

Internasjonal skatterett

Disposisjon H10

(frederik.zimmer@jus.uio.no)

(Ikke alt blir gjennomgått.)

1. Innledning

1.1 Problemstillinger; hva er internasjonal skatterett

Grenseoverskridende transaksjon eller saksforhold: Gjøre forretning, investere eller arbeide i utlandet; utlendingers aktivitet og investering her

Vilkår for skattlegging i Norge. Dobbeltbeskatning og diskriminering

Tre regelsett

- Norsk intern rett
 - o ”vanlige regler”
 - o regler som angår forholdet til utlandet – norsk utenlandsskatterett
 - hvem er skattepliktig til Norge?
 - skattlegging i Norge av grenseoverskridende transaksjoner og rettsforhold
- Skatteavtaler
 - o forebygge internasjonal juridisk dobbeltbeskatning
 - o forbygge diskriminering
 - o bistand
- EØS-rett

Forbud mot nasjonal skattlegging i strid med de fire friheter (varer, personer, tjenester og kapital)

2. Norsk utenlandsskatterett – oversikt

2.1 Person bosatt/selskap hjemmehørende i Norge

2.1.1 Globalinntektsprinsippet

§ 2-2, 9. ledd (personer), § 2-3, 6. ledd (selskaper ol)

Kapitaleksportnøytralitet (CEN) og kapitalimportnøytralitet (CIN)

2.1.2 Unntak fra globalinntektsprinsippet

a. Arbeidsinntekt ved langvarig utenlandsopphold

§ 2-2, 10. ledd

b. Skatteavtale gir den annen stat primær beskatningsrett

Norge som hjemstat må lempe skattleggingen

- kreditmetoden, § 16-20 ff, jf pkt. 14
- unntaksmetoden
- alternativt unntak, jf. pkt. 15

2.1.3 Utflytting utløser inntektsskatt – utflyttingsskatter, jf. kap. 6.

2.2 Personer bosatt/selskap hjemmehørende i utlandet

Begrenset skatteplikt (§ 2-3) for

- fast eiendom og løsøre her (bokstav a)
- filial her (bokstav b)
- aksjeutbytte fra selskap hjemmehørende her (bokstav c jf. § 10-13)
- lønn fra arbeid her (bokstav d, jf. 2. ledd om arbeidsleie)
- styrehonorar ol i norsk selskap (bokstav e)
- pensjon (4. ledd – fra 2010)
- kunstnere og profesjonelle idrettsfolk (artistskatteloven – lov 87/1996)

- Men ikke begrenset skatteplikt for
- aksjegevinst
- renteinntekter
- royalty

3. *Generelt om skatteavtaler*

3.1 Generelt: skatteavtalene som traktater

3.2 Skatteavtaler og intern (norsk) rett

3.2.1 Inkorporering i norsk rett

Lov 28. juli 1949 nr. 15

Karakter av *lex specialis* om avkall på beskatningsmyndighet.

Trinnhøyde som lov

3.2.2 Skatteavtaler kan bare lempe (norsk) skattlegging

Legalitetsprinsippet. ”Den gyldne regelen”

Kan velge å se bort fra skatteavtalen. Men intern rett kan knytte rettsvirkninger til eksistensen av skatteavtale uansett (f.eks. sktl. § 6-3, 5. ledd)

3.2.3 Gjennomføring av skattlegging etter intern norsk rett, jf. pkt. 12

3.3 Tolking av skatteavtaler

3.3.2 Folkerettslige tolkningsprinsipper

Wien-konvensjonen om traktatretten Art. 31 og 32

Særlig om OECD-kommentarens betydning.

3.3.3 Referanse til intern rett – OECDs modellavtale Art. 3.2

3.4 Løsning av tvister

Internrettslig – skatteavtalene kan påberopes av skattyterne

Gjensidig avtale mellom kompetente myndigheter

Voldgift?

4. *Generelt om EØS-avtalen og inntektsskatten*

Skattepolitikk utenfor EØS-avtalen, men ...

De fire friheter. Statsstøtteregler

ECJs og EFTA-domstolens tolkning av reglene om de fire friheter

Mer pkt. 13

5. *Litt om internasjonal skatteplanlegging*

5.1 Internprising (behandles ikke)

5.2 Utflytting

Personer – bostedsbegrepet. Utflyttingsskatt for aksjegevinster og opptjent lønn

Selskaper – hjemmehørende. Utflyttingsskatt

5.3 Selskaper i lavskatteland

NOKUS-regler (§ 10-60 ff)

”Business restructuring” – Utv. 2007 s. 1440 Cytex LRD

5.4 “Treaty shopping”

Utnyttelse av skatteavtalenettet

5.5 Utnyttelse av regelforskjeller

”Double dip”

Hybrid finansiering

Holdingselskapsregler

6. *Helt kort om utflyttingskatter*

6.1 Formål

Beskytte nasjonalt skattefundament, kontra fri flyt over grensene.

Et hovedspørsmål: Forholdet til EØS-avtalen

6.2 Personers aksjegevinst

Bakgrunn, forhold til skatteavtalebestemmelser

§ 10-70

6.3 Utflytting av selskaper

§ 10-71

6.4 Utflyttinger av eiendeler

§ 9-14

7 *Hvem er bosatt/hjemmehørende i Norge*

7.1 Betydningen av at skattyter er bosatt/hjemmehørende

- Intern rett: grensen mellom global og begrenset skatteplikt
- Skatteavtaler
- Utflyttingskatter for personer og selskaper

7.2 Personer

7.2.1 Intern norsk rett

a. Innflytting, § 2-1, 2. ledd
oppholdstid; to regler

b. Utflytting, § 2-1, 3. ledd

Tre vilkår:

- (1) fast opphold i utland;
- (2) ikke mer enn 61 dager i år(ene) i Norge
- (3) ikke fast bolig i Norge, jf. 4., 5. og 6. ledd

Skattyter har bodd i Norge minst ti år ved utflytting (bokstav b)

7.2.2 Skatteavtalene

Hvor skatteavtale, er denne avgjørende

a. Bosatt i begge stater etter intern rett, Art. 4.1 – Rt. 2009 s. 1577 Stolt-Nielsen

b. ”Tie-break”-regelen, Art. 4.2

Hierarki av kriterier:

- fast bolig, jf. Rt. 2008 s. 577 Sølvik
- sentrum for livsinteressene
- vanlig opphold
- statsborgerskap
- gjensidig avtale

7.3 Selskaper

7.3.1 Intern norsk rett

”hjemmehørende” – Rt. 2002 s. 1144

7.3.2 Skatteavtalene

”place of effective management”

8. *Virksomhetsinntekter*

8.1 Nominell hovedregel: hjemstat – Art. 7.1

8.2 Unntak: Fast driftssted – Art. 7.1, 2. pkt.

8.2.1 Når foreligger fast driftssted? – Art. 5

a. Hovedregel:

- Forretningssted

- Fast (sted, tid) – Rt. 1994 s. 752 Alphawell, Rt. 2004 s. 957 PGS
 - Drives gjennom forretningsstedet – Rt. 1984 s. 99 Alaska
 - b. Særregel for konstruksjonsvirksomhet
 - c. Særregel for representanter
 - ”fullmakt til å slutte avtaler på vegne av foretagendet”. Kommisjonær: Zimmer-sak Dom fransk Conseil d’Etat 31.3.10 (Zimmer), Utv. 2010 s. 107 TRD (Dell)
 - d. Særregler for sokkelvirksomhet – NSA Art. 21
 - 8.2.2 Allokering av inntekt til fast driftssted. – Art. 7.2 og 3
 - Selvstendighetsfiksjonen
 - Rt. 2006 s. 404 Invensys; Rt. 2008 s. 233 Kellogg Brown & Root
 - 8.3 Skips- og luftfart
 - OECD: virkelig ledelse. NSA: bosted
 - Ingen fast driftsstedregel
 - 8.4 Særregler for kunstnere og profesjonelle idrettsfolk – Art. 17
9. *Kapitalinntekter*
- 9.1 Kapitalavkastning
- 9.1.1 Fast eiendom – Art. 6: kildestat
 - 9.1.2 Aksjeutbytte – Art. 10: delt
 - 9.1.3 Renter – Art. 11: normalt hjemstat
 - 9.1.4 Royalty – Art. 12: hjemstat
- 9.2 Kapitalgevinster – Art. 13
- Hovedregel: hjemstat
 - Unntak: Fast eiendom, fast driftssted, visse aksjegevinster
10. *Lønnsinntekter*
- 10.1 Hovedregel: der arbeidet er utført – Art. 15.1
- 10.2 Unntak: 183-dagersregel – Art. 15.2
- Vilkår for at hjemstat likevel skal ha beskatningsrett:
 - Opphold ikke overstige 183 dager, og
 - Arbeidsgiver ikke bosatt/hj.hørende i arbeidsstaten, og
 - Lønn ikke belastet arbeidsgivers faste driftssted i arbeidsstaten
- 10.3 Særlig om arbeidsleie
11. *Pensjoner*
- Variierende regler – Art. 18, 19
12. *Gjennomføring av skattlegging i Norge*
- 12.1 Utgangspunkt: vanlige regler
- 12.2 Diskrimineringsforbud
- 12.2.1 Skatteavtalene, særlig fast driftssted
 - 12.2.1 EØS-avtalen, se pkt. 13
- 12.3 Særregler om inntektsberegning
- personfradrag (§ 15-4,7. ledd); innslagspunkt for toppskatt
 - kostnader knyttet til inntekt - § 6-92, 1. punktum
 - rentefradrag
 - skattyter bosatt i utlandet: § 6-40, 4. ledd jf. § 4-31, 5. 13dd
 - skattyter bosatt i Norge

- bare del av året, § 6-92, 2. punktum
- eiendom i utlandet som er unntatt skattlegging i Norge – § 6-91

13. EØS-retten

13.1 EØS-avtalen og Europa-domstolens og EFTA-domstolens praksis

13.2 Struktur i domstolenes resonnementer

13.2.1 Diskriminering/restriksjon?

Er grenseoverskridende og rent intern disposisjon sammenlignbare?

Behandles grenseoverskridende disposisjon dårligere?

E-7/07 Seabrokers

13.2.2 Hvis diskriminering/restriksjon: Kan den rettfærdiggjøres av allmenne hensyn?

13.2.3 Hvis kan rettfærdiggjøres, er den nasjonale regel

- treffsikker?

- forholdsmessig?

13.3 Noen dommer, og deres betydning for norsk rett

Schumacker (C-279/93) – personfradrag

Schmacker-regelen i norsk rett, sktl. § 6-71

St. Gobain (C-307/97 – diskriminering av fast driftssted

Lasteyrie (C-9/02) – utflyttingsskatt aksjegevinst

Manninen (C-319/02), Fokus Bank (E-1/04)

Utbyttebeskatning – fra godtgjørelse til skjerming

Marks & Spencer (C-446/03)– underskuddsoverføring over landegrensene

Oy AA (C-231-05) – konsernbidrag over landegrensene

X Holding (C-337//08) – konsolidering over landegrensene

14. Kredit for utenlandsk skatt

14.1 Innledning

Når hjemmehørende i Norge og har inntekt i utlandet

Både hvor skatteavtale og ikke, § 16-27

14.2 Vilkår for rett til kredit, § 16-20

14.2.1 Vilkår knyttet til skattyteren

- må være hjemmehørende i Norge, men fast driftssted

- må være skattyterens egen skatt, men ANS/KS og NOKUS

14.2.2 Vilkår knyttet til den utenlandske skatten

”inntektsskatt ... eller tilsvarende skatt”

Ikke trygdeavgifter

14.2.3 Vilkår om at inntekten må være skattlagt i Norge

”her i riket svare skatt”

14.2.4 Vilkår knyttet til den norske skatten

Skatt på alminnelig inntekt og toppskatt, men ikke trygdeavgift

14.3 Kreditfradragets størrelse, § 16-21, fsfin. § 16-28

14.3.1 Ikke overstige utenlandsk skatt

Betydning av skatteavtale

14.3.2 Begrensning til ordinær kredit

a. Utgangspunkt: norsk skatt på utenlandsinntekt

b. Beregning av utenlandskinntekt,

- inntekt: må ha kilde i utlandet

- fradragposter

- fradrag knyttet til konkrete inntektsposter

- fradrag ikke knyttet til konkrete inntektsposter

- Hovedregel: Fordeles forholdsmessig etter inntekt
- Men utenlandsk arbeidsinntekt og pensjon skal ofte anses som norsk inntekt (C-385/00 de Groot)
- Særlig om renter hvor virksomhets- eller kapitalinntekt i utlandet – E-7/07 Seabrokers
- Konsernbidrag

14.3.3 Fordeling på tre inntektskategorier

Utgangspunkt: generelt begrenset metode

Men tre inntektskategorier

Inntekt i lavskattlang

Petroleumsinntekt

Annen inntekt

14.3.4 Tidfestingsforskjeller (fsfin. § 16-28-5): fremføring av ikke fradratt skatt, § 16-22

15. Den alternative unntaksmetoden

Brukes i § 2-1, 10. ledd og visse skatteavtaler

Teknisk som kreditmetoden, virkning som unntaksmetoden med progresjonsforbehold

Øvelsesoppgaver:

1. Peder Ås har i en årrekke drevet et enkeltpersonforetak i Oslo. Da han nærmet seg pensjonsalderen, solgte han virksomheten til Lars Holm som var bosatt i Oslo. Kjøperen skulle overta gjelden og betale Ås en årlig pensjon så lenge han eller hans hustru lever. Samtidig kjøpte Ås en bolig i Spania, og i de følgende årene bodde han og hans hustru i Spania fra ca midten av september til ca midten av mai. Resten av året bodde de på sitt komfortable (med bl.a. innlagt vann og avløp), men ikke vinterisolerte, landsted utenfor Drøbak.

Kan Ås skattlegges for pensjonsutbetalingene i Norge?

Forutsett at reglene i skatteavtalen med Spania er de samme som i OECDs mønsteravtale.

Peder Ås hadde et bankinnskudd i norsk bank. Kan han skattlegges i Norge for rentene av dette bankinnskuddet?

2. Peder Ås er skitrener, bosatt i Norge. Han synes etter hvert at det norske markedet er for lite, og han starter derfor opp skitrening også i de bayerske alper i Tyskland ca. tre måneder hver vinter. Kan han skattlegges for inntekt av denne virksomheten i Tyskland dersom han

- a. han driver trenervirksomheten i ett og samme skianlegg hele sesongen,
- b. driver trenervirksomheten der på en rekke ulike steder, slik at han holder kurs ca to uker hvert sted?

Hvilken betydning har det for rettsanvendelse i Norge å ta stilling til om inntekten kan skattlegges i Tyskland?

3. Selskap A som er hjemmehørende i Stat R, har et fast driftssted i stat S. Driftsstedet betaler hovedkontoret følgende:

- rente på 6% av et "lån" fra hovedkontoret til driftsstedet
- betaling for regnskapstjenester som hovedkontoret har stått for
- filialens forholdsmessige andel av generalomkostninger ved hovedkontoret (inkludert administrerende direktørs lønn).

I hvilken utstrekning kan disse betalingene fradras i driftsstedets inntekt?

4. Peter Bergholm er ansatt som ingeniør i det svenske selskapet AB X. Selskapet sender ham til Norge for å bistå en kunde med å montere et maskinanlegg. Arbeidet antas å pågå i fem måneder. Det blir imidlertid en forsinkelse, så arbeidet tar ytterligere to måneder. Kan Peter skattlegges for lønnsinntekten i Norge?

5. Mr. Hill er oljeingeniør ansatt i C Ltd. i UK. Fra januar til oktober 2003 sender selskapet Mr. Hill til Norge for å bistå et norsk oljeselskap. C Ltd. betaler Mr. Hills lønn inn på en konto i en bank i London. C Ltd. betaler også leien for Mr. Hill leilighet i London. Det norske selskapet skaffer Mr. Hill fri bolig og fri kost mens han er i Norge.

I oktober 2003 blir Mr. Hill kalt tilbake til UK fordi C Ltd. er misfornøyd med arbeidet hans. Etter forhandlinger blir C Ltd. og Mr. Hill enige om at Mr. Hill skal slutte i selskapet mot å få et sluttvederlag på 50 000 pund.

I hvilken utstrekning kan de fordelene som Mr. Hill mottar, skattlegges i Norge?

6. Peder Ås var direktør i et norsk AS, og i den anledning ervervet han i 1999 100 opsjoner på kjøp av aksjer i selskapet til kurs 130 (jf. sktl. § 5-14, 3. ledd). Opsjonen måtte utøves (dvs. innløses i aksjer) i løpet av annet halvår 2003. Sommeren 2002 flyttet han til Belgia. I oktober 2003 innløste han opsjonen i aksjer i selskapet. Aksjene var da verd 150 per stk. Ligningskontoret skattla Ås med grunnlag i sktl. § 5-14, 3. ledd. Hadde kontoret grunnlag for det?

Legg til grunn at skatteavtalen i relevante deler tilsvare OECDs modellavtale!