



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

Andersen, Øystein Engum

Informasjon fra deltaker

Tittel *: Norske skattemyndigheters foretrukne Diamond League-konkurransplan for Jacob Ingebrigtsen

Navn på veileder *: Eivind Furuseth

**Inneholder besvarelsen
konfidensielt
materiale?:** Nei

**Kan besvarelsen
offentliggjøres?:** Ja

Gruppe

Gruppenavn: (Anonymisert)

Gruppenummer: 11

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

Innholdsfortegnelse

Innholdsfortegnelse

INNHOLDSFORTEGNELSE	1
SAMMENDRAG.....	2
1. INNLEDNING.....	2
1.1. OPPGAVENS TEMA	2
1.2. AVGRENSNINGER OG DEN VIDERE FREMSTILLING I OPPGAVEN	3
1.3. NÆRMERE OM JACOB INGEBRIGTSEN	4
1.4. KORT OM DIAMOND LEAGUE	4
1.5. GENERELT OM INDIVIDUELLE IDRETTSUTØVERE.....	4
2. SKATTEAVTALER – OECDs MØNSTERAVTALE ARTIKKEL 17.....	5
2.1 KORT OM SKATTEAVTALER	5
2.1.1 KORT OM TOLKNING AV SKATTEAVTALER.....	5
2.2 HOVEDLINJER I ARTIKKEL 17	5
2.2.1 ORDLYDEN «CLOSE CONNECTION» (TILKNYTNINGSVILKÅRET)	6
2.2.2 PROBLEMER MED ARTIKKEL 17	7
3. DISTRIBUTIVE REGLER; UNNTAKSMETODEN OG KREDITMETODEN.....	9
3.1. INNLEDENDE OM OECDs MØNSTERAVTALE ARTIKKEL 23 A OG 23 B	9
3.1.1. UNNTAKSMETODEN (OECDs MØNSTERAVTALE ARTIKKEL 23 A)	10
3.1.2. KREDITMETODEN (OECDs MØNSTERAVTALE ARTIKKEL 23 B)	11
4. BESKATNING AV STEVNE- OG SPONSORINNTEKTER.....	12
4.1. STEVNEINNTEKTER.....	12
4.1.1. UNNTAKSMETODEN	13
4.1.2. KREDITMETODEN.....	13
4.2. SPONSORINNTEKTER.....	14
5. GRENSEOVERSKRIDENDE KONKURRANSER – NOEN UNDERPROBLEMSTILLINGER	15
5.1. SAMMENLAGTSEIER.....	15
5.2. SVINESUNDSBRUA – ÉN KONKURRANSE SOM GÅR OVER TO LAND	16
5.3. BISLETT IMPOSSIBLE GAMES (HOLOGRAMVERSJON?)	17
5.4. FRADRAG FOR REISE- OG OPPHOLDKOSTNADER.....	17
6. HENSYN – FRA NORSKE SKATTEMYNDIGHETERS STÅSTED	19
7. AVSLUTTENDE KOMMENTARER	21
8. LITTERATURLISTE OG RETTSKILDER	22

Sammendrag

Denne prosjektoppgaven tar for seg beskatning av inntekt som Jacob Ingebrigtsen har oppebåret i utlandet, og hvilke implikasjoner hans konkurranser i Diamond League har for norske skattemyndigheter. Sentralt i oppgaven er OECDs mønsteravtale (omtales heretter OECD MC i tekst) artikkel 17 om beskatning av artister og idrettsutøvere.

Problemstillingen er å komme frem til en foretrukken konkurranseplan for Jacob Ingebrigtsen, sett fra norske skattemyndigheters ståsted. For å belyse problemstillingen drøfter oppgaven hvilke skatterettslige implikasjoner som kan oppstå for Jacob Ingebrigtsen ved å konkurrere i Diamond League-serien. For å få et bredere perspektiv på oppgaven inneholder den også underproblemstillinger og drøftelser som ikke nødvendigvis kun retter seg mot Jacob Ingebrigtsen, men også andre idrettsutøvere.

Oppgaven vil ta utgangspunkt i fem ulike vurderingskriterier som danner grunnlaget for norske skattemyndigheters foretrukne Diamond League-konkurranseplan for Jacob Ingebrigtsen.

1. Innledning

1.1. Oppgavens tema

Målet med denne oppgaven er å redegjøre for skatterettslige spørsmål knyttet til inntekter som Jacob Ingebrigtsen har ervervet i utlandet. Det er følgelig primært problemstillinger knyttet til internasjonal inntektsbeskatning av idrettsutøveren Jacob Ingebrigtsen som skal behandles. Oppgaven er rettet mot Jacob Ingebrigtsen som bosatt i Norge, både i henhold til norsk internrett og OECD MC Art. 4. Virksomhetsinntekter som er skapt som følge av hans prestasjoner i utlandet (Diamond League) vil belyses nærmere, og oppgaven vil også kort gå nærmere inn på skatteavtalene med enkelte stater. Gjennomgangen vil forsøke å svare på hvilke konkurranser i utlandet som genererer mest skatt til statskassen (provenyhensynet), samt for ikke-kvantitative forhold som hva som synes mest rettferdig (rettferdighets- og fordelingshensynet), hva som gir minst mulig

administrativt arbeid (ressurs- og effektivitetshensynet), hvordan kontrollhensynet ivaretas på best mulig måte, og hvilke konkurransetater som bidrar mest til formålet i OECD MC (samkvemhensynet).

Denne oppgaven vil ha et Jacob Ingebrigtsen-perspektiv, men mye vil også ha skatterettslig relevans for andre idretter, hovedsakelig individuelle og profesjonelle idrettsutøvere. Sagt på en annen måte, så retter oppgaven seg primært mot skattesubjektet Jacob Ingebrigtsen og to skatteobjekter: stevneinntekter og faste sponsorinntekter fra Nike Inc.

1.2. Avgrensninger og den videre fremstilling i oppgaven

Den tilmålte plass i oppgaven gjør at enkelte problemstillinger ikke behandles inngående, samtidig som den inneholder enkelte avgrensninger. I denne oppgaven er det lite hensiktsmessig å redegjøre nærmere for hva som ligger i begrepet "*sportspersons*", jf. OECD MC Art. 17. Det er på det rene at bestemmelsen omfatter tradisjonelle idrettsutøvere. Løpere er eksplisitt gitt som eksempel, jf. OECDkomm. Art. 17-5. Det forutsettes videre at Jacob Ingebrigtsen er skattemessig bosatt i Norge, jf. skatteloven (sktl.) § 2-1 niende ledd og § 2-2 sjette ledd, og at han driver med løping som virksomhetsutøver (yrke, ikke hobby), og at hans inntekter er påregnelig som følge av hans konkurranseløping¹.

Oppgaven går ikke inngående inn på hele inntektsbildet til Jacob Ingebrigtsen, men begrenses til stevneinntekter og sponsorinntekter med utgangspunkt i hans konkurranser i Diamond League for 2021-sesongen. Sponsorinntekter (sponsormidler/sponsoravtale²) kan igjen deles inn i sub-kategorier, men oppgaven vil ta utgangspunkt i at Jacob Ingebrigtsen mottar faste sponsorinntekter (anta han får 5 mill. NOK) fra Nike Inc. for å bruke Nike løpesko i konkurransesammenheng.

¹ Det er slått fast i Vesaasdommen (Rt. 1974 s. 976) og Prix Italia dommen (Rt. 1979 s. 485) at påregnelighetsvilkåret er oppfylt for idrettsutøvere som mottar resultatavhengige premier og bonuser.

² En sponsoravtale kan defineres som: "*En sponsoravtale er en avtale inngått mellom på den ene siden et foretak, en privatperson eller en annen representant for næringslivet – sponsoren – og på den annen side en idrettsorganisasjon eller en idrettsutøver om sponsing*", jf. Kjenner, Gunnar-Martin (red) (2012). Idrett og juss, 4. utg. s. 161. Kapitlet er skrevet av Geir Woxholt.

1.3. Nærmere om Jacob Ingebrigtsen

Jacob Ingebrigtsen (f. 2000) er norsk friidrettsutøver og olympisk gullvinner på 1500 meter i OL i Tokyo 2020 (arrangert i 2021). I løpet av 2021-sesongen deltok han i flere internasjonale friidrettsstevner³. I egenskap av å være en av verdens beste mellom- og langdistanseløpere har Jacob Ingebrigtsen flere typer inntektskilder⁴.

1.4. Kort om Diamond League

Diamond League er en årlig serie med friidrettskonkurranser organisert av det internasjonale friidrettsforbundet⁵. Med Diamond League er målet å øke bredden i store stevner i verden (å fremheve en verdensomspennende appell til friidrett). Konkurranskalenderen⁶ for 2021 så slik ut:

MEETING	COUNTRY	DATE	Place	Points	Price money (USD)
Gateshead	GBR 	23rd May 2021	1st	8	10 000
Doha	QAT 	28th May 2021			
Rome/Florence	ITA 	10th June 2021	1st	8	10 000
Oslo	NOR 	1st July 2021			
Stockholm	SWE 	4th July 2021			
Monaco	MON 	9th July 2021	3rd	6	3 500
London/Gateshead	GBR 	13th July 2021			
Eugene	USA 	21st August 2021	1st	8	10 000
Lausanne	SUI 	26th August 2021	1st	8	10 000
Paris	FRA 	28th August 2021			
Brussels	BEL 	3rd September 2021			
Zurich	SUI 	8th - 9th September 2021	2nd	7	6 000

1.5. Generelt om individuelle idrettsutøvere

Skattelegging av grenseoverskridende idrettsutøvere er et lite, men spesielt tema i internasjonal skatterett. Det som kjennetegner individuelle idrettsutøvere, er først og fremst mobiliteten. Individuelle idrettsutøvere er en meget mobil gruppe skattytere. Andre kjennetegn er relativt høye inntekter ved kort oppholdstid i konkurransestat⁷. Idrettsutøvere har også blitt kategorisert som en "*vanskelig kontrollerbar gruppe*"⁸. At idrettsutøvere – som Jacob Ingebrigtsen - konkurrerer i utlandet har skapt både muligheter og problemer, sett fra et skatteperspektiv.

³ [Jakob INGEBRIGTSEN | Profile | World Athletics](#): Japan (OL), USA (DL), Sveits (DL), Italia (DL), Frankrike (World Athletics Indoor Tour), Polen (EM), England (DL), Monaco (DL), og Norge (NM).

⁴ Se nyhetsartikler fra [Aftenposten](#) og [Finansavisen](#).

⁵ [Iaaf.org](#).

⁶ Opprinnelig [kalender](#) omfattet også stater som Kina og Marokko, men konkurransene ble kansellert som følge av Coronapandemien. Oppnådde poeng går fra 8 poeng (1. plass) til 1 poeng (8. plass). Prispenger gis i alle kvalifiserende stevner, men økes i finalen i Zurich, Sveits. Eks. utgjør 1. plass i kvalifiserende runde totalt 10 000 USD, mens 8. plass gir 500 USD i prispenger. I finalen dobles prispengene med unntak av vinneren som får 30 000 USD.

⁷ Dette er nok mer treffende for store artistnavn og deres konserter.

⁸ Ot.prp. nr. 77 (1995-1996) kapittel 5.1.6.

Profesjonelle idrettsutøvere opererer på tvers av landegrensene og må forholde seg til flere andre staters interne skatteregimer. I tillegg til intern rett må også disse idrettsutøverne forholde seg til skatteavtalene, og eventuelt EØS-retten.

2. Skatteavtaler – OECDs mønsteravtale artikkel 17

2.1 Kort om skatteavtaler

En skatteavtale er en traktat⁹, en folkerettslig forpliktelse. Hovedformålene med skatteavtaler er å fremme samhandel på tvers av stater, samt hindre skatteunndragelse og skatteomgåelse (avverge dobbeltbeskatning)¹⁰.

Innholdsmessig og oppbygningsmessig er Norges skatteavtaler i all hovedsak bygget etter OECD MC som inneholder blant annet metoder for å fordele beskatningskompetansen mellom stater. Skatteavtalene er videre en del av norsk rett på lik linje med annen norsk lovgivning, jf. dobbeltbeskatningsavtaleloven¹¹. Bestemmelsene i skatteavtalene kan innebære at Norge har gitt avkall på beskatningsretten, jf. sktl. § 2-37.

2.1.1 Kort om tolkning av skatteavtaler

Når det gjelder tolkning av skatteavtaler er utgangspunktet at artiklene skal tolkes i samsvar med Wienkonvensjonens¹² tolkningsprinsipper, jf. Wienkonvensjonen Art. 31-33. I samsvar med Wienkonvensjonen er ordlydsfortolkning sentralt, der det skal tas utgangspunkt i "the ordinary meaning of the word» og formålet bak bestemmelsen, jf. Art. 31.

2.2 Hovedlinjer i artikkel 17

OECD MC Art. 17 fastsetter at idrettsutøvere kan skattlegges i den staten hvor virksomhet som idrettsutøver utøves. Ordlyden "*may be taxed*" eller "*kan*" tilsier at det er snakk om en ikke-eksklusiv rett til beskatning. Bestemmelsen (lex

⁹ Jf. Wienkonvensjonen om tolkning av traktater Art. 2 nr. 1 bokstav a.

¹⁰ I kommentarene til OECD MC Art. 1-54 første setning er hovedformålet oppgitt til: "The principal purpose of double taxation conventions is to promote, by eliminating international double taxation, exchanges of goods and services, and the movement of capital and persons". I forordet til OECD MC står det at: "*Convention between (State A) and (State B) for the elimination of double taxation with respect to taxes on income and on capital and the prevention of tax evasion and avoidance*". Videre står det blant annet at: "*Desiring to further develop their economic relationship and to enhance their co-operation in tax matters, intending to conclude a Convention for the elimination of double taxation (...) without creating opportunities for non-taxation or reduced taxation through tax evasion or avoidance*".

¹¹ Lov om adgang for Kongen til å inngå overenskomster med fremmede stater til forebygging av dobbeltbeskatning mv. (dobbeltbeskatningsavtaleloven)

¹² Wienkonvensjonen om tolkning av traktater.

specialis) er svært ulik standardbestemmelsene som omhandler "normale" personer og selskaper, eksempelvis OECD MC Art. 15 (lønnsinntekter) og Art. 7 (virksomhetsinntekter). OECD MC Art. 17 "Entertainers and sportspersons" lyder slik:

1. Notwithstanding the provisions of Article 15, income derived by a resident of a Contracting State as an entertainer, such as a theatre, motion picture, radio or television artiste, or a musician, or as a sportsperson, from that resident's personal activities as such exercised in the other Contracting State, may be taxed in that other State.
2. Where income in respect of personal activities exercised by an entertainer or a sportsperson acting as such accrues not to the entertainer or sportsperson but to another person, that income may, notwithstanding the provisions of Article 15, be taxed in the Contracting State in which the activities of the entertainer or sportsperson are exercised.

Selve anvendelsesområdet synes å gjelde alle inntekter en person oppbærer som "sportsperson", jf. ordlyden i artikkelen. Som nevnt innledningsvis så har Jacob Ingebrigtsen flere inntektskilder i egenskap av å være en av verdens beste mellom- og langdistanseløpere. Oppgaven vil i det følgende se nærmere på bestemmelsens anvendelsesområde for hans stevneinntekter i Diamond League og faste sponsorinntekter fra Nike Inc. En sentral kilde for en nærmere anvisning til hvilke inntekter som omfattes av bestemmelsen, er OECD-kommentarene¹³.

2.2.1 Ordlyden «close connection» (tilknytningsvilkåret)

Ved tolkningen av OECD MC Art. 17 er det hensiktsmessig å ta utgangspunkt i Art. 17-9 hvor det står blant annet at: *"In general, other Articles would apply whenever there is no close connection between the income and the performance of activities in the country concerned"*. Videre i Art. 17-9 sjette avsnitt står det at artikkelen kommer til anvendelse når det gjelder sponsorinntekter som har en tett tilknytning med *"performance in a given state"*. Et eksempel på *"close connection"* er gitt i kommentarene; en tennisspiller som mottar betalinger for å konkurrere med sponsorens logo på tennisskjorten under *"match"*. I

¹³ I norsk rett blir ikke lover regelmessig endret, endringene skjer som regel i forskrift. Dette er også tilfellet for revideringer av OECD MC. Når skatteavtaler skal tolkes er derfor kommentarartiklene sentrale. At kommentarene er sentrale, er også slått fast i rettspraksis: Rt. 2008 s. 577 Søvik, Rt. 2011 s. 1581 Dell og Rt. 2015 s. 513 GE Healthcare.

utgangspunktet synes derfor det å eksistere en lav terskel for at en inntekt faller inn under Art. 17. Bestemmelsen må videre forstås vidt, men har likevel en avgrenset rekkevidde. Stevneinntekter som Jacob Ingebrigtsen oppebærer, faller åpenbart inn under Art. 17 siden inntekten beror på resultatet i en bestemt konkurranse¹⁴. På den annen side er gjerne tilknytningsvilkåret¹⁵ ikke oppfylt hvis sponsorinntektene har en for fjern tilknytning til idretten. Om Jacob Ingebrigtsen skulle fått en fast sponsorinntekt fra Ray-Ban (generelle sponsorinntekter) kunne det tenkes at dette skyldes hans markedsmessige verdi, ikke hans idrettsprestasjoner, og er derfor inntekter som faller utenfor Art. 17. Vurderingen ville angivelig stilt seg noe annerledes om dette gjaldt storebror Henrik Ingebrigtsen som faktisk konkurrerer med briller, og dermed kunne vært ansett som markedsføring i idrettssammenheng¹⁶. For idrettsutøvere som konkurrerer i Norge så skattlegger normalt ikke Norge sponsorinntekter med mindre tilknytningen er direkte, jf. forarbeidene til artistskatteloven¹⁷ og Finansdepartementets uttalelse¹⁸.

Under enhver omstendighet må det avgjørende kriterium bli om det i et konkret tilfelle består en så nær tilknytning mellom sponsorinntektene fra Nike Inc., og deltakelse i konkurransestat, at det er naturlig å se sammenheng. Om det er tilstrekkelig tilknytning vil dermed kunne bero på en konkret vurdering av hvert enkelt tilfelle.

2.2.2 Problemer med artikkel 17

OECD MC Art. 17 har vært gjenstand for debatt siden bestemmelsen ble innlemmet i mønsteravtalen i 1963. Bestemmelsen har høstet en del kritikk fra flere hold. For det første rammer bestemmelsen spesielt de idrettsutøverne som ikke faller inn under kategoriene "*happy few*" eller "*well-established professionals*"¹⁹. Ifølge OECD MC Art. 17-10 tillates bruttoskattbeskatning, tilsvarende vår interne rett i artistskatteloven, i kildestaten, noe som i enkelte

¹⁴ Se Ot.prp.nr. 77 (1995-1996) s. 16.

¹⁵ Nærmere om tilknytningsvilkåret, se Rt. 1958 s. 583 (Hagerup-dommen).

¹⁶ Art. 17 omfatter sponsor- og reklameinntekter som er knyttet til aktuell konkurranse, jf. Utv. 2006 s. 490 FIN.

¹⁷ Se Ot.prp.nr. 77 (1995-1996) s. 16.

¹⁸ Utv. 1993 s. 1580.

¹⁹ Molenaar, D. (2005). Taxation of international performing artistes: the problems with Article 17 OECD and how to correct them: Vol. v. 10 (pp. XX, 416). IBFD - Academic Council. Se s. 4. Det antas at Jacob Ingebrigtsen tilhører til en av disse to kategoriene (trolig *well-established professionals*), spesielt i kjølvannet av hans OL-gull i 2021.

tilfeller kan føre til forøkede skatter på grunn av manglende fradragsrettigheter. Samtidig vil inntektene til "*artistes struggling for recognition*" og "*small but willing amateurs*"²⁰ kunne spises opp av rådgivningskostnader i forbindelse med skattebehandling i de ulike statene. Bestemmelsene vil dermed kunne oppleves rigid og tyngende for idrettsutøvere som faller inn under de to sistnevnte kategoriene²¹.

Et av hovedformålene med OECD MC – å fremme samhandel – synes ikke alltid å ivaretas under Art. 17. Tidligere, i Diamond League sammenheng, har eksempelvis Usain Bolt droppet konkurranser i Storbritannia på bakgrunn av landets "aggressive" kildebeskatning²². Også andre idrettsutøvere, eksempelvis tennisspiller Rafal Nadal og flere amerikanske golfspillere har unnlatt å konkurrere i Storbritannia som følge av et avskrekkende skatteregime²³. Det må kunne sies at slike valg ikke støtter oppunder hovedformålet – å fremme samhandelen mellom konkurransestatene.

Det kan også stilles spørsmål om det opprinnelige formålet med spesialbestemmelsen fortsatt er like relevant i dag. Eksempelvis ble det i en rapport²⁴ utarbeidet av OECD fastholdt at kildestaten bør gis primærskatteretten der idrettsutøvere konkurrerer, blant annet som følge av kontrollhensynet. Det ble dermed gitt uttrykk for at det skal være lettere for kildestaten å føre kontroll med idrettsutøveres inntekter og hjemstatens praktiske vanskeligheter med å beskatte inntekt i fremmed stat, jf. 1987 OECD Rapporten nr. 16 og 17 og forarbeidene til artistskatteloven²⁵. I skrivende stund, med økende antall skatteavtaler, overenskomster om utveksling av informasjon etc., og generelt større transparens²⁶ i verdenshandelen, er dette forhold som tilsier at kildestaten ikke nødvendigvis har mye større forutsetninger for å føre kontroll med idrettsutøvernes inntekter enn hjemstaten. For norske skattemyndigheter (og alle

²⁰ Se Molenaar, D. (2005) s. 4.

²¹ Dette kan henge sammen med at deler av 1987 OECD Rapporten (rapport vedtatt av OECDs Råd 27. mars 1987) kun rettet fokus mot underbeskatning, og ikke muligheter for overbeskatning.

²² Se [link](#).

²³ Molenaar, D. (2005), s. 106. Molenaar nevner flere saker fra UK- rettspraksis der UK Inland Revenue har økt skattbar inntekt, jf. *Mr Set, Miss Deuce & Mr Ball v. Robinson (HMIT) (SPC No. 0373) (2003)* som følge av sin rigide forståelse av OECD MC Art. 17.

²⁴ OECDs Råd 27. mars 1987.

²⁵ Ot.prp. nr. 77 (1995-1996) kapittel 2.2 fjerde avsnitt.

²⁶ Eksempelvis Common Reporting Standard (CRS) og Land-for-land rapportering.

andre interesserte) er eksempelvis Jacob Ingebrigtsens prispenger opptjent i konkurransetater til allmenn beskuelse, se oppgavens kapittel 1.4.

At Art. 17 også kan oppfattes urettferdig mot den personkretsen bestemmelsen fanger opp, er påregnelig. I 1987 OECD Rapporten nr. 6-8 er det brukt flere negative ladede ord om personkretsen som rammes av Art. 17²⁷. Det er videre likhetshensyn som taler for at idrettsutøvere bør behandles tilsvarende som andre skattytere, jf. Utv. 1982 s. 170.

Nederland, et høyt respektert land innenfor skatteretten, har blant annet ikke anvendt Art. 17 siden 2007, og derfor gitt avkall på sin beskatningsrett for idrettsutøvere hjemmehørende i land som Nederland har inngått skatteavtale med²⁸. Begrunnelsen er at skatteinntektene er relativt små, mens det er forbundet høye administrasjonskostnader for ikke-hjemmehørende idrettsutøvere. Flere store arrangement (OL²⁹, VM i fotball, EM i fotball³⁰ o.l.) har fått fritak slik at ikke Art. 17 kommer til anvendelse. Dess flere fritak som gis, dess mer er dette uthulende for bestemmelsen (sagt på en annen måte så innebærer fritaket at man likestiller idrettsutøvernes situasjon med eksempelvis OECD MC Art. 7 og Art. 15). Listen med utfordringer med Art. 17 er ikke uttømmende, men det er flere forhold som tilsier at bestemmelsen bør revideres, eller gis et metaforisk rødt kort (les fjernet)³¹.

3. Distributive regler; unntaksmetoden og kreditmetoden

3.1. Innledende om OECDs mønsteravtale artikkel 23 A og 23 B

Metodereglene tar sikte på å forebygge juridisk dobbeltbeskatning³², det vil si at metodene skal sørge for at samme skattesubjekt ikke blir dobbeltbeskattet. De to hovedmetodene kalles unntaksmetoden og kreditmetoden. I Skatte-ABC 2021

²⁷ Eksempelvis "*relatively unsophisticated people*", "*...represented by adventurous but not very good accountants*".

²⁸ [The Critical Need for Reform of Article 17 \(Artistes and Sportsmen\) of the OECD Model Tax Treaty - ProQuest](#) s. 98.

²⁹ Maisto, G. (2016). Taxation of Entertainers and Sportspersons Performing Abroad. IBFD. Kapittel 10.

³⁰ Tetlak, K., & Molenaar, D. (2012). Tax exemptions for Euro 2012 in Poland and Ukraine. *European Taxation*, 52(6), 325.

³¹ Molenaar, D. (2005). Taxation of international performing artistes: the problems with Article 17 OECD and how to correct them: Vol. v. 10 (pp. XX, 416). IBFD - Academic Council. Se også Molenaar, D., & Grams, H. (2011). The critical need for reform of article 17 (artistes and sportsmen) of the OECD model tax treaty. *Tax Management International Journal*, 40(2), 95.

³² OECD MC Art. 23 Preliminary remarks A nr.1.

finnes det en oversikt over hvilke metoder for å løse dobbeltbeskatning som er primærmåte i de aktuelle land³³.

Som følge av at ulike stater har ulike internrettslige regler og tolker skatteavtaler forskjellig, kan dette føre til situasjoner hvor det oppstår tolkningsuenighet mellom hjemstat og kildestat om hvor mye kildestat kan skattlegge. På grunn av manglende tvisteløsningsmekanismer (ingen internasjonal skattedomstol) vil man ved uenighet kunne inngå avtaler med konkurransestat for å komme frem til en forent løsning. Dersom norske skattemyndigheter er uenig i tolkningsresultatet – se gjerne kapittel 4.2 – kan saken også bringes til retten.

3.1.1. Unntaksmetoden (OECDs mønsteravtale artikkel 23 A)

Unntaksmetoden innebærer at skatteplikt er avskåret etter skatteavtale. Det medfører at skattlegging skjer i kildestaten (konkurransestaten), det vil si at hjemstaten unnlater å skattlegge inntekt i kildestat. Som utgangspunkt er denne metoden basert på prinsippet om kapitalimportnøytralitet. Å gi konkurransestaten skattleggingsrett betyr at alle idrettsutøvere som hører hjemme i lavskatteland ikke får en konkurransefordel i forhold til idrettsutøvere som hører hjemme i høyskatteland³⁴. Alle løpere – blant annet Jacobs argeste konkurrent på friidrettsbanen – Timothy Cheruiyot³⁵ fra Kenya – blir dermed skattlagt likt (prispenge) når de deltar i samme konkurranse i Diamond League-serien.

Ifølge Zimmer³⁶ har det vært anført at skattleggingsrett for kildestaten og anvendelse av unntaksmetoden i hjemstaten gir best uttrykk for at hjemstaten respekterer kildestatens skattemessige suverenitet³⁷. Hvordan internasjonal fordeling av skattefundamentene er videre et omdiskutert spørsmål, om hvorvidt hjemstaten eller kildestaten³⁸ skal gis beskatningskompetanse. Stater som benytter unntaksmetoden gjør gjerne dette hovedsakelig på «aktiv inntekt», mens «passiv

³³ Skatte-ABC 2021 - 10 Oversikt over metode for unngåelse av dobbeltbeskatning i skatteavtalene - Skatteetaten. Det finnes også en tredje metode som gjelder inntektsfradrag for skatt betalt i utlandet, jf. sktl. § 6-15, og i tillegg finnes det ulike variasjoner av unntaksmetoden og kreditmetoden. Fokuset i denne oppgaven legges imidlertid til det overordnede, og de ulike variasjonene vil ikke bli behandlet her.

³⁴ Jacob Ingebrigtsen får dermed ingen skatteincentiver til å flytte til Monaco (slik som andre norske bekvemmelighetsidrettsutøvere har gjort tidligere, f.eks. Aamodt, Hushovd, Svindal-Larsen med flere).

³⁵ [Timothy CHERUIYOT | Profile | World Athletics](#).

³⁶ Se Zimmer (2017), Internasjonal inntektsskatterett s. 36.

³⁷ Suverenitetsprinsippet omtales gjerne som et grunnprinsipp i folkeretten, se s. 67 i Folkerett i et nøtteskall.

³⁸ Næringsinntekt skal anses å ha sin kilde der virksomheten utøves, jf. Ot.prp. nr. 46 (1995-1996) s. 17-18.

inntekt» som renter, utbytte og royalties hører til kreditmetoden. På generelt grunnlag er det viktig at verdens ressurser fordeles på en rettferdig måte.

Diamond League har i all hovedsak vært arrangert i Mellom-Europa, gjerne i stater på omtrent samme økonomiske utviklingsnivå. Siden medlemsstatene i Diamond League vekselvis opptrer som arrangør er spørsmålet om rettferdig fordeling mindre viktig i denne sammenheng. På den annen side – som nevnt i kapittel 1.4 – er det nærliggende å forvente et større samspill på verdensbasis, og at andre stater som ikke nødvendigvis vil være like bra stilt økonomisk, vil også i fremtiden mulig kunne være "host" i Diamond League-serien³⁹.

Ifølge Eric C.C.M. Kemmeren (via Zimmer, F. 2017 s. 37) så argumenteres det at det mest rettferdige og mest effektive, er at beskatningsretten skal skje der inntekten er skapt. Inntekt skal "*skattlegges der den er skapt*" eller "*der verdiskapning skjer*" er også et slagord i politisk debatt og et formål bak OECDs arbeid med BEPS⁴⁰, blant annet i forbindelse med utfordringer knyttet til skattlegging i en digital økonomi⁴¹. Ideelt sett virker dette naturlig, men spørsmålet blir ofte at det kan oppstå uklarhet om hvor verdiene rent faktisk er skapt. Hvor treningsgrunnlaget er utviklet i Norge (evt. i tillegg til treningsleirer i utlandet), og dette grunnlaget brukes for å vinne prispenger i annen stat, kan både hjemstat og kildestat argumentere for at inntekten er oppstått hos dem – Norge i kraft av at verdiene (treningsgrunnlaget, løpsøkonomien etc.) er utviklet i hjemstat; den annen stat i kraft av at inntekten opptjenes i oppholdsstat⁴².

3.1.2. Kreditmetoden (OECDs mønsteravtale artikkel 23 B)

Norges skatteavtaler bygger i all hovedsak på kreditmetoden. Kreditmetoden innebærer at inntekter og fradrag ved konkurranser i utlandet også tas med i beskatningen (skattemeldingen) i hjemstaten. Eventuell dobbeltbeskatning som måtte oppstå avverges ved at Norge gir fradrag i skatt for skatt som skriver seg fra

³⁹ Se fotnote 6. Norges skatteavtaler med u-land blir som regel mønstret etter FNs modellavtale for avtaler mellom i-land og u-land, som gir større vekt på kildebeskatning, jf. FN-avt. Art. 21 (3) og Zimmer: Internasjonal inntektsskatterett (5. utg. 2017) s. 283.

⁴⁰ Base Erosion and Profit Shifting.

⁴¹ Se OECD (2015) Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paris 2015 s. 12.

⁴² En parallell til Zimmers patenteksempelet [her](#). Evt. pensjonisteksempelet til Zimmer: Internasjonal inntektsskatterett (5. utg. 2017) s. 37.

kildestaten, jf. OECD MC Art. 23 B første ledd første setning. Jacob Ingebrigtsen kan dermed kreve at skatt som er betalt i utlandet kommer til fradrag i skatt i Norge i henhold til internretten, jf. sktl. § 16-20 første ledd. I denne sammenheng understrekes det at, med mindre skatteavtalen eksplisitt har regler om beregning av kreditfradrag, så vil maksimalt kreditfradrag kunne begrenses av sktl. § 16-27, jf. § 16-21 (begrenset til norsk skatt på utenlandsinntekten, 22 prosent⁴³). De øvrige kreditbestemmelsene er hjemlet i sktl. § 16-20 til § 16-29 og FSFIN § 16-29⁴⁴. Hensynet til kapitaleksportnøytralitet er begrunnelsen for valg av kreditmetoden. Av praktiske utfordringer med kreditmetoden skriver Zimmer at *"kreditmetoden vil på flere måter sikre en mer effektiv skattlegging, særlig sett fra hjemstatens side"*⁴⁵ og at kreditmetoden er *"i praksis ganske komplisert å anvende. Man må skaffe til veie en rekke opplysninger om utenlandsk rett"*⁴⁶. Disse utsagnene underbygger det faktum at valg av fordelingsmetode kan få betydning for norske skattemyndigheter utover det provenymessige.

4. Beskatning av stevne- og sponsorinntekter

4.1. Stevneinntekter

Stevneinntekter er i utgangspunktet skattepliktige til Norge, jf. globalskatteplikten. Eventuelle skatteavtaler med de aktuelle konkurransesstatene kan imidlertid begrense norsk beskatningskompetanse, jf. «the golden rule»^{47,48}. OECD MC legger opp til at kildestaten har primærbeskatningsretten, jf. OECD MC Art. 17 første ledd. Art. 17 omfatter først og fremst selve «*honoraret for den aktuelle opptreden*»⁴⁹. Stevneinntekter som Jacob Ingebrigtsen har oppebåret i Diamond League i løpet av 2021 – totalt 49 500 USD – skal som hovedregel beskattes i de aktuelle konkurransesstatene, ikke i hjemstaten. Beskatningskompetansen er derimot ikke eksklusiv for kildestaten, jf. ordlyden «*may be taxed*» i Art. 17 første ledd. Dette betyr at kildestat har lov til å skattlegge fullt ut eller opp til et bestemt beløp⁵⁰.

⁴³ Se FSFIN Forskrift til skatteloven.

⁴⁴ Skatte-ABC 2021 pkt. 4.1.1 om [kreditmetoden](#).

⁴⁵ Zimmer (2017) s. 153.

⁴⁶ Zimmer (2017) s. 154.

⁴⁷ Folkvord, B., Furuseth, E., & Gjems-Onstad, O. (2021). Norsk bedriftsskatterett (11. utgave.) s. 956.

⁴⁸ Rt. 1994 s. 132 Uncle John.

⁴⁹ Se Zimmer (2017) s. 229.

⁵⁰ Russo, R. (2007). *Fundamentals of international tax planning* (pp. XIV, 252). IBFD s. 16.

4.1.1. Unntaksmetoden

I opprinnelig konkurranseplan for 2021 er det Italia, USA, Marokko og Kina som anvender unntaksmetoden for å avverge dobbeltbeskatning, jf. OECD MC Art. 23 A. I disse tilfellene er det Norge som lempet sin beskatningsrett, og skattlegging skjer kun i konkurransestater. Norsk skatteproveny er dermed lik null.

I USA vant Jacob Ingebrigtsen konkurransen, og innkasserte 10 000 USD. Hadde han derimot ikke vunnet løpet hadde saken fått et annerledes skattemessig utfall⁵¹. USA⁵² har lagt inn reservasjoner i OECD MC⁵³, og i skatteavtalen mellom Norge og USA er det blant annet lagt inn terskelverdier for at inntekt skal kunne skattlegges i USA, jf. skatteavtale mellom Norge og USA, Art. 13 annet ledd bokstav c. Terskelbeløpet er sammenfallende med Jacob Ingebrigtsens prispenger (10 000 USD). Dermed er vilkåret⁵⁴ oppfylt i henhold til skatteavtalen, og inntekten som skriver seg fra stevnet i Oregon beskattes i sin helhet i USA. Siden hjemstaten unnlater å skattlegge inntekten Jacob Ingebrigtsen oppebærer i unntaksmetodeskatteavtaleland, vil hans aktivitet ikke kunne generere skatt til hjemstaten.

4.1.2. Kreditmetoden

Norge har inngått skatteavtaler med syv av tolv "hosts" for Diamond League i 2021 hvor hovedmetoden for å forebygge mot dobbeltbeskatning er kreditmetoden, jf. OECD MC Art. 23 B. Det legges til at Norge også har internrettslige kreditregler for å avverge dobbeltbeskatning, noe som Norge anvender for inntekter opptjent i Monaco, der det ikke foreligger skatteavtale⁵⁵.

Jacob Ingebrigtsen konkurrerte blant annet i Storbritannia og Sveits. De aktuelle kildestatene beskatter inntektene til Jacob Ingebrigtsen ut ifra internrettslige regler, og siden skattenivået er lavere i Sveits enn Storbritannia, leder dette til høyere skatter for norske skattemyndigheter. Fra kreditmetodens ståsted sikres

⁵¹ Se kapittel 1.4. Hadde Jacob Ingebrigtsen blitt nr. 2 så hadde stevneinntekten vært 6 000 USD, og dermed under terskelbeløpet.

⁵² [Skatteavtale mellom Norge og USA](#).

⁵³ Se OECDs mønsteravtale Art. 17-20 "reservations on the Article".

⁵⁴ Vilkåret oppfylles også dersom Jacob Ingebrigtsen oppholder seg mer enn 90 dager i USA i et kalenderår.

⁵⁵ Dersom det ikke er inngått skatteavtale med vedkommende stat, eller hvis et konkret forhold faller utenfor skatteavtalens virkeområde, skal skattleggingen gjennomføres etter norsk internrett, jf. Skatte-ABC 2021 – Utland – allment om skatteavtaler pkt. 1.

norsk skattefundament best ved at Jacob Ingebrigtsen konkurrerer i land med lavest mulig skattenivå. Qatar har lavere skattenivå (10 prosent⁵⁶), og derfor foretrukket fremfor både Sveits og Storbritannia, sett fra norske skattemyndigheters ståsted. Lavest mulig skatter i kildestaten sørger derfor for høyest mulig beskatning i hjemstaten.

4.2. Sponsorinntekter

Som redegjort under kapittel 2.2.1 tilsier ordlyden i kommentarene til Art. 17 at de faste sponsorinntektene fra Nike Inc. er omfattet av bestemmelsen. Det pekes spesielt mot ordlyden i Art. 17-8 hvor det står at *“the state where the performance takes place may tax an appropriate proportion of any remuneration paid to the individual”*. Kommentar nr. 9 har opplistet flere konkrete eksempler⁵⁷, blant annet at inntekter som en tennisspiller mottar for å *«... wearing a sponsor`s logo ... on his tennis shirt during a match»* faller inn under Art. 17. Dette eksemplet har stor overføringsverdi til oppgavens eksempel, at Jacob Ingebrigtsen oppbærer inntekter for å løpe med Nike løpesko i konkurransesammenheng. Selv om definisjonen av sponsorinntekter synes å omfatte alle inntekter som oppbæres, er gjerne dette ikke rett, sett i forhold til Art. 17. Sandler (1995) har drøftet dette og følgende parallell kan utledes: *“Inntekter som Jacob Ingebrigtsen får for å benytte Nike løpesko faller inn under Art. 17, mens inntekter som han mottar for å gå med Nike fritidssko utenfor tartandekket faller utenfor”*⁵⁸.

Sveits deler ikke, i relasjon til sponsorinntekter, jf. Art. 17-9, samme syn om at denne inntektsposten faller inn under særbestemmelsen⁵⁹. Det er derfor klart at Sveits ikke vil beskatte deler av Jacob Ingebrigtsens faste sponsorinntekter fra Nike Inc. Heller ikke Norge, uten at dette fremgår eksplisitt av OECD MC, vil i utgangspunktet beskatte faste sponsorinntekter for «non-residents» som deltar i Bislett Games. Dette kommer til uttrykk i punkt 5.2.3 siste avsnitt, jf. Ot.prp. nr. 77 (1995-1996).

⁵⁶ Hentet fra <https://tradingeconomics.com/qatar/corporate-tax-rate>. Alminnelig skattesats for Sveits og Storbritannia er hentet fra EUs offisielle nettside: https://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/splSearchForm.html.

⁵⁷ Se også orkestereksempelet, jf. Ot.prp. 77 (1995-1996) s. 15 og 16.

⁵⁸ Idé er hentet fra H. Boehlke: Skatlegging av idrettsutøvere, Skattebetalerforeningens skriftserie nr. 25 (1998) s. 41-42.

⁵⁹ Se OECD MC Art. 17-15.2 under "Observations on the Commentary".

Storbritannia praktiserer sin rett til beskatning av sponsorinntekter basert på antall konkurranser og antall treningsdager⁶⁰. Sett at Jacob Ingebrigtsen kun hadde ett løp⁶¹ (Storbritannia) i løpet av 2021, ville Storbritannia kunne beskatte 100 prosent av Nike-inntekten på 5 mill. NOK?

5. Grenseoverskridende konkurranser – noen underproblemstillinger

5.1. Sammenlagtseier

Vinneren av Diamond League er vinneren av siste stevne i Sveits. Med andre ord, eventuell seier her som gir 30 000 USD vil anses opptjent i Sveits. Dersom poeng- og vinnersystemet ikke var slik, men basert på mest mulig poeng opptjent gjennom hele serien, så ville en eventuell inntekt som stammer fra sammenlagtseier kunne henføres til flere stater. Dette er ikke lenger en problemstilling for Jacob Ingebrigtsen og andre idrettsutøvere i Diamond League-serien. Men; enkelte andre idretter opererer fortsatt med sammenlagtseier basert på høyest mulig poengsum gjennom hele sesongen. Eventuell inntekt for sammenlagtseier vil derfor kunne henføres til ulike konkurransetater gjennom konkurransesesongen. Av konkrete eksempler kan det nevnes Tour de France som regelmessig har startet i en annen stat enn hva navnet skulle tilsi⁶². Sveits, Italia og Tyskland deler som regel på å arrangere Tour de Ski og FIS World Cup Langrenn blir også arrangert i ulike stater, mens triatlon gjerne utøves over flere verdensdeler.

Inntekter som er oppebåret som følge av sammenlagtseier er omfattet av Art. 17, og skattleggingen av inntekten må fordeles på konkurransetatene. Utfordringen blir derimot å komme frem til en fornuftig fordelingsnøkkel av beskatningskompetanse. Om Diamond League hadde hatt tilsvarende ordning som for eksempel Tour de France, kunne det vært en mulighet å beskatte Jacob

⁶⁰ [Pay tax in the UK as a foreign entertainer or sportsperson - GOV.UK \(www.gov.uk\)](https://www.gov.uk/guidance/pay-tax-in-the-uk-as-a-foreign-entertainer-or-sportsperson)

⁶¹ Sett at Jacob Ingebrigtsen ble skadet etter hans løp i Gateshead, og ikke løp andre konkurranser i 2021. I et slik scenario er det nærliggende å tro at norske skattemyndigheter ville foretrukket RPTD-metoden (*relevant performance and training days*), og beregnet skattegrunnlag hadde dermed hovedsakelig blitt basert på antall treningsdager, og ikke antall performance days). I utgangspunktet ønsker Storbritannia å beskatte 1/6 av 5 mill. NOK, dersom det legges til grunn at han kun løp konkurranser i Diamond League. Skattebyrden blir gjerne hardere for sprintere i og med at distanseløpere konkurrerer langt hyppigere (gateløp, terrengløp etc.). Andelen som Storbritannia evt. ønsker å skattlegge vil derfor kunne reduseres betraktelig ved å konkurrere hyppigst mulig (helst i hjemstaten).

⁶² Eksempelvis starter Tour de France i Danmark i 2022. I 2019 ble rittet åpnet i [Belgia](https://www.belgium.be).

Ingebrigtsen etter antall Diamond League-konkurranser. Hvis dette hadde vært premisset i 2021, og Jacob Ingebrigtsen vant sammenlagtseier og 30 000 USD ville altså Sveits kunne hatt hjemmel for å beskatte 10 000 USD av disse inntektene⁶³. I sin avhandling om skattlegging av (særlig norske) idrettsutøvere⁶⁴ skriver Henrik Boehlke at fordeling av inntektene etter hvor poengene er opptjent vil "*best gjenspeile det enkelte resultatets betydning for sammenlagtresultatet*"⁶⁵. Under samme premisser som over ville dette gitt nøyaktig samme resultat (provenynøytralt) som å beskatte ham etter antall konkurranser⁶⁶, sett fra Sveits ståsted. Rent hypotetisk ville Monaco derimot hatt større proveny med en fordeling basert på antall konkurranser siden Jacob Ingebrigtsen kun fikk en tredjeplass og opptjente 6 poeng i staten. Hvis vi tar utgangspunkt i en tenkt situasjon hvor Jacob Ingebrigtsen erstattet konkurransen i Monaco med Norge, og at han ble nr. 8 i konkurransen, ville norske skattemyndigheter, for å sikre norsk skattefundament i størst mulig grad, foretrukket metoden som innebærer fordeling basert på antall konkurranser. Et annet tenkt scenario hvor norske skattemyndigheter heller hadde foretrukket fordeling basert på poeng, er om tidligere syklist, Thor Hushovd, hadde vunnet første etappe avholdt i Norge i Tour de France. Andre fordelingsnøkler er gitt av Daniel Sandler, som nevner fordelingsnøkkel basert på sponsorens inntekter eller reklameutgifter i konkurransestaten⁶⁷. Det er på det rene at sistnevnte metode er lite hensiktsmessig og mer arbeidskrevende enn de to andre metodene som ivaretar blant annet hensynet til forutberegnelighet og effektivitet på en langt mer praktisk måte.

5.2. Svinesundsbrua – én konkurranse som går over to land

Som regel er det uproblematisk å avgjøre hvilken stat hvor konkurransen er avholdt. Det finnes likevel situasjoner hvor beskatningskompetansen må deles mellom to konkurransestater. Eksempelvis ble «Svinesundløpet» arrangert i forbindelse med åpningen av Svinesundbrua i 2005⁶⁸. Dersom «Svinesundløpet»

⁶³ To av hans totale seks løp i Diamond League foregikk i Sveits i 2021. Se kapittel 1.4.

⁶⁴ Henrik Boehlke, Skattlegging av idrettsutøvere, Skattebetalerforeningens skriftserie nr. 25 (1998).

⁶⁵ Henrik Boehlke, Skattlegging av idrettsutøvere, Skattebetalerforeningens skriftserie nr. 25 (1998) s. 43 og Sandler, D. (1995) s. 181-184.

⁶⁶ Eksempelvis utgjorde konkurranser i Sveits 15 poeng av totalt opptjente 45 poeng.

⁶⁷ Sandler, D. (1995) s. 319: "Other possible allocation methods may be used (e.g. related to the payer's domestic product sales in each tournament country compared to global product sales, or domestic advertising expenses ..., although the necessary information would be much more difficult to obtain".

⁶⁸ Andre eksempler: For langrennsutøvere går fortsatt *Flyktningløppet* eller *Flyktningsrennet* - et 44 kilometer langt internasjonalt, årlig turren - også fra Norge til Sverige.

skulle gjenoppstått og Jacob Ingebrigtsen hadde fått 10 000 NOK for seier, er det nærliggende at Norge og Sverige hadde delt sin beskatningskompetanse, jf. skatteavtale mellom de nordiske land (NSA)⁶⁹.

5.3. Bislett Impossible Games (hologramversjon?)

I kjølvannet av C-19⁷⁰ ble Bislett Games i 2020 arrangert på kreativt vis. Et norsk stafettlag, med Jacob Ingebrigtsen i spissen, løp 2000 meter på Bislett i etterkant av et kenyansk lag som løp samme distanse i Nairobi, Kenya⁷¹. Laget med best gjennomsnittstid på de tre beste løperne vant distansen (Norge). I dette tilfellet er det ingen grenseoverskridende aktivitet. Men sett at fremtiden fører til en videre utvikling av konseptet, og det norske laget hadde konkurrert mot «levende» hologramversjoner av det kenyanske laget som hadde fungert som en videreutvikling av lysharer⁷². Burde det vært en fordeling av beskatningskompetanse, og kunne man argumentert for at kenyanerne ville hatt signifikant økonomisk nærvær⁷³ (digital tilstedeværelse) i et slikt tilfelle? Digitaliseringen muliggjør markedstilstedeværelse uten fysisk tilstedeværelse, og de skattemessige problemstillingene ved digitalisering av økonomien vil også kunne få implikasjoner for personkretsen som Art. 17 rammer, spesielt i forhold til hvor stor tilknytning (skattemessig nexus) man trenger til en stat for å bli skattepliktig dit.

5.4. Fradrag for reise- og oppholdskostnader

Hovedregel om fradrag er hjemlet i sktl. § 6-1. Paragrafens første ledd første setning lyder: "*Det gis fradrag for kostnad som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt*"⁷⁴. Det er på det rene at reise –og oppholdskostnader som Jacob Ingebrigtsen pådrar seg for å konkurrere i utlandet er fradragsberettiget etter norsk intern rett. Men for idrettsutøveren er ikke dette gitt. I hovedregelen om fradrag ligger det et krav om at kostnad knytter seg til inntekt som er skattepliktig i Norge⁷⁵. I de tilfeller hvor Norge har skatteavtale med land som anvender kreditmetoden, blir inntekter tatt med i Jacob

⁶⁹ Skatteavtale mellom de nordiske land ([NSA](#)).

⁷⁰ Coronapandemien.

⁷¹ Link: [Results: Oslo Bislett Impossible Games | Watch Athletics](#)

⁷² Se link: [Mener «lysharene» vil gi et ras av verdensrekorder – NRK Sport – Sportsnyheter, resultater og sendeplan.](#)

⁷³ OECD/G20 «Addressing the tax challenges of the Digital Economy». BEPS Action 1: 2015 Final Report (5. okt. 2015).

⁷⁴ I dette ligger det et krav om tilknytning mellom utgift og inntekt eller inntektsskapende aktivitet, jf. Zimmer (1997)

Lærebok i skatterett s. 181.

⁷⁵ Se Zimmer (1997) s. 182.

Ingebrigtsens skattemelding. I henhold til skatteloven kan han kreve fradrag for kostnader som knytter seg til opptjente prispenger i eksempelvis England og Sveits. Umiddelbart blir dette mer kompliserende når Jacob Ingebrigtsen konkurrerer i land som benytter unntaksmetoden. Prispenger i USA vil eksempelvis bli skattlagt i USA. Det er holdepunkter for at norske skattemyndigheter vil kunne hevde at hans reise- og oppholdskostnader ikke er fradragsberettiget på bakgrunn av at prispengene ikke knytter seg til inntekter som skattes i Norge. Om Jacob Ingebrigtsen hadde hatt et DNF-løp⁷⁶, vil han da likevel kunne kreve fradrag for kostnader i forbindelse med USA-løpet? Fradrag kan ikke nektes med samme begrunnelse som overfor. Imidlertid har Jacob Ingebrigtsen, som påpekt innledningsvis, ikke bare resultatavhengige inntekter som for eksempel prispenger. Det er med andre ord forhold som tilsier at det foreligger adekvat tilknytning mellom hans sponsorinntekter og reise –og oppholdskostnader. Zimmer gir uttrykk for at kostnader som er pådratt ikke må knytte seg til en bestemt inntektspost, men til inntektsskapende aktivitet generelt⁷⁷. Det er videre slått fast i rettspraksis at det er vid anledning til å kreve fradrag for kostnader i forsøk på inntektservervelse, jf. Rt. 1981 s. 256. Tilbake til det som rent faktisk skjedde – at Jacob Ingebrigtsen vant i USA. Det synes tvilsomt at norske skattemyndigheter kan nekte fradrag for reise –og oppholdskostnader i dette tilfellet siden kostnadene også henger sammen med sponsorinntekter som blir skattlagt i hjemstaten. En slik situasjon her har klar parallellitet med spørsmål som ble tatt opp i Rt. 1970 s. 1220 (Oslo Trygdekasse). Dommen har stor overføringsverdi og det ble blant annet uttalt at "*utgifter vedrørende eiendommen måtte kunne fordeles forholdsmessig på den skattepliktige utleie og den skattefrie egne bruk*". I denne forbindelse har Zimmer⁷⁸ også gitt uttrykk for at OECD MC Art. 7 nr. 3 er et generelt prinsipp som kan anvendes på andre bestemmelser i skatteavtalene. Konklusjonen blir dermed at Jacob Ingebrigtsen kan kreve et forholdsmessig fradrag for reise –og oppholdskostnader for konkurranser i USA og andre stater som anvender unntaksmetoden.

⁷⁶ DNF: «Did not finish»

⁷⁷ Zimmer (1997) s. 182.

⁷⁸ Zimmer (1992) s. 184.

6. Hensyn – fra norske skattemyndigheters ståsted

Oppgaven har definert fem kriterier for bedømmelse av en foretrukken konkurranseplan for Jacob Ingebrigtsen i Diamond League – sett fra norske skattemyndigheters ståsted. Det første kriteriet er størst mulig norsk proveny (provenyhensynet). Dette hensynet gjelder å sikre norsk skattefundament, som naturligvis er en viktig del av internasjonal skatterett. Det er på det rene at Jacob Ingebrigtsen burde løpt i hjemstaten fremfor alle øvrige land. Samtidig burde han unngått konkurranser i stater som anvender unntaksmetoden. For de stater som anvender kreditmetoden bør Jacob Ingebrigtsen konkurrere i de stater som har lavest mulig skattenivå. Norske skattemyndigheter hadde også foretrukket konkurranser i land som ikke tolker Art. 17 vidt, som praksis i Storbritannia viser. Det er derfor viktig at han unngår stater som vil beskatte deler av hans sponsorinntekter. Sveits som ikke skattlegger sponsorinntekter og har lavt generelt skattenivå står høyt på listen av foretrukne konkurranser. Basert på dette er det klart at både Norge og Sveits er klart foretrukne konkurransesstater.

Det andre kriteriet gjelder rettferdighets- og fordelingshensynet. Rettferdig fordeling av skatter har økt i viktighet, spesielt i lys av nedfelte BEPS-aksjoner, og det ledende prinsippet er at verdier skal skattlegges der de skapes, jf. bla. OECD-rapporten (1987). "*Inntekt skal skattlegges der den er skapt*" er videre et slagord i politisk debatt og BEPS⁷⁹. Disse føringene ivaretas best ved at Jacob Ingebrigtsen konkurrerer i stater som har full beskatningsrett (unntaksmetoden).

Det tredje kriteriet, ressurs- og effektivitetshensynet, må også hensyntas. Det er klart at kreditmetodereglene volder større utfordringer enn ved unntaksmetoden⁸⁰. Bare det å trekke inn andre staters skattesystemer ved beregningen av norsk skatt er i seg selv kompliserende⁸¹. Kreditmetodereglene har mer kompliserende beregninger og metoden medfører mer administrativt arbeid og økt arbeidsbelastning for norske skattemyndigheter (blant annet kreves det hjelpeberegninger, kompetanse på flere staters utenlandsrett etc.). På den annen side er det lettere å kontrollere fradrag ved kreditmetoden, siden unntaksmetoden

⁷⁹ Zimmer (2017) s. 37.

⁸⁰ Maisto, G. (2016). Taxation of Entertainers and Sportspersons Performing Abroad. IBFD. Kapittel 9.5.

⁸¹ jf. Ot.prp. nr. 46 (1995-1996) kapittel 1.4 siste avsnitt.

gjærne innebærer en "passende del" som kan fradragsføres. Men på inntektssiden volder unntaksmetoden lite ressurser sett fra norske skattemyndigheter i og med at beskatningskompetansen lempes. Fra et kapasitetsståsted er det også formålstjenlig at konkurranser i stater hvor det er lav risiko for uenighet om hvor stor andel kildestaten kan skattlegge av sponsorinntekter, prioriteres.

Det fjerde kriteriet er kontrollhensynet. Kontrollhensynet handler om hvorvidt grenseoverskridende konkurranser har implikasjoner for skattemyndighetene. Bakgrunnen for Art. 17 handler nettopp om kontroll, det sies at kildestaten har større forutsetninger for å beskatte inntekt som skapes i kildestat⁸². Med dette som bakteppe er det naturlig at konkurranser i Norge er ønskelig fra et norsk kontrollhensyn. Ergo, så burde Jacob Ingebrigtsen løpt Bislett Games i 2021 i dette henseende. Kontrollhensynet omfatter også andre kvalitative forhold. Eksempelvis mister skattemyndighetene oversikt (kontroll) dersom kildestatens inntekter unntas fullt fra beskatning, at skattekompetansen ilegges kildestaten i sin helhet. Dette kan blant annet få implikasjoner for velferdsretten og data som brukes i statistiske formål. Unntatt beskatning kan også føre til at skattemeldingen til Jacob Ingebrigtsen ikke viser fullstendighet. Det er likevel forhold som tilsier at opplysningsplikten også gjelder for unntatt utenlandsinntekt, jf. skatteforvaltningsloven (sktfvl.) § 8-1. Ved unntaksmetoden vil bruttoinntekter være unntatt fra norsk beskatning. Men siden norsk beskatning bygger på nettobeskatning, må tilhørende kostnader til unntatt utenlandsinntekt også tas i betraktning, jf. sktl. § 6-3 femte ledd. For å kunne fastsette skattegrunnlaget i Norge, er det følgelig både behov for opplysninger om bruttoinntekten fra utlandet og tilhørende kostnader. Globalskatteplikten tilsier videre at det er et behov for opplysninger om utenlandsinntekt, selv om den er unntatt. Dersom kontrollhensynet hadde vært førende så hadde norske skattemyndigheter foretrukket at idrettsutøvere hadde konkurrert mest mulig i hjemstaten og unngått stater som praktiserer unntaksmetoden, som for eksempel USA, Kina og Italia.

Det antas at norske skattemyndigheter ikke ønsker at Jacob Ingebrigtsen unngår konkurranser i Storbritannia som følge av landets skatteregler. Som en motpol til

⁸² Se Ot.prp. nr. 77 (1995-1996).

Usain Bolt bør derfor Jacob Ingebrigtsen konkurrere i Storbritannia og løpe flest mulig konkurranser i utlandet for et naturlig, økonomisk samkvem, jf. samkvemhensynet. For å støtte opp under OECD-arbeidet, bør han også prioritere konkurranser i OECD-medlemsstater⁸³. Man oppnår også et mer naturlig samkvem ved å konkurrere i stater som gir en rimelig grad av beskyttelse mot dobbeltbeskatning (og dobbelt ikke-beskatning).

7. Avsluttende kommentarer

En enkel oppskrift på planlegging av konkurranser i utlandet (Diamond League) finnes nok ikke, og denne oppgaven viser at en rekke faktorer vil kunne spille inn dersom norske skattemyndigheter skulle planlagt konkurranser for Jacob Ingebrigtsen. Norske skattemyndigheters beslutningsgrunnlag og begrunnelse for en foretrukket konkurranseplan for Jacob Ingebrigtsen er sammensatt, hensett til de hensyn som foreligger.

Heldigvis er det kun Jacob Ingebrigtsen og hans nærmeste støttespillere som står for konkurranseplanleggingen.

⁸³ Kina, Monaco, Marokko, og Qatar er ikke medlemmer.

8. Litteraturliste og rettskilder

Lov, forskrifter og retningslinjer

Lov av 26.03.1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt ([skatteloven](#) – sktl.)

Lov av 28.07.1949 nr. 15 om adgang for Kongen til å inngå overenskomster med fremmede stater til forebyggelse av dobbeltbeskatning mv.

([dobbeltbeskatningsavtaleloven](#))

Lov av 27.05.2016 nr. 14 om skatteforvaltning ([skatteforvaltningsloven](#) - sktfvl.)

Forskrift til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14 ([FSFIN](#))

Lov av 13. desember 1996 nr. 87 om skatt på honorar til utenlandske artister mv ([artistskatteloven](#))

Wienkonvensjonen om traktatretten av 23.05.1969 (Wienkonvensjonen)

Lovforarbeid og meldinger til Stortinget

Ot.prp. nr. 77 (1995-1996) Forarbeider til artistskatteloven

Ot.prp. nr. 46 (1995-1996)

Internasjonale kilder

OECD Model convention 2017 with respect to taxes on income and on capital ([OECD MC](#))

Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017 ([OECDcomm](#))

UN Double Taxation Convention 2017 between Developed and Developing Countries

NSA - Skatteavtale mellom de nordiske land

(<https://www.regjeringen.no/no/tema/okonomi-og-budsjett/skatter-og-avgifter/skatteavtaler/skatteavtale-mellom-de-nordiske-land/id651100/>)

[Skatteavtale Norge - USA](https://www.regjeringen.no/no/tema/okonomi-og-budsjett/skatter-og-avgifter/skatteavtaler/skatteavtale-norge---usa/id725490/) (<https://www.regjeringen.no/no/tema/okonomi-og-budsjett/skatter-og-avgifter/skatteavtaler/skatteavtale-norge---usa/id725490/>)

Juridisk litteratur

Zimmer, F. (2017). Internasjonal inntektsskatterett (5. utg., p. 392).

Universitetsforl.

Molenaar, D. (2005). Taxation of international performing artistes: the problems with Article 17 OECD and how to correct them: Vol. v. 10 (pp. XX, 416). IBFD - Academic Council.

[Boehlke](#), H. Skattlegging av idrettsutøvere, Skattebetalerforeningens skriftserie nr. 25 (1998)

Sandler, D. (1995). The taxation of international entertainers and athletes: all the world's a stage (Vol. 1, pp. XV, 356). Kluwer Law International.

Kjenner, Gunnar-Martin. (2012). Idrett og juss (4. utg.)

Russo, R. (2007). Fundamentals of international tax planning (pp. XIV, 252).
IBFD

Folkvord, B., Furuseth, E., & Gjems-Onstad, O. (2021). Norsk bedriftsskatterett (11. utgave.). Gyldendal.

Helmersen, S. (2018). Folkerett i et nøtteskall.

Zimmer, F. (1997). Lærebok i skatterett (3. utg., p. 535).

Zimmer, F. (1992). Internasjonal inntektsskatterett: en innføring (2. utg., p. 234).

Taxation of Entertainers and Sportspersons Performing Abroad (Guglielmo Maisto, 2016)

Eric C.C.M. Kemmeren, Principle of Origin in Tax Conventions. A rethinking of Models (Dongen, The Netherlands: Pijnenburg Publishing, 2001), 623 pages, ISBN 76115 35 4

OECD (2015) Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paris 2015

[OECD, Taxation of Entertainers, Artistes and Sportsmen, Issues in International Taxation No. 2 \(1987\).](#)

Annen faglitteratur

[Skatte-ABC 2021](#), Skattedirektoratet

Rettspraksis

Rt. 1974 s. 976 Vesaasdommen

Rt. 1981 s. 256

Rt. 1970 s. 1220 Oslo Trygdekasse

Rt. 2008 s. 577 Søvik

Rt. 2011 s. 1581 Dell

Rt. 2015 s. 513 GE Healthcare

Rt. 1994 s. 132 Uncle John.

Utv. 1993 s. 1580 FIN

Utv. 2006 s. 490 FIN

Utv. 1982 s. 170

Rt. 1979 s. 485 Prix Italia dommen

Mr Set, Miss Deuce & Mr Ball v. Robinson (HMIT) (SPC No. 0373) (2003)

Rt. 1958 s. 583 Hagerup-dommen

Artikler

Molenaar, D., & Grams, H. (2011). The critical need for [reform](#) of article 17 (artistes and sportsmen) of the OECD model tax treaty. Tax Management International Journal, 40(2), 95.

OECD/G20 «Addressing the tax challenges of the Digital Economy». BEPS Action 1: 2015 Final Report (5. oktober 2015).

Brian J Arnold. (2012). OECD: Red Card Article 17? Bulletin for International Taxation, 66(3), 127.

Tetlak, K., & Molenaar, D. (2012). Tax exemptions for Euro 2012 in Poland and Ukraine. European Taxation, 52(6), 325.

Nettsider

[Jakob INGEBRIGTSEN | Profile | World Athletics](#)

(<https://worldathletics.org/athletes/norway/jakob-ingebriksen-14653717?competitorid=jakob-ingebriksen-14653717&country=norway&competitorid=jakob-ingebriksen-14653717&country=norway>)

[IAAF.org](http://www.iaaf.org/) (<http://www.iaaf.org/>)

[Aftenposten](https://www.aftenposten.no/sport/i/8mVjoA/jakob-ingebrigtsen-19-kjoep-te-nettopp-ny-leilighet-men-ingen-tjente) (https://www.aftenposten.no/sport/i/8mVjoA/jakob-ingebrigtsen-19-kjoep-te-nettopp-ny-leilighet-men-ingen-tjente)

[Finansavisen](https://finansavisen.no/nyheter/sport/2020/10/21/7579381/jakob-ingebrigtsen-hadde-inntekter-pa-1-4-millioner-kroner-i-2019) (https://finansavisen.no/nyheter/sport/2020/10/21/7579381/jakob-ingebrigtsen-hadde-inntekter-pa-1-4-millioner-kroner-i-2019)

[Diamond League Archive of Past Events | World Athletics](https://www.worldathletics.org/Competitions/diamond-league/calendar/2021)

(https://www.worldathletics.org/Competitions/diamond-league/calendar/2021)

[Bolt Strikes At Diamond League Games, Says UK Races Hinge On Tax Laws \(forbes.com\)](https://www.forbes.com/sites/kellyphillipserb/2013/07/28/bolts-strikes-at-diamond-league-games-says-uk-races-hinge-on-tax-laws/?sh=5f025fc185f7) (https://www.forbes.com/sites/kellyphillipserb/2013/07/28/bolts-strikes-at-diamond-league-games-says-uk-races-hinge-on-tax-laws/?sh=5f025fc185f7)

[The Critical Need for Reform of Article 17 \(Artistes and Sportsmen\) of the OECD Model Tax Treaty - ProQuest](https://www.proquest.com/docview/848640466/fulltextPDF/C0A5F103677149B9PQ/1?accountid=142923)

(https://www.proquest.com/docview/848640466/fulltextPDF/C0A5F103677149B9PQ/1?accountid=142923)

[Timothy CHERUIYOT | Profile | World Athletics](https://worldathletics.org/athletes/kenya/timothy-cheruiyot-14643526)

(https://worldathletics.org/athletes/kenya/timothy-cheruiyot-14643526)

[About - OECD BEPS](https://www.oecd.org/tax/beps/about/) (https://www.oecd.org/tax/beps/about/)

[Zimmer: Derfor er bruken av skatteparadiser problematisk |](https://www.skatt.no/2020/10/12/zimmer-derfor-er-bruken-av-skatteparadiser-problematisk/)

[Skattebetalerforeningen](https://www.skatt.no/2020/10/12/zimmer-derfor-er-bruken-av-skatteparadiser-problematisk/) (https://www.skatt.no/2020/10/12/zimmer-derfor-er-bruken-av-skatteparadiser-problematisk/)

[Pay tax in the UK as a foreign entertainer or sportsperson - GOV.UK](https://www.gov.uk/guidance/pay-tax-in-the-uk-as-a-foreign-performer)

([www.gov.uk](https://www.gov.uk/guidance/pay-tax-in-the-uk-as-a-foreign-performer)) (https://www.gov.uk/guidance/pay-tax-in-the-uk-as-a-foreign-performer)

[Official route of Tour de France 2022 \(letour.fr\)](https://www.letour.fr) (sakset fra hjemmesiden den 7. desember 2021)

[Tour de France 2019 | Stage winners and leaders \(procyclingstats.com\)](https://www.procyclingstats.com/race/tour-de-france/2019/gc/stages/winners)

(<https://www.procyclingstats.com/race/tour-de-france/2019/gc/stages/winners>)

[Results: Oslo Bislett Impossible Games | Watch Athletics](https://www.watchathletics.com/article/11135/results-oslo-bislett-impossible-games)

(<https://www.watchathletics.com/article/11135/results-oslo-bislett-impossible-games>)

[Mener «lysharene» vil gi et ras av verdensrekorder – NRK Sport – Sportsnyheter, resultater og sendeplan](https://www.nrk.no/sport/mener-_lysharene_-vil-gi-et-ras-av-verdensrekorder-1.15000339) (https://www.nrk.no/sport/mener-_lysharene_-vil-gi-et-ras-av-verdensrekorder-1.15000339)

[Qatar Corporate Tax Rate | 2021 Data | 2022 Forecast | 2006-2020 Historical |](https://tradingeconomics.com/qatar/corporate-tax-rate)

[Chart \(tradingeconomics.com\)](https://tradingeconomics.com/qatar/corporate-tax-rate) (<https://tradingeconomics.com/qatar/corporate-tax-rate>)

[Taxes in Europe Database v3 \(europa.eu\)](https://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/splSearchForm.html)

(https://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/splSearchForm.html)