

Implementering av BEPS-tiltakene i norsk rett:

# Multilateral konvensjon signert

I regi av OECD er det fremforhandlet en multilateral konvensjon for implementering av noen av OECDs tiltak mot uthuling av skattefundamenter ved overskuddsflytting. I artikkelen gis en oversikt over tiltakene og hvordan konvensjonen kan implementeres i norsk rett.



Advokatfullmektig  
**Marius Tryland**  
Arntzen de Besche

## Bakgrunn

OECD vedtok i 2013 med tilslutning fra G-20-landene å utarbeide tiltak mot multinasjonale selskapers skattetilpasninger ved at overskudd flyttes fra stater med høyere selskapsbeskatning til stater med lave eller ingen skatter. Dette arbeidet resulterte i en tiltakspakke med 15 punkter (BEPS<sup>1</sup> Action 1–15) som har fått tilslutning av mer enn 100 stater.<sup>2</sup> Tiltakene anbefaler endringer i statenes skatteavtaler, og statenes internrett.<sup>3</sup>

## Formålet med den multilaterale konvensjonen

Tiltakspunkt 15 er det multilaterale instrumentet som skal sikre en rask implementering av fire av tiltakene i statenes skatteavtaler. Arbeidet med instrumentet ble ferdigstilt 24. november 2016, og resulterte i en multilateral konvensjon («traktaten»). Stater som ratifiserer og gjennomfører traktaten i intern rett, vil få endret sine respektive skatteavtaler med andre stater som gjør det samme.

BEPS-tiltak som ikke er dekket av traktaten, må implementeres gjennom de van-

lige prosedyrene for endring av skatteavtaler, det vil si ved inngåelse av protokoller til hver enkelt skatteavtale (eventuelt ny skatteavtale) basert på bilaterale eller regionale forhandlinger statene imellom.

Traktaten inneholder en ny beskrivelse av formålsangivelsen i skatteavtalene. Formålet er pr. i dag «unngåelse av dobbeltbeskatning og å forebygge skatteunndragelse».<sup>4</sup> I den nye beskrivelsen er det presisert at skatteavtalene ikke skal gi muligheter for dobbelt ikke-beskatning eller redusert beskatning ved skatteomgørelser.<sup>5</sup>

## Nærmere om tiltakene dekket av traktaten

I traktaten er det regulert tiltak knyttet til hybride arrangementer, fast driftssted, misbruk av skatteavtaler og forbedring av tvisteløsningsmekanismene. De to sistnevnte tiltakene er såkalte minimumsstandarder som OECD-landene og G-20 landene har forpliktet seg til å implementere.

### Misbruk av skatteavtaler

Tiltak mot misbruk av skatteavtaler («treaty abuse») er bestemmelser som avskjærer fordeler under skatteavtalene i nærmere bestemte situasjoner hvor skatteavtalene ikke er ment å gi fordeler. Dette gjelder transaksjoner eller etableringer som er gjennomført hovedsakelig for å utnytte fordeler i en skatteavtale. Et eksempel er såkalte postkasseselskap som opprettes i en

stat kun for å nyte godt av reduserte kilde-skatter på utbytte, renter eller royalty etter en skatteavtale denne staten har med en annen stat.<sup>6</sup> Minimumsstandardene foreskriver to alternative metoder mot misbruk av skatteavtaler, hvorav metoden «Principal Purpose Test» er regulert i traktaten. Etter denne metoden kan en skatteavtale settes til side dersom ett av skatteytters hovedformål med en transaksjon eller etablering er å utnytte fordeler etter skatteavtalen.<sup>7</sup> Bestemmelsen har likhetstrekk med den norske gjennomskjæringsregelen, hvor grunnvilkåret er at hovedformålet er å spare norsk skatt.<sup>8</sup> Det har vært usikkert hvor langt en norsk gjennomskjæringsstandard kan brukes til å sette til side bestemmelser i en skatteavtale, mens standarden her kan synes å bli overlappende så langt Principal Purpose Test gjelder. Det gjenstår imidlertid å se hvordan Principal Purpose Test vil bli tolket og anvendt i skatteavtalepraksis, herunder andre lands praksis.

Det andre hovedalternativet, som ikke er en del av traktaten og derfor må forhandles bilateralt, er en «Limitation of benefits»-bestemmelse. Dette er en bestemmelse utviklet av USA, og som har vært benyttet i deres skatteavtaler i lengre tid (ikke skatteavtalen med Norge). Traktaten har imidlertid en forenklet «Limitation of Benefits»-bestemmelse som kan benyttes i kombinasjon med «Principal Purpose Test».

1 Base Erosion and Profit Shifting.

2 OECDs «inclusive framework» er et samarbeid mellom mer enn 100 stater for å implementere BEPS-tiltakene.

3 OECD har utviklet en modell for skatteavtaler (OECDs modellavtale) som de industrialiserte landene i verden benytter som utgangspunkt for sine skatteavtaler med andre stater.

4 Skatteavtaler basert på OECDs modellavtale (2014).

5 Artikkel 6: «Intending to eliminate double taxation with respect to the taxes covered this agreement without creating opportunities for non-taxation or reduced taxation through tax evasion or avoidance (including through treaty-shopping arrangements aimed at obtaining reliefs provided in this agreement for the indirect benefit of residents of third jurisdictions).»

6 Final report Action 6 Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances side 17 flg.

7 Final report Action 6 Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances side 18–19.

8 Se bl.a. Rt. 2007 s. 209 (Hex) avsnitt 39.

## Forbedrede tvisteløsningsmekanismer

Den andre minimumsstandard skal forbedre tvisteløsningsmekanismene i skatteavtalene. Bestemmelsene er basert på den gjensidige avtaleprosedyren i OECDs modellavtale artikkel 25 paragraf 1 til 3. Avtaleprosedyren gir skattyter et viktig redskap for å avhjelpe dobbeltbeskatning. En skattyter som mener at han er, eller vil bli, skattlagt i strid med skatteavtalens bestemmelser, kan kreve at det innledes gjensidig avtaleprosedyre med den annen stat med sikte på å unngå dobbeltbeskatning. Statene kan også seg imellom inngå avtaler om fortolkningen av skatteavtalens ulike bestemmelser. Dette kan være viktig for å forhindre mulige dobbeltbeskatningstilfeller. Bestemmelsene er inntatt i traktatens artikkel 16.

Etter traktatens artikkel 18 flg. kan statene velge å innføre en særskilt voldgiftsordning for saker som er søkt løst etter en gjensidig avtaleprosedyre. Bestemmelsene foreskriver at dersom statene ikke har kommet til enighet innen 24 måneder, kan skattyter kreve at saken løses ved voldgift. Avgjørelsene vil være bindende for statene.

## Endringer i fast driftsstedsbestemmelsen

Det tredje tiltaket som er omfattet av traktaten, er bestemmelser som innsnevrer unntakene fra fast driftssted.<sup>9</sup> Endringene skal motvirke selskapers mulige tilpasninger for å komme inn under unntakene i modellavtalen artikkel 5. Datterselskaper som er kommisjonærer eller agenter uten fullmakt til å binde morselskapet, og som fungerer som distributører for det utenlandske morselskapet, er etter de nye bestemmelsene ikke lenger unntatt fra å etablere driftssted for morselskapet. Videre er bestemmelsene om forretningsaktiviteter av forberedende art og hjelpevirksomhet endret for å klargjøre<sup>10</sup> at vurderingen av aktivitetene skal være konkret for den enkelte virksomheten, og at de opplistede aktivitetene ikke automatisk unntas. Det er også inntatt nye bestemmelser som identifiserer tilknyttede utenlandske foretak når aktiviteter er splittet opp på foretakene for å unngå fast driftssted. Dette gjelder både når aktivitetene er splittet opp i forretningsaktiviteter av forberedende art, og når kontrakter ved bygningsarbeid, anleggs- og installasjonsprosjekter er split-



*En skattyter som mener at han kan bli skattlagt i strid med skatteavtalens bestemmelser, kan kreve at det innledes gjensidig avtaleprosedyre med den annen stat for å unngå dobbeltbeskatning.*

tet opp for å unngå at tidsgrensen<sup>11</sup> for fast driftssted overstiges. Bestemmelsene er inntatt i artikkel 12 til 15 i traktaten.

## Tiltak mot hybride arrangementer

Det siste tiltaket gjelder hybride arrangementer, som tar sikte på å utnytte forskjeller i den skattemessige behandlingen av selskaper eller instrumenter i to eller flere jurisdiksjoner slik at det oppstår situasjoner med dobbelt ikke-beskatning av en inntekt.<sup>12</sup> Tiltakene som er regulert i traktaten på dette området, retter seg mot transparente enheter, og tilfeller der en enhet får dobbelt bosted etter en kombinasjon av intern rett og skatteavtalen.

## Transparente enheter

Artikkel 3 fastsetter at inntekter fra eller gjennom enheter som behandles som transparente etter en av statenes skattelovgivning, bare gis fordeler etter skatteavtalen (f.eks. redusert kildeskattesats) hvis inntekten skattlegges hos en person som er bosatt i en av avtalestatene. Med transparente enheter menes enheter hvor skattleggingen av inntekten ikke skjer på enhetens nivå, men hos en bakenforliggende fysisk eller juridisk person med eierinteresser i enheten. Hvis en slik person er bosatt i en tredjestat, gis det etter artikkel 3 ikke fordeler etter skatteavtalen for denne inntekten.<sup>13</sup>

## Ny «tie-breaker»-bestemmelse

Systemet for fordeling av beskatningsretten i en skatteavtale baserer seg på at et selskap er hjemmehørende (bosatt) i én av avtalestatene. Siden stater har ulike krite-

rier for å avgjøre bosted, kan et selskap bli bosatt i begge avtalestatene. OECDs modellavtale artikkel 4 (3) avgjør i slike tilfeller at bostedet skal være der den «effektive ledelsen» av selskapet er («tie-breaker bestemmelsen»). Effektiv ledelse sikter til ledelse på styrenivå.<sup>14</sup> Etter artikkel 4 i traktaten er det opp til avtalestatene å avtale hvor et selskap skal anses bosatt. Avgjørelsen skal tas etter en samlet vurdering basert på selskapets registreringssted, hvor den effektive ledelsen er og andre relevante faktorer.<sup>15</sup>

Den nye tie-breaker-bestemmelsen kan slå uheldig ut for selskaper som får dobbelt bosted. Hvis avtalestatene ikke klarer å bli enige om bosted, kan selskapene miste fordelene etter skatteavtalen. Dette kan føre til flere tilfeller av dobbeltbeskatning. Det er også noe uklart hvilke typer skatteunndragelser den nye tie-breaker-regelen er ment å løse. I rapporten for tiltakspunkt 6 er det i begrunnelsen for endringen vist til at mange land har erfart at selskaper med dobbelt bosted ofte lager løsninger for å unndra skatt, og at effektiv ledelse ikke har vært et egnet kriterium for å motvirke dette.<sup>16</sup> Det er ikke gitt noen praktiske eksempler på hvordan regelen vil virke. Den nye tie-breaker-regelen kan gi en større rettsusikkerhet for selskapene.

Artikkel 4 synes ikke å løse situasjoner hvor selskaper etter en kombinasjon av stater internrett og skatteavtaler omgår reglene om skattemessig bosted og blir bostedsløse, og derved slipper full beskat-

<sup>14</sup> OECD-kommentarene (2014) s. 90–91.

<sup>15</sup> Hvilke faktorer dette er fremgår ikke av BEPS rapporten, men i OECD-kommentarene til denne bestemmelsen (artikkel 4 i traktaten har vært en alternativ «tie-breaker»-bestemmelse siden 2008) fremgår at daglig ledelse og hvor hovedkontoret er kan være relevant. Se OECD-kommentarene (2014) side 91.

<sup>16</sup> Final report Action 6 Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances side 72–73.

<sup>9</sup> Skatteavtalens vilkår for at en stat kan skattlegge et utenlandsk selskaps inntekter, er at det har et fast driftssted i staten som inntektene kan tilskrives.

<sup>10</sup> Dette er bestemmelser som har vært tolket ulikt blant skatteavtalestatene.

<sup>11</sup> OECDs modellavtale har en tidsgrense på 12 mnd. Mange av Norges skatteavtaler har en tidsgrense på 6 mnd.

<sup>12</sup> Final report Action 2 Neutralizing the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements side 11.

<sup>13</sup> Final report Action 2 Neutralizing the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements side 140.

ning. Det er i rapporten for tiltaks- punkt 2<sup>17</sup> vist til at statenes internrett i større grad må innrettes mot flere kjente strukturer for skatteunndragelser knyttet til bosted. Anbefalingene bør ses i sammenheng med Finansdepartementets høringsnotat av 16. mars 2017 om endring av skatteloven § 2–2 om selskapers skattemessige bosted.

### Nærmere om prosessen for staters valg etter traktaten

Traktaten gir statene en rekke valgmuligheter for hvilke artikler og bestemmelser som skal omfattes. Den gjelder i utgangspunktet for alle artiklene, slik at statene må velge bort de bestemmelsene de ikke ønsker. I tillegg må statene velge hvilke av deres skatteavtalepartnere traktaten skal gjelde for. I traktatens artikkel 2 er slike skatteavtaler betegnet «Covered Tax Agreement», det vil si skatteavtaler som er dekket av traktaten.

Uten en nærmere prosess for samkjøring av statenes valg, vil det være vanskelig å oppnå en effektiv implementering av tiltakene gjennom traktaten. Det kan tenkes tilfeller der en stat ønsker at en bestemt skatteavtale skal omfattes for samtlige tiltak i traktaten, mens den andre avtalestaten ikke ønsker at skatteavtalen skal omfattes, eller bare på enkelte punkter. I slutten av februar i år ble det derfor gjennomført nærmere 300 møter i OECD hvor man tok sikte på å avklare hvor statene sto i forhold til hverandre.<sup>18</sup>

### Implementering av traktaten i norsk rett

Flere enn 100 stater har deltatt i arbeidet med den multilaterale konvensjonen. Selv om det er stor enighet om tiltakene, gir traktaten mange valgmuligheter, og det er bare OECD-statene og G-20 landene som har en slags forpliktelse til å innføre minimumsstandardene. Dette utgangspunktet kan forhindre at traktaten blir effektiv, og det er derfor usikkert i hvilken grad Norges skatteavtaler vil endres med traktatens bestemmelser. Noen utgangspunkter har man likevel for hvilke endringer traktaten kan gi i Norges skatteavtaler.

### Misbruk av skatteavtaler

Ikke mange land har tradisjon for å innføre misbruksbestemmelser i sine skatteavtaler. USA, som har utviklet den særskilte Limitation of Benefits-bestemmelsen, har denne i mange av sine skatteavtaler. Norge har misbruksbestemmelser i enkelte av sine skatteavtaler, men de er utformet forskjellig. Dette gjelder skatteavtalene med Barbados, De Nederlandske Antiller, Jamaica, Sør-Afrika, Gambia, Luxembourg, Irland og Singapore. Siden traktatens misbruksbestemmelse er en av minimumsstandardene, ventes at den vil implementeres i mange skatteavtaler. Men statene kan velge mellom to hovedmetoder, og bare «Principal Purpose Test» er regulert i traktaten. Det vil derfor avhenge av Norges og andre staters valg om misbruksbestemmelsen blir implementert som følge av traktaten, eller om det må basere seg på bilaterale forhandlinger.

### Forbedrede tvisteløsningsprosedyrer

Alle Norges skatteavtaler har bestemmelser om gjensidige avtaleprosedyrer som i hovedsak tilsvarende traktatens bestemmelser. Implementering av dette tiltaket gjennom traktaten vil derfor ikke medføre noen materielle endringer av betydning. Mer interessant er det hvordan Norge vil stille seg til den valgfrie voldgiftsbestemmelsen. Norge har allerede voldgiftsbestemmelser i skatteavtalene med Storbritannia, Nederland og Sveits,<sup>19</sup> og Norge er en av 20 stater som har uttalt at de vurderer å forplikte seg til å innføre bindende voldgift i sine skatteavtaler.<sup>20</sup> En voldgiftsbestemmelse i flere av Norges skatteavtaler vil styrke skattyters stilling. Det vil legge press på statene til å komme til enighet om en løsning på dobbeltbeskatningstilfeller for å unngå at en voldgiftsdomstol fatter beslutninger om fordelingen av statenes skattegrunnlag.

### Endringer i fast-driftsstedbestemmelsen

Når det gjelder tiltaket som innskrenker unntakene fra fast driftssted, har flere aktører stilt spørsmål ved konsekvensene av de nye bestemmelsene. Dette er basert på usikkerhet om hvor store inntekter (hvis noen) som kan allokere til det «nye» faste driftsstedet. OECD har ennå ikke utarbeidet endelige retningslinjer for hvil-

ken inntekt som skal beskattes ved driftsstedet. USA og Storbritannia har uttalt at de ikke vil tiltre konvensjonens tiltak på disse punktene før retningslinjer foreligger.<sup>21</sup> OECD har antydnet at de vil sende et utkast på høring i løpet av sommeren 2017.<sup>22</sup> Uavhengig av Norges standpunkt, vil derfor artikkelen om fast driftssted i skatteavtalene med USA og Storbritannia ikke bli endret med det første.

### Ny «tie-breaker»-bestemmelse

Flere av Norges nyeste skatteavtaler har bestemmelser om bosted som tilsvarende traktatens artikkel 4.<sup>23</sup> Det antas derfor at Norge i utgangspunktet ønsker en slik bestemmelse også i eldre skatteavtaler. Den gjeldende norske skatteavtalen med USA har ikke noen bestemmelse som avgjør bosted hvis et selskap er bosatt i både Norge og USA etter statenes internrett.

### Innarbeidede versjoner

Traktaten består av 39 artikler, som er omtrent det samme antallet som en full skatteavtale. OECDs forklaring til traktaten<sup>24</sup> er også omfattende. Det kan derfor bli en utfordring både for skattytere, rådgivere og Skatteetaten å lese og fortolke skatteavtaler som endres med traktatens bestemmelser. Finansdepartementet har indikert at de tar sikte på å utarbeide innarbeidede versjoner av de «nye» skatteavtalene. Dette vil forenkle lesbarheten og forståelsen, og ikke minst gjøre bestemmelsene lettere tilgjengelig.

### Virkning i skatteavtalene fra 2019

Traktaten ble åpnet for signering 31. desember 2016. OECD har ikke så langt publisert hvor mange stater som har tiltrådt traktaten. Den offisielle signeringen av traktaten skal være i Paris i juni i år, og det ventes at det samtidig vil kunngjøres hvilke stater som tiltrer traktaten og hvilke skatteavtaler den får anvendelse på. Traktatens bestemmelser om ikrafttredelse og virkningstidspunkt avviker fra skatteavtalene, med særskilte karantenetider på hhv. tre mnd. og seks mnd. Dette innebærer at traktatens bestemmelser tidligst vil få virkning i skatteavtalene fra 1. januar 2019.

17 Final Report Action 2 Neutralizing the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements side 137.

18 Uttalelse fra OECD-representant under konferansen Bloomberg BNA 5th Annual Global Transfer Pricing Conference i Paris 27. og 28. mars 2017.

19 Gjelder ikke oljeskattesaker. Voldgift med Sveits trådte i kraft fra 1. januar 2017.

20 Final Report BEPS Action 14 Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective, side 10 og 44. I tillegg har Australia, Østerrike, Belgia, Canada, Frankrike, Tyskland, Irland, Italia, Japan, Luxembourg, Nederland, New Zealand, Polen, Slovenia, Spania, Sverige, Sveits, Storbritannia og USA gitt uttrykk for det samme.

21 Uttalelse fra representanter fra HM Treasury og U.S. Department of Treasury under Bloomberg BNA 5th Annual Global Transfer Pricing Conference i Paris 27. og 28. mars 2017.

22 Uttalelse fra representanter fra OECD under Bloomberg BNA 5th Annual Global Transfer Pricing Conference i Paris 27. og 28. mars 2017.

23 Skatteavtalene med Bulgaria, Romania og Serbia.

24 OECD har utgitt en forklaring til den multilaterale konvensjonen: «Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting».