

FREDERIK ZIMMER

Internasjonal inntektsskatterett

6. utgave



Universitetsforlaget

Internasjonal inntektsskatterett

Frederik Zimmer

Internasjonal inntektsskatterett

6. UTGAVE

UNIVERSITETSFORLAGET

© H. Aschehoug & Co. (W. Nygaard) AS ved Universitetsforlaget 2025

1. utgave 1979
2. utgave 1992
3. utgave 2003
4. utgave 2009
5. utgave 2017

ISBN 978-82-15-07389-7

Materialet i denne publikasjonen er omfattet av åndsverklovens bestemmelser. Uten særskilt avtale med rettighetshaverne er enhver eksemplarframstilling og tilgjengeliggjøring bare tillatt i den utstrekning det er hjemlet i lov eller tillatt gjennom avtale med Kopinor, interesseorgan for rettighetshavere til åndsverk. Utnyttelse i strid med lov eller avtale kan medføre erstatningsansvar og inndragning og kan straffes med bøter eller fengsel.

Henvendelser om denne utgivelsen kan rettes til:

Universitetsforlaget
Postboks 508 Sentrum
0105 Oslo

www.universitetsforlaget.no

Omslag: Stian Hole

Sats: ottaBOK

Trykk og innbinding: Livonia Print, Latvia

Boken er satt med: Times Lt Std 11/13,5

Papir: 90 g Amber Graphic 1,25



Av forordet til 5. utgave

Første utgave av denne boken kom ut i 1979. Den gang var forebygging av internasjonal dobbeltbeskatning den helt overveiende problemstilling i internasjonal skatterett, og boken handlet først og fremst om skatteavtalenes regulering av dette. Forebygging av internasjonal dobbeltbeskatning er fortsatt en sentral problemstilling i internasjonal skatterett og i denne boken. Enkelte spørsmål knyttet til slik dobbeltbeskatning har fått vesentlig økt betydning etter hvert; det gjelder ikke minst reglene om internprising ved transaksjoner mellom konsernselskap, der det er blitt mer oppmerksomhet omkring fordeling av beskatningsrett mellom stater enn fordelingen mellom konsernselskap.

Men over årene er flere andre problemstillinger kommet til eller fått økt betydning og dermed krevd sin plass i fremstillingen. Med EØS-avtalen – og ikke minst EU-domstolens mange dommer om skatter og de fire friheter – fikk spørsmålene om forbud mot regler som diskriminerer grenseoverskridende forhold, radikalt økt betydning. Utviklingen har også vist at reglene om forbud mot statsstøtte har en vesentlig side mot inntektsskatter. I de senere år har kampen mot skatteunndragelse og ønsket om å demme opp for aggressiv internasjonal skatteplanlegging kommet høyt opp på dagsordenen. Kampen mot internasjonal skatteunndragelse skjer først og fremst ved utvikling av et stort nett av traktater om utveksling av opplysninger, mens det store OECD-prosjektet om Base erosion and profit shifting (BEPS), som startet i 2013 og er i implementeringsfasen når denne boken gis ut, først og fremst handler om tiltak mot aggressiv skatteplanlegging. Informasjonsutvekslingsavtalene behandles ikke nærmere i boken, men endringer som konsekvens av BEPS-prosjektet er viktige i fremstillingen, først og fremst i den grad de refererer seg til skatteavtaler (mange av BEPS-prosjektets forslag krever endringer i intern rett).

Som så mange andre rettsområder er også den internasjonale skatteretten blitt mer komplisert over årene. Det gjør det vanskeligere enn tidligere å skrive en tekst som på samme tid skal være en innføring i faget og være nyttig for praksis. Boken er først og fremst skrevet med innføringsformålet for øye; dette har styrt utvalget av problemstillinger og dybden i fremstillingen. Men tidligere utgaver har vist seg å være nyttig også for praktikere, og jeg håper at det også vil gjelde denne utgaven.

Min beste takk går til advokat ph.d. Oddleif Torvik som har lest og gitt nyttige kommentarer til fremstillingen av internprising i konsern og beregning av inntekt ved fast driftssted (pkt. 19.2 og 19.7).

...

Forord til 6. utgave

Opplegg og struktur er i det vesentlige uendret fra forrige utgave. Også denne gangen har rettstoffet utviklet seg mye, og det har nødvendiggjort en grundig oppdatering av hele fremstillingen. I tillegg er flere deler av fremstillingen skrevet om. Dette gjelder særlig pkt. 5 om internasjonal skatteplanlegging, pkt. 14 og 15 om EØS-rett og deler av pkt. 27 om utflyttingsskatt.

Min beste takk til Kåre Jacobsen som har lest hele manuskriptet og kommet med rekke nyttige kommentarer om store og små spørsmål. Hans kunnskap ikke minst om litteratur, praksis og annet relevant materiale er imponerende.

Fremstillingen er søkt oppdatert til årsskiftet 2024/2025.

Oslo, januar 2025

Frederik Zimmer

I. INNLEDNING

1 Hva er internasjonal skatterett?

1.1 Noen utviklingslinjer

I den internasjonale skatteretten behandles først og fremst skattespørsmål der de faktiske forholdene har en eller annen grenseoverskridende side: En person bosatt i stat A har en inntektspost med kilde i stat B, en person anses for bosatt både i stat A og stat B, et selskap i stat A selger en eiendel til et selskap i stat B. Selv om det faktiske forhold ikke har noen slik internasjonal tilknytning, kan det likevel hende at rettsregler som har sitt utspring internasjonalt, kan få betydning for avgjørelsen; et aktuelt eksempel på dette er den innvirkning Den europeiske menneskerettskonvensjon (EMK) har vist seg å ha på det norske tilleggsskattesystemet. Andre eksempler er at fordelaktige skatteregler kan bli ansett som statsstøtte i strid med EØS-avtalen eller som subsidier i strid med WTO-regler. Internasjonal skatterett i vid forstand omfatter etter dette skattespørsmål hvor enten det faktiske forhold i saken eller det rettskildematerialet som kommer til anvendelse, har en internasjonal tilknytning.

Internasjonale skattespørsmål har alltid vært aktuelle, men de har fått sterkt økt betydning i de senere tiår pga. internasjonaliseringen av økonomien og økt mobilitet av personer og ikke minst kapital. Grovt sett kan man fra en norsk synsvinkel peke på tre viktige bølger i utviklingen:

Den første er oljevirksomheten fra 1970-tallet og fremover. Investorene, entreprenørene og ekspertene som trengtes for utbygning og drift av anleggene, var (og er) i stor grad utlendinger, og oljen og gassen ble (og blir) i det vesentlige solgt til utenlandske selskaper. For entreprenørselskaper og ansatte oppsto det spørsmål om hvorvidt det forelå skatteplikt til Norge, og hvordan skattleggingen i så fall skulle gjennomføres. Disse problemstillingene er fortsatt svært aktuelle. For operatørselskapene var og er skatteplikten til Norge gjerne klar nok, men en rekke transaksjoner med beslektede selskaper i utlandet reiser spørsmål bl.a. om internprising. Det er slående at de fleste sakene om tolking og anvendelse av skatteavtaler som Høyesterett har behandlet, gjelder saksforhold som har tilknytning til oljevirksomheten.

Mens oljevirksomheten er nokså spesifikk for Norge og noen få andre land, er nedbyggingen av valutarestriksjonene fra slutten av 1980-tallet et universelt trekk. Dette ga startskuddet til den internasjonaliseringen av økonomien som har vært karakteristisk for utviklingen siden den gang. Det er åpenbart at frie kapitalbevegelser over landegrensene aktualiserer en rekke skattespørsmål. Utviklingen har også ledet til økning i etablering av virksomhet i andre land,

til grenseoverskridende tjenesteytelser og til at personer flytter over landegrenser eller oppholder seg i andre land enn sitt hjemland i større utstrekning enn tidligere. Norges tilknytning til EUs indre marked via EØS-avtalen forsterker i høy grad denne utviklingen og har dessuten ledet til at et nytt regelsett – EØS-retten – kommer inn i bildet.

Den tredje bølgen refererer seg til utviklingen av informasjons- og kommunikasjonsteknologien (IKT) i de senere år. Denne bidrar utvilsomt til å øke betydningen av de frie kapitalbevegelsene og andre grenseoverskridende aktiviteter, og øker mulighetene for internasjonal skatteplanlegging betydelig. Utviklingen reiser også nye skattespørsmål. Et viktig eksempel er at skatteregler som knytter an til at noe skjer eller finnes et sted (ikke minst begrepet fast driftssted i skatteavtalene), er blitt stillet overfor utfordringer som følge av denne teknologien. Teknologien gjør det lettere operere i et land uten å etablere seg der. Dessuten innebærer det økt tempo i kommunikasjonen og større vanskeligheter med å etterspore transaksjoner, nye utfordringer mht. å bringe de faktiske forhold på det rene, og dette kan gjøre skatteunndragelse lettere; men utviklingen gir på den annen side også visse nye kontrollmuligheter. Det såkalte BEPS-prosjektet (jf. pkt. 1.2 og 5) er i stor grad forårsaket av utviklingen av IKT, eller den digitale økonomien.

Prosjektet har avgitt en egen rapport om skatter og den digitale økonomien: OECD (2015), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*, Action 1 – 2015 Final Report. Et hovedsynspunkt er at skattespørsmål som den digitale økonomien reiser, ikke kan isoleres og betraktes som en problemstilling for seg, men inngår som en side ved mange i og for seg velkjente problemstillinger. Den digitale økonomien har således påvirket en rekke av de forslag som fremmes i BEPS-prosjektet. Digitaliseringen er også bakgrunnen for det fortsatte prosjekt om økt skattleggingsrett for markedsstatene og en internasjonal minimumsskatt (de såkalte pilar 1 og 2), jf. pkt. 19.11 nedenfor.

1.2 Problemstillinger og rettsstoff

Den klassiske problemstillingen i den internasjonale skatteretten er *internasjonal dobbeltbeskatning*, det vil typisk si at en skattyter skattlegges for samme inntekt i to (eller flere) stater. Den vanligste formen for dobbeltbeskatning består i at både den stat der skattyteren bor eller er hjemmehørende, og den stat der inntekten er opptjent, skattlegger inntekten. En skattyter som er bosatt i stat A, driver for eksempel virksomhet i stat B gjennom en filial der; inntekten som er opptjent ved filialen, skattlegges typisk både i stat A og stat B. Eller skattyteren i stat A har et innskudd i en bank i stat B, og begge statene skattlegger renteinntekten av innskuddet.

Hvis alle stater bare hadde skattlagt inntekt som er opptjent innen dets territorium eller bare skattytere som er hjemmehørende i staten, ville slik dobbeltbeskatning bare forekommet sjelden. Statene skattlegger imidlertid i stor grad også inntekt som skattytere som er hjemmehørende der, har opptjent

i andre stater, og de skattlegger inntekt med kilde i staten opptjent av skattytere som er hjemmehørende i andre stater.

I norsk intern rett er det flere regler som tar sikte på å forebygge slik dobbeltbeskatning; viktigst blant disse er de såkalte kreditreglene i sktl. § 16-20. Men internasjonal dobbeltbeskatning reguleres først og fremst av et stort nett av *skatteavtaler*. Sentrale regler i disse avtalene går ut på at statene gjensidig gir avkall på skattleggingsrett for å forebygge internasjonal dobbeltbeskatning. På den måten blir imidlertid skatteavtalene også viktige instrumenter i *fordeling at skattleggingsretten mellom stater*. Skatteavtalene er traktater; normalt er de bilaterale, men av og til multilaterale (den nordiske skatteavtalen er hovedeksemplet). – Disse reglene, og spesielt de som finnes i skatteavtalene, står sentralt i fremstillingen i denne boken.

Skatteavtalene inneholder også bestemmelser om *ikke-diskriminering*. Først og fremst forbyr disse å forskjellsbehandle på grunnlag av statsborgerskap (for personer) eller eierskap (for aksjeselskaper) og å behandle utlendingers faste driftssteder (filialer) dårligere enn skattytere som er hjemmehørende i staten. I de senere årene har det imidlertid vist seg at EØS-avtalens regler om de fire friheter (først og fremst reglene om fri bevegelse av personer, tjenester og kapital) i en rekke sammenhenger rekker langt lenger i retning av å forby forskjellsbehandling enn det skatteavtalenes bestemmelser gjør.

EØS-avtalen har regler om forbud mot statsstøtte som har betydning også for skatteregler. Statsstøtte innebærer fordelaktig behandling og er altså nærmest det motsatte av diskriminering (men kan ses som diskriminering av dem som ikke mottar statsstøtten). Også regelverk under WTO (Verdens Handelsorganisasjon) om nasjonal behandling, mestbegunstigelse og forbud mot subsidier kan komme til anvendelse på skatteregler, men har til nå spilt liten rolle. – Både forbudet mot diskriminering og mot statsstøtte omtales i boken. WTO-reglene omtales kortfattet i pkt. 7, mens skatteavtalenes og EØS-rettens regler om diskriminering og statsstøtte omtales særlig i pkt. 14, 15 og 25.

Som et slags motstykke til internasjonal dobbeltbeskatning har det i de senere år – og særlig igjennom BEPS-prosjektet – blitt økt oppmerksomhet omkring såkalt dobbelt ikke-beskatning og annen særlig lav skattlegging. Slikt er ofte, men ikke nødvendigvis, er resultat av *internasjonal skatteplanlegging*, som med årene har vokst frem som et betydelig problemområde i internasjonal skatterett. Internasjonal skatteplanlegging kan ta mange former og kan bestå i utnyttelse av regler i et lands interne regler, i utnyttelse av ulikheter mellom to lands interne rett, i utnyttelse eller omgåelse av regler i skatteavtaler, eller i kombinasjon av slike regler. Det har vakt oppsikt at internasjonale konserner betaler til dels meget lite skatt på verdensbasis. Dette ga støtet til prosjektet Base Erosion and Profit Shifting (gjerne omtalt som BEPS), som OECD har drevet siden 2013 etter oppdrag fra G20-møtet, etter hvert med mange deltakere som ikke er medlemmer av OECD (det såkalte Inclusive Framework). En overordnet målsetning er at all inntekt skal skattlegges én gang, og fortrinnsvis

i den stat der inntekten er skapt, samtidig som ambisjonen om å unngå dobbeltbeskatning opprettholdes, jf. pkt. 5.1 og 10.1 nedenfor.

Forslagene til endringene av intern rett må naturligvis gjennomføres i hver enkelt stat, og det gjenstår å se i hvilken grad statene følger opp. BEPS-prosjektets forslag om endringer av skatteavtalene ble i stor grad tatt inn i OECDs mønsteravtale ved oppdateringen i 2017. Om metoden for endringer av gjeldende avtaler, se pkt. 10.1 nedenfor. BEPS-dokumentene finnes på <http://www.oecd.org/tax/beps/>, der også utviklingen kan følges.

Internasjonale transaksjoner gir atskillig mulighet for *skatteunndragelse*, dvs. straffbare forhold i form av mangelfull eller uriktig informasjon til skattemyndighetene. Internasjonal skatteunndragelse kan f.eks. bestå i at inntekt gjemmes bort i utlandet, typisk i stater med bankhemmelighold. Med frie kapitalbevegelser er faren for slikt større enn tidligere. Slik skatteunndragelse forsøkes bekjempet først og fremst med traktatbestemmelser om informasjonsutveksling (dels i generelle skatteavtaler, dels i egne informasjonsutvekslingsavtaler). Utviklingen på dette området i de senere år er enda mer omfattende enn når det gjelder de substansielle skattereglene. Informasjonsutveksling er viktig ikke bare for å forebygge og avsløre skatteunndragelse, men også som grunnlag for rettsanvendelse og for regelutvikling.

Bistand i skatteinnfordringen er også regulert dels i de generelle skatteavtalene og dels i egne bistandsavtaler. Slike avtaler er viktige for innkrevingen av skatteforpliktelser, både fordi en stat ikke kan gjennomføre tvangstiltak på en annen stats territorium og dels fordi slik innkreving uansett ville være svært vanskelig.

Denne fremstillingen gjelder substansielle skatteregler og kommer derfor bare i liten grad inn på regler om informasjonsutveksling og bistand, men en kort oversikt gis i pkt. 5.3 nedenfor.

Også *internasjonale menneskerettigheter* har betydning for norsk skatterett. Spesielt gjelder dette Den europeiske menneskerettskonvensjon (EMK). Men det er først og fremst tilleggsskatten som har stått i fokus. Materielle skatte-spørsmål anses i det vesentlige å falle utenfor sentrale regler i EMK, se pkt. 8 nedenfor. Slike regler spiller derfor en liten rolle i denne fremstillingen.

1.3 Avgrensning; opplegg; terminologi; litteratur

Fremstillingen er begrenset til å gjelde *inntektsskatt*. Trygdeavgiften omfattes av fremstillingen; i motsetning til det som gjelder internt i norsk rett, følger trygdeavgiften internasjonalt andre regler enn inntektsskattene ellers. For formuesskatten gjelder i stor utstrekning regler som er parallelle med inntektsskatten, men formuesskatten er likevel holdt utenfor fremstillingen for enkelhets skyld. For merverdiavgift gjelder regler som er så vidt forskjellige at det neppe svarer seg å behandle dem sammen med inntektsskatten.

Boken er skrevet ut fra et *norsk* perspektiv; det er skattespørsmål som typisk kan oppstå i Norge og for skattytere med alminnelig eller begrenset skatteplikt til Norge, som står i fokus. Men store deler av stoffet, særlig det som handler om skatteavtaler og EØS-rett, har mer generell interesse.

Rettsreglene i den internasjonale skatteretten har sitt *utspring* i så vel (norsk) intern rett som i folkeretten og EØS-retten. Regler med *internrettslig* utspring med internasjonal betydning kan inndeles i to hovedgrupper: Én gruppe gjelder den internasjonale rekkevidden av nasjonal (norsk) skattleggingsrett. Hovedeksempler på dette i norsk rett er reglene om alminnelig skatteplikt i sktl. § 2-1 og § 2-2, og om begrenset skatteplikt i sktl. § 2-3. Reglene om kredit (dvs. fradrag i utlignet skatt) for skatt betalt i utlandet i sktl. §§ 16-20 ff., hører også med her. Flere sider ved disse reglene vil bli omtalt nærmere i denne fremstillingen. – En annen gruppe regler regulerer hvordan skattleggingen skal gjennomføres i Norge hvor det foreligger en eller annen internasjonal side ved saken. Eksempler på slike regler er sktl. § 15-4, 5. ledd om personfradrag hvor skattyteren bare har bodd en del av året i riket, og sktl. § 9-14 og § 10-70 om utflyttingsskatt, dvs. skattlegging som utløses av at eiendeler flyttes eller skattytere flytter ut av Norge. Særreglene om norsk-kontrollert utenlandsk selskap (NOKUS) hører også hjemme her. Noen slike regler vil bli omtalt særlig i pkt. 24.2, 27 og 28. Slike regler er av nokså forskjellig karakter og ulik grad av viktighet, og langt fra alle vil bli omtalt.

Regler med *folkerettslig* utspring er først og fremst det store nettet av skatteavtaler. De fleste av reglene i skatteavtalene går ut på at statene gir gjensidig avkall på skattleggingsrett med sikte på å forebygge internasjonal dobbelt skattlegging. Skatteavtalene gir ikke selv hjemmel til å skattlegge. All skattlegging er et utslag av statenes suverenitet, og må derfor ha basis i intern rett. Skatteavtalenes regler og deres samspill med regler med (norsk) internrettslig utspring, står sentralt i fremstillingen.

EØS-avtalens regler er etter hvert blitt svært viktige, også i skatterettslig sammenheng. Først og fremst stiller de krav til hvordan statene kan gjennomføre den skattleggingen som er hjemlet i intern rett, og som staten ikke har gitt avkall på gjennom skatteavtalene. Slike regler skal som utgangspunkt ikke være diskriminerende (typisk ved å behandle grenseoverskridende transaksjoner mindre gunstig enn rent internrettslige), men skal heller ikke innebære statsstøtte (typisk ved å behandle visse selskaper eller bransjer særlig fordelaktig). Heller ikke disse reglene gir hjemmel for skatteplikt. Fremstillingen forsøker å gi et bilde av EØS-avtalens betydning for inntektsskatteretten, særlig i pkt. 14, 15 og 25 nedenfor.

Det er nødvendig med et par presiseringer om *terminologien*.

Som nevnt har reglene på området utspring dels i intern rett (spesielt skatte-loven) og dels i folkerett (spesielt skatteavtalene). Skatteavtalene blir transformert til (eller inkorporert i) norsk rett, slik at de blir del av norsk rett (bl.a. med den virkning at de skal anvendes av norske domstoler og skattemyndigheter), se

nærmere pkt. 10 nedenfor. Også EØS-avtalens hoveddel er inkorporert i norsk rett, jf. lov 109/1992. Betegnelsen «intern norsk rett» e.l. er derfor tvetydig, idet den strengt tatt også kan omfatte ikke bare regler med internrettslig norsk utspring, men også de skatteavtalene som Norge er part i og EØS-avtalen. Det er imidlertid praktisk å reservere betegnelsen «intern (norsk) rett» e.l. for regler med (norsk) internrettslig utspring, slik at inkorporerte skatteavtaler og EØS-avtalen altså ikke omfattes av uttrykket. Denne språkbruk er fulgt i fremstillingen.

Også betegnelsene «utlending» og «innlending» er tvetydige, idet det ikke er klart om det er bostedet eller statsborgerskapet som det refereres til (for personer) eller f.eks. sted for stiftelse eller ledelse (for selskaper). Når ikke annet fremgår av sammenhengen, brukes betegnelsene for å skille mellom personer som skatterettslig har bosted i og utenfor Norge, uansett statsborgerskap, og for selskaper som er skatterettslig hjemmehørende i Norge eller et annet land, uansett hvor de er stiftet eller registrert.

Også betegnelsene «bosatt» og «hjemmehørende» fortjener en kommentar. I norsk lovterminologi brukes gjerne betegnelsen «bosatt» om fysiske personer og betegnelsen «hjemmehørende» om selskaper og andre juridiske personer, se sktl. § 2-1, 1. ledd og § 2-2, 1. ledd. Denne terminologien gjennomføres i stor grad også i denne fremstillingen. Men hvor det ikke har betydning for meningen, og hvor det er tungvint å trekke med seg begge termene, brukes ikke sjelden «bosatt» slik at det er ment å omfatte alle skattyterkategorier. På engelsk brukes uttrykket «resident» og «residence» både om individer og om juridiske personer.

Den internasjonale skatteretten har tiltrukket seg stadig økende oppmerksomhet i *litteraturen*. Her skal noen generelle fremstillinger nevnes.

En klassiker i nordisk litteratur er Thøger Nielsen: *Indkomstbeskatning II* (1972) s. 449–657, som gir en inspirerende innføring som fortsatt har verdi. Den nordiske multilaterale skatteavtalen er kommentert i Edward Andersson, Nils Mattsson, Aage Michelsen og Frederik Zimmer: *Det nordiska skatteavtalet med kommentarer* (2. utg. 1991). Aage Michelsen mfl.: *International skatteret* (4. utg. 2017) og Niels Winther-Sørensen mfl.: *Skatteretten* 3 (6. utg. 2013) gir inngående fremstillinger, med utgangspunkt i dansk rett. Gustaf Lindencrona: *Dubbelbeskatningsavtalsrätt* (1994) behandler prinsipielle sider ved skatteavtaler. Mattias Dahlberg: *Internasjonal beskatning* (5. utgave 2020) behandler både intern svensk rett, skatteavtalene og EU-retten. Fra finsk side foreligger Marjaana Helminen: *Finnish International Taxation* (2. utg. 2013). Arvid Aage Skaar (red.): *Norsk skatteavtalerett* (2006) gir en inngående analyse av skatteavtalene sett fra en norsk synsvinkel. Henning Naas mfl.: *Norsk internasjonal skatterett* (2. utg. 2017) gir en omfattende redegjørelse for norsk intern rett, skatteavtaler og EØS-rett. Andreas Bullen: *Skatteavtaler. En innføring basert på OECDs mønsterskatteavtale* (2024) er konsentrert om OECDs mønsterskatteravtaler, men gir også omfattende henvisninger til norsk rett og rettspraksis. Viktig norsk praksis er omtalt i Harald Bjørgen (red.): *Sentralskattekontoret for utenlandssaker 1978–98 Internasjonal beskatning – utvalgte emner* (1998). Et kritisk perspektiv anlegges i Sol Picciotto: *International Business Taxation. A Study in the Internationalisation of Business Regulation* (1992). En moderne fremstilling med mange forfattere er Florian Haase og Georg Kofler (ed.): *The Oxford Handbook of International Tax Law* (2023).

Standardverket om skatteavtaler internasjonalt er utvilsomt Klaus Vogel on *Double Taxation Conventions* (5. utg. 2022), redigert av Ekkehart Reimer og Alexander Rust. Dette er en engelskspråklig videreføring av et tysk verk, som også føres videre som

Klaus Vogel og Moris Lehner (red.): *Doppelbesteuerungsabkommen Kommentar* (7. utg. 2021). Dette verket gir, i begge versjoner, fylldige kommentarer basert på et stort tilfang av internasjonal praksis og litteratur. International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD) arbeider med en omfattende nettbasert kommentar kalt *Global Tax Treaty Commentaries*, som er tilgjengelig på ibfd.org. En mye brukt grunnbok er Michael Lang et al. (eds.): *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions* (3rd ed. 2021).

Det finnes en lang rekke internasjonale skattetidsskrifter. Sentrale europeiske tidsskrifter er *Intertax*, *Bulletin for international taxation*, *European Taxation* og *EC Tax Review* (som alle utgis i Nederland, *Intertax* og *EC Tax Review* også i Tyskland) samt *British Tax Review*. Fra USA kan særlig nevnes *Tax Notes International*. I Norge trykkes artikler om internasjonal skatterett særlig i *Skatterett*, *Revisjon* og *Regnskap* og av og til også i *Dommer*, uttalelser m.v. i skattesaker (Utv.). – Viktig stoff publiseres i International Fiscal Associations årlige kongressbøker med tittelen *Cahiers de droit fiscal international* (frem til 2015 i bokform, nå nettbasert). – Om litteratur om EU- og EØS-skatterett henvises til pkt. 14.1 nedenfor.

Fremstillingen gjør ikke noe forsøk på å gjennomføre konsekvente henvisninger til disse og andre verk.

2 Hovedlinjer i norsk utenlandsskatterett

Denne boken legger opp til å gi en integrert fremstilling av regler med internrettslig, folkerettslig og EØS-rettslig utspring. Men av flere grunner bør det innledningsvis gjøres rede for hovedtrekk i norsk utenlandsskatterett: Enhver skattlegging må ha grunnlag i intern rett; skattlegging i Norge må altså ha grunnlag i norsk rett. Reglene i norsk intern rett er avgjørende der Norge ikke har skatteavtale med vedkommende stat og hvor EØS-retten ikke kommer inn i bildet. Men også hvor Norge har slik avtale eller hvor EØS-avtalen gjelder, er reglene av stor betydning fordi skatteavtalene og EØS-retten ikke kan erstatte internrettslig hjemmel for skattlegging. Og hvor Norge har skattleggingsrett etter skatteavtalen, skal skattleggingen gjennomføres etter interne norske regler. Endelig er kjennskap til hovedtrekkene i utenlandsskatteretten nødvendig for å forstå skatteavtalenes og EØS-rettens rolle. I denne sammenheng presenteres bare hovedtrekk. Senere i fremstillingen vil en del av reglene bli tatt opp til mer detaljert behandling.

Skatteloven bygger på en sontring mellom alminnelig og begrenset skatteplikt til Norge. De som har alminnelig skatteplikt, er som utgangspunkt skattepliktige til Norge for all sin inntekt, uansett hvor i verden den er opptjent. De som har begrenset skatteplikt, er bare skattepliktige til Norge for visse nærmere beskrevne inntekter, typisk inntekter som har en viss nærmere tilknytning til Norge.

Alminnelig skatteplikt til Norge har «enhver person som er bosatt i riket» (sktl. § 2-1, 1. ledd). Det har også nærmere angitte selskaper o.l. som er «hjemmehørende i riket» (sktl. § 2-2, 1. ledd). Bestemmelsen regner opp en rekke selskaper som omfattes (dels konkret og dels ved en generell bestemmelse), deriblant først og fremst aksjeselskaper. Oppregningen omfatter de selskaper mv. som er selvstendige skattesubjekter.

At personer og slike selskaper er skattepliktige til Norge for all sin inntekt, fremgår av sktl. § 2-1, 9. ledd og sktl. § 2-2, 6. ledd som begge lyder: «Skatteplikten gjelder all formue og inntekt her i riket og i utlandet.» Regelen omtales som *globalinntektsprinsippet*. Men det gjelder en rekke unntak fra dette prinsippet, se bl.a. sktl. § 2-1, 10. ledd om inntekt av langvarig arbeidsopphold i utlandet og sktl. § 2-38 (fritaksmetoden) om aksjeselskapers aksjeinntekt som kan være skattefri også når inntekten stammer fra utlandet.

For fysiske personer er altså bostedet avgjørende; statsborgerskapet spiller ingen rolle. Loven bygger således – som norsk interlegal rett i hovedsak ellers – på bostedsprinsippet og ikke statsborgerprinsippet. Sktl. § 2-1 har nærmere regler om når en fysisk person skal anses bosatt i Norge, se videre pkt. 17.2.1 nedenfor.

For selskaper og andre juridiske personer er det avgjørende at selskapet mv. er hjemmehørende i Norge (et unntak gjelder for norsk-kontrollert selskap i lavskatteland, NOKUS, se sktl. § 2-4 med videre henvisninger og pkt. 28 nedenfor). Hvor aksjonærer o.l. er bosatt eller hjemmehørende, er likegyldig. Et heleid norsk datterselskap i et utenlandsk konsern har altså alminnelig skatteplikt til Norge hvis det er hjemmehørende her, selv om eier er bosatt/hjemmehørende i utlandet. Se pkt. 17.3.1 nedenfor om begrepet «hjemmehørende». – Ansvarlige selskaper og kommandittselskaper er ikke selvstendige skattesubjekter, se sktl. § 2-2, 2. ledd. Her er det deltakerne som skal skattlegges, og det avgjørende er om deltakerne er bosatt eller hjemmehørende i Norge.

Globalinntektsprinsippet innebærer at også kostnader knyttet til aktivitet i utlandet (typisk ved en filial der) og samlet underskudd ved slik aktivitet, kan fradras i Norge. (Begrensningen i sktl. § 6-3, 5. ledd gjelder bare hvor det foreligger skatteavtale basert på unntaksmetoden, jf. pkt. 18.3 nedenfor.) Hvor aktiviteten går over fra å ha underskudd til overskudd, vil en omdannelse fra filial i utlandet til datterselskap normalt innebære at inntektene ikke kan skattlegges i Norge (før de deles ut som utbytte). For å forebygge slik tilpasning bestemmer sktl. § 16-28 at fradrag i de siste fire år skal inntektsføres.

For fysiske personer som ikke er bosatt i Norge, og for juridiske personer som ikke er hjemmehørende her, er utgangspunktet et annet. Disse kan ha *begrenset skatteplikt* til Norge, dvs. at de bare er skattepliktige til Norge for de inntektstypene som loven uttrykkelig regner opp. De aktuelle hjemlene er nå stort sett samlet i sktl. § 2-3. De viktigste er disse:

Virksomhetsinntekt er skattepliktig når virksomhet «drives her eller bestyres herfra» (sktl. § 2-3, 1. ledd b). Ikke enhver virksomhetsinntekt opptjent i Norge av utlendinger, kan altså skattlegges her, se pkt. 19.5 nedenfor. Litt upresist sies det ofte at utlendingen må ha *filial* her for å bli skattepliktig, selv om loven ikke bruker denne termen. Også virksomhet som drives på norsk kontinentalsokkel av utlendinger, er begrenset skattepliktig til Norge, jf. petrsktl. § 2 jf. § 1.

Flere typer kapitalinntekter omfattes av begrenset skatteplikt: For det første omfattes *inntekt av fast eiendom og løsøre* i Norge (sktl. § 2-3, 1. ledd a). Dette omfatter både løpende avkastning og realisasjonsgevinster.

Videre omfattes *aksjeutbytte* som betales fra aksjeselskap hjemmehørende i Norge til utenlandsk aksjonær (sktl. § 2-3, 1. ledd c, jf. § 10-13), se pkt. 20.3.2 nedenfor. Av praktiske grunner gjelder etter disse reglene en særskilt skattesats, som i en årrekke har vært 25 %, se ssv. 2025 § 3-5, 3. ledd, og skatten beregnes av utbyttets bruttoverdi. Pga. oppkreivingsmåten – det utdelende selskapet har

plikt til å holde skatten tilbake ved utbytteutdelingen og innbetale dette til staten (sktbl. § 5-4, 2. ledd) – omtales slik skatt gjerne som kildeskatt (withholding tax på engelsk). Hvis aksjen er knyttet til virksomhet som drives ved filial her, er det imidlertid filialbestemmelsen i bokstav b som skal anvendes, og filialens nettoinntekt skal beregnes etter ordinære norske regler. For aksjegevinster er det ingen regler om kildeskatt.

Termen «kildeskatt» brukes i norsk språkbruk på to litt forskjellige måter. Den ene er den som nettopp er forklart i teksten. I den andre betydningen brukes termen som betegnelse på at den staten der inntekten har sin kilde, har (primær) skattleggingsrett; slik brukes termen bl.a. i pkt. 6.2 nedenfor. I engelsk terminologi skilles det mellom withholding tax (den første betydningen) og source state taxation (den andre betydningen).

Frem til lovendring i 2020 var det ingen hjemmel i norsk intern rett til å skattlegge renter eller royalty (vederlag for rett til utnyttelse av immaterielle verdier, typisk lisensavgift iht. patentlisensavtale) betalt av norsk debitor til utenlandsk kreditor, med mindre inntekten var knyttet til kreditors filial i Norge (i så fall gjelder sktl. § 2-3, 1. ledd ba om skattlegging av nettoinntekt). Lovendringen innførte kildeskatt for renter og royalty betalt fra selskap i Norge til nærstående selskap (typisk selskap i samme konsern) hjemmehørende i lavskatteland, jf. sktl. § 2-3, 1. ledd i jf. § 10-80 for renter, og sktl. § 2-3, 1. ledd jf. § 10-81 for royalty, se pkt. 20.5 og pkt. 20.6 nedenfor. Sistnevnte bestemmelser gjelder også for visse leiebetalinger for skip o.l. Skattesatsen er 15 %, se ssv. 2025 § 3-5, 5. ledd. Formålet med reglene er å motvirke visse former for skatteplanlegging. For andre rente- og royaltybetalinger – fra individer i Norge eller til kreditor i utlandet som ikke er nærstående selskap i lavskatteland – gir loven ingen hjemmel for skatteplikt.

Inntekt som en person bosatt i utlandet har ved *arbeid*, er skattepliktig til Norge når arbeidet er utført her og vederlaget skriver seg fra «herværende kilder», sktl. § 2-3, 1. ledd d. At inntekten må skrive seg fra «herværende kilder», innebærer at arbeidsgiveren må ha en nærmere bestemt tilknytning til Norge, se pkt. 21.2 nedenfor. Andre mer spesielle former for arbeidsinntekt er regulert i 1. ledd e (bl.a. styrehonorar), f, g, h og 2. ledd (arbeidsleie). For utenlandske artister (derunder sportsutøvere) hjemler en særlig lov (artistskatteloven, lov 87/1996) skatteplikt på nærmere vilkår og med særlige skattesatser, se pkt. 19.10 og 21.7.1 nedenfor.

For utlending som har forholdsvis lave arbeidsinntekter i Norge, er det fra 2019 av praktiske grunner innført en ordning med kildeskatt, jf. sktl. kap. 20. Men skattyteren kan kreve å bli skattlagt etter de alminnelige reglene. Disse reglene behandles ikke nærmere i denne fremstillingen.

Nærmere angitte *pensjoner* betalt fra Norge til personer som er bosatt i utlandet, er skattepliktige til Norge, sktl. § 2-3, 4. ledd. Skattesatsen er 15 %, jf. ssv. 2025 § 3-5, 4. ledd, se pkt. 22 nedenfor.

Den lovgivningspolitiske bakgrunn for disse reglene er i hovedsak denne: Skatteevneprinsippet, herunder hensynet til lik fordeling av skattebyrdene, samt hensynet til skattemessig nøytralitet (såkalt kapitaleksportnøytralitet) tilsier at det ikke bør spille noen rolle om inntekten er opptjent i Norge eller i utlandet. Dette begrunner globalinntektsprinsippet for innlendinger. Visse inntektskilder har så sterk tilknytning til Norge at de og deres avkastning bør skattlegges i Norge uansett om de eies av inn- eller utlendinger. Særlig utpreget er dette for (inntekt av) fast eiendom. Lignende hensyn begrunner skatteplikten for arbeidsinntekt. Både denne og skatteplikten for pensjoner er dessuten delvis begrunnet i at det gis fradrag for lønnskostnader eller pensjonspremien i Norge. Dette begrunner den begrensede skatteplikt for utlendinger. Kildeskatt kan også være begrunnet i hensynet til å forebygge internasjonal skatteplanlegging. Dette er også en del av en større diskusjon om fordelingen av skattleggingsretten mellom statene, se pkt. 6.2 nedenfor.

Hvis det etter dette er hjemmel for skattlegging i Norge (og Norge ikke har gitt avkall på skattleggingsretten gjennom skatteavtale), skal *skattleggingen gjennomføres* etter ordinære norske regler som hovedregel. Dette gjelder altså uansett om skattleggingen er basert på alminnelig eller begrenset skatteplikt (men som nevnt gjelder det spesielle regler om skattesatser for kildeskatter). Det finnes imidlertid en rekke regler som på forskjellige måter knytter an til at skattesubjektet eller skatteobjektet har tilknytning til utlandet. Da kan det bli spørsmål om reglene strider mot skatteavtalenes ikke-diskrimineringsbestemmelser eller – først og fremst – mot EØS-avtalens regler om de fire friheter eller forbud mot statsstøtte. Noen slike problemstillinger tas opp i fremstillingen (se særlig pkt. 14, 15, 24 og 25 nedenfor).

II. PROBLEMSTILLINGER I INTERNASJONAL SKATTERETT

3 Oversikt

Reglene i den internasjonale skatteretten har først og fremst skattyternes stilling for øye. Men reglene er også svært viktige for statenes rett til å skattlegge inntekt og dermed for deres skatteinntekter; dette omtales nærmere i pkt. 6 nedenfor.

Den klassiske problemstillingen i internasjonal skatterett er internasjonal (juridisk) dobbeltbeskatning, dvs. at samme inntekt skattlegges hos samme skattyter i to eller flere stater, og tiltak for å forebygge dette. Slik dobbeltbeskatning er først og fremst et resultat av at statene har overlappende internrettslige regler om rekkevidden av de internrettslige reglene. Dette omtales nærmere i pkt. 4 og er et gjennomgående tema i boken.

I de senere år har det blitt stadig større oppmerksomhet omkring nærmest det motsatte, nemlig at inntekt ikke skattlegges noe sted – ofte omtalt som dobbelt ikke-beskatning. Dette kan skyldes at stater ikke skattlegger nærmere angitte inntektstyper eller ikke skattlegger inntekt overhodet («skatteparadiser»), noe som kan skyldes konkurranse mellom statene om å ha lav skatt for å trekke til seg investeringer. Men det kan også skyldes at nasjonale skattesystemer ikke er koordinert og at dette utnyttes av skattyterne ved skatteplanlegging. Også skatteavtalene kan i noen tilfeller lede til dobbelt ikke-beskatning. Noen slike problemstillinger omtales i pkt. 5.

Slagordmessig uttrykkes ofte målsetningen om å unngå både dobbeltbeskatning og dobbelt ikke-beskatning som at inntekt bør skattlegges én gang, men bare én gang.

Som i intern rett er det også i internasjonal skatterett viktig å skille mellom skatteplanlegging (som kan lede til problemstillinger om omgåelse) og skatteunndragelse. I internasjonale forhold skjer skatteunndragelse først og fremst ved at inntekt skjules i andre land. Spørsmål knyttet til skatteplanlegging omtales flere steder i denne fremstillingen, jf. særlig pkt. 5 nedenfor. Spørsmål knyttet til skatteunndragelse er derimot stort sett ikke omtalt. Grunnen er at tiltak mot skatteunndragelse først og fremst gjelder spørsmål om tilgang til informasjon (og sanksjoner mot informasjonssvikt), spørsmål som er viktige nok, men som skiller seg nokså mye fra det som er sentralt i denne fremstillingen. En kort redegjørelse for regler om informasjonsutveksling og bistand gis i pkt. 5.3 nedenfor.

Internasjonal skatterett reiser også spørsmål om forskjellsbehandling (diskriminering) først og fremst mellom skattytere som er engasjert i rent interne

og grenseoverskridende rettsforhold. Her har utviklingen av EØS-retten hatt stor betydning. Dette omtales nærmere i pkt. 7.

Endelig kan også internasjonale menneskerettigheter få betydning i internasjonal skatterett. Dette har imidlertid til nå spilt en underordnet rolle; fremstillingen begrenser seg derfor til en kort omtale i pkt. 8.

4 Internasjonal dobbeltbeskatning

4.1 Innledning

Internasjonal dobbeltbeskatning er urproblemstillingen i internasjonal skatterett. Hvordan slik dobbeltbeskatning skal forebygges eller avverges, har vært diskutert siden slutten av 1800-tallet. Men utviklingen i verdensøkonomien har gjort spørsmålene særlig aktuelle i de seneste årtier.

Det er allmenn enighet om at internasjonal dobbeltbeskatning er uheldig. Det kan stride både mot hensynet til rettferdighet og til økonomisk effektivitet. Spesielt har det vært fremholdt at internasjonal dobbeltbeskatning hemmer utviklingen av internasjonal handel og økonomisk samkvem ellers, jf. OECDkomm. Intro – 1. Hvor hemmende dobbeltbeskatning er, vil likevel kunne bero på omstendighetene. Høy skatt i ett land kan være tyngre enn lav skatt på samme inntekt i to land. Internasjonal dobbeltbeskatning er ikke forbudt etter alminnelig folkerett; det følger av statenes suverenitet til å fastsette sitt eget skattesystem. Internasjonal dobbeltbeskatning forebygges heller ikke av alminnelig folkerett (jf. Vogel 2022 Intro – 11); slik forebyggelse må derfor reguleres særskilt, i intern rett eller i traktater (eller begge deler). Alminnelig folkerett antas bare å stille et vilkår om at det må være en eller annen relevant tilknytning mellom den aktuelle inntektsposten og den staten som skattlegger den. Typiske slike tilknytningspunkter er at skattyteren er bosatt eller hjemmehørende i staten eller at inntekten har sin kilde i staten. Heller ikke EØS-retten forbyr internasjonal dobbeltbeskatning i og for seg, selv ikke innenfor EU.

Avvergelse av internasjonal dobbeltbeskatning er noe annet enn *harmonisering* av skatteregler, dvs. bestrebelser i retning av å gjøre reglene i to eller flere land mest mulig like. På den ene side kan dobbeltbeskatning godt forekomme selv om to lands regler er like. Om to land har samme kombinasjon av alminnelig og begrenset skatteplikt som i norsk rett, vil f.eks. en virksomhet som drives av en person som er bosatt i den ene staten gjennom filial i den andre, bli skattepliktig i begge statene. På den annen side er det ikke nødvendig å harmonisere to eller flere lands regler for å unngå internasjonal dobbeltbeskatning; dette vil fremgå av fremstillingen i det følgende.

4.2 Begrepet internasjonal dobbeltbeskatning

Det er vanlig å skille mellom såkalt juridisk og økonomisk dobbeltbeskatning. Karakteristisk for juridisk dobbeltbeskatning er at det er samme subjekt som skattlegges for samme inntekt to ganger. Økonomisk dobbeltbeskatning inne-

bærer at to subjekter, som gjerne er nær forbundne, skattlegges for samme inntekt. Et hovedeksempel på økonomisk dobbeltbeskatning er skattlegging av både selskapet for selskapsinntekt og av aksjonær for aksjeutbytte. Mens juridisk dobbeltbeskatning nær sagt alltid er rettspolitisk uønsket, gjelder ikke det samme for økonomisk dobbeltbeskatning.

Et viktig utgangspunkt er at så vel reglene i intern norsk rett som skatteavtalene regulerer juridisk dobbeltbeskatning og bare i beskjeden grad regulerer økonomisk dobbeltbeskatning.

Det er ikke entydig hva juridisk dobbeltbeskatning innebærer og hva som skal til for å avverge slik dobbeltbeskatning. Normalt er det heller ikke nødvendig å ta stilling til dette for å kunne anvende de enkelte reglene i skatteavtaler og intern rett.

Hvor den såkalte kreditmetoden anvendes for å forebygge dobbeltbeskatning (jf. pkt. 4.3, 18 og 26 nedenfor), kan sluttresultatet bli at inntekten skattlegges delvis i begge stater. Om et selskap har en inntekt på 100 opptjent i en annen stat enn hjemstaten og skattesatsen i hjemstaten er 30 prosent og i den andre staten 20 prosent, blir resultatet at skatt i den andre staten blir 20 (20 prosent av 100) og i hjemstaten 10 (30 prosent av 100, minus de 20 som betales i den andre staten). Selv om skattlegging altså skjer i begge statene, regnes dette likevel for en effektiv forebyggelse av juridisk dobbeltbeskatning.

4.3 Oversikt over dobbeltbeskatningssituasjoner

Internasjonal juridisk dobbeltbeskatning oppstår typisk i tre forskjellige situasjoner.

Den første er der skattyteren oppfyller vilkårene for *alminnelig skatteplikt i to stater*. Dette kan skyldes at kriteriene er ulike. For eksempel kan ett av landene la det være avgjørende hvor skattyter er bosatt, mens et annet bygger på statsborgerskapet (riktignok uvanlig); for selskaper kan ett land la det være avgjørende hvor selskapet er stiftet og registrert, et annet hvor den effektive ledelse utøves. Men slik dobbeltbeskatning kan oppstå også hvor kriteriene (tilsynelatende) er like, men hvor det nærmere innhold er forskjellig. Selv om begge landene bygger på bostedet for personer, kan innholdet av begrepet være ulikt, ikke minst i den form at det skal mindre til for å bli ansett bosatt i en tilflytningsstat enn for å ha oppgitt bosted i fraflyttingsstaten. F.eks. vil bestemmelsen i sktl. § 2-1, 2. ledd a om at skattyter med opphold i minst 183 dager i en tolv månedersperiode anses bosatt i Norge ved innflytting, lett lede til alminnelig skatteplikt til to stater, nemlig når bosted i fraflyttingsstaten ikke faller bort samtidig med at bosted i Norge inntreffer (sml. de norske vilkårene for at bosted skal opphøre i sktl. § 2-1, 3. ledd).

For juridiske personer, typisk selskaper, kan det hende at statenes definisjon av hvilke selskaper som er selvstendige skattesubjekter, kan være forskjellig.

Et hovedeksempel er ansvarlige selskaper og kommandittselskaper. Norsk deltaker i et slikt selskap har alminnelig skatteplikt til Norge for sin andel av selskapsinntekten, selv om selskapet som sådant anses hjemmehørende i en annen stat (for skattlegging i Norge spiller den skattemessige behandlingen i selskapets hjemstat ingen rolle). Hvis denne andre staten anser selskapet som skattesubjekt, vil dette bli skattlagt for sin inntekt, også for den del som faller på de norske deltakere. Tilsvarende problemstillinger oppstår hvor selskapet er hjemmehørende i Norge, men deltakerne er bosatt i utlandet; et eksempel gir Utv. 2001 s. 1643 FIN.

Alminnelig skatteplikt til to stater kan være fordelaktig for skattyterne. Hvis skattyter har underskudd, kan det innebære at underskuddet kan trekkes fra i begge statene. Og for ansvarlige selskaper og kommandittselskaper vil ulik definisjon av skattesubjektene kunne innebære ikke-beskatning. Det vil kunne bli situasjonen hvor den stat der en deltaker er hjemmehørende, anser selskapet som skattesubjekt (og derfor ikke skattlegger deltakeren for ikke utdelt andel av selskapets inntekt), mens den stat der selskapet er hjemmehørende, anser deltakerne som skattesubjekter (og derfor ikke skattlegger selskapet og heller ikke deltakeren når denne er bosatt i utlandet; i slike tilfeller vil imidlertid selskapets aktivitet ikke sjelden innebære at utenlandsk deltaker anses å ha filial i landet).

Hvis skattyteren er bosatt eller hjemmehørende i to stater etter disse statenes interne rett, regulerer skatteavtalen mellom statene, normalt i Art. 4, hvor vedkommende skal anses å være bosatt/hjemmehørende ved anvendelse av skatteavtalen, jf. pkt. 17.2.2 og 17.3.2 nedenfor.

Den andre, og utvilsomt vanligste, form for dobbeltbeskatning, er kombinasjonen av *allminnelig og begrenset skatteplikt*, dvs. der skattyteren er alminnelig skattepliktig til bosteds/hjemstat, men begrenset skattepliktig til en annen stat for inntekt som er opptjent der: Et selskap som er hjemmehørende i stat A, har inntekt fra en filial i stat B; en arbeidstaker bosatt i stat C arbeider i stat D; en aksjonær bosatt i stat E mottar utbytte fra et selskap i stat F. De fleste bestemmelsene i skatteavtalene (typisk Art. 5 til Art. 22) gjelder regulering av slike tilfeller, og de vil stå sentralt i denne fremstillingen. Disse reglene i skatteavtalene omtales ofte som «distributive rules», på norsk distributive regler eller fordelingsregler. Dette er imidlertid samtidig den dobbeltbeskatningssituasjon som er vanskeligst å regulere, fordi man her er i krysningsspunktet mellom to prinsipper for skattlegging av internasjonal inntekt: globalinntektsprinsippet (eller strengt tatt: hjemstatsprinsippet) og kildestatsprinsippet, jf. nærmere pkt. 6.2 nedenfor.

Den staten som iht. disse reglene i skatteavtalene skal vike for den andre statens skattleggingsrett, må avstå fra eller lempe skattleggingen av den aktuelle inntektspost for å forebygge internasjonal dobbeltbeskatning. To hovedmetoder brukes for å oppnå dette. Ved *unntaksmetoden* avstår staten rett og slett fra å skattlegge inntektsposten (men tar ev. hensyn til inntektsposten ved avgjørelsen av hvilke skattesatser som kommer til anvendelse på de øvrige inntektspos-

tene). Hvor det er kildestaten som har gitt avkall på skattleggingsrett, skjer dette praktisk talt alltid ved at denne staten unnlater å skattlegge inntekten. Ved *kreditmetoden* regner staten i første omgang med også den inntekten som den har gitt den andre staten førsteretten til å skattlegge, men staten gir så et fradrag i beregnet skatt krone for krone («kredit») for den skatten som er betalt av denne inntekten i den andre staten (med visse modifikasjoner). Metodene omtales nærmere i pkt. 18, og i pkt. 26 behandles de norske kreditreglene i sktl. § 16-20 mer i detalj.

Den tredje formen for dobbeltbeskatning består i *begrenset skatteplikt til to stater*. Slikt dobbeltbeskatning oppstår hvor to stater etter sin interne skatterett gjør skattyter til gjenstand for begrenset skatteplikt for samme inntekt: En virksomhetsutøver som er bosatt i stat A, driver f.eks. virksomhet gjennom filial i stat B, og til virksomheten ved filialen er det knyttet aksjer i et selskap som er hjemmehørende i stat C. Aksjeutbytte fra selskapet i stat C (kilde) beskattes i stat C og skattlegges dessuten i stat B som del av filialens inntekt. Blir skattyteren i tillegg skattlagt i stat A på grunnlag av alminnelig skatteplikt til denne staten, vil det kunne oppstå trippelbeskatning.

Som fremstillingen vil vise, regulerer de bilaterale skatteavtalene normalt ikke forholdet mellom to kildestater (stat B og stat C i eksemplet), for avtalene gjelder bare hvor skattyteren er bosatt/hjemmehørende i minst én av statene, jf. Mønsteravt. Art. 1(1). Men dobbeltbeskatning (og trippelbeskatning) kan etter omstendighetene avverges dersom både stat B og stat C har skatteavtale med stat A, og skatteavtalenes ikke-diskrimineringsbestemmelse kan også få betydning. En multilateral avtale, som Den nordiske skatteavtalen (NSA), vil lettere avverge dobbelt- og trippelbeskatning i slike situasjoner (men gjør det ikke nødvendigvis). Slike trekantproblemer kan oppstå i flere sammenhenger; de gjøres likevel ikke til gjenstand for noen inngående behandling i denne fremstillingen.

5 Internasjonal dobbelt ikke-beskatning; skatteplanlegging; omgåelse

5.1 Dobbelt ikke-beskatning og annen lav skattlegging

Som nevnt har det vært oppstilt som en målsetning at all inntekt bør skattlegges én gang. Men her gjelder det mange nyanser og forbehold. Kjernen i denne målsetningen er at reglene bør motvirke skatteplanlegging med sikte på at inntekt henføres til stater uten inntektsskatt («skatteparadiser»). En del stater har nok inntektsskatt, men med meget lave skattesatser. Selv om inntekten da skattlegges, bør – mener man – også skatteplanlegging med sikte på å utnytte dette, forsøkes motvirket.

Det kan imidlertid være mange grunner til at en inntekt ikke skattlegges i en stat. Særlig i u-land har det vært ganske vanlig å forsøke trekke til seg investeringer ved å love skattefrihet i en viss periode, f.eks. i ti år (såkalt tax holiday). Det er ikke gitt at investors hjemstat (typisk et i-land) bør forsøke å motvirke slik skattefrihet. Lav skattlegging er også ikke sjelden resultat av gunstige skatteregler mer generelt, også i i-land. Ikke minst har gunstige regler om fradragsrett for kostnader til forskning og utvikling bidratt til at de store teknologiselskapene har betalt lite skatt. Også av andre grunner kan en stat ønske at nærmere angitte inntektsposter skal være skattefrie. Et eksempel fra norsk rett er gevinster ved salg av fritidseiendommer, som ofte er skattefrie (sktl. § 9-3, 4. ledd). Når slike gevinster er skattefrie for personer som er bosatt i Norge, kan det neppe være noen målsetning at de skal være skattepliktige hvor selgeren er bosatt i utlandet.

Dobbelt ikke-beskatning kan inntre som konsekvens av anvendelse av skatteavtaler, dvs. at traktater som har til formål å forebygge internasjonal dobbeltbeskatning, kan lede til dobbelt ikke-beskatning. Typisk kan dette skje hvor skattyters hjemstat skal forbygge dobbeltbeskatning ved hjelp av den såkalte unntaksmetoden. Hvor skatteavtalen gir kildestaten førsteretten til å skattlegge inntekten, men denne unntar inntekten fra skattlegging, er utgangspunktet at hjemstaten likevel ikke kan skattlegge (se nærmere pkt. 18.3 nedenfor). Skatteavtaler brukes også aktivt i skatteplanlegging, ikke minst i såkalt treaty shopping, jf. nedenfor om omgåelse.

Ikke minst kan dobbelt ikke-beskatning være resultat av at intern rett i de aktuelle statene er ulikt utformet. Dette omfatter bl.a. tilfeller hvor det foreligger

såkalt hybride enheter (dvs. at hva som er skattesubjekt defineres ulikt) eller hybrid finansiering (typisk at en betalingsstrøm anses som renter i én stat, men aksjeutbytte i den annen), jf. nærmere pkt. 5.2.4 nedenfor.

Selv om dobbelt ikke-beskatning og annen lav skattlegging ikke nødvendigvis er et resultat av skatteplanlegging, er det klart at skatteplanlegging spiller en meget stor rolle i praksis. Liberaliseringen av internasjonal økonomi fra ca. 1990 og den senere utviklingen av digital teknologi har bidratt til at internasjonal skatteplanlegging har fått et mye større omfang enn tidligere. BEPS-prosjektet har hatt til formål å demme opp for denne utviklingen. Et sentralt synspunkt er at inntekt bør skattlegges der den er opptjent; iallfall bør det være en viss tilknytning mellom opptjening av inntekt og den stat som vil skattlegge, jf. også pkt. 6.2 nedenfor.

BEPS-prosjektet ledet i 2015 frem til en rekke anbefalinger om endringer både i intern rett og i skatteavtaler. Endringer i skatteavtalene ble gjennomført ved en egen Multilateral Convention to Implement Tax Treaty related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (MLI) fra 2017 (og fra 2017 nedfelt i OECDs mønsteravtale og/eller kommentarene til denne), jf. pkt. 10.1 nedenfor. Bare i begrenset grad har prosjektet ledet til regler som er bindende for de deltakende statene, og flere stater har derfor valgt å ikke implementere mange av anbefalingene. Det er derfor noe delte meninger om hvor vellykket BEPS-prosessen har vært.

BEPS-prosjektet ble i det vesentlige avsluttet i 2017, men to problemstillinger er blitt gjenstand for videre utredninger (begge antatt å være konsekvens av digitalisering av økonomien). Det gjelder en utvidet adgang for markedsstater til å skattlegge inntekt (jf. pkt. 19.11.2 nedenfor), og det gjelder innføring av en såkalt internasjonal minimumsskatt (jf. pkt. 19.11.3 nedenfor).

Fra intern rett er det velkjent at skatteplanlegging kan lede til spørsmål om transaksjoner kan rammes som omgåelse. Parallelle spørsmål oppstår i internasjonale forhold. Hovedspørsmålet er om utnyttelse av skatteavtaler kan rammes som omgåelse, ved hjelp av internrettslige omgåelsesnormer eller omgåelsesnormer i skatteavtale, jf. pkt. 11.3 nedenfor. Under EØS-avtalen er det særlig spørsmål om det å forebygge skatteomgåelse kan rettferdiggjøre en diskriminerende intern skatteregel, jf. pkt. 14.5.5 nedenfor.

5.2 Noen aktuelle former for internasjonal skatteplanlegging

5.2.1 Innledning

Dette avsnittet beskriver skjematisk noen aktuelle former for internasjonal skatteplanlegging og mulige mottiltak fra statene. Mye skatteplanlegging går ut på å forsøke å overføre inntekt fra stater med relativt høyt skattenivå til stater

Boken behandler skattlegging av inntekt ved grenseoverskridende transaksjoner og rettsforhold. Hva er vilkårene for at skattlegging kan skje i Norge, og hvordan skal skattepliktig inntekt beregnes?

Den tradisjonelle problemstillingen i internasjonal skatterett er forebygging av internasjonal dobbeltbeskatning, det vil si at samme inntekt skattlegges i to stater. Regler om forbud mot forskjellsbehandling av egne og utenlandske skattytere har også lang tradisjon, og EØS-avtalen har ledet til at slike spørsmål er blitt vesentlig viktigere enn tidligere. I de senere årene er ønsket om å motvirke internasjonal skatteplanlegging som kan gi uberettigede skattefordeler, kommet mer i forgrunnen, ikke minst gjennom det såkalte BEPS-prosjektet (Base Erosion and Profit Shifting).

Slike rettsspørsmål behandles av flere regelsett, særlig av norsk lovgivning, et stort nett av traktater (skatteavtaler) og av EØS-avtalen. Boken gir en systematisk fremstilling av disse reglene, og det er lagt vekt på å vise forholdet og samspillet mellom dem.

Boken henvender seg både til studenter og ulike grupper av praktikere, som advokater, dommere, revisorer, ansatte i skatteforvaltningen, næringsdrivende, og ellers alle som ønsker en grunnleggende innføring i den internasjonale skatteretten. Fremstillingen er søkt oppdatert frem til årsskiftet 2024/2025.

FREDERIK ZIMMER var professor ved Det juridiske fakultet, Universitetet i Oslo 1987–2014.

 Universitetsforlaget

ISBN 978-82-15-07389-7



9 788215 073897

OMSLAG AV STIAN HOLE

