imidlertid også egenverdien, herunder særskilte momenter som utenlandsk skatt, ulemper og andre virkninger sentralt. Spørsmålet som oppstår, er om disse momentene i det hele tatt er relevante for tilleggsvilkåret etter PPT.

Spørsmålet avhenger av om man ser egenverdien som relevant for formålsvurderingen, eller som et selvstendig moment. Banoun har påpekt at lav egenverdi ofte er grunnen til at en anses som stridende mot skattereglenes formål.³⁴ Det samme argumentet kan anvendes i relasjon til PPT. Det gis imidlertid også uttrykk for at egenverdien er et selvstendig moment.

I forhold til PPT er det et viktig poeng at grunnvilkåret er mer objektivt enn for den ulovfestede omgåelsesnormen. Grunnvilkåret vil derfor fange opp realiteten i disposisjonen og dens virkninger i større grad. Hvis man har konkludert med at et av «the principal purposes» var å spare skatt, vil det være ulogisk at skatteyter går fri på grunn av en forholdsvis høy egenverdi.

Jeg antar likevel at en disposisjons egenverdi *kan* få betydning også for tilleggsvilkåret, men ikke som et selvstendig moment. En høy forholdsvis høy egenverdi vil ikke alene føre til at disposisjonen ikke blir gjennomskjært.

5.1.1 Den videre disposisjonen

At momentene i grunnvilkåret og tilleggsvilkåret ikke fullt ut samsvarer, innebærer en liten oppgaveteknisk utfordring. Den videre disposisjonen vil ta utgangspunkt i de momenter som er relevante etter den norske normen. At for eksempel egenverdien er mer relevant etter grunnvilkåret i PPT, gjør at det er litt uheldig at dette vurderes under overskriften om tilleggsvilkåret. Hvilke momenter som er relevante i grunnvilkåret og tilleggsvilkåret er likevel flytende. Jeg har derfor valgt å løse dette ved at hvor relevansen av momentet kommer inn, drøftes og kommenteres for hvert enkelt moment.

5.2 Hvordan finne formålet med skattereglene?

5.2.1 Den ulovfestede omgåelsesnormen

Tilleggsvilkåret slår fast at disposisjonen må være i strid med skattereglenes formål. Dette reiser spørsmålet om hvilket eller hvilke formål. Dette kan være formålet bak den omgåtte regelen, bak reglene som ble brukt i omgåelsesforsøket, eller skattereglenes formål mer generelt.

Høyesterettspraksis på område spriker noe. I Dyvi-dommen tok vurderingen utgangspunkt i reglene om fremføring av underskudd og konsernbidrag. Dette var reglene som ga grunnlag for skattefordelen. Saken gjaldt imidlertid overføring av skatteposisjon til et annet skattesubjekt, det var derfor ingen regler som var omgått direkte.

³⁴ Bettina Banoun, *Omgåelse av skattereglene* s. 334.

Også i ConocoPhillips 3 uttaler Høyesterett at formålet med «flere sentrale skatteregler» må trekkes inn, jf. avsnitt 52. I neste avsnitt uttales det likevel at formålet med den alminnelige gevinstbeskatningsregelen er uten interesse, fordi fritaksmodellen har til hensikt å unnta slike gevinster fra beskatning. Dommen vektlegger dermed formålet med reglene brukt i omgåelsen, og ikke de omgåtte reglene.

Det må stilles spørsmålstegn ved hvor generelt man skal forstå Høyesterett her. Uttalelsen gir uttrykk for at det er på grunn av forholdet mellom redskapsreglene om de omgåtte reglene, at Høyesterett tar utgangspunkt i førstnevnte. Dommen gir dermed neppe holdepunkter for at det generelt sett er reglene brukt i omgåelsen som skal vurderes.

Også i Reitan(Rt-2008-1510) så Høyesterett på formålet med reglene som ble brukt i omgåelsen. Saken gjaldt overføring av franchiserettigheter fra far til sine barn. Dette skjedde ved at rettighetene ble overført til et nyopprettet selskap, hvor aksjene kort tid etter dette ble overført til barna, Staten mente farens kortvarige eierskap utgjorde en unødvendig omvei som var valgt for å spare arveavgift, og at barna kunne ha tegnet aksjer allerede ved stiftelsen av selskapet. Høyesterett vurderte formålet bak arveavgiftsloven 11A, som ga grunnlaget for skattebesparelsen.

I en rekke dommer har imidlertid Høyesterett også valgt å vektlegge formålet bak de omgåtte reglene. Et eksempel på dette er Hex-dommen. Etter den tidligere skatteloven av 1911 § 58 skulle det beregnes personinntekt for aksjonærer som deltar aktivt i driften av et selskap, og som eier minst to tredjedeler av aksjene i selskapet. Regelen var omgått ved krysseierskap, ved at to skatteyttere eide 36 % av aksjene i dens andre selskap. I vurderingen av tilleggsvilkåret drøftet Høyesterett formålet bak skatteloven § 58, som var den omgåtte regelen. Det er imidlertid verdt å merke at det her ikke var andre skatteregler som ble brukt i omgåelsesforsøket. Regelen var omgått ved krysseierskap.

I den juridiske litteraturen, har Folkvord argumentert for at det først og fremst må være formålet bak den regelen som omgås en transaksjon må stride mot, men at også redskapsreglene kan være et moment i vurderingen.³⁵ Ut fra rettspraksisen drøftet over er imidlertid Høyesterett inkonsekvente med hensyn til hvilke regler som vurderes. Henrik Skar viser i sin utredning i forbindelse med lovfestingen av omgåelsesnormen, at Høyesterett ofte synes å ta utgangspunkt i et spesifikt lovformål, mens de overser andre motstridende hensyn.³⁶ ConocoPhillips 3 kan synes som et godt eksempel på dette, ved at høyesterett uttaler at formålet med reglene om gevinstbeskatning er «uten interesse». Skar fremhever at en slik rettsanvendelse er problematisk og kan gi en skeiv fremstilling av saken. Man derfor burde unngå å vurdere enkeltformål, men heller få frem de formål og hensyn bak alle relevante regelsett, slik at det blir et harmoniserings- og vektningsspørsmål.

Rettspraksisen på området gir ikke noe klart svar på hvordan spørsmålet skal avgjøres. Prinsipielt sett synes det imidlertid mest rett å se på formålet både bak de omgåtte reglene og redskapsreglene. Ofte er det nettopp avveiningen mellom ulike formål som trekker i forskjellig retning, som utgjør kjernen i spørsmålet. I Conoco Phillips 3 kan det argumenteres for at det nettopp var forholdet mellom reglene om gevinstbeskatning og fritaksmetoden som

³⁵ Benn Folkvord, «Hva er igjen av den ulovfestede omgåelsesnormen etter Rt 2014 s. 228 «tangen»?», *Skatterett*, 2015 s. 150-164 (s. 154)

³⁶ Vedlegg til NOU 2016:5

utgjorde sakens prinsipielle kjerne, og det blir da uheldig å kun vurdere formålet bak fritaksmetoden.

Rettskildene gir i dette tilfellet ikke noe klart svar på hvilke formål som er relevante i vurderingen. Jeg mener likevel det prinsipielt sett er mest riktig å foreta en avveining av alle relevante formål. Dette blir dermed konklusjonen.

5.2.2 Principal Purpose Test

Etter PPT må disposisjonen være «*in accordance with the object and purpose of the relevant provisions of this Convention*» for å likevel stå seg hvis grunnvilkåret er oppfylt. På samme måte som for den ulovfestede omgåelsesnormen blir det spørsmål om *hvilket* formål. Her gir imidlertid ordlyden litt veiledning.

Ordlyden “of this Convention” peker på at det er formålene med den enkelte skatteavtalen som må vurderes. Man må dermed ta høyde for at skatteavtalene kan være forskjellig formulert og utformet, og vektlegge forskjellige ting når man vurderer formålet.

Videre er det formålet bak «the relevant provisions» som fremheves. Dette må innebære at særlig den skatteavtalebestemmelsen som fritar for skatt eller på annen måte er brukt i omgåelsesforsøket blir viktig.

Det ligger likevel ingen begrensninger i ordlyden, slik at også andre bestemmelser som påvirker forholdet kan bli relevante. Dette fremgår eksplisitt av kommentar 5, som samtidig særlig fremhever at bestemmelsen må lese i kontekst av avsnitt 1-6 i art X (hvor PPT fremgår av avsnitt 7). Av samme kommentar følger det også at de formål som fremgår av forordet eller innledning til skatteavtalene er relevante. Disse inneholder gjerne uttalelser om skatteavtalens generelle, overordnede formål.

Man står dermed med tre grupper med formål. Disse er formålet bak regelen som brukes i omgåelsen, mer overordnede formål, og formålet bak andre regler som spiller inn.

5.2.3 Formålet bak regelen brukt i omgåelsesforsøket

De formål som følger av regelen eller reglene brukt i omgåelsen, vil være det naturlige utgangspunktet for vurderingen og dermed ha stor vekt. Reglene om fast driftsted (PE) kan brukes som eksempel. I blant annet art. 7 i mønsteravtalen er PE et vilkår for at en person bosatt i én stat (skattemessig hjemmehørende), kan kildebeskattes i den andre staten. Det følger imidlertid et unntak i art. 5.3 om at en byggeplass og lignende ikke utgjør PE hvis det varer 12 måneder eller mindre. Dette unntaket har noen ganger blitt utnyttet ved at det i stedet for å benytte én kontrakt, splitter kontrakten i flere kontrakter som hver varer mindre enn 12 måneder. Kontraktene gis deretter til ulike selskaper som likevel inngår i samme konsern eller annet interessefellesskap.

Når en vurderer et slikt tilfelle, er det logisk og naturlig å ta utgangspunkt i formålet bak art. 7 og reglene om PE i art. 5. Det er hvorvidt disposisjonen, til tross for å være skattemessig motivert, likevel er i tråd med reglene om PE, som blir selve vurderingstemaet.

For den ulovfestede omgåelsesnormen drøftet jeg betydningen av formålet bak de omgatte reglene, og konkluderte med at disse trolig har stor vekt. Formålet bak de omgatte reglene får

neppe noen særlig vekt etter PPT. Skatteavtalene kan kun lempe på beskatningen, mens skattelegging skjer etter landenes internrett. Skatteavtalene gjør dermed unntak for beskatning etter statenes interne rett. Det følger dermed av ordlyden, «the relevant provisions of *this Convention*» (min utheving), og skatteavtalenes system at man ikke kan vektlegge de omgåtte, internrettslige reglene.

5.2.4 Overordnede formål

Hva som er skatteavtalenes overordnede formål fremgår av kommentar 7 til art. 1 i mønsteravtalen:

“The principal purpose of double taxation conventions is to promote, by eliminating international double taxation, exchanges of goods and services, and the movement of capital and persons. It is also a purpose of tax conventions to prevent tax avoidance and evasion.”

Som det følger av kommentar 5 til PPT er det også anledning til å vektlegge andre formål som fremgår av forordet eller innledning til skatteavtalen eller lignende. Et slikt formål kan være å forebygge skattemessig diskriminering, for eksempel ved at fastboende behandles gunstigere enn utlendinger, eller at gjensidig bistand nevnes som formål.³⁷

Hvor stor vekt de overordnede formålene får vil nok avhenge av den konkrete saken og hvor sterkt de gjør seg gjeldende. På generelt grunnlag vil nok likevel disse formålene få noe mindre vekt og stå mindre sentralt enn formålet bak omgåelsesreglene.

5.2.5 Andre formål og subsumsjon

Også formålet bak andre bestemmelser som direkte eller indirekte spiller inn i saken kan etter forholdene være relevante, da ordlyden ikke snevrer inn hvilke formål som er de relevante.

En står dermed overfor en bred formålsvurdering hvor en lang rekke både sammenfallende og motstridende formål er relevante. I en slik situasjon må det antas at rettsanvenderens oppgave blir å vekte og harmonisere de ulike hensynene. Det er vanskelig å skulle si mye om denne prosessen på generelt grunnlag. Imidlertid må det antas at særlig formålet med regelen som ble brukt i omgåelsesforsøket vil være sentral, og de grunnleggende hensynene, som å unngå dobbeltbeskatning, vil nok også ha stor vekt.

5.3 Disposisjonens virkninger

5.3.1 Disposisjonens egenverdi

5.3.1.1 Den ulovfestede omgåelsesnormen

Egenverdi-begrepet ble først utviklet av Kvisli i den såkalte egenverdiformuleringen og ble vist til i Vestlandske Vassdrag-dommen.³⁸ I rettspraksis fra før utviklingen etter Hydro Canada, var egenverdi sammen med illojalitet de to mest sentrale momentene.

³⁷ Arvid Aage Skaar mfl. s. 55.

³⁸ Bettina Banoun, *Omgåelse av skattereglene*, s. 334

I rettspraksis etter Hydro Canada-dommen er begrepet mindre brukt, men det dukker opp også her. I Nagell-Erichsen vurderer Høyesterett om disposisjonen har «*tilstrekkelig egenverdi til å hindre gjennomskjæring*», jf. avsnitt 58.

Spørsmålet blir da hvor mye egenverdi som kreves for at en disposisjon skal stå seg mot gjennomskjæring på grunn av egenverdien. I Dyvi-dommen uttaler Høyesterett at:

«Det er ingen eksempler fra høyesterettspraksis på at gjennomskjæring er godtatt ved overdragelser som har hatt en viss forretningsmessig realitet utover de skattemessige fordeler for kjøper og selger.»

Dommeren viser deretter til en rekke eldre dommer, herunder Zenith-dommen (rt-1997-1580), og uttaler at denne fortsatt er uttrykk for gjeldende rett. Ut fra dette må det antas at det kreves en forholdsvis begrenset egenverdi for at en disposisjon skal stå seg.

5.3.1.2 Principal Purpose test

For PPT blir det spørsmål ved om egenverdien i det hele tatt er relevant for tilleggsvilkåret.

At egenverdien er relevant følger ikke av ordlyden. At denne likevel er relevant må i så fall knyttes til vilkåret om formålsmessighet. Et synspunkt kan være at en høy egenverdi er et moment som kan føre til at disposisjonen er i tråd med formålet. Det er imidlertid neppe grunnlag for et slikt synspunkt, hvilket henger sammen med forholdet mellom grunnvilkåret og tilleggsvilkåret.

Etter PPT er grunnvilkåret om skattemessig motivasjon hovedsakelig objektivt. Disposisjonens virkninger og egenverdi fanges dermed opp her. Hvis man først har konkludert med at et av «the principal purposes» var å spare skatt, hovedsakelig basert på disposisjonens virkninger, kan det ikke være grunnlag for å la samme disposisjon stå seg på grunn av egenverdien. Det er forholdet mellom disposisjonens skattemessig og forretningsmessige virkninger som blir de viktigste momenter i grunnvilkåret. Å vektlegge egenverdien i tilleggsvilkåret ville undergravd normens grunnvilkår, som ville stått igjen uten selvstendig betydning. Dette kommer særlig på spissen fordi grunnvilkåret i PPT kan være oppfylt selv der det foreligger en forholdsvis lav skattemessig motivasjon, så lenge det var et «principal purpose». Disposisjoner med en teoretisk skattemotivasjon på 40 %, ville da alltid likevel stått seg på grunn av egenverdien.

5.3.1.3 Sammenligning og oppsummering

En disposisjons egenverdi er relevant i vurderingen av tilleggsvilkåret etter den ulovfestede omgåelsesnormen, men ikke etter PPT. Egenverdi-vurderingen blir likevel sentral for grunnvilkåret etter PPT.

5.3.2 Betydningen av utenlandsk skatt

Etter Hydro Canada-dommen har det vært diskutert i teorien om utenlandsk skatt gir en disposisjon forretningsmessig egenverdi, eller om også dette er et skattemotiv. Spørsmålet er også aktuelt for PPT, men her vil spørsmålet om utenlandsk skatt ha størst betydning for grunnvilkåret.

5.3.2.1 Den ulovfestede omgåelsesnormen

I Hydro Canada tok Høyesterett stilling til betydningen av at den omstridte transaksjonen, medførte en større skattebesparelse i Danmark. Direkte gjaldt saken om Hydro Canada hadde rett til krav på fradrag for tap ved salg av aksjer fra et datterselskap til et annet dansk datterselskap. En annen virkning var at gunstige danske skatteregler innebar at utenlandske datterselskaper kunne skattemessig konsolideres med det danske morselskapet, som ville gi fradrag i Danmark.

Høyesterett kom til at den danske skattebesparelsen var et akseptabelt forretningsmessig hensyn, som gav disposisjonen egenverdi.

Spørsmålet om utenlandsk skatt er et legitimt hensyn har vært gjenstand for debatt i den juridiske litteraturen. Hydro Canada-dommen må likevel forstås å gi uttrykk for gjeldende rett, da dommen tar opp spørsmålet direkte, og standpunktet ikke er fraveket i senere praksis.

Et annet spørsmål er betydningen av utenlandsk skatt ville stilt seg annerledes hvis det var snakk om omgåelsespregede disposisjoner. Det finnes ikke rettspraksis som belyser spørsmålet. Det vil imidlertid virke lite rimelig at en disposisjon ikke blir gjennomskjært, fordi man har omgått betaling av skatt også i utlandet. Det er vanskelig å se noen begrunnelse for at slike omgåelsespregede disposisjoner skulle gi disposisjonen egenverdi.

5.3.2.2 Principal Purpose Test

For PPT blir spørsmålet som tilsvarende utenlandsk skatt, om skattefordeler oppnådd i andre skatteavtaler, gir disposisjonen egenverdi. For PPT blir som sagt dette mest relevant i vurderingen av grunnvilkåret.

Ordlyden gir ikke veiledning, men spørsmålet er kort nevnt i kommentarene til artikkelen. I kommentar 13 er følgende uttalt:

«Where, however, an arrangement is entered into for the purpose of obtaining similar benefits under a number of treaties, it should not be considered that obtaining benefits under other treaties will prevent obtaining one benefit under one treaty from being considered a principal purpose for that arrangement.»

Ordlyden omtaler «similar benefits». «Similar» må i denne konteksten forstås å vise til andre omgåelsespregede disposisjoner. Bruk av gjennomstrømmingsselskaper kan ofte dreie seg om å rute betalinger fra flere land, gjennom et tredje land, for å omgå skatt. Hvis omgåelsespregede skattebesparelser ville gitt disposisjonen egenverdi, ville det undergravid formålet med regelen. Det må ut fra dette være klart at i hvert fall andre omgåelsespregede disposisjoner ikke gir transaksjonen egenverdi.

Et annet spørsmål er om skattebesparelser som ikke bærer preg av omgåelse, vil gi disposisjonen egenverdi.

Det kan tenkes et eksempel der et stort internasjonalt konsern oppretter et regionalt selskap, ACo, i land A, som skal som yte tjenester til tre datterselskaper i ulike land i regionen, BCo, CCo og DCo. I tillegg til å yte tjenester, mottar selskapet betalinger fra datterselskapene. I

valget av hvilket land konsernet skal plassere det regionale selskapet, ble det tatt hensyn til at landet hadde et gunstig nettverk av skatteavtaler. For betalingene fra BCo innebærer skatteavtalen at det betales 0 % skatt, for de to andre landene lemper skatteavtalene beskatningen til 10 %.

Hvis stat B, der betalingen er unntatt kildebeskatning, ønsker å gjennomskjære disposisjonen ut fra det synspunkt at opprettelsen av ACo var motivert av å spare skatt, blir spørsmålet hvordan de andre skattebesparelsene skal spille inn på subsumsjonen. Det må for eksempelets skyld forutsettes at skattefordelene på betalingene fra CCo og DCo er i tråd med skatteavtalene formål. I virkeligheten vil man nok neppe kunne klassifisere besparelsene så kategorisk.

Kommentaren det ble vist til over omtaler bare «similar benefits». Dette kan tale for at andre, legitime skattebesparelser bevisst er utelatt og dermed gir disposisjonen egenverdi. En må imidlertid være forsiktig med å tolke mønsteravtalens kommentarer antitetisk. Dette argumentet får derfor svært begrenset vekt.

Et argument mot at andre skattefordeler skal gi disposisjonen egenverdi, er at det kan virke kompliserende for anvendelsen av normen. Internasjonal skatteplanlegging er ofte kompleks, og det kan være vanskelig å få oversikt over alle eventuelle skattebesparelser og effekter i andre land, eller i andre avtaler. Dette kan gjøre jobben vanskeligere for skattemyndighetene.

Et lignende problem, blir å måtte skille mellom legitime og omgåelsespregede disposisjoner, for å avgjøre om én disposisjon var motivert av å spare skatt. Det må antas å ofte være vanskelig nok å skulle bevise at den aktuelle disposisjonen var et skattemotivert omgåelsesforsøk. Normen kan bli vesentlig vanskeligere å anvende hvis man i prinsippet også må vurdere om andre relevante transaksjoner og disposisjoner, var omgåelsespreget, eller legitime skattebesparelser som gir disposisjonen egenverdi. Dette taler med noe styrke mot at utenlandske skattebesparelser gir disposisjonen egenverdi.

Skatteavtalenes formål sentralt ved tolkningen. De mest sentrale formålene følger av OECD-kommentarene art. 7. Et av skatteavtalenes formål er “to prevent tax avoidance and evasion”. Det er på det rene at det her er spørsmål om legitime skattebesparelser slik skatteavtalene forutsetter. Hensynet spiller derfor i begrenset grad inn på tolkningen, men kan i noen grad underbygge argumentet i forrige avsnitt. At skattebesparelser gir egenverdi vil virke kompliserende på anvendelsen av normen, vil i noen grad undergrave dette hensynet.

Det andre sentrale formålet med skatteavtalene er «*to promote, by eliminating international double taxation, exchanges of goods and services, and the movement of capital and persons*». Altså å fremme internasjonal handel ved å fjerne skattehindre. Dette hensynet blir sentralt. Da det grunnleggende formålet med skatteavtalene er å fjerne skattemessige hindre, taler dette med styrke for at slike skattefordeler gir disposisjonen egenverdi, så lenge det er en skattebesparelse som forutsatt mellom partene og i tråd med formålet.

Si det i eksempelet vist til tidligere er betydelig tvil om i hvilken grad opprettelsen av ACo, var motivert av å spare skatt på betalinger fra BCo. Samtlige stater må ved inngåelsen av skatteavtalene ha vært klar over at de i mange tilfeller sier fra seg sin rett til beskatning. Samtidig har skatteavtalene et mål om å fremme handel på denne måten. Når skatteavtalene oppfyller sin tilsiktede funksjon, og dette medfører en skattefordel, tilsier dette at det gir disposisjonen egenverdi.

Det er dermed to hensyn som strider mot hverandre i tolkningen. Hensynet om å unngå omgåelse tilsier en norm som er enkel å anvende, og taler derfor mot at andre skattefordeler gir egenverdi, mens det at skatteavtalene skal fremme handel ved å fjerne skattehindre, trekker i motsatt retning. Det er imidlertid formålet om å fjerne skattehindre som gjør seg mest direkte gjeldende.

Til slutt blir det spørsmål om internretten kan spille inn på tolkningen i denne saken.

Skatteavtalene og kommentarene gir noen veiledning, men gir ingen klar løsning på spørsmålet. Dette kan gjøre det naturlig å se til internretten. I dette tilfellet er imidlertid ikke internretten og skatteavtalene direkte sammenlignbare, Utenlandsk skatt i den ulovfestede omgåelsesnormen og skattefordeler oppnådd i skatteavtalene er noe kvalitativt forskjellige. For utenlandsk skatt etter den ulovfestede omgåelsesnormen spiller ikke de samme hensyn inn. Dette gjør at man ikke burde anvende intern rett i tolkningen av PPT.

Det finnes her momenter som trekker i begge retninger. Etter mitt skjønn tilsier imidlertid helhetsvurdering at andre skattebesparelser gir en disposisjon egenverdi.

5.3.2.3 Sammenligning

I spørsmålet om andre skattebesparelser gir en disposisjon egenverdi, har begge normer et selvstendig innhold. Normene sammenfaller ved at omgåelsespregede skattebesparelser ikke vil gi en disposisjon egenverdi, mens legitime skattebesparelser vil det. Samtidig er ikke normene direkte sammenlignbare. De aktuelle skattebesparelsene spørsmålet gjelder er ulike, henholdsvis utenlandsk skatt og skattefordeler oppnådd i skatteavtaler. Dette gjenspeiler normenes ulike rettsområder.

6. Avsluttende del

6.1 En vurdering av PPT de lege ferenda

En vurdering av hvordan en regel burde være, i motsetning til hvordan den rent faktisk er, må ta utgangspunkt i de hensyn regelen er ment å ivareta.

PPT er åpenbart ment å ivareta det grunnleggende hensyn som kommer til uttrykk i OECD-kommentarene kommentar 7.1, som er å «*prevent tax avoidance and evasion*». Samtidig blir skatteavtalenes andre hovedformål sentralt, som er «*to promote, by eliminating international double taxation, exchanges of goods and services, and the movement of capital and persons*». En regel må derfor ha som mål å ivareta begge disse hensyn, eller finne en balanse mellom dem.

Bakgrunnen for BEPS action 6 var å effektivt motvirke treaty shopping, som blir ansett som et utstrakt problem. Det må antas at PPT vil være et effektivt middel mot dette. Det materielle kravet til skattemessig motivasjon er satt lavt, og trenger kun å være det største enkeltmotiv. Videre er grunnvilkåret objektivt, hvilket gjør den bevismessige utfordringen enklere for skattemyndighetene. Bevisbyrden for tilleggsvilkåret er flyttet over på skatteyder. Disse forholdene må antas å bidra til en forholdsvis lav terskel for gjennomskjæring.

Det kan i denne sammenheng stilles spørsmål ved om pendelen svinger for langt i retning av å ivareta hensynet til å unngå skatteomgåelse, på bekostning av hensynet til å fremme internasjonal handel ved å fjerne skattemessige hindre.

Et gjennomgående kritikk i kommentarene gitt til i høringene til BEPS action 6, er at virkeområdet til PPT var vid og for vag.³⁹ En gjennomskjæringsnorm av denne typen vil nok uunngåelig alltid ha rom for skjønn og ulike tolkninger. Innholdet i normen kunne nok likevel vært klarere angitt på enkelte områder. Dette kan imidlertid komme til å endre seg etter hvert som det kommer flere rettsavgjørelser om normen i forskjellige land.

Et annet poeng i denne sammenheng, er at grunnvilkåret om «one of the principal purposes» liten grad gir skatteyttere sikre holdepunkter for om en transaksjon står i fare for å bli gjennomskjært. Hva som utgjør et «principal purpose» er svært skjønnsmessig. Dette vil igjen svekke skatteytters mulighet til å innordne seg etter gjeldende regelverk, og skape usikkerhet rundt om en transaksjon vil stå seg mot gjennomskjæring. På denne måten går PPT kanskje unødvendig mye utover hensynet til å fremme internasjonal handel.

Spørsmålet blir om grunnvilkåret kunne vært gitt et noe annerledes innhold. En løsning kunne vært å operere med et strengere krav til motivasjon, for eksempel slik som i den norske normen. Dette ville ikke fjernet et alt rom for skjønn og tvil, og ville slik sett ikke fjernet problemet. Det ville imidlertid gitt litt sikrere holdepunkter for faren for gjennomskjæring, da det er lettere å vurdere om noe vil fremstå som overveiende skattemessig motivert, enn om et av «the principal purposes» var å spare skatt.

På den andre siden ville dette naturligvis gått ut over hensynet om å motvirke skatteomgåelse. Da det ofte kan være problematisk for skattemyndigheter å finne bevis i saker som gjelder internasjonal aktivitet og komplekse selskapsstrukturer. Det kan derfor ha vært ønskelig å sette terskelen for gjennomskjæring forholdsvis lavt.

Hvorvidt avveiningen mellom disse to hensynene er satt fornuftig, avhenger nok av mer rettspolitiske vurderinger av hvilke hensyn som skal veie tyngst. Uavhengig av dette er det likevel verdt å merke at PPT vil måtte antas å svekke transaksjonssikkerheten og dermed de handelspolitiske hensyn som ligger til grunn for skatteavtalene.

6.2 Avslutning

Problemstilling for oppgaven var på hvilke områder de to normene er like, og på hvilke områder de skiller seg fra hverandre. Virkeområdet for normene er i utgangspunktet forskjellig. Selv om OECDs kommentarer synes å åpne for bruk av interne omgåelsesnormer under visse vilkår, er det betydelig usikkerhet rundt adgangen. Jeg kom til at den ulovfestede omgåelsesnormen kan anvendes innenfor de rammene skatteavtalene setter, og at normene dermed kan overlappe.

Når det kommer til hvordan man skal fastlegge faktum etter de to normene, vil skatteavtalebestemmelsen måtte bygge på internretten. Dette er tilfellet for beviskravet. For bevisbyrden har skattemyndighetene bevisbyrden for grunnvilkåret for PPT, mens skatteyter

³⁹ Comments Received on revised Public Discussion Draft. Se for eksempel kommentarer fra Business Europe og Svenskt Näringsliv

har bevisbyrden for tilleggsvilkåret. For den norske normen har skattemyndighetene bevisbyrden for begge vilkår, men det gjelder en omvendt bevisbyrde for grunnvilkåret når skattevirkningen er den dominerende virkning.

I relasjon til grunnvilkåret er det materielle kravet ulikt formulert, og har derfor forskjellig innhold. Kravet til skattemessig motivasjon er lavere for PPT enn for den ulovfestede omgåelsesnormen. Videre er vurderingen i hovedsakelig objektiv etter PPT, men hvor subjektive momenter likevel får noen vekt. Dette i motsetning til den norske normen, hvor vurderingstemaet er subjektivt. Dette får stor betydning for forholdet mellom grunnvilkåret og tilleggsvilkåret.

I forhold til hvilke disposisjoner som er relevante i vurderingen av grunnvilkåret så vel som tilleggsvilkåret, konkluderte jeg med det ligger en begrensning i vilkåret «naturlig helhet» etter den norske normen, mens det ikke finnes en tilsvarende begrensning etter PPT.

Innholdet i tilleggsvilkåret blir vesentlig forskjellig etter de to normene. Da grunnvilkåret er objektivt etter PPT, vil en del momenter som for den norske normen hovedsakelig er relevant for tilleggsvilkåret, kun bli relevante for grunnvilkåret etter PPT. Tilleggsvilkåret etter PPT blir mer en ren formålmessighetsvurdering, hvor man vekt og harmoniserer relevante formål. Dette i motsetning til den ulovfestede omgåelsesnormen, hvor for eksempel egenverdien blir sentral ved siden av formålsvurderingen. Jeg argumenterte for at formålmessighetsvurderingen likevel i prinsippet er lik for den ulovfestede omgåelsesnormen, selv om det er en tendens i Høyesterettspraksis at de finner ett bestemt formål og vurderer dette.

Egenverdivurderingen, som er sentral i tilleggsvilkåret i den norske normen, er likevel relevant for grunnvilkåret i PPT. Jeg kom til at utenlandsk skatt, eller tilsvarende skattebesparelser i medhold av andre skatteavtaler, etter begge normer er med på å gi disposisjonen egenverdi.

Litteraturliste

Bøker:

- Banoun, Bettina, *Omgåelse av skattereglene* (Oslo 2003)
- De Broe, Luc, *International tax planning and prevention of abuse* (Amsterdam 2008)
- Harboe, Einar, *Skattemessig gjennomskjæring* (Oslo 2012)
- Maisto, Guglielmo (red.), *Tax treaties and domestic law* (Amsterdam 2006)
- Naas, Henning mfl., *Norsk internasjonal skatterett* (Oslo 2011)
- Skaar, Arvid Aage (red.), *Norsk Skatteavtalerett* (Oslo 2006)
- Skoghøy, Jens Edvin, *Tvisteløsning*, 2. utgave (Oslo 2014)
- Zimmer, Frederik, *Internasjonal inntektsskatterett*, 4. utgave (Oslo 2009)
- Zimmer, Frederik, *Lærebok i skatterett*, 7. utgave (Oslo 2014)

Artikler:

- Banoun, Bettina. "Høyesteretts reformulering av omgåelsesnormen" i Høyt skattet. Festskrift til Frederik Zimmer, Bettina Banoun, Ole Gjems-Onstad, Arvig Aage Skaar (red.) (Oslo 2014) s. 30-51.
- Clermont, Kevin M, Emily Sherwin, "a Comparative View of Standards of Proof", *The American journal of Comparative Law*, vol. 50, nr. 2 2002.
- Folkvord, Benn. «Er skattemessig motivasjon et grunnvilkår for gjennomskjæring?» *Skatterett* 2007 s. 293-300
- Folkvord, Benn. «Hva er igjen av den ulovfestede omgåelsesnormen etter Rt 2014 s. 227 «Tangen»». *Skatterett* 2015 s. 150-164.
- Zimmer, Frederik, «Høyesterett som skatteavtaletolker», i *Rettsteori og rettsliv: festskrift til Carsten Smith, 70 år*, Petter Lødrup, Steinar Tjomsland, Magnus Aarbakke, Gunnar Aasland (red.) (Oslo 2002) s. 939-956
- Zimmer, Frederik «Nasjonale omgåelsesregler i internasjonale forhold – en skisse», i *Festskrift till Nils Mattsson, Per thorell* (red.) (Uppsala 2005) s. 563-577
- Zimmer, Frederik, «Hva er vurderingstemaet i omgåelsessaker?», *Skatterett*, 2007 s. 2-13 (s. 8)