



Handelshøyskolen BI

MAN 29201 Internasjonal skatterett - prosjektoppgave

Term paper 100% - W

Predefinert informasjon

Startdato:	08-09-2021 09:00	Termin:	202120
Sluttdato:	10-12-2021 12:00	Vurderingsform:	Norsk 6-trinns skala (A-F)
Eksamensform:	P		
Flowkode:	202120 20058 IN02 W P		
Intern sensor:	(Anonymisert)		

Deltaker

Eirik Lohne

Informasjon fra deltaker

Tittel *: Kreditfradrag etter skatteavtale og internretten

Navn på veileder *: Ingen

**Inneholder besvarelsen
konfidensielt
materiale?:** Nei

**Kan besvarelsen
offentliggjøres?:** Ja

Gruppe

Gruppenavn: (Anonymisert)

Gruppenummer: 32

**Andre medlemmer i
gruppen:** Deltakeren har innlevert i en enkeltmannsgruppe

SAMMENDRAG	II
1 INNLEDNING	1
1.1 TEMA OG PROBLEMSTILLING	1
1.2 METODE	2
2 OVERORDNET OM REGELSETTENES FUNKSJON	2
2.1 IDENTIFISERING AV PROBLEMSTILLINGEN.....	2
2.2 OVERORDNEDE HENSYN	3
2.3 OVERORDNET OM MØNSTERAVTALENS REGLER.....	5
2.4 OVERORDNET OM INTERNRETTLIG REGEL	7
2.5 FORSKJELLENE MELLOM REGELSETTENE	7
3 KOMPARATIV ANALYSE AV VIRKSOMHETSINNTEKTER.....	7
3.1 HVA ER OMFATTET AV «KILDE».....	7
3.2 HVA ER OMFATTET AV «THE PROVISIONS OF THIS CONVENTION».....	10
3.3 REGELSETTENE SAMMENHOLDT	11
4 KOMPARATIV ANALYSE AV ANDRE INNTEKTER KNYTTET TIL VIRKSOMHET	13
4.1 ANNEN FORDELING ETTER NORSK RETT	13
4.2 ASYMMETRISK REGLER OM LEMPING - HVA SÅ?	15
5 SKATTEPLIKTIGES RETT TIL Å VELGE	16
5.1 KORT OM PROBLEMSTILLINGEN.....	16
5.2 ANALYSE.....	16
6 KONKLUSJON	19
7 LITTERATURLISTE	XX
7.1 LOVER OG FORSKRIFTER	XX
7.2 FORARBEIDER.....	XX
7.3 RETTSPRAKSIS	XXI
7.4 JURIDISK LITTERATUR.....	XXI
7.5 OFFENTLIGE UTTALELSER.....	XXI
7.6 ANDRE KILDER:	XXI

Sammendrag

Fremstillingen undersøker påstanden om at den internrettslige kreditregelen har et videre anvendelsesområde enn i skatteavtalene. Videre undersøkes det om det er adgang til å benytte internrettslig kreditregel, når Norge ikke lempet på skatt som er ment ilagt i strid med skatteavtalen. Det er ikke funnet noe som tilsier at det er vesentlig forskjell på omfang i kreditfradrag etter internrett og etter skatteavtale, men at det er en viss asymmetri i lempingen. Mest fremtredende er nok tilfeller hvor det er uenighet mellom statene om det foreligger fast driftssted. Det meste taler for at det ikke er adgang til å benytte internrettslig hjemmel når kreditfradrag er nektet etter skatteavtale. Konklusjonen er likevel at dette ikke er av vesentlig betydning for de fleste skattepliktige.

1 Innledning

1.1 Tema og problemstilling

Juridisk dobbeltbeskatning (heretter bare omtalt som dobbeltbeskatning) kan oppstå i flere tilfeller og varianter hvor et selskaps inntekt har en form for tilknytning til to eller flere skattejuristiksjoner.¹ Norge har et globalskatteprinsipp, dvs. at «[s]katteplikten gjelder all formue og inntekt her i riket og i utlandet»,² når selskapet er «hjemmehørende» her.³

Norge har for det meste bilaterale skatteavtaler for å motvirke dobbeltbeskatning med de fleste av våre handelspartnere. Dobbeltskatteavtalene inneholder regler om hvor et selskap er hjemmehørende, regler hvem som skal ha beskatningsrett, og regler om fordeling av beskatningsrett - samt regler som lemper på beskatning dersom begge land kan beskatte. Hvor en inntekt kommer til beskatning i Norge og en annen stat, har Norge siden 1992 i skatteavtaler valgt kreditmetoden som hovedmetode for å lempe på beskatningen når selskapet er hjemmehørende her.⁴ Skatteavtalene er basert på gjensidighet, men Norge har i tillegg valgt ensidig å lempe på skatt av inntekt i land vi ikke har skatteavtale med når selskapet er hjemmehørende i Norge.

Det er en grunnleggende forutsetning i skatteavtaleretten at det er frivillig for skattepliktige å påberope seg skatteavtalen, og at skatteavtalen i seg selv ikke kan hjemle økt beskatning.

Til tross for disse reglene forekommer det tilfeller hvor det oppstår endelig dobbeltbeskatning. Dette kan skje hvor Norge ikke vil lempe på skatten, fordi skattemyndighetene mener at skatteavtalen ikke gir den annen stat har rett til å beskatte inntekten. Det blir av og til hevdet at en slik dobbeltbeskatning ikke ville oppstått ved bruk av den ensidige internrettslige hjemmelen for kreditfradrag.

¹ Dobbeltbeskatning kan selvsagt oppstå for fysiske personer, men denne fremstillingen tar kun for seg selskaper.

² Sktl. § 2-2 sjette ledd.

³ Sktl. § 2-2 første ledd, jf. syvende ledd.

⁴ Se Ot.prp.nr.46 (1995–1996) side 13 og 14 med henvisning til Ot.prp.nr.35 (1991–1992), Ot.prp.nr.16 (1991–1992).

Dette reiser flere problemstillinger. Først må det undersøkes om den ensidige internrettslige lempningsregelen har en ordlyd som gir kredit i tilfeller som ikke er omfattet av skatteavtalen. Forutsatt positivt svar på første problemstilling, må det videre undersøkes om det er adgang til ikke å påberope seg skatteavtalen for å få lemping etter intern rett. Det avgrenses her mot adgang til å gjøre inntektsfradrag for utenlandsk skatt i medhold av sktl. § 6-15.⁵ Det avgrenses også mot kildeskatt.⁶

Fremstillingen tar kun for seg selskaper som er hjemmehørende i Norge. Videre vil det tas utgangspunkt i OECDs modellskatteavtale av 2017 (omtales i det videre som skatteavtalen når ikke annet er sagt), selv om dette ikke vil være representativt for de fleste avtalene Norge har per nå.

1.2 Metode

For så vidt gjelder tolkning av norske regler vil alminnelig norsk rettskildelære benyttes. Skatteavtaler er bilaterale avtaler og skal i utgangspunktet tolkes etter prinsippene i Wienkonvensjonen art. 31, 32 og 33; disse reglene kodifiserer internasjonal sedvane og kan legges til grunn selv om Norge undertegnet avtalen for disse reglene. Selv om dette er utgangspunktet, synes det å ha utviklet seg en egen tolkningsstil for skatteavtaler.⁷

2 Overordnet om regelsettenes funksjon

2.1 Identifisering av problemstillingen

Det vi i det videre skal undersøke er om de nasjonale reglene som ensidig gir lemping omfatter tilfeller som faller utenfor det som gir lemping etter skatteavtalene. Dette kan illustreres med følgende med figur 1.1 som inneholder tre eksempel.:

⁵ Selv om dette kan være et svært relevant alternativ etter Finansdepartementets tolkningsuttalelse av 29. oktober 2021.

⁶ Det antas at vurderingene likevel langt på vei vil kunne være overførbare til slike skatter.

⁷ En de mest stødige avhandlingene basert på Wienkonvensjonen er Michael Edwardes-Ker sin Ph.d. avhandling.

1	Reglene lempet ulikt	2	Skatteavtalen har størst omfang	3	Nasjonal rett har størst omfang
					

- Skatteavtalens regel
- Nasjonal regel
- Overlapp mellom reglene

Eksempel én og tre er tilfeller hvor kreditt kan gis i tilfeller som ikke ville fulgt etter skatteavtalen. I første eksempel har reglene ulikt meningsinnhold og gir lemping ulikt i noen tilfeller. I eksempel tre har nasjonale regler et videre meningsinnhold enn skatteavtalen. Kun i eksempel to er det utelukket at det kan gis kreditfradrag etter nasjonal rett når det ikke gis etter skatteavtalen, da alle tilfellene i internretten faller innenfor de i skatteavtalen.

Dersom vi står overfor eksempel én eller tre vil det innebære at selskapet i noen tilfeller få lemping etter internretten hvor det samme ikke ville vært mulig etter skatteavtalen. I så tilfelle må det vurderes videre om det faktisk er adgang til ikke å påberope seg skatteavtalen og heller benytte internrettslig hjemmel.

2.2 Overordnede hensyn

Før vi kan gå inn på de konkrete problemstillingene, er det viktig å kjenne de overordnede hensynene bak disse reglene. Grunnen til at stater har mekanismer for å unngå dobbeltbeskatning, er at slik beskatning er et sterkt disincentiv til å delta i internasjonal handel. Skjer det ingen grenseoverskridende handel, er det uansett ingen slike inntekter å beskatte for noen av statene. Det har vært kjent i århundrer at internasjonal handel ikke er et nullsumspill, men at det bidrar til å skape merverdier i statene som knyttes sammen. Man kan derfor si at det overordnede målet er å sikre handel og investering på tvers av landegrensene med viktige handelspartnere.

Vi ser først på de uttrykte formålene bak skatteavtalen. Tittelen og preamblet gir uttrykk for at formålet med avtalen er «elimination of double taxation with respect to taxes on income and on capital and the prevention of tax evasion and avoidance». Forenklet kan man si at formålet med avtalen er å unngå

dobbelt(ikke)beskatning. Norge gjør avtalene til lov gjennom en mindre krevende prosedyre i medhold av dobbeltbeskatningsavtaleloven, det følger av denne § 1 første ledd nr. 1 at:

«Under forbehold av gjensidighet kan Kongen med Stortingets samtykke ved overenskomst med fremmed stats regjering med omsyn til offentlige skatter og avgifter fastsette regler for deling av skattefundamentene og herunder innrømme slik lempning i beskatningen at dobbeltbeskatning helt eller delvis unngås»

Dobbeltbeskatningsavtaleloven er mer eksplisitt i hvordan dobbeltbeskatning unngås enn selve skatteavtalene.⁸ Skatteavtalene kan etter den forenklede prosedyre kun inngås «under forbehold av gjensidighet».⁹

Dobbeltbeskatningsavtaleloven uttrykker at dobbeltbeskatning kan unngås gjennom deling av skattefundamentet, samt lempningsregler (for tiden kreditregler).

Når to stater bruker et globalinntektsprinsipp og etter sin internrett har samme selskap hjemmehørende hos seg, er utgangspunktet at begge stater vil skattlegge hele inntekten til selskapet. Skatteavtalene unngår dobbeltbeskatning ved å fordele inntektene mellom seg etter hvem som er hjemmehørende stat og kildestat, dvs. at en inntekt «shall be taxable only» i en av statene. Dette synes å være en regel som er gitt av effektivitetshensyn, slik at man må slippe å bruke en lempingsmetode for å unngå dobbeltbeskatning i hvert tilfelle. Gjensidighetsprinsippet avgjørende her, da begge stater gir avkall på skatteinntekter ellers kunne vært skattlagt etter deres internrett ved globalinntektsprinsippet. Dette fører til at effektiv håndheving og forutberegnelig skatt. For de inntekter som ikke eksklusivt skal beskattes i en stat, sikrer kreditmetoden relativt nøytral beskatning ved kapitaleksport for inntekter som kan beskattes i begge stater.

Unilateral unngåelse av dobbeltbeskatning er til gjengjeld ikke basert på gjensidighet. Dersom Norge gir avkall på beskatningsrett for en inntekt innebærer

⁸ Dette følger også av traktatsteksten når den tolkes i hele sin kontekst. Det er også omfattende forklaringer om hensynene bak formålet i skatteavtalene i OECD kommentarene Volume I – Introduction særlig avsnitt 15 til 26.

⁹ Den internrettslige regelen lempes uten slik gjensidig forpliktelse.

det rent proveny tap uten at Norge oppnår noe fra den annen stat. Med kreditfradrag gis også det avkall på beskatningsrett i den annen stat, men med mulighet for beskatning av residual etter beskatning i den annen stat. Formålet er å sikre at Norsk kapital investeres der det er mest hensiktsmessig.¹⁰ Likevel må dette veies mot hensynet til å sikre norsk proveny. Ved å begrense til kilde, beholder Norge eksklusiv beskatningsrett for inntektene hjemme, mens Norske selskaper kan konkurrere utenlandske selskaper uten å bli hindret av dobbeltbeskatning. Selv om Norge teoretisk sett oppgir beskatning av utenlandsinntekter, ville skatteprovenyet forblitt teoretisk for Norge om ikke selskapene hadde incentiv til å ekspandere til utlandet.

Tilsynelatende er formålet med regelen i internretten og skatteavtalen helt lik. Dette er stemmer godt sett fra selskaper hjemmehørende i Norge sitt ståsted, men for selskaper som er hjemmehørende i utlandet vil ikke norsk internrettslig kredit bidra til stort. Skatteavtalen gir derimot relativ nøytralitet med tanke på hvor selskaper er hjemmehørende. Man kan dermed si at skatteavtalen tilstreber nøytralitet for kapital eksport og import, mens intern hjemmel bidrar til eksportnøytralitet.¹¹

Formålet med å begrense til skatteavtalen til gjensidighet og internrettslig regel til kildestat, er å beskytte Norges eget skatteproveny. Norge skal ikke subsidiere virksomhet i andre stater, men sikre det norske skattefundamentet og fremme handel.¹² Det i forarbeidene er uttalt at en «viktig målsetning å få klare og like regler enten rett til kreditfradrag følger av skatteloven eller av skatteavtale.»¹³ Selv om målsetningen er like regler, gjør mangelen på gjensidighet utenfor skatteavtale at dette ikke er mulig ved hjelp av norske regler alene.

2.3 Overordnet om mønsteravtalens regler

Det følger av Mønsteravtalen art. 23B første ledd at:

“Where a resident of a Contracting State derives income or owns capital which may be taxed in the other Contracting State in accordance with the

¹⁰ Se Ot.prp. nr. 46 (1995-1996) side 4

¹¹ Ved mindre den annen stat har lempningsregler.

¹² Innst. 273 S (2015–2016) side 11, og Ot.prp. nr. 46 (1995-1996) side 4.

¹³ Ot.prp. nr. 46 (1995-1996) side 4

provisions of this Convention (except to the extent that these provisions allow taxation by that other State solely because the income is also income derived by a resident of that State or because the capital is also capital owned by a resident of that State), the first-mentioned State shall allow:

- a) as a deduction from the tax on the income of that resident, an amount equal to the income tax paid in that other State;
- b) as a deduction from the tax on the capital of that resident, an amount equal to the capital tax paid in that other State.”

Etter bestemmelsen vil et selskap hjemmehørende i Norge som gjennom formue eller inntekt som «may be taxed» i den andre staten etter «the provisions of this Convention» har krav på kreditfradrag for skatt på formue og inntekt i den andre staten. Det er fra dette gitt unntak for skatt ilagt av den andre staten etter skatteavtalen fordi inntekten (eller formuen) også er opptjent (eller eid) av noen hjemmehørende i den andre staten.¹⁴ Av forenklingshensyn vil jeg i det følgende vil jeg kun omtale inntekt.

Skatteavtalene deler statenes beskatningsrett inn i to, den ene «may be taxed» og den andre «shall be taxable only». Når skatteavtalen legger opp til at en inntekt «shall only» bli beskattet i en stat ligger det i sakens natur at det ikke er aktuelt å gi kredit, ettersom inntekten kun kan skattlegges i én av statene. Som nevnt ovenfor er dette også en mekanisme for å unngå dobbeltbeskatning. Kredit gis derfor bare når inntekten «may be taxed» i den andre staten, dvs. at begge stater har mulighet til å beskatte.¹⁵

Det andre relevante vilkåret i kreditbestemmelsen er at inntekten kan skattlegges etter «the provisions of this Convention». Skatteavtalens bestemmelser er derfor det avgjørende for hvilke inntekter som kvalifiserer, og således om Norge er forpliktet til å gi kreditfradrag. Med dette som utgangspunkt kan vi undersøke den Norske hjemmelen for å gi kreditfradrag.

¹⁴ Fokus for fremstilling er imidlertid hovedregelen.

¹⁵ Se videre OECD kommentarene art. 24 avsnitt 1 til 8.

2.4 Overordnet om internrettslig regel

Det følger av sktl. § 16-20 første ledd at skattepliktig hjemmehørende i Norge som må svare skatt av «inntekt med kilde i fremmed stat», eller «formue i fremmed stat», kan kreve kreditfradrag. Det er en forutsetning at den utenlandske skatt er «endelig fastsatt ... og betalt i vedkommende fremmede stat hvor inntekten har kilde eller formuen er.» Skattepliktig «som etter skatteavtale skal anses som skattemessig bosatt eller hjemmehørende i fremmed stat, kan ikke kreve fradrag i norsk skatt etter bestemmelsene i denne paragraf.»

Som med skatteavtalens bestemmelse er det krav til at selskapet er hjemmehørende i Norge, og krav om at det er betalt skatt i en annen stat. Den norske regelen har et krav om at «inntekten har kilde» i den annen stat.

2.5 Forskjellene mellom regelsettene

Den vesentligste forskjellen i ordlyden mellom regelsettene, er hvilken skatt på inntekter som kvalifiserer til kreditfradrag. Etter norsk regel er det et krav om «kilde» i utlandet, mens det etter skatteavtalen er et krav om at inntekten må være beskattet i tråd med «the provisions of this Convention». Det avgjørende er da om inntektene som beskattes etter skatteavtalen har et innhold som samsvarer med «kilde» eller eventuelt har et videre innhold.

3 Komparativ analyse av virksomhetsinntekter

3.1 Hva er omfattet av «kilde»

Ordlyden «kilde» tilsier at det er tale om hvor inntekten har sitt opphav. Dette er ikke legaldefinert i lov eller forskrift det må således bero på en konkret vurdering hvor en inntekt har sitt opphav.¹⁶ Det kan ved første øyekast fremstå som klart hvor opphavet er i de tilfeller hvor kapitalobjektet eller aktiviteten har sterk tilknytning til den andre staten eller til Norge. For selskaper med aktivitet i to stater er imidlertid det ikke alltid like enkle skiller.

¹⁶ Det samme legges til grunn i Ot.prp. nr. 46 (1995-1996) hvor en lovfesting ble forkastet, da en positiv regulering kunne føre til at «tilfeller som ikke er positivt oppregnet i loven bli ansett å falle utenfor retten til kreditfradrag». Det motsatte kunne også være tilfellet.

Etter mitt skjønn er det viktig å ha klart for seg skillet mellom betaling og inntekt. Hvor en betaling har sitt opprinnelsessted er noe annet enn hvor en inntekt har sin opprinnelse. Det avgjørende bør således ikke hvor en betaling kommer fra, selv om dette kan være et moment i enkelte tilfeller.¹⁷ Inntekten er den økonomiske fordel som vinnes fra kapital eller aktivitet.

Man vil gjerne tenke at avkastningen til en fast eiendom har sin opprinnelse der eiendommen er, selv om kapitalen er investert fra en annen plass. En slik logikk fremstår derimot ikke overførbar til avkastning fra løsøre. Ved bilutleieselskaps utleie av en bil som kjører gjennom flere stater, vil man kanskje si at det kanskje ikke er like treffende å tilordne inntekten til staten kapitalobjektet befinner seg i. Er inntektens opprinnelse staten utleien skjer i, bilen brukes i, bilen eies fra eller hvor leietaker er hjemmehørende, hvor selskapet er hjemmehørende om det eksisterer fast driftssted? Disse problemene vil ikke løses her, men illustrerer problemet med å identifisere kilden til inntekter som stammer fra noe som ikke har en fast tilknytning til grunn eller til en stat.

Eksempel 1: Man kan tenke seg et norsk programvareselskap som selger programvareløsninger i skyen til land S. Programvareselskapet har ingen tilknytning til S annet enn at det ytes tjenester til kunder i landet.

Det er ingen realdefinisjon av «kilde» i skatteloven. Man kunne sett hen til sktl. § 2-3 som gir en begrenset skatteplikt i visse tilfeller. Bestemmelsen er bygget opp fra det som typisk har en sterk tilknytning til Norge. En kildebestemmelse kunne speilet denne og bygget ut etter behov, dette er imidlertid ikke gjort. Departementet uttalte i Ot.prp. nr. 46 1995-1996 side 17 i at:

«I enkelte situasjoner kan det være vanskelig å ta stilling til når en inntekt skal anses å ha kilde i et annet land. Det er ikke gitt lovbestemmelser i Norge som gir noen klar veiledning på dette spørsmålet. Som hovedregel vil kilden for kapitalinntekter være der betaleren (debitor) er bosatt eller hjemmehørende. Næringsinntekt vil normalt ha sin kilde der næringen utøves.»¹⁸

¹⁷ Se skatteavtale USA art. 24 annet ledd bokstav b, hvor betaling er et sentralt vilkår.

¹⁸ Sitatet gjaldt dobbelt skattemessig bosted.

Virksomhetsinntekt, som er som regel en kombinasjon av utnyttelse av kapitalobjekter og aktivitet, er det ofte vanskelig å tilordne når denne er et resultat av samspill mellom ressursene over landegrensene.

Det synes i så fall som kilde i lovens forstand vil innebære at det er krav om virksomhet for å omfatte all inntekt av aktivitet. I mange tilfeller skal det svært lite til før aktivitet kvalifiserer som virksomhet i norsk forstand. Som illustrert av HR-2013-651-A (Tronviken) hvor et selskap som ervervet ca. 300 misligholdte fordringer og overlot inndrivingen til inkassoselskaper, ble ansett aktiviteten ansett som virksomhet. Etter andre staters internrett kan det også være beskjedne krav for å betale skatt av virksomhet.¹⁹ Dette tilsier at økonomisk aktivitet av noe omfang som utføres i en annen stat, etter norsk rett og den annen stats rett fort vil kvalifisere til som skattepliktig virksomhet i begge plasser.

Dersom aktiviteten som utøves i den annen stat er tilstrekkelig selvstendig og avgrenset, vil kilden til virksomhetens inntekter være klar. I eksempel 1 er det klart at det ikke er noen aktivitet som fysisk sett utøves i S. Det er liten tvil om at betalingen stammer fra et selskap i S, men det fremstår ikke som nærliggende å si at det er virksomhet i stat S som er opphavet til inntekten, men snarere den aktivitet som er utøvd i Norge.

Dersom stat S har en spesiell regel som hadde ført til beskatning av inntekten fra salg av programvare, ville spørsmålet være om denne hadde hatt kilde i stat S. Dette måtte blitt avgjort etter en tilordningsvurdering, hvorefter det hadde blitt vurdert hvor virksomheten ble utøvd; dette er åpenbart ikke i stat S.

Forutsettes det at programvareselskapet hadde etablert et salgssenter i S er det klart at (noe av) inntektene kunne tilordnes S. Hvordan inntekten skal fordeles vil variere fra etter om salgssenteret er et uavhengig selskap, et datterselskap i konsernet eller et fast driftssted av selskapet.

¹⁹ Se f.eks. veiledning fra danske skattemyndigheter:
<https://www.skat.dk/skat.aspx?oid=1948846&vid=217592&lang=da>

Dersom skattesubjektene har «en viss tilknytning til hverandre» er utgangspunktet, etter norsk intern rett og skatteavtalene, at «armlengdeprinsippet og den direkte tilordningsmetoden er hovedprinsipp for tilordning av inntekter og utgifter mellom» subjektene.²⁰ Etter den direkte tilordningsmetode skal hver «enkelt inntektspost og utgiftspost ... vurderes separat for å avgjøre om den skal henføres til den norske eller den utenlandske virksomheten, dvs. [... hvor] inntekten/utgiften rettmessig hører hjemme». Er dette ikke mulig brukes en indirekte metode med «fordeling etter bestemte fordelingsnøkler når det ikke lar seg fastslå hvor inntekten/utgiften rettmessig hører hjemme.»²¹

Med en uavhengig selger ville dette løse seg ved at partene ville forhandle om hva som var riktig vederlag for ytelsene, det skulle utelukke tilordnings og prisingsproblematikk. Etablering av et eget selskap ville typisk gi spørsmål om hva som er armlengdes pris, da prisingen mellom to nærstående selskap er mer usikkert, mens inntektene må fordeles mellom de nærstående partene. Et fast driftssted vil reise spørsmål både om allokering og prising, da det faste driftsstedet er en skatterettslig konstruksjon og man har med det samme rettssubjektet å gjøre.

Dette må nødvendigvis innebære at dersom norske skattemyndigheter mener at hjemmehørende selskap sine inntekter ikke skal tilordnes det faste driftsstedet, vil skatt ilagt i stat S for den ytte tjenesten ikke gi grunnlag for kreditfradrag.

3.2 Hva er omfattet av «the provisions of this Convention»

Ordlyden «the provisions of this Convention» i skatteavtalen art. 24, er en henvisning til de andre bestemmelsene i avtalen som kvalifiserende inntekter. For virksomhetsinntekter er det særlig art. 7 om forretningsinntekter som er relevant. Det følger av første ledd at forretningsinntekter kun er skal skattlegges i hjemmehørende staten, ved mindre det utøves virksomhet gjennom et «permanent establishment situated» i den annen stat. Beskatningen er også begrenset til «the profits that are attributable to the permanent establishment» i medhold av reglene i art. 7 annet ledd. Dette er «the profits it [det faste driftsstedet] might be expected

²⁰ Ot.prp.nr.46 (1995–1996) side 24 flg. med videre beskrivelser av fordelingen.

²¹ Ibid.

to make, in particular in its dealings with other parts of the enterprise, if it were a separate and independent enterprise».²²

Dette er synes å være nokså sammenfallende med den direkte tilordningsmetode og armlengdeprinsippet, som er naturlig all den tid dette også er forutsatt å gjelde etter kreditreglene.²³ Det er i art. 7 annet ledd også vist til denne metoden for så vidt gjelder art. 23. Det er i kreditreglene ikke gitt detaljerte regler om hvordan dobbeltbeskatning skal lempes på i hjemmehørende staten, men det er overlatt til nasjonal lovgivning. Dette er også forutsatt i OECD kommentarene til art. 23 avsnitt 32, hvor det uttales at kreditregelen er utformet generelt og «do not give detailed rules on how the ... credit is to be computed, this being left to the domestic laws and practice applicable.»

3.3 Regelsettene sammenholdt

Skatteavtalene legger opp til at hver enkelt stat selv i stor grad kan bestemme hvordan lempningsreglene skal utformes for å hindre dobbeltbeskatning. Departementet skilte heller i liten grad mellom lemping i medhold av nasjonal rett og skatteavtale i Ot.prp.nr.46 (1995–1996) og i Ot.prp.nr.20 (2006–2007). Målet til lovgiver var å lage relativt like regelsett.

Utgangspunktet må derfor være at hvor aktiviteten i et utland er av en slik karakter at det er etablert fast driftssted, må kreditreglene slå likt ut uansett om grunnlaget er skatteavtale eller nasjonal rett. I disse tilfellene vil skattemyndighetene ha det samme utgangspunktet for tilordning og prising, dette skulle også gi samme grunnlag for kreditfradrag.

Man kan spørre seg om en slik konklusjon står seg om det er uenighet mellom skattemyndighetene om hvilken stat virksomhetsinntektene skal tilordnes. Etter skatteavtalen er Norge som hjemmehørende stat kun forpliktet til å gi kredit for skatt ilagt «in accordance» med bestemmelsene i skatteavtalen. Dersom skattepliktige skattlegges i stat S for inntekt som norske skattemyndigheter har tilordnet Norge, må resultatet bli at Norge ikke gir kredit. Det samme må nok også

²² Med videre beskrivelse i bestemmelsen.

²³ Ot.prp.nr.46 (1995–1996) side 24.

være resultatet uten skatteavtale, som også fremgår av departementet uttalelse om skattepliktig med dobbelt skattemessig bosted:

«Departementet anser det som utelukket å oppgi norsk beskatningsrett for ethvert tilfelle av dobbelt skattemessig bosted. Det vil først og fremst være i de tilfellet hvor inntekten har kilde i den annen stat at det vil være rimelig å innvilge kredit ved dobbelt skattemessig bosted. På den annen side vil det etter departementets oppfatning være utelukket å gi kredit for skatt betalt i et annet land når inntekten må anses å ha kilde i Norge.»²⁴

Tilordningsvurderingen bør i de fleste tilfeller være helt sammenfallende. Det er nærliggende å tro at norske skattemyndigheter vil vurdere tilordning av virksomhetsinntekter på samme måte uavhengig av om det ligger en skatteavtale til grunn eller ikke.

Den foreløpige konklusjonen må derfor være at virksomhetsinntekter ikke bør gi ulikt kreditfradrag hvor det foreligger et fast driftssted, uavhengig av om statene er uenige om hvor stor del av inntektene skal tilordnes. Resultatet ved uenighet vil sannsynligvis være dobbeltbeskatning. Uten skatteavtale er skattepliktige overlatt til klage eller søksmålsprosess. Foreligger skatteavtalen kan selskapet unngå dobbeltbeskatning gjennom MAP i medhold av skatteavtalen art. 25, og i noen tilfeller få endelig avgjørelse gjennom voldgift etter femte ledd.²⁵

Uten skatteavtale har man heller ikke bestemmelser om fast driftssted. Dette innebærer at et selskap vil kunne oppnå kreditfradrag på et tidligere tidspunkt enn med en skatteavtale. Dette fremstår imidlertid som en ulempe i de fleste tilfeller i forhold til skatteavtalen, da dette innebærer beskatning fra første krone av virksomhet. Er det uenighet mellom statene om det foreligger fast driftssted, ville det fremstå som gunstigere å bli beskattet fra første krone for så å få kreditfradrag. I et slikt tilfelle ville det være gunstigere å få kreditfradrag etter skatteavtalen, da en slik inntekt ville ha tilknytning ha «kilde» i utlandet. Dette er klart et relevant og kanskje betydelig skille.

²⁴ Ot.prp.nr.46 (1995–1996) side 16

²⁵ Norge har kun inngått avtale med Storbritannia (fra 2014), Nederland (fra 2014), Sveits (fra 2017) og Belgia (fra 2021), men det er sannsynlig at det bare vil bli flere med tiden da dette er et av tiltakene i MLI.

Forutsetningen så langt har vært at man har vurdert inntekten på samme måte, som virksomhetsinntekt. Allerede forskjellen i vurdering av fast driftssted vil det kunne være differanse. Det vil ikke sjeldent oppstå tilfeller der man vil vurdere inntekter forskjellig selv om det skulle foreligge virksomhet og fast driftssted.

4 Komparativ analyse av andre inntekter knyttet til virksomhet

4.1 Annen fordeling etter norsk rett

Selv om utgangspunktet er at virksomhetsinntekter i fast driftssted ikke behandles så forskjellig etter skatteavtale og nasjonal rett, når det gjelder kreditfradrag, er det andre inntekter som ofte hevdes å avvike en del fra norsk rett. Renter og utbytte er typiske områder hvor både andre lands rett og internasjonal skatterett avviker en del fra norsk rett. Dette er nødvendig å undersøke da det følger av skatteavtalen art. 7 fjerde ledd at inntekt som er omfattet av andre artikler gå foran tilordningen til fast driftssted.

Som påpekt ovenfor er ikke «kilde» definert i lov, og det er lagt opp til en konkret vurdering. Departementet valgte likevel å vise til skatteavtale med USA art. 24,²⁶ som inneholder detaljerte beskrivelser om hvordan kilde skal forstås etter skatteavtalen.

Dette fremstår som et merkverdig valg da dette gir veldig konkrete føringer for vurderingen, når departementet mente det ikke var ønskelig med detaljregulering.²⁷ Videre er bestemmelsen i art. 24 klumsete strukturert, lite tilgjengelig (som alle skatteavtaler) og basert på én annen stats forståelse av kilde. Det er i det hele vanskelig å si om dette står seg som Norge sin nåværende skatteavtalepolitikk. I stedet for henvisning til USA-avtalen kunne det heller vært gitt kriterier som kunne være til veiledning i vurderingen, heller enn at det skal være opp til den enkelte rettsanvenderen å gjøre seg opp en mening om hva som er «prinsippene» i USA-avtalen.

Hva som er prinsippene i skatteavtalen med USA er ikke lett å få grep om, men man kan forsøke å danne seg et bilde. Det første spørsmålet som reises er hva man

²⁶ Se Ot.prp. nr. 46 (1995-1996) side 17 og 18.

²⁷ Ibid.

skal forstå med begrepene «dividende», «rente» og «royalty». Som regel er utbytte²⁸ og rente²⁹ i norsk internrett relativt klare størrelser, mens royalty er noe som mer sjeldent anvendes. Skal man forstå disse begrepene ut ifra de internrettslige regler, eller skal man benytte begrepene som definert i USA-avtalen. For det tilfellet at man skal anvende USA-avtalen, er spørsmålet om man kun skal se til den historiske avtalen eller må man tilpasse til eventuelle nye avtaler.

Det er ikke tvilsomt at det er et vesentlig avvik mellom begrepene i internretten og skatteavtalene. Et eksempel på dette er renter, det er lagt til grunn at:

«Inntekt i egenskap av stille interessent anses i intern norsk rett som virksomhetsinntekt og ikke som rente; under mønsteravtalen hevdes det imidlertid at slik inntekt skal anses som renter, iallfall hvor skattyteren ikke anses å eie andel i selskapets eiendeler [...]»³⁰

Dette stiller oss overfor flere tolkningsalternativer. Tolker man begrepene som i norsk internrett vil klassifisering av hva kilden er, være lik det den er etter norsk rett. Risikoen er imidlertid at tolkningen vil kunne avvike mer fra internasjonal skatterettslig forståelse av begrepet, som kan føre til dobbeltbeskatning eller at Norge lempet i flere tilfeller en som hadde vært nødvendig (som fører til tapt proveny).

Tolker man begrepene slik de er definert i USA-avtalen, vil man sannsynligvis være nærmere den løsning som ville vært etter de fleste skatteavtaler. Dette ville også gi resultater som ville lignet det man ville oppnådd med en skatteavtale. Likevel er man mer låst til en gammel avtale, man får dermed ikke med seg utviklingen i norsk skattepolitikk og utvikling internasjonalt.

Det mest naturlige er derfor at man legger til grunn norsk internrett når man tolker begrepene. I seg selv er det nokså systemfremmed å basere det internrettslige

²⁸ Utbytte er regulert i sktl. § 10-11.

²⁹ Rente er regulert i sktl. § 6-40, men er knyttet opp mot gjeld. Hva gjeld er avklart i HR-2000-1064 (Preferansekapital), HR-2010-1072-A (Telecomputing) og HR-2017-350-A (Rauma Energi),

³⁰ Zimmer (2017) side 249

kildebegrepet på avtale med en annen stat, likevel gir departementet i uttalelsen uttrykk for at det er prinsippene i avtalen som er førende og ikke selve avtalen.

Samlet sett tilsier dette at «kilde» i norsk internrett vil kunne ha et annet innhold enn etter skatteavtalene. Selv om forskjellene tilsynelatende kan være små, vil det kunne gi store utslag i enkelte tilfeller. Som nevnt ovenfor kan tilfellet med stille interessent gi som resultat at inntekten bedømmes som rente i skatteavtale, og som virksomhetsinntekt etter internretten, med den følge at kilden også bedømmes forskjellig. Vi er sannsynligvis i et tilfelle hvor kilde etter internrett og etter skatteavtale fører til ulik lemping. Det er imidlertid lite som tilsier at lempingen etter internretten er videre, bare annerledes.

Det ville være et for omfangsrikt tema for denne fremstillingen å trekke opp grensene mellom norsk internrett og skatteavtalene. Imidlertid er ikke dette nødvendig da man kan konkludere med at det er en viss forskjell, selv om den sannsynligvis ikke er meget stor. Hva er konsekvensen av reglene lempingen ulikt?

4.2 Asymmetrisk regler om lemping - hva så?

Hva innebærer det rent faktisk at man vil oppnå lemping ulikt etter internrett og skatteavtalen? Kreditregelen er ment å være kapitaleksportnøytral slik at skatten skal være lik om den kapitalen investerer i Norge eller i en annen stat, men begrenset oppad til hvor en annen stat har høyere skattesats (altså ikke fullstendig nøytralitet). Differansen skal derfor i utgangspunktet derfor ikke spille noen rolle, skattebelastningen skal derfor bli like stor uansett om man anser kilden for å være i Norge eller et utland (ved mindre utlandet har høyere skattesats).

I en perfekt verden er dette være tilfellet, da skattemyndighetene i Norge og utlandet ville være enige om hvor en inntekt har sin kilde og skatteavtalen tolkes riktig. Dette er imidlertid ikke alltid tilfellet, da det hvert år er saker med uenighet om allokering av inntekt og om klassifisering av inntekt. Ved slik uenighet vil begge stater mene at inntekten er oppebåret i deres stat, i henhold til skatteavtalen og med rett til beskatning. Den internrettslige kreditregelen kunne i slike tilfeller gi et annet resultat, da denne har et noe annet innhold enn det skatteavtalen har.

I mange tilfeller har ikke den internrettslige regelen større omfang enn etter skatteavtalen, og vil sjeldent være mye gunstigere å bruke. Men i noen nisjetilfeller kunne det være skattepliktiges redning, f.eks. hvor det er uenighet om det foreligger fast driftssted. Men er det adgang til å benytte internrettslig hjemmel?

5 Skattepliktiges rett til å velge

5.1 Kort om problemstillingen

Er først tilfellet at skattepliktige beskattes i begge stater, uten lemping under henvisning til skatteavtalen, er naturligvis spørsmålet: kan skattepliktige unngå dobbeltbeskatning ved bruk av andre regler?³¹ Kan skattepliktige velge ikke å påberope seg skatteavtalen, for så å få kreditfradrag etter internrettslig hjemmel?

5.2 Analyse

Det følger av sktl. § 16-27 at «når det ved overenskomst med fremmed stat er bestemt at begge stater kan skattlegge inntekt eller formue som oppebæres av [...] et selskap hjemmehørende i Norge»:

«gis [b]estemmelsene i §§ 16-20 til 16-26 ... anvendelse så langt de passer. Det gis ikke fradrag for et større beløp enn det Norge i henhold til overenskomsten er forpliktet til å gi fradrag for.»

Den første del av bestemmelsen er egentlig bare en henvisning til den grunnleggende forutsetningen for å få kreditfradrag etter skatteavtalen, at begge stater «may tax». I disse tilfellene er det lagt opp til at de norske kreditreglene «gis ... anvendelse så langt de passer». Ordlyden gir egentlig ikke føringer den ene eller andre veien, men fremstår på ingen måte som en begrensning. Snarere fremstår de som et uttrykk for at norske regler er styrende for beregningen av kreditfradraget, ved mindre noe annet følger av skatteavtalen. Dette synes også å være det som legges til grunn i forarbeidene.³² I forarbeidene ble det uttalt at:

³¹ Her gås det ikke inn på MAP, som er et reelt og praktisk godt alternativ. Det hevdes at dette er tidkrevende med ca. to år, men sett i forhold til klagebehandlingstid i skatteklagenemnda kan MAP likevel være mer effektivt. Det er alt avgrenset mot § 6-15, men dette er også relevant jf. note 5.

³² Ot.prp. nr. 34 (1995-1996) side 36.

«Skatteavtalene har i regelen ikke detaljerte regler om gjennomføringen av kreditbestemmelsene. Dersom lovens bestemmelser skulle komme i konflikt med en skatteavtale, vil skattyter kunne velge den bestemmelsen som er gunstigst for ham.»³³

Denne delen gir tilsynelatende uttrykk for at skattepliktige har anledning til å velge den løsning som fremstod som gunstigst, man kan velge en internrettslig løsning dersom denne gir et bedre resultat. Tidligere fulgte det av bestemmelsen at skattepliktige var forpliktet til å bruke skatteavtalenes rett til lavere sats for «kildeskatt og annen lignende skatt».³⁴ Dette må antas å være et uttrykk for gjensidighetsprinsippet, da kildeskatter fort ville fortrenge all skatt som kunne kreves inn av Norge om kildeskatt kunne kreves med full sats.

Bestemmelsen ble endret med virkning fra 2007. I sin nåværende form er ordlyden utvidet, slik at det av lyder av bestemmelsen at det «[ikke] gis ... fradrag for et større beløp enn det Norge i henhold til overenskomsten er forpliktet til å gi fradrag for.» Departementet uttrykte i forarbeidene at:

«[...] Norge ikke er forpliktet til å gi fradrag (kredit) i norsk skatt for utenlandsk skatt som er ilagt i strid med skatteavtalen, uansett hvilken utenlandsk skatt det dreier seg om.»³⁵

Dette synes å være et vesentlig sprang fra den opprinnelige bestemmelsen. Dette avviker tilsynelatende fra utgangspunktet om at skattepliktige må påberope seg skatteavtalen for at denne skal gjelde. Videre skal skatteavtalene normalt bare innskrenke en stats beskatningsrett og ikke utvide denne. Umiddelbart synes dette å stride mot disse grunnleggende prinsippene. Imidlertid er ikke det tilfellet. Man må skille mellom skatteavtalene, og norske bestemmelser som henviser til skatteavtalene og legger føringer i internretten basert på forutsetninger i en internasjonal avtale.³⁶ Dette er ikke annerledes en svært mange andre regler.

³³ Ot.prp. nr. 34 (1995-1996) side 36.

³⁴ Som vedtatt i Besl.O.nr.91 (1995-1996).

³⁵ Ot.prp.nr.20 (2006–2007) side 16.

³⁶ Dette fremstår også som helt uproblematisk, i Ot.prp. nr. 46 (1995-1996) side 10 vises det til at Sverige og Finland praktiserer slike løsninger. Dette er også en lovgivningsteknikk som er tatt i bruk i hjemmehørendebestemmelsen i sktl. § 2-2 åttende

Et av de overordnede prinsippene i skatteavtalene er at unngåelse av dobbeltbeskatning skjer ved fordeling av beskatningsrett mellom statene.³⁷ Det er imidlertid adgang til å ha sikkerhetsmekanismer som hindrer at skattefundamentet uthules, dette er et av de grunnleggende hensynene i skatteavtalene.³⁸

Forpliktelsene overfor den annen stat kan ikke strekke seg lengre enn lojal håndheving av skatteavtalene. Norge kan derfor nekte å lempe på beskatning som er gjort i strid med skatteavtale. Skatteavtalen kan ikke for noe tilfelle forplikte Norge til å gi en gunstigere behandling enn det som følger av skatteavtalen.

Alle norske skatteavtaler er gjort under forutsetning av gjensidighet, i medhold av dobbeltbeskatningsavtaleloven. Ut fra denne forutsetningen har ikke skattepliktige en berettiget forventning om at det skal lempes på skatt som er ilagt i strid med avtale. Man synes derfor å være forhindret fra å bruke den internrettslige regelen, dersom skatteavtalen legger opp til en annen løsning.

Det synes imidlertid ikke som loven stenger for at skattepliktige benytter den internrettslige hjemmel for kreditfradrag. Man kan derfor spørre seg om skattepliktige har mulighet til å fremme krav om kreditfradrag etter internrettslig hjemmel, og overlate til skattemyndighetene å bevise at den annen stat ikke har vært berettiget til å ilegge skatten. Skattepliktige har etter FSFIN forskrift til skatteloven § 16-29-8 første ledd bokstav a plikt til å dokumentere «at beløpet som det kreves fradrag for utgjør utenlandsk skatt som er fradragsberettiget i norsk skatt». Når skattepliktige må dokumentere at det er fradragsberettiget utenlandsk skatt, innebærer det at det må dokumenteres at skatteavtalen gir beskatningsrett til den annen stat.³⁹ En slik innfallsvinkel fungerer derfor ikke.

Resultatet må derfor være at skattepliktige blir stående med dobbeltbeskatning. Nå løser nesten alle (75 %) slike saker seg ved hjelp av MAP.⁴⁰ Dersom kompetente

ledd som fratar selskap status som hjemmehørende etter norsk rett, dersom de er ansett som hjemmehørende i en annen stat etter skatteavtale.

³⁷ Se OECD kommentarene Volume I - Introduction avsnitt 19.

³⁸ Se OECD kommentarene til Art. 1 avsnitt 66 følgende om nasjonale regler om omgåelse. Kommentarene til Art. 23 avsnitt 43 om statenes valgfrihet til å legge opp kreditreglene.

³⁹ Dette støttes også av Ot.prp. nr. 46 (1995-1996) side 31.

⁴⁰ OECD MAP Statistics per jurisdiction for 2020 - Norway

myndighet ikke er enig om løsning etter MAP, kan det spørres om det da foreligger «utenlandsk skatt som er ilagt i strid med skatteavtalen». Og derfor om kreditfradraget ville overstige det som er forpliktelsen etter avtalen. Avtalen er gjensidig og normalt må begge staters tolkning veie like tungt. I et slikt tilfelle kunne det være mulig at internrettslig hjemmel ville være anvendbar. Det kunne argumenteres for at en slik løsning ville fulgt ved oppsigelse av avtalen, og at skattepliktige i en slik situasjon ville stå i samme posisjon som etter internretten.

Slik argumentasjon kan neppe føre frem, da en slik løsning ville stride mot gjensidighetsprinsippet. Dersom den annen stat kunne basere seg på at Norge ville lempe på beskatningen i alle disse tilfellene, ville det gi et incentiv til å bryte avtalen. Posisjonen til skattepliktige ville ikke bli den samme som uten skatteavtale, men gi dobbelt dekning. Man ville da ende opp i en posisjon hvor man subsidierte skattepliktiges drift i utlandet, dette ville kunne komme i strid med nøytralitetsprinsippet og ville kunne uthule det norske skattefundamentet.

Den riktige løsningen dersom MAP ender uten enighet, må være bruke klage- og rettsinstansene å avgjøre hvem som har beskatningsrett. Bringes saken inn for domstolene først, vil en endelig avgjørelse normalt bli lagt avgjørende vekt på av den annen stats kompetente myndigheter.⁴¹

6 Konklusjon

Påstanden om at den internrettslige kreditbestemmelsen har et mye større omfang, synes ikke å stemme for så vidt gjelder selskaper. For inntektsskatt på virksomhetsinntekter synes det praktisk talt ikke å være noen forskjell, så lenge det foreligger fast driftssted. Prinsippene tilordning og prising er omtalt på samme måte i skatteavtale som i internretten. Det er imidlertid en reel og viktig forskjell hvor statene er uenig om det foreligger fast driftssted. Her vil internrettslig hjemmel gi kreditfradrag fra første krone, og er således mye gunstigere.

For andre inntekter er det nok et visst avvik mellom internrett og skatteavtalene, det kan hende at det i noen tilfeller vil være forskjeller mellom når det gis

⁴¹ Alternativt vil skattepliktige nå frem med påstand om rett til kreditfradrag etter skatteavtale.

kreditfradrag eller ikke. De fleste virksomheter vil sannsynligvis sjeldent kommet i en gunstigere posisjon ved å bruke internretten, men det kan eksistere tilfeller hvor det hadde vært betydelig forskjell.

Selv om det kan gi en viss økning i skatteproveny ikke å tillate frihet med tanke på valg av regelsett, er dette neppe så stort at det er fiskale hensyn som er hovedmotivasjonen bak regelen i § 16-27. De fremste hensynene må være nøytralitet og gjensidighet. Det ville gi en uheldig signaleffekt om man subsidierte virksomhet i stater som ikke respekterte skatteavtalen. En regel som gir kreditfradrag i slike tilfeller, ville belønnet stater som beskattet i strid med skatteavtalene.

En bedre måte å møte utfordringer med dobbeltbeskatning, er å forbedre tvisteløsningsmekanismer. Dette er tiltak som at MAP som kan fremmes i begge stater, og ikke minst økt (mulighet for) bruk av voldgift. Dette er tiltak som oppfordrer statene til å unngå uenigheter, men også å løse disse når de inntreffer.

En rettsregel som nekter av valgfrihet for kreditfradrag er systematisk balansert, den sikrer nøytralitet og bidrar til gjensidighet i skatteavtalene. Det synes heller ikke så dramatisk for de fleste skattepliktige, da dette sjeldent er gunstig for de fleste inntekter i virksomhet. Da er det bedre at ressursene investeres i effektiv tvisteløsning. For skattepliktige vil dette gi samme resultat, og Norge unngår at proveny forskyves til stater som ikke tolker skatteavtalene lojalt.

7 Litteraturliste

7.1 Lover og forskrifter

7.1.1 Lover

- 1949 Lov av 28. juli 1949 om adgang for Kongen til å inngå overenskomster med fremmede stater til forebyggelse av dobbeltbeskatning mv. (dobbelbeskatningsavtaleloven)
- 1999 Lov av 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (sktl.)

7.1.2 Forskrift

- 1999 Forskrift til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14 (FSFIN forskrift til skatteloven).

7.1.3 Skatteavtaler

Skatteavtalene med Belgia (fra 2021), Nederland (fra 2014), Storbritannia (fra 2014), Sveits (fra 2017) og USA (fra 1980) med henvisninger er publisert på Regjeringen sine nettsider: <https://www.regjeringen.no/no/tema/okonomi-og-budsjett/skatter-og-avgifter/skatteavtaler-mellom-norge-og-andre-stat/id417330/>

7.2 Forarbeider

7.2.1 Beslutninger

Besl.O.nr.91 (1995-1996) Lov om endringer i lov av 18. august 1911 nr. 8 om skatt av formue og inntekt (skatteloven).

7.2.2 Innstillinger/Meldinger

Innst.273 S (2015–2016) Innstilling fra finanskomiteen om en skattereform for omstilling og vekst.

7.2.3 Proposisjoner

- Ot.prp.nr.46 (1995–1996) Nye regler om fradrag i norsk skatt for skatt betalt i utlandet (kreditmetoden)
- Ot.prp.nr.20 (2006–2007) Om lov om endringer i skatteloven mv.

7.3 Rettspraksis

7.3.1 Høyesterett

HR-2000-1064 (Preferansekapital)

HR-2010-1072-A (Telecomputing)

HR-2013-651-A (Tronviken)

HR-2017-350-A (Rauma Energi)

7.4 Juridisk litteratur

7.4.1 Monografier

Frederik Zimmer, Internasjonal inntektsskatterett, 5. utgave, Universitetsforlaget, 2017

7.5 Offentlige uttalelser

7.5.1 Prinsipputtalelser

Finansdepartementets tolkningsuttalelse av 29. oktober 2021.

7.6 Andre kilder:

Fra den danske skatteforvaltningens nettsider:

<https://www.skat.dk/skat.aspx?oid=1948846&vid=217592&lang=da> Hentet 8. desember 2021.

OECD (2019), Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/g2g972ee-en>

OECD (2021), Mutual Agreement Procedure Statistics per jurisdiction for 2020 – Norway <https://www.oecd.org/tax/dispute/2020-map-statistics-norway.pdf> Hentet 8. desember 2021. (OECD MAP Statistics per jurisdiction for 2020 - Norway)