

KILDEBESKATNING AV ARTISTER

Med Luxembourg som arena?

Kandidatnr: 238

Veileder: Erik Friis Fæhn

Leveringsfrist: 25.11.2004

Til sammen 17 829 ord

25. november 2004

Innholdsfortegnelse

<u>1</u>	<u>INNLEDNING</u>	<u>1</u>
1.1	PRINSIPPER OG PROBLEMSTILLING	1
1.2	BEGREPSFORKLARING	3
1.3	OVERSIKT OVER PROBLEMSTILLINGENE	4
1.4	METODE	8
1.4.1	NORSK INTERN RETT	8
1.4.2	SKATTEAVTALENE	9
1.4.3	EØS-RETT	10
1.5	SOSIALE FAKTA	11
<u>2</u>	<u>GENERELT OM KILDEBESKATNING OG HJEMSTATSBESKATNING</u>	<u>12</u>
2.1	ØKONOMISK EFFEKTIVITET	13
2.2	RETTFERDIGHET	14
2.3	KONKLUSJON	16
<u>3</u>	<u>DOBBELTBESKATNINGSPROBLEMET</u>	<u>16</u>
3.1	METODER FOR Å UNNGÅ DOBBELTBESKATNING	18
3.1.1	UNNTAKSMETODEN (FORDELINGSMETODEN)	18
3.1.2	KREDITMETODEN (GODTGJØRELSESMETODEN)	19
3.1.3	GJENNOMFØRINGEN AV KREDITMETODEN I NORSK RETT	20
<u>4</u>	<u>ARTISTBESKATNING ETTER NORSK INTERN RETT</u>	<u>20</u>
4.1	ALMINNELIG SKATTEPLIKT	22
4.2	BEGRENSET SKATTEPLIKT	23
4.2.1	KORT OM ARTISTSKATTELOVEN OG BETYDNINGEN AV MØNSTERAVTALEN ART. 17	25
4.2.2	MØNSTERAVTALEN ART. 17	26
4.2.2.1	Historikk	26

4.2.2.2	Økonomisk effektivitet	28
4.2.2.3	Rettferdighet	31
4.2.2.4	Konklusjon	31
4.2.2.5	Skattesubjekter omfattet av Mønsteravtalen art. 17	32
4.2.2.6	Inntekter omfattet av artikkel 17	33
4.2.2.7	Skattegrunnlaget	34
4.2.3	NÆRMERE OM ARTISTSKATTELOVEN	34
4.2.3.1	Virkeområdet	35
4.2.3.2	Skattesubjektene	36
4.2.3.3	Skattegrunnlaget	37
4.2.3.4	Skattefritak	38
5	<u>SKATTEAVTALENE</u>	38
5.1	SKATTEAVTALENES FORHOLD TIL NORSK INTERN RETT	39
5.1.1	DOBBELTBESKATNINGSLOVEN AV 1949	40
5.1.2	SKATTEAVTALENES TRINNHØYDE	40
5.2	TOLKNING AV SKATTEAVTALER	41
5.3	SKATTEAVTALEN MED USA	44
5.4	BETYDNINGEN AV AT SKATTEAVTALEN KUN KAN BEGRENSE SKATTEPLIKTEN	45
6	<u>EF/EØS-RETTE</u>	46
6.1	NÆRMERE OM EF-DOMSTOLENS AVGJØRELSER	47
6.2	EF-DOMSTOLENS AVGJØRELSE I GERRITSE-SAKEN	49
6.2.1	BAKGRUNNEN FOR SAKEN	50
6.2.2	EF-DOMSTOLENS PREMISER	52
6.2.3	KONKLUSJON	56
6.2.4	AVGJØRELSENS REKKEVIDDE	56
6.2.4.1	Avgrensning	57
6.2.4.2	Kan bruttobeskatningen begrunnes i tvingende allmenne hensyn?	58
6.2.5	GERRITSE-SAKENS BETYDNING FOR BESTEMMELSENE I ARTISTSKATTELOVEN	62
7	<u>LITTERATURLISTE</u>	65

1 Innledning

1.1 Prinsipper og problemstilling

Målet med denne oppgaven er å redegjøre for skatterettslige spørsmål knyttet til inntekter artister har ervervet i utlandet. Det er følgelig problemstillinger knyttet til *internasjonal inntektsbeskatning* av artister som skal behandles. Avhandlingen er primært rettet mot norsk inntektsbeskatning av artister bosatt i utlandet. Det tas derfor utgangspunkt i artister med begrenset skatteplikt til Norge.

Skattlegging av utenlandske skattesubjekter er i hovedsak hjemlet i skattelovens¹ § 2-3. I prinsippet vil utenlandske artister som opptre i Norge, falle inn under skattelovens generelle bestemmelser om begrenset skatteplikt.

Beskatning av utenlandske artister er imidlertid gjennom artistskatteloven² regulert i en spesiallov. Etter skattelovens § 2-35 (1) er skattesubjekter som beskattes etter artistskatteloven unntatt beskatning etter skatteloven. Artistskatteloven er dermed *lex specialis* i forhold til skatteloven.

Jeg vil i denne oppgaven behandle tre generelle og til dels overlappende problemstillinger.

For det første vil jeg redegjøre for hvordan utenlandske artister skattlegges i Norge. Skatteplikten beror i første omgang på en tolkning av bestemmelsene i artistskatteloven. Beskatningsretten som følger av artistskatteloven kan imidlertid være begrenset gjennom skatteavtaler Norge har inngått med andre stater. Hvorvidt skatteplikten er begrenset beror på en tolkning av den enkelte skatteavtale.

¹ Lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven) av 26. mars 1999 nr. 14

² Lov om skatt på honorar til utenlandske artister m.v av 16 desember 1996 nr. 87

For det annet vil jeg stille spørsmål om de norske reglene om skattlegging av utenlandske artister er forenlige med våre forpliktelser etter EØS-avtalen.³

De norske reglene bygger i hovedsak på OECDs modell for artistbeskatning. Etter OECDs Mønsteravtale⁴ art. 17 er *kildestaten* gitt primær beskatningsrett til utenlandske artisters inntekt. I skatteavtaler som bygger på Mønsteravtalens modell, har dermed hjemstaten gitt avkall på beskatningsrett. Mønsteravtalen art.17 representerer dermed et unntak fra de generelle reglene om *hjemstatsbeskatning* for næringsvirksomhet i art. 7 og arbeidsinntekt i art. 15.

OECD anbefaler statene å skattlegge utenlandske artister ut fra deres *bruttoinntekt*.⁵ Anbefalingen er fulgt opp i de fleste europeiske landenes interne skattelovgivning. Også i norsk intern rett er skattegrunnlaget i utgangspunktet artistens bruttoinntekt, jfr artsctl. § 3.

EF-domstolens avgjørelse i den såkalte Gerritse-saken⁶ kan tyde på at bruttobeskatning av utenlandske artister er i strid med EF-rettens⁷ regler om de fire friheter. EF-domstolens avgjørelse er ventet å få stor betydning for EU/EØS-statenes internrettslige regler om skattlegging av utenlandske artister. Det er derfor grunn til å stille spørsmål om artistskattelovens regler om bruttobeskatning er forenlige med våre forpliktelser etter EØS-avtalen.

For det tredje vil jeg rette et rettspolitisk søkelys på de hensyn som taler for og imot Mønsteravtalens modell for artistbeskatning. Mønsteravtalens modell for

³Det var lenge antatt at EØS-avtalen ikke hadde innvirkning på norsk inntektsbeskatning. Bakgrunnen er at EØS-avtalen ikke omfatter EUs skattepolitikk. I den senere tid har det likevel vist seg at våre forpliktelser etter EØS-avtalen får stadig større betydning for norske skatteregler. Forholdet mellom EØS-avtalen og norske skatteregler er nærmere omtalt i punkt 1.4 nedenfor

⁴ OECD Mønsteravtale av 1963

⁵ OECD-komm. 17-10

⁶ C-234/01

⁷ EF-rett er den offisielle betegnelsen på fellesskapets rettsregler. Unionsaspektet som kom til ved Maastrichtavtalen, har mer med EUs politikk enn med fellesskapets rettsregler å gjøre.

artistbeskatning har virket standardiserende på intern lovgiving i nesten alle EU/EØS-statene. Kildebeskatning av artister er i hovedsak begrunnet ut fra hensynet til effektiv skattlegging av denne yrkesgruppen. Beskatningsformen er imidlertid lite forenlig med hensynet til rettferdig fordeling av skattene mellom skattesubjektene. En sentral del av rettferdighetshensynet er at skattebelastningen skal fordeles ut fra subjektens evne til å bære den (skatteevneprinsippet). Ettersom utenlandske artister som hovedregel ikke kan kreve fradrag for kostnader, vil skattebelastningen i liten grad gjenspeile artistens skatteevne.

1.2 Begrepsforklaring

Før jeg går nærmere inn på oppgavens skatterettslige spørsmål, er det nødvendig å gjøre tre presiseringer med hensyn til terminologi:

Med ”artist” sikter jeg til skattesubjekter som omfattes av artistskattelovens artistbegrep, jfr. artsctl § 1. I forarbeidene til artistskatteloven uttalte departementet at ”den nye loven om beskatning av utenlandske artister [bør] omfatte den samme personkrets som OECDs mønsteravtale artikkel 17”.⁸ Begrepet er vidt og omfatter blant annet musikere, skuespillere og idrettsutøvere. Hvilke skattesubjekter som omfattes av loven vil nærmere omtales i punkt 4.2.3.2 nedenfor.

Med ”norsk intern rett” sikter jeg til regler med internrettslig utspring. Som jeg vil redegjøre for i punkt 1.4 nedenfor er skatteavtalene gjennom dobbeltbeskatningsloven⁹ inkorporert i norsk rett. Skatteavtalene er dermed en del av norsk rett, og skal legges til grunn av norske domstoler og ligningsmyndigheter. Avtalene gir imidlertid ikke hjemmel for skatteplikt. Skatteplikten som følger av ”norsk intern rett” kan dermed være begrenset gjennom skatteavtaler Norge har inngått med andre land.

⁸ Ot.prp.77 (1995-96) punkt 5.2.2

⁹ Lov om adgang for Kongen til å inngå overenskomster med fremmede stater til forebygging av dobbeltbeskatning av 28 juli 1949 nr 15.

Avhandlingen er rettet mot skattlegging av inntekter artister har opptjent i utlandet. Når jeg i det følgende anvender uttrykk som ”innlending” og ”utlending”, tar jeg utgangspunkt i skattyters *bosted*. Bostedsreglene i norsk intern rett er hjemlet i skatteloven §§ 2-1 og 2-2. Bestemmelsene vil bli behandlet i punkt 4.1 nedenfor.

1.3 Oversikt over problemstillingene

En viktig del av oppgaven er å vurdere de hensyn som ligger til grunn for OECDs modell for artistbeskatning. Hensynene er dels kommet eksplisitt til uttrykk gjennom OECD-kommentarene, og kan dels utledes av de allmenne hensyn som gjør seg gjeldende i internasjonal inntektsbeskatning. For å forstå de hensyn som begrunner særregelen i art 17, er det hensiktsmessig å gi en allmenn oversikt over de hensyn og problemstillinger som gjør seg gjeldende i internasjonal inntektsbeskatning.

Et sentralt spørsmål i internasjonal inntektsbeskatning er hvordan skattefundamentene bør fordeles mellom statene. Norsk intern rett bygger i hovedsak på det såkalte globalinntektsprinsippet, jfr skatteloven §§ 2-1 (9) og 2-2 (6). Prinsippet innebærer at en skattyter som er *bosatt* i Norge er skattepliktig hit, uansett hvor inntekten er opptjent. Andre stater har utformet sine internrettslige skatteregler ut fra et territorialprinsipp. Prinsippet innebærer at man skatter inntekt som har sin kilde i vedkommende stat. I kapittel 2 vil jeg redegjøre for hvordan valget mellom hjemstats- og kildestatsbeskatning tradisjonelt er vurdert ut fra hensynene til økonomisk effektivitet og rettferdighet.

Uten internasjonalt samarbeid kan statenes interne rett føre til at skattesubjektet blir skattlagt både i den staten det er bosatt (hjemstaten), og i den staten inntekten er opptjent (kildestaten). Slik *internasjonal dobbeltbeskatning* kan typisk tenkes å oppstå for artister ettersom de i stor grad har inntekt på tvers av landegrensene. Statene er enige om at internasjonal dobbeltbeskatning er uheldig. OECD har uttalt at internasjonal dobbeltbeskatning har ”harmful effects on the exchange of goods and services and

movements of capital, technology and persons”.¹⁰ Dobbeltbeskatning er derfor forsøkt unngått ved at statene i skatteavtaler gir avkall på beskatningsrett som følger intern skattelovgivning. I praksis unngås dobbeltbeskatning ved at enten kildestaten eller hjemstaten gir avkall på beskatningsrett.

I kapittel 3 vil jeg gi en kort oversikt over de former for internasjonal dobbeltbeskatning som typisk kan oppstå for artister. Jeg vil også vise hvordan dobbeltbeskatning er forsøkt unngått gjennom skatteavtaler. Det er i praksis to metoder som benyttes, unntaksmetoden og kreditmetoden. Kort fortalt går unntaksmetoden ut på at den ene staten unnlater å skattlegge skattesubjektets utenlandsinntekt. Kreditmetoden innebærer at skattesubjektet i første omgang blir skattlagt i begge statene. Dobbeltbeskatning avverges deretter ved at hjemstatens skattekrav reduseres med den skatt som er betalt i kildestaten. Statenes valg av metode har som jeg vil vise sammenheng med om hjemstatens interne regler bygger på hjemstats- eller kildebeskatning.

I kapittel 4 vil jeg redegjøre for de særlige hensyn som begrunner kildebeskatning av artister. Hensynene må sees i sammenheng med de generelle kriteriene til økonomisk effektivitet og rettferdighet. Jeg vil også redegjøre for hvordan OECDs modell for artistbeskatning er gjennomført i norsk intern rett.

I kapittel 5 vil jeg ta stilling til om beskatningsretten etter artistskatteloven er begrenset gjennom skatteavtaler Norge har inngått med andre stater.

Det har lenge vært klart at artisters inntektsform medfører store skatterettslige utfordringer. Ved utarbeidelsen av OECDs Mønsteravtale i 1963 ble det særlig pekt på to problemer:¹¹

For det første er det krevende for hjemstaten å få fullstendig oversikt over inntekter artisten har hatt i utlandet.

¹⁰OECDkomm. Intro.-1

¹¹OECD-komm 17-2 og OECD rapporten ”Taxation of Entertainers, Artistes and Sportsmen” fra 1987.

For det annet viser det seg at artister, og da særlig idrettsutøvere, forsøker å unndra seg skatteplikt ved å late som om de bor i såkalte lavskatteland.

Disse administrative vanskelighetene knyttet til skattlegging av utenlandske artister, førte til at OECD i Mønsteravtalen av 1963 art. 17 (1) ga kildestaten rett til å skattlegge inntekt fra "Artistes and Sportsmen". Bakgrunnen er at kildestaten har de beste forutsetningene for å skaffe seg oversikt over artistenes inntekt. Kildebeskatning vil også gjøre det mindre attraktivt for artistene å late som om de bor i lavskatteland. Årsaken er at artistenes inntekt i stor grad er opptjent utenfor lavskattelandet. Hvis inntekten skattlegges i kildestaten og ikke i bostedsstaten, er det følgelig mindre interessant å late som om de er bosatt i lavskatteland.

Senere har utbredelsen av såkalte loan-out selskaper ført til en tredje skattemessig utfordring. For å spare skatt har en rekke artister opprettet selskaper hjemmehørende i lavskatteland. Inntekt artisten har opptjent i utlandet blir helt eller delvis betalt til selskapet. Konsekvensen er i mange tilfeller at verken hjemstat eller kildestat har internrettslig hjemmel til å skattlegge artistens inntekt. Mønsteravtalen art. 17 ble derfor i 1977 utvidet med et nytt 2. ledd. Etter art. 17 (2) kan kildestaten i tillegg til å skattlegge inntekter til artisten selv, også skattlegge inntekt som betales til en tredjemann.

Kildebeskatning av artister er som nevnt lite forenlig med hensynet til rettferdighet mellom skattyterne. En av årsakene er at kildekatte normalt er utformet som en bruttoskatt. Ettersom utenlandske artister ikke kan kreve fradrag for kostnader, vil skattebelastningen i liten grad gjenspeile artistenes evne til å bære den.

Beskatningsformen innebærer videre at utenlandske artister forskjellsbehandles fra innenlandske artister. Bakgrunnen er at innenlandske artister kan kreve fradrag for kostnader de har hatt i tilknytning til inntekten. Forskjellsbehandlingen er forsøkt kompensert ved at utenlandske artister skattlegges etter lave skattesatser. Nyere forskning viser imidlertid at artister i mange tilfeller har store kostnader i tilknytning til inntekten. Utenlandske artister som har høye kostnader tilknyttet inntekten, vil derfor

komme dårligere ut enn innenlandske artister selv om utenlandsinntekten skattlegges etter lave skattesatser.

I kapittel 6 vil jeg stille spørsmål om bestemmelsene i artistskatteloven er forenlige med våre forpliktelser etter EØS-avtalen. Forskjellsbehandlingen mellom innenlandske og utenlandske artister har i lang tid blitt sett på med skepsis av EU. EF-domstolens avgjørelse i Gerritise-saken kan tyde på at de tyske reglene om bruttobeskatning av utenlandske artister er i strid med EF-rettens regler om de fire friheter. De tyske reglene bygger i likhet med artistskatteloven på modellen i Mønsteravtalen art. 17.

Det er viktig å presisere at Gerritise-saken er en prejudisiell avgjørelse,¹² og at Tyskland ikke anførte noen hensyn som kan begrunne forskjellsbehandlingen ut fra læren om tvingende allmenne hensyn. Premissene i dommen gir heller ikke grunnlag for å si om EF-domstolen av eget tiltak har tatt stilling til om de tyske reglene kan begrunnes i tvingende allmenne hensyn. Som følge av at Tyskland ikke har endret de aktuelle reglene, har EU-kommisjonen gått til traktatbruddssøksmål mot Tyskland. Ut fra EF-domstolens uttalelser i Gerritise-saken, er det mye som tyder på at Tyskland kommer til å bli dømt.

OECDs anbefaling om å skattlegge utenlandske artister ut fra deres bruttoinntekt, har som nevnt virket standardiserende på intern lovgivning i nesten alle EU/EØS-statene. Hvis Tyskland dømmes, kan det få betydning for nesten alle EU/EØS-statenes interne regler om skattlegging av utenlandske artister.¹³

I punkt 6.4 nedenfor vil jeg derfor stille spørsmål om bestemmelsene i artistskatteloven er forenlige med våre forpliktelser etter EØS-avtalen. EFTA-domstolens avgjørelse i Sveinbjørgdottir-saken¹⁴ taler for at internrettslige skatteregler faller innenfor EØS-

¹² Jfr.EF art. 234

¹³ Unntak er Nederland og England som gir utenlandske artister rett til å kreve fradrag for kostnader i tilknytning til inntekten (se punkt 4.2.2.7 nedenfor)

¹⁴ E-9/97

avtalens nedslagsfelt når de har virkninger som strider mot bestemmelser i EØS-avtalen.¹⁵

Spørsmålet er om de norske bestemmelsene skiller seg fra de tyske på en slikt måte at det likevel ikke er grunnlag for å si at de strider mot våre forpliktelser etter EØS-avtalen.

En viktig forskjell er at de norske reglene, i motsetning til de tyske, gir artister rett til å kreve fradrag for visse kostnader. Adgangen til å kreve fradrag er imidlertid begrenset, og ut fra EF-domstolens avgjørelse i Gerritse-saken kan jeg vanskelig se at de norske reglene er forenlige med våre forpliktelser etter EØS-avtalen.

1.4 Metode

Oppgaven tar utgangspunkt i den alminnelige juridiske metode, slik den er nedfelt i rettskildelæren. Ettersom legalitetsprinsippet står sterkt i skatteretten, blir foreliggende lovstoff helt sentralt.

1.4.1 Norsk intern rett

Den sentrale loven i oppgaven er Lov om skatt på honorar til utenlandske artister m.v av 16. desember 1996 nr 87 (artistskatteloven). Utfyllende bestemmelser er gitt i forskrift av 17.12.1997 nr 1400.¹⁶ Loven hjemler begrenset skatteplikt for utenlandske artister som har inntekt fra en opptreden i Norge. Skattegrunnlaget er i utgangspunktet artistens bruttoinntekt, jfr artsctl. § 3 (1). Etter bestemmelsens 2. og 3. ledd kan artisten likevel kreve fradrag for visse kostnader.

¹⁵ At EUs skattepolitikk kan ha relevans for tolkningen av EØS-avtalen, er også slått klart fast av Zimmer 2003 s 64, og Dajani m.fl s. 35

¹⁶ Forskrift av 17.12.1997 nr 1400 til utfylling og gjennomføring av reglene i lov om skatt på honorar til utenlandske artister mv.

Artistskatteloven er en spesiallov (lex specialis) i forhold til Lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven) av 26. mars 1999 nr. 14. Det følger av skatteloven § 2-35 (1) at skattesubjekter som beskattes etter artistskatteloven er unntatt beskatning etter skatteloven. Artistskatteloven gjelder for de første seks månedene en utenlandsk artist oppholder seg i Norge, uansett oppholdets varighet, jfr artsctl. § 1 (2)1. Dersom oppholdet varer i mer enn seks måneder, trer alminnelig skatteplikt etter sktl. § 2-1 (1) inn i stedet.¹⁷

Særegent for beskatning av utenlandske artister er mangfoldet av rettskilder i ulike plan.

Departementet uttalte under utformingen av loven, at inntektsbeskatning av utenlandske artister bør ligge nær opp til modellen i OECDs Mønsteravtale art. 17. Ved å legge art. 17 til grunn, vil norske skattemyndigheter kunne dra nytte av den praksis som er nedfelt i tilknytning til Mønsteravtalen.¹⁸ Høyesterett har tradisjonelt vært lite tilbøyelig til å legge vekt på andre staters praksis.¹⁹ Uttalelsen i forarbeidene må imidlertid forstås som at man ved tolkningen av artistskatteloven, også kan legge vekt på praksis fra andre stater som legger Mønsteravtalens modell til grunn.

1.4.2 Skatteavtalene

Beskatningsretten som følger av artistskatteloven kan være begrenset gjennom skatteavtaler Norge har inngått med andre land. Skatteavtalene er gjennom dobbeltbeskatningsloven av 1949²⁰ inkorporert i norsk rett. Det innebærer at norske skattemyndigheter skal anvende avtalene med samme rang som formell lov. Et viktig

¹⁷ Fra Sentralskattekontoret for utenlandssaker har jeg fått opplyst at det ennå ikke foreligger noen rettskraftig dom i tilknytning til artistskattelovens bestemmelser (22.11.2004).

¹⁸ Ot.prp.77 (1995-96) punkt 5.2.2

¹⁹ At Høyesterett har lagt liten vekt på andre staters praksis går blant annet fram av dommene i Rt 2002 s 718 (Heerema III), Rt 1994 s 752 (Alphawell)

²⁰ Lov om adgang for Kongen til å inngå overenskomster med fremmede stater til forebygging av dobbeltbeskatning av 28. juli 1949 nr 15.

prinsipp er at skatteavtalene ikke kan gi hjemmel for skatteplikt. Det antas å følge av legalitetsprinsippet og av en tolkning av de enkelte skatteavtalene.

En konsekvens av at skatteavtalene kun kan begrense skatteplikt som følger av intern rett, er at skattesubjektet kan se bort fra avtalen dersom det i et konkret tilfelle lønner seg for ham. I punkt 5.4 vil jeg imidlertid vise at *eksistensen* av en skatteavtale likevel kan innebære skjerpet beskatning for skattesubjektet. Årsaken er at statenes interne rett i stor grad knytter rettsvirkninger til eksistensen av en skatteavtale.

Hvorvidt beskatningsretten er begrenset, beror på en tolkning av den enkelte skatteavtale. Ettersom skatteavtaler er traktater, må folkerettens alminnelige fortolkningsprinsipper legges til grunn.²¹ De særlige metodespørsmål som gjør seg gjeldende ved tolkning av skatteavtaler er nærmere omtalt i kapittel 5.2.nedenfor.

Skatteavtaler Norge har inngått med andre stater bygger i hovedsak på OECDs modell for artistbeskatning.²² Beskatningsretten etter artistskatteloven er derfor i liten grad begrenset gjennom våre folkerettslige forpliktelser.

1.4.3 EØS-rett

Utgangspunktet er at EØS-avtalen ikke omfatter EUs skattepolitikk.

Det var derfor lenge usikkert om Norges internrettslige skatteregler kunne rammes av EØS-avtalen overhodet. Spørsmålet anses avklart gjennom EFTA-domstolens avgjørelse i Sveinbjørgdottir-saken.²³ Dommen bygger på at internrettslige skatteregler

²¹ Se blant annet Rt. 2004 s 957 (PGS) og NOU 1972-16 om gjennomføring av lovkonvensjoner i norsk rett.

²² Skatteavtaler Norge har inngått med u-land bygger i hovedsak på FNs Mønsteravtale av 1980. FNs Mønsteravtale bygger på OECDs modell, men gir generelt kildestaten større beskatningsrett (se punkt 2.2 nedenfor). Artistbeskatning reguleres i FNs Mønsteravtale art. 17. Ordlyden er identisk med OECD art.17. Bestemmelsene i artistskatteloven vil dermed også i stor grad harmonere med forpliktelser vi har gjennom skatteavtaler med u-land.

²³ E-9/97

faller innenfor EØS-avtalens nedslagsfelt, når de har virkninger som strider mot bestemmelser i EØS-avtalen. Det var lenge også knyttet usikkerhet til relevansen av dommer EF-domstolen hadde avsagt etter 2. mai 1992.²⁴ Nyere Høyesterettspraksis viser imidlertid at også avgjørelser avsagt etter 2. mai 1992 er direkte relevante for tolkningen av EØS-avtalen.²⁵

1.5 Sosiale fakta

Artistenes inntekt kan være sammensatt på mange forskjellige måter. Graden av selvstendighet varierer fra artistgruppene til artistgruppe. Enkelte artistgrupper får lønn av en norsk arbeidsgiver, mens andre artister selv arrangerer ulike former for opptredener.

Fra Sentralskattekontoret for utenlandssaker har jeg fått opplyst at det i praksis går et skille mellom musikere og idrettsutøvere.

Musikere er gjerne selvstendig næringsdrivende, og må selv dekke kostnader til støtteapparat, teknisk utstyr og lignende.²⁶

Idrettsutøvere er for en stor del ansatt av norske arbeidsgivere. Det gjelder særlig idrettsutøvere som driver med lagidrett (fotball, håndball, ishockey, basket med mer) i Norge. Utøverne har dermed normalt ingen eller lave kostnader i tilknytning til inntekten.

Skillet er ikke tillagt skatterettslig betydning. Det kan imidlertid spørres om det er rimelig at skattegrunnlaget og skattesatsene er de samme for de to artistgruppene.

²⁴ Bakrunnen er tidskriteriet i EØS-avtalens art. 6. Tolkningsdirektivet i art. 6 sonderer mellom avgjørelser avsagt før og etter undertegnelsen av EØS-avtalen. Det formelle utgangspunkt er at det bare er avgjørelser avsagt før vedtagelsen av EØS-avtalen, som skal ha direkte relevans for tolkningen av EØS-avtalen

²⁵ At avgjørelser avsagt etter 2. mai 1992 har direkte relevans for tolkningen av EØS-avtalen er blant annet lagt til grunn i Rt. 2002 s 391 (God Morgon)

²⁶ Musikernes kostnader i tilknytning til inntekten er nærmere omtalt i punkt 6.2.4 og 6.2.5 nedenfor.

Ettersom utenlandske artister som hovedregel ikke kan kreve fradrag for kostnader, vil beskatningsformen favorisere artister med lave kostnader.

2 Generelt om kildebeskatning og hjemstatsbeskatning

En sentral problemstilling innen internasjonal inntektsbeskatning, er om kildestaten eller hjemstaten bør gis fortrinnsrett til beskatning. Valget beror på om statene bygger på det såkalte territorialprinsippet eller globalinntektsprinsippet.

Etter *territorialprinsippet* er det avgjørende på hvilken stats territorium inntekten er opptjent. Metoden for å gjennomføre prinsippet er gjerne kalt kildebeskatning, da det tas utgangspunkt i hvor inntekten har sin kilde.

Globalinntektsprinsippet legger avgjørende vekt på hvor skattyter er bosatt, statsborgerskap er således uten betydning for prinsippet. Metoden kalles gjerne hjemstatsbeskatning.

Forskjeller i statenes valg av modell utgjør et stort problem i internasjonal inntektsbeskatning. I kapitel 3 nedenfor vil jeg vise hvordan forskjellene kan føre til internasjonal dobbeltbeskatning. I praksis vil statenes skatteavtaler være kompromisser mellom disse to hovedmodellene.²⁷

Før jeg redegjør for hvilke hensyn som begrunner kildebeskatning av artister (punkt 4.2.2 nedenfor), vil jeg si litt generelt om hovedhensynene bak de to beskatningsformene. En generell redegjørelse gjør det lettere å forstå de særlige hensyn som begrunner kildebeskatning av artister. Valget av modell er gjerne vurdert ut fra kriteriene til *økonomisk effektivitet* og *rettferdighet*. Hensynenes vekt vil avhenge av statenes interne forhold²⁸

²⁷ Se Zimmer 2003 s 71

²⁸ Med interne forhold sikter jeg i hovedsak til politiske, økonomiske og rettslige forhold.

2.1 Økonomisk effektivitet

Kriteriet til økonomisk effektivitet er komplekst. I statenes interne rett er det en målsetting at skattene skal gi minst mulig effektivitetstap. I internasjonale forhold vil hensynet til økonomisk effektivitet ta seg ulikt ut, avhengig om man ser det fra kildestatens eller hjemstatens perspektiv. Når jeg i det følgende vurderer hensynet til økonomisk effektivitet, tar jeg utgangspunkt i hensynet til den enkelte stats proveny. For å sikre provenyet er det viktig å hindre at skattesubjektene ikke unndrar skattepliktig inntekt. Jeg vil derfor også vurdere hvilken beskatningsform som i størst grad motvirker skatteunndragelse, og hvilke kostnader statene har for å skaffe seg oversikt over skattepliktig inntekt.

For å sikre provenyet er det viktig å begrense skattesubjektene adgang til å redusere skatteplikten ved å utnytte forskjeller i statenes skatteregler. Kriteriet til økonomisk effektivitet vil følgelig også avhenge av hvilken beskatningsform som i størst mulig grad motvirker såkalt *internasjonal skatteplanlegging*. Det vil imidlertid føre for langt å foreta en *generell* vurdering av hvilken beskatningsform som i størst mulig grad avhjelper problemet knyttet til internasjonal skatteplanlegging. Hensynet til internasjonal skatteplanlegging vil likevel kort omtales for artister *spesielt* i punkt 4.2.2.2 nedenfor.

I en *forenklet modell* vil utfallet av analysen være avhengig av om staten kan sies å være kapitalimporterende eller kapitaleksporterende.

Kapitalimporterende stater vil typisk være u-land. Statene har gjerne ressurser på eget territorium som blir utnyttet av utenlandske foretak. U-landene er dermed tjent med å skattlegge virksomheten, uavhengig av hvor skattyter er hjemmehørende (kildeskatt). Skatteavtaler med u-land er derfor preget av hensynet til kapitalimportnøytralitet (CIN).

Kapitaleksporterende stater har i stor grad inntekter som er opptjent på andre staters territorium. Stater har følgelig økonomisk interesse av å skattlegge hjemmehørende selskaper, uansett hvor inntekten er opptjent (globalinntektsprinsippet). Skatteavtalene er følgelig preget av hensynet til kapitaleksportnøytralitet. (CEN)

For mange i-land vil økonomien bestå av en blanding av kapitalimport og kapitaleksport. I slike tilfeller gir analysemodellen ikke noe klart svar på hvilken modell som er mest effektiv. Vurderingen av hvilken modell som best ivaretar hensynet til økonomisk effektivitet, må derfor suppleres med andre kriterier.

Spørsmålet i det følgende er hvilken beskatningsform som er best egnet til å motvirke skatteunndragelse.

Fra statenes ståsted er det gjerne anført at skattepliktig inntekt lettest lar seg oppspore i den staten den er opptjent. Årsaken er at statene har størst oversikt over økonomisk aktivitet som foregår på eget territorium. Skatteavtalene gir imidlertid statene utstrakt adgang til å utveksle opplysninger om skattepliktig inntekt. Det kan derfor stilles spørsmål om ikke hjemstaten har like gode forutsetninger for å skaffe seg oversikt over skattepliktig inntekt. Administrativt samarbeid på tvers av landegrensene krever imidlertid store ressurser, det gjelder særlig i tilfeller der skattyteren har mange og kortvarige opphold i utlandet. Som jeg vil vise i kapittel 4.2.2.2 nedenfor, er hensynet til skattemyndighetenes arbeidsmengde en av hovedårsakene til at kildestaten har rett til å skattlegge utenlandske artister.

For skattyterne vil kildebeskatning innebære at man må forholde seg til flere lands skattemyndigheter. Skattytere som har inntekt i mange land, typisk artister, må dermed bruke store ressurser på å gjøre seg kjent med ulike jurisdiksjoner.

2.2 Rettferdighet

Vurderingen av hvilken modell som er mest rettferdig er vanskelig, og leder sjelden til klare konklusjoner.²⁹ Zimmer skiller, i likhet med Vogel, mellom rettferdighet for

²⁹ Se Klaus Vogels kommentar til Mønsteravtalen, introduksjon punkt 14, der han likevel peker på at de fleste utredninger kommer til at kildebeskatning er mest rettferdig.

skattyterne og rettferdighet for *statene*. Det kan se ut som om skatteavtalene er mest opptatt av rettferdighet mellom statene.

Rettferdighet for statene er i stor grad et spørsmål om hvordan verdens ressurser bør fordeles. Kjernen i problemstillingen er om det er subjektene (*skattyterne*) eller objektenes (inntekten) tilknytning til statene som rettferdiggjør beskatningsrett.

I norsk intern rett har hjemstatsprinsippet lange tradisjoner. Hjemstatsbeskatning er tradisjonelt begrunnet med at personer som er hjemmehørende/bosatt i Norge har en så sterk tilknytning til Norge, at de har en plikt til å bidra til finansieringen av offentlig virksomhet og offentlige oppgaver. Skauge-utvalgets uttalelse i NOU 2003-9 viser at hensynene stadig er tillagt stor vekt.³⁰

Zimmer³¹ peker på at argumentasjonen i nyere offentlige utredninger har vært påfallende ensidig. Utredningene synes å legge liten vekt på at *inntekten* i mange tilfeller har en sterk tilknytning til staten der den er opptjent, og at beskatningsretten derfor bør tilfalle kildestaten. Virksomheter i u-land er ofte kjennetegnet ved at utenlandske investorer står bak. Investorenes hjemstater argumenterer med at de bidrar med know-how og personale, utviklet i hjemstaten, og at inntekten dermed bør beskattes der. U-landene argumenterer på sin side med at det er deres naturressurser og arbeidskraft som ligger til grunn for virksomheten, og at det derfor er u-landene som bør ha beskatningsretten for disse inntektene. Hensynet til rettferdighet for statene er grunnen til at skatteavtaler mellom i-land og u-land har større innslag av kildebeskatning enn i skatteavtaler der begge statene er i-land.³²

Når det gjelder forholdet mellom *skattyterne*, er det stor enighet om at skattebelastningen skal fordeles ut fra subjektene evne til å bære den (skatteevne). Det er normalt hjemstaten som har de beste forutsetningene for å vurdere subjektene skatteevne. Det gjelder særlig der subjektene er underlagt progressive skattesatser. For å

³⁰ NOU-2003-9 13.2.2.1

³¹ Zimmer 2003 s 72

³² Det er bakgrunnen for at FNs Mønsteravtale i stor utstrekning gir kildestaten primær beskatningsrett.

gjennomføre progressiv skattlegging på en effektiv måte, er det en fordel å samle hele skattyterens inntekt i ett land. Hjemstaten har i de fleste tilfeller best oversikt over subjektets nettoinntekt og andre forhold som avgjør skattesatsen (forsørgelsesbyrde og lignende.)

2.3 Konklusjon

Drøftelsen ovenfor viser at valg av modell i stor grad er avhengig av statenes interne forhold. Der statenes økonomi utgjør en blanding av kapitalimport og kapitaleksport, vil kriteriet til økonomisk effektivitet ikke gi noe klart svar på hvilken modell som er å foretrekke. Heller ikke kriteriet til rettferdighet gir noe entydig svar på hvilken metode som er å foretrekke. Hvilken modell som er mest rettferdig avhenger av om man tar utgangspunkt i inntektens eller skattesubjektenes tilknytning til statene.

Også OECD innser at statenes valg av modell har sammenheng med statenes interne forhold. Globalinntektsprinsippet og territorialprinsippet er derfor likestilt i OECDs Mønsteravtale art. 23.

3 Dobbeltbeskatningsproblemet

Som vi har sett, kan vilkårene for skatteplikt være relatert til både skattyters og inntektens forhold. Dersom skattesubjektet eller skatteobjektet har tilknytning til to eller flere land, er det en mulighet for at samme inntekt skattlegges flere ganger. Slik internasjonal dobbeltbeskatning³³ regnes som den største utfordringen i internasjonal skatterett og oppstår hovedsakelig i tre former.

³³Internasjonal juridisk teori har vært opptatt av å definere begrepet internasjonal dobbeltbeskatning. Ifølge Zimmer (2003 s 27f.) er en definisjon av begrepet ikke nødvendig for å redegjøre for gjeldende rett. Gjeldende rett vil bero på en konkret tolkning av bestemmelsene i intern rett og skatteavtalene. En

Mest praktisk er det at skattyter er begrenset skattepliktig i utlandet, i tillegg til å være alminnelig skattepliktig i bostedsstaten. Det gjelder også for artister. Artistene har gjerne inntekt fra kortvarige opphold i utlandet. Dersom artistens hjemstat bygger på globalinntektsprinsippet, vil den i utgangspunktet skattlegge artistens inntekt uansett hvor den er opptjent. Dobbeltskatning oppstår hvis artisten i tillegg er begrenset skattepliktig i kildestaten.

En annen mulighet er at skattyter anses bosatt i flere land, og dermed får alminnelig skatteplikt i to eller flere land. Slike klassifikasjonsproblemer, skyldes først og fremst at det er ulikheter i hva som skal til for at skattyter anses bosatt etter statenes interne rett. Problemstillingen er først og fremst aktuell for artister som driver lagidrett. Artistens opphold er gjerne av en slik varighet at begrenset skatteplikt blir avløst av alminnelig skatteplikt (se kapittel 4.2.2.2 nedenfor).

For det tredje kan det tenkes at skattyteren er begrenset skattepliktig i flere land. Et eksempel er en virksomhetsutøver X som er bosatt i stat A. X driver virksomhet gjennom en filial i stat B, og til virksomheten ved filialen er det knyttet aksjer i et selskap som er hjemmehørende i stat C. X kan dermed være begrenset skattepliktig til både B og C. Situasjonen har tradisjonelt vært lite praktisk for internasjonal artistbeskatning, utbredelsen av loan-out selskaper gjør imidlertid at slik dobbeltskatning kan være aktuell også for artister. De skatterettslige utfordringene knyttet til loan-out selskaper er nærmere behandlet i punkt 4.2.2 nedenfor.

Det er ikke noe alminnelig folkerettslig forbud mot dobbeltskatning. Statene er imidlertid enige om at dobbeltskatning er uheldig. OECD uttaler at internasjonal

definisjon kan imidlertid gjøre problematikken mer oversiktlig. Introduksjonen til OECD kommentarene (OECDkomm intro-1) definerer dobbeltskatning som ”imposition of comparable taxes in two (or more) states on the same taxpayer in respect of the same subject matter and for identical periods”. Definisjonen er dermed begrenset til å gjelde såkalt *juridisk dobbeltskatning*. Det kan imidlertid tenkes samme *inntekt* kan sies å ha blitt beskattet flere ganger. Slik *økonomisk dobbeltskatning* vil typisk foreligge der både selskap og aksjonær beskattes for aksjeutbytte. Ettersom jeg i hovedsak vil redegjøre for personlige skattytere, vil jeg i det følgende primært fokusere på *juridisk dobbeltskatning*.

dobbeltbeskatning har ”harmful effects on the exchange of goods and services and movements of capital, technology and persons”.³⁴

3.1 Metoder for å unngå dobbeltbeskatning

I praksis er det to modeller som benyttes for å unngå dobbeltbeskatning, unntaksmetoden og kreditmetoden.³⁵ Modellene er hjemlet i statenes interne rett og gjennom skatteavtaler. Felles for metodene er at statene gir avkall på beskatningsrett.

Valget av modell beror i stor grad på om statene bygger på territorial- eller globalinntektsprinsippet. Norsk intern rett bygger i det alt vesentlige på kreditmetoden, jfr skatteloven §§ 16-20 f. Skatteavtaler Norge har inngått med andre land, baserte seg frem til 1991 på unntaksmetoden. Etter skattereformen i 1991 bygger skatteavtalene i det alt vesentlige på kreditmetoden. Fortsatt er en rekke eldre skatteavtaler basert på unntaksmetoden.

3.1.1 Unntaksmetoden (fordelingsmetoden)

Metoden innebærer at hjemstaten unnlater å beskatte inntekt med kilde i utlandet, eller at kildestaten unnlater å beskatte inntekt innvunnet av utlending. Det vanligste er at hjemstaten gir avkall på beskatningsrett, metoden er derfor vanlig i skatteavtaler mellom stater som bygger på territorialprinsippet. Unntaksmetoden finnes i to hovedvarianter.

Ved *fullt unntak* ser hjemstaten helt bort fra inntekter opptjent i utlandet. Dersom inntekt opptjent i utlandet er skattefri i kildestaten, vil den i utgangspunktet være skattefri også i hjemstaten. Slik *double non taxation* er i enkelte skatteavtaler forsøkt

³⁴ OECDkomm. Intro.-1

³⁵ Internasjonal dobbeltbeskatning kan også unngås ved internrettslig inntektsfradrag. Metoden innebærer at utenlandsk skatt regnes som en fradragsberettiget kostnad. I norsk intern rett er slikt fradrag hjemlet i sktl. § 6-15. Dobbeltbeskatning unngås ved at man gjør fradrag i det alminnelige inntektsgrunnlaget for den skatt som er betalt i utlandet. Bestemmelsen er imidlertid lite praktisk ettersom kreditfradraget normalt gir bedre forebygging mot dobbeltbeskatning.

tettet igjen gjennom såkalt subsidiær beskatningsrett. Inntekt som er skattefri i kildestaten kan da likevel beskattes i hjemstaten.

Ved *unntak med progresjonsforbehold* er utgangspunktet som for *fullt unntak*, hjemstaten kan ikke beskatte utenlandsinntekten. Forskjellen viser seg ved progressive skattesatser, idet hjemstaten kan beskatte den øvrige inntekten med de skattesatser som hadde kommet til anvendelse om hele inntekten (globalinntekten) hadde vært skattepliktig i hjemstaten.

3.1.2 Kreditmetoden (godtgjørelsesmetoden)

Metoden innebærer at hjemstaten i første omgang gjennomfører beskatning av skattyters globalinntekt. Dobbelbeskatning avverges deretter ved at hjemstatens skattekrav reduseres med den skatt som er betalt i kildestaten. Hovedhensynet bak prinsippet er at skattebelastningen til hjemstaten bør være den samme, uavhengig av hvor inntekten er opptjent. Metoden er følgelig lagt til grunn i de fleste avtaler mellom stater som bygger på globalinntektsprinsippet. I likhet med unntaksmetoden, finnes også kreditmetoden i to varianter.

Full kredit innebærer at det gis fullt fradrag for skatt til kildestaten, selv om denne er høyere enn skatten på samme inntekt i hjemstaten.³⁶

Langt vanligere er det at hjemstaten gir såkalt *ordinær kredit*. Ved ordinær kredit begrenses retten til fradrag i skatt til den skatten hjemstaten har beregnet av utenlandsinntekten. Kreditfradraget kan dermed begrense hjemstatens skatt på utenlandsinntekten til null, men ikke mer. Tanken er at hjemstaten ikke skal tape på at skattyter har betalt kildeskatt.

³⁶ Ifølge Liland og Nordbø (red.) 2002 s 27, finnes metoden ikke i noen skatteavtaler som Norge har inngått.

3.1.3 Gjennomføringen av kreditmetoden i norsk rett

Norsk intern rett bygger i hovedsak på prinsippet om ordinær kredit. Kreditreglene er hjemlet i sktl §§ 16-20 flg. Ordinærreservasjonen følger av sktl. § 16-21.

Etter sktl. § 16-20 (1) er det bare ”Skattyter som nevnt i §§2-1 og 2-2” som kan kreve kredit for utenlandsk skatt. Det er dermed bare skattesubjekter som er bosatt/hjemmehørende i Norge, som kan kreve kredit for utenlandsk skatt. Hvilke artister som omfattes av skatteloven §§2-1 og 2-2, er nærmere behandlet i punkt 4.1 nedenfor. Bestemmelsen krever videre at den utenlandske skatten må være en ”inntektsskatt (...) eller lignende skatt”. Etersom oppgaven er begrenset til å gjelde inntektsskatt, vil kravet til den utenlandske skatten ikke bli nærmere behandlet.

Det følger av sktl. § 16-26 at kreditreglene gjelder både hvor det ikke finnes skatteavtaler med en annen stat og hvor slik avtale finnes.³⁷ Dersom den aktuelle skatteavtalen bygger på unntaksmetoden er det imidlertid uaktuelt å gi skattesubjektet kredit. Skattyter kan dermed ikke kreve fradrag for skatt på inntekt som ikke er skattepliktig i Norge.

4 Artistbeskatning etter norsk intern rett

Jeg vil i dette kapitlet redegjøre for hvordan utenlandske artister skattlegges etter norsk intern rett.

Som beskrevet i punkt 1.2 ovenfor, er betegnelsen ”norsk intern rett” begrenset til å gjelde regler med internrettslig utspring. Skatteplikten omtalt i det følgende kan dermed være begrenset gjennom skatteavtaler Norge har inngått med andre land.

³⁷ Zimmer skriver at kreditreglene i skatteavtalen går foran reglene i skatteloven i tilfelle konflikt. Slik konflikt forekommer imidlertid neppe ofte i praksis. Forholdet mellom skatteavtalene og norsk intern rett er nærmere behandlet i kapittel 5.

Skatteavtalenes betydning for beskatningsrett etter artistskatteloven er nærmere behandlet i kapittel 5 nedenfor.

Hovedreglene for inntektsbeskatning i norsk rett er hjemlet i skatteloven av 1999. Utenlandske skattytere reguleres av skattelovens bestemmelser om begrenset skatteplikt, jfr sktl. § 2-3.

I prinsippet vil dermed utenlandske artister som opptrer i Norge, falle inn under skattelovens generelle bestemmelser om begrenset skatteplikt. Beskatning av utenlandske artister er imidlertid gjennom artistskatteloven, regulert i en spesiallov (se punkt 1.1 og 1.4 ovenfor). Lovgiver fant det derfor ikke hensiktsmessig å inkorporere artistreglene i skatteloven. Bakgrunnen er at artistbeskatningen i stor grad skiller seg fra det vanlige skattesystemet (se punkt 4.2.3. nedenfor).

Skatteloven vil likevel være av betydning for artistbeskatning i to praktisk viktige tilfeller. Begge tilfellene har sammenheng med artistskattelovens rekkevidde.

For det første er skatteplikt etter artistskatteloven begrenset til å gjelde ”de første 6 månedene artisten oppholder seg i Norge (...) Dersom oppholdet varer i minst 6 måneder, trer alminnelig skatteplikt etter skatteloven § 2-1 inn i stedet”, jfr artsktl. § 1 (2). Skattelovens bestemmelser vil derfor være av interesse for artister som har lengre opphold i Norge, det gjelder særlig artister som driver med lagidrett (fotball, håndball, basket, ishockey med mer). Oppholdet vil normalt være av en slik varighet at skatteplikt etter artistskatteloven *avløses* av skattelovens bestemmelser om *alminnelig skatteplikt* til Norge.

For det annet kan det være tvil om hvilke skattesubjekter og hvilke inntekter som omfattes av artistskatteloven. Spørsmålet om skattesubjektet er å regne som ”artist” etter loven, kommer sjelden på spissen. Bakgrunnen er at statene i stor grad har felles forståelse av hvem som skal regnes som artist . Spørsmålet om *inntekten* reguleres av artistskatteloven, er av mer praktisk karakter. I noen tilfeller har utenlandske artister opptredener i Norge som faller delvis innenfor og delvis utenfor artistskattelovens anvendelsesområde.

Det kan for eksempel tenkes at en utenlandsk musiker opptre på en norsk musikkfestival. I tillegg til å opptre på festivalen har musikeren forpliktet seg til å holde et foredrag for festivalens samarbeidspartnere (sponsorer). For de to opptredene får artisten ett samlet beløp av festivalarrangøren.

Inntekt fra foredraget faller i utgangspunktet utenfor artistskattelovens anvendelsesområde. En forholdsmessig del inntekten kan da under visse forutsetninger (se punkt 4.2.2.6 nedenfor) bli skattlagt etter skattelovens generelle regler om begrenset skatteplikt, jfr. sktl. § 2-3.

Før jeg går nærmere inn på artistskattelovens bestemmelser, vil jeg først gi en kort redegjørelse for skattelovens bestemmelser om alminnelig og begrenset skatteplikt. Jeg nøyer meg med å gå inn på de reglene som typisk vil komme til anvendelse for artister som har opptredener i Norge.

4.1 Alminnelig skatteplikt

Alminnelig skatteplikt innebærer i utgangspunktet at all inntekt skattyter har, skal skattlegges i Norge, jfr. sktl. § 2-1 (9) og sktl. § 2-2 (6). Skatteplikten gjelder også inntekt opptjent i utlandet. Norsk rett bygger dermed på *globalinntektsprinsippet*. Hovedregelen er begrunnet ut fra hensynet til nøytralitet, skatteevne og lik fordeling av skattebyrde, se punkt 2.2 ovenfor.

For *fysiske personer* foreligger alminnelig skatteplikt når han eller hun er ”bosatt i riket”, jfr sktl. 2-1 (1). Bostedsbegrepet har dermed betydning for grensen mellom alminnelig og begrenset skatteplikt til Norge. I likhet med resten av skattereglene i dette kapittelet, kan rekkevidden av skattelovens bostedsbegrep være *begrenset* gjennom skatteavtaler med andre land.

For artister som kommer til Norge er det først og fremst reglene om innflytting som er av interesse. Innflyttingsreglene knytter utelukkende an til skattyters opphold i Norge.

Etter sktl. § 2-1 (2) a. anses en person som bosatt i Norge når han ”i en eller flere perioder oppholder seg mer enn 183 dager i riket i løpet av enhver tolv månedersperiode” I motsetning til tidligere stilles det ikke lenger krav til sammenhengende opphold. Lovgiver har også ønsket å regulere tilfeller der personen over flere år oppholder seg lange perioder i Norge, men ikke lenge nok til å fanges opp av 183-dagersregelen.

Etter sktl. § 2-1 (2) b. skal personer som ”i en eller flere perioder oppholder seg mer enn 270 dager i riket i løpet av enhver trettiseks månedersperiode” anses bosatt i Norge. Alminnelig skatteplikt inntreer først ”i det inntektsår oppholdet i riket overstiger antallet dager som nevnt i henholdsvis a og b, jfr sktl. § 2-1 (2) if. Bestemmelsen ble endret med virkning fra og med inntektsåret 2004.

For *selskaper* er det først og fremst aksjeselskaper som har praktisk interesse. Bakgrunnen er at ansvarlige selskaper ikke er egne skattesubjekter, jfr sktl § 2-2 (2).

Artister er gjerne deleiere i såkalte loan-out selskaper som er *stiftet i utlandet* (se punkt 1.3 og 4.2.2 nedenfor) Et interessant spørsmål er om slike selskaper likevel kan ha alminnelig skatteplikt til Norge. Etter sktl. § 2-2 (1) har aksjeselskaper alminnelig skatteplikt til Norge ”såfremt de er hjemmehørende i riket”, jfr sktl. § 2-2 (1). Hva som ligger i begrepet ”hjemmehørende”, ble nærmere drøftet av Høyesterett i Rt. 2002 s 1144. Saken gjaldt selskaper som var stiftet i utlandet (Kypros og Panama).

Førstvoterende uttalte at et ”utenlandsk selskap må anses skattemessig hjemmehørende i Norge dersom selskapet reelt sett må anses ledet fra Norge”. Ut fra dommen kan det utledes, at loven bygger på et materielt og ikke et formelt kriterium. Loan-out selskaper kan dermed ha alminnelig skatteplikt til Norge, selv om de er stiftet i utlandet

4.2 Begrenset skatteplikt

Personer som ikke er bosatt i Norge, kan likevel være begrenset skattepliktige til Norge for visse typer inntekter. Skattelovens bestemmelser om begrenset skatteplikt regulerer først og fremst tilfeller der inntekten har en sterk tilknytning til Norge. I slike tilfeller bør inntekten beskattes i Norge, uansett om inntekten skriver seg fra innenlandske eller

utenlandske skattesubjekter. Reglene er dermed i stor grad forankret i hensynet til rettferdighet mellom statene (se punkt 2.2 ovenfor).

Skattelovens bestemmelser om begrenset skatteplikt er i hovedsak regulert i § 2-3.

Arbeidsinntekter er regulert av sktl. § 2-3 (1) d. Bestemmelsen hjemler begrenset skatteplikt for ”vederlag som skriver seg fra herværende kilder for personlig arbeid i tjeneste utført i riket under midlertidig opphold her”. I kravet til ”personlig arbeid i tjeneste” ligger en avgrensning mot virksomhetsinntekt og inntekt av selvstendige oppdrag utenfor virksomhet.

Størst tolkningstvill er knyttet til vilkåret om at vederlaget må stamme fra ”herværende kilder”. Vilkaåret reiser spørsmål om hvilken tilknytning arbeidsgiveren må ha til Norge. Ordlyden utmerker seg ikke ved sin klarhet. Zimmer viser til forarbeidene³⁸ og anfører, at det bør være tilstrekkelig at arbeidsgiveren er begrenset skattepliktig til Norge, og at lønnen har tilknytning til arbeidsgiverens virksomhet i Norge.³⁹ Jeg antar at løsningen er i samsvar med gjeldende rett, og går ikke nærmere inn på problemstillingen.

Begrenset skatteplikt for virksomhetsinntekter er hjemlet i sktl. § 2-3 (1) b. Skattyter som ikke er bosatt/hjemmehørende i riket er skattepliktig til Norge for ”inntekt av virksomhet som vedkommende utøver eller deltar i og som drives her eller bestyres herfra”. Bestemmelsen regulerer dermed både fysiske og juridiske personer.

Sktl. § 2-3 (1) b. reiser en rekke tolkningsspørsmål, og er utførlig drøftet i rettspraksis og juridisk litteratur.⁴⁰ Rekkevidden av bestemmelsen er praktisk viktig.⁴¹ For artister er det imidlertid tilstrekkelig å fastslå at bestemmelsen fanger opp tilfeller der artisten driver sin virksomhet som et aksjeselskap.

³⁸ Ot.prp. nr 10 (1976-77) s. 6

³⁹ Sktl. § 2-3 hjemler utvidet skatteplikt ved såkalt arbeidsleie. Problemet knyttet til arbeidsleie er først og fremst praktisk i oljerelatert virksomhet og vil ikke bli nærmere behandlet i det følgende. For en omfattende drøftelse av skatterettslige utfordringer knyttet til arbeidsleie, se Ernst Ravnås artikkel i SR 1987 s. 311-374

⁴⁰ se Zimmer 2003 s 135 og Aarbakke 1990 s 125ff

⁴¹ Norge har tradisjonelt høye skattesatser. Utenlandske foretak vil derfor i mange tilfeller være opptatt av hvor omfattende virksomhet de kan drive i Norge, uten at det oppstår begrenset skatteplikt til Norge.

4.2.1 Kort om artistskatteloven og betydningen av Mønsteravtalen art. 17

Utenlandske artisters opptreden i Norge reguleres av artistskatteloven av 1996. Utfyllende bestemmelser er gitt i Forskrift av 17.12.1997 nr 1400.⁴² Artistskatteloven hjemler begrenset skatteplikt for utenlandske artister som har inntekt i Norge. Etter lovens § 3, har artistene i utgangspunktet ikke krav på fradrag for kostnader i tilknytning til opptreden.

Artistskatteloven er lagt nær opp til OECDs modell for artistbeskatning i Mønsteravtalen art. 17. Bakgrunnen går frem av departementets uttalelser i forarbeidene til artistskatteloven:⁴³

Ved å legge Mønsteravtalen til grunn, vil skattemyndighetene for det første kunne dra nytte av praksis utviklet i tilknytning til de relevante bestemmelsene. Mønsteravtalens modell for artistbeskatning er lagt til grunn i de fleste skatteavtaler Norge har inngått med andre stater. Norske myndigheter kan dermed dra nytte av internasjonal tolkning av bestemmelsen.

For det andre vil vi få interne regler som er tilpasset avgrensingene i skatteavtalene Norge har inngått med andre stater.⁴⁴ Ettersom Mønsteravtalens modell for artistbeskatning er lagt til grunn i de fleste skatteavtaler Norge har inngått med andre stater, vil artistskattelovens bestemmelser i stor grad være i samsvar med våre skatterettslige forpliktelser. Tilnærmingen innebærer at norske skatteavtaler i liten grad begrenser skatteplikten etter artistskatteloven.

For det tredje vil en tilnærming til Mønsteravtalen gjøre norske arrangører mer konkurransedyktige når det gjelder muligheten for å engasjere utenlandske artister. Konkurranseshynet stiller imidlertid lovgiver overfor et vanskelig dilemma. Dersom

⁴² Forskrift av 17.12.1997 nr 1400 til utfylling og gjennomføring av reglene i lov om skatt på honorar til utenlandske artister mv.

⁴³ Ot.prp.77 punkt 5.2.2

⁴⁴ Se foregående note

de norske skattesatsene er høyere enn i andre land, vil norske oppdragsgivere være lite attraktive for utenlandske artister. På den annen side vil det være uheldig om skattesatsene er så lave at de gir utenlandske artister et konkurransefortrinn i forhold til innenlandske artister. Forarbeidene til artistskatteloven fremhever derfor betydningen av at artistene pålegges en skattebyrde som er mest mulig lik den innenlandske artister pålegges.

Ettersom artistskatteloven bygger på OECDs modell for artistbeskatning, vil jeg først redegjøre for innholdet av Mønsteravtalens art. 17.

4.2.2 Mønsteravtalen art. 17

Etter Mønsteravtalen art. 17, er det kildestaten som har den primære beskatningsretten for utenlandske artisters inntekt. Bestemmelsen gjør dermed unntak fra hovedregelen om at det er hjemstaten som har den primære beskatningsretten til inntekt fra næringsvirksomhet i art. 7 og arbeidsinntekt i art. 15.

For å forstå hvilke hensyn som begrunner unntaket, vil jeg først gi en kort innføring i bestemmelsens historiske bakgrunn.

4.2.2.1 Historikk

Særregelen i artikkel 17 har vært med siden Mønsteravtalen ble offentliggjort i sin første versjon (1963). Det ble med andre ord tidlig klart at skattlegging av artister sto i en særstilling.

Bestemmelsen gjaldt opprinnelig bare inntekter artister hadde selv ("income derived by (...) artiste"), jfr art. 17 (1). Etter revisjonen av Mønsteravtalen i 1977, ble bestemmelsen utvidet med et 2. ledd. I tillegg til å omfatte inntekter til artisten selv, omfatter bestemmelsen nå også tilfeller hvor vederlaget betales til en tredjemann ("Where income (...) accrues not to the entertainer or sportsman himself but to another

person”, jfr. Art 17 (2)). Bakgrunnen for utvidelsen var at en rekke artister hadde startet såkalte ”loan-out” selskaper, ofte eiet av artisten selv.

Loan-out selskapene var gjerne hjemmehørende i lavskatteland. Inntekter artisten hadde hatt i utlandet ble helt eller delvis betalt til selskapet. Ettersom art. 17 (1) bare regulerer inntekt til artisten selv, var inntekten ikke regulert av bestemmelsen. En effektiv skattlegging av inntekten var dermed avhengig av at statene hadde internrettslig hjemmel for å gjennomskjære slike ordninger. Flere OECD-stater, deriblant Sverige, legger en streng fortolkningsstil til grunn i intern rett. Landene har dermed begrenset adgang til å gjennomskjære privatrettslige ordninger, opprettet for å spare skatt og som anses å stride mot skattelovgivningens formål. Konsekvensen var i mange tilfeller at verken hjemstat eller kildestat, hadde adgang til å beskatte inntekt betalt til loan-out selskaper.⁴⁵

I Norge gir den ulovfestede omgåelsesnormen domstolene utstrakt adgang til å gjennomskjære slike ordninger.⁴⁶ Så vidt jeg vet har eksistensen av loan-out selskaper derfor ikke vært et problem i norsk intern rett.

De skattemessige tilordningsproblemerne knyttet til loan-out selskapene var likevel ikke løst gjennom endringene i 1977. Art. 17 (2) ble forstått slik at den bare omfattet inntekter artisten hadde tilgang til, f eks i kraft av å være aksjonær. Tilknytningskravet førte til at artistene ordnet seg slik at de tilsynelatende ikke hadde tilgang til inntekten. I en rapport fra 1987,⁴⁷ anbefalte OECD derfor statene å utvide anvendelsesområdet til også å gjelde ”all legal entities that could receive fees for artistic and sports performances”. Anbefalingen har ikke kommet til uttrykk i selve avtalen, men ble i

⁴⁵ Problematikken knyttet til loan-out selskaper er utførlig drøftet av Dick Molenaar og Dr Harald Grams, *Rent-A-Star*, 2002

⁴⁶ Eksempler fra omfattende høyesterettspraksis er Rt. 1966 s 1189, Rt. 1997 s 1580, Rt. 1999 s 946.

⁴⁷ OECD, *Taxation of Entertainers, Artistes and Sportsmen*, Issues in International Taxation No.2 1987.

1992 inntatt i de reviderte kommentarene til Mønsteravtalen.⁴⁸ USA, Sveits og Canada har tatt forbehold om utvidelsen i 1992 kommentarene.⁴⁹

Jeg vil i det følgende vurdere i hvilken grad beskatningsformen er forenlig med hensynene til økonomisk effektivitet og rettferdighet, se kapittel 2 ovenfor.

4.2.2.2 Økonomisk effektivitet

Hovedhensynet bak bestemmelsen i art. 17 er å sikre effektiv skattlegging av artister.⁵⁰ Hensynet er en viktig del av den overordnede målsettingen om at skattene skal sikre størst mulig økonomisk effektivitet (se punkt 2.1 ovenfor).

Artister har i stor grad inntekt fra kortvarige og sporadiske opphold i utlandet. Typisk for artistbransjen er at oppdragene er løst arrangert, til tross for at store beløp er involvert. Det er derfor i mange tilfeller svært vanskelig for hjemstatens skattemyndigheter å få full oversikt over artistens utenlandsinntekt. Hjemstaten er i stor grad avhengig av at artisten selv innrapporterer skattepliktig inntekt. Praksis har vist at artister i stor grad underrapporterer inntekt opptjent i utlandet.⁵¹

Ettersom oppdragene i mange tilfeller er løst arrangert, kan det også for kildestaten være vanskelig å skaffe seg oversikt over artists skattepliktige inntekt. Kildestaten vil likevel i større grad ha oversikt over hvilke arrangementer/opptredener som finner sted. Det er derfor vanlig at *arrangørene* blir pålagt å melde fra til skattemyndighetene om opptredener der utenlandske artister deltar.⁵²

Sett fra artistenes ståsted, innebærer kildebeskatning at de risikerer å måtte forholde seg til en rekke ulike jurisdiksjoner. Artisten må dermed bruke store ressurser for å gjøre

⁴⁸ Kommentarenes rettskildemessige betydning er drøftet i kapittel 5 nedenfor.

⁴⁹ USA, Sveits og Canada har i sine skatteavtaler gjennomgående et vilkår om at artisten skal ha tilgang til inntekten.

⁵⁰ OECD begrunner kildebeskatning med at "This provision makes it possible to avoid the practical difficulties which often arise in taxing entertainers and athletes performing abroad." (OECD.komm.17-2)

⁵¹ Dick Molenaar og Dr Harald Grams, *Rent-A-Star*, 2002

⁵² I norsk intern rett er slik meldeplikt hjemlet i artsctl. § 6.

seg kjent med landenes skattelovgivning, noe som igjen kan svekke tilliten til lovgiver. OECD tar utgangspunkt i rettferdighet mellom statene. Hensynet til rettferdighet mellom skattyterne (punkt 2.2 ovenfor) ser dermed ut til å ha blitt skjøvet i bakgrunnen ved utformingen av bestemmelsen.

Som beskrevet i punkt 2.1 ovenfor, må kriteriet til økonomisk effektivitet sees i sammenheng med det stadig økende problemet knyttet til *internasjonal skatteplanlegging*. Et av hovedproblemene i denne sammenhenger at skattesubjektene etablerer seg i stater med relativt lavere skattenivå (utflytting). For de fleste skattytere vil tilknytningen til hjemstaten (sosiale forhold) være et tungtveiende moment mot skattemessig motivert utflytting. Mange artister oppholder seg imidlertid store deler av året i utlandet. For en artist vil de sosiale motforestillingene ved å bosette seg i lavskatteland, derfor ofte være mindre enn for andre skattytere. Jeg vil i det følgende vurdere i hvilken grad kildebeskatning motvirker slik utflytting.

I Norge har vi en rekke eksempler på at artister bosetter seg i lavskatteland. Fra idretten er det en kjent sak at alpinister, bosetter seg i Monaco.⁵³ Karakteristisk for utøverne er at inntekten for en stor del er opptjent gjennom konkurranser i utlandet. Kildebeskatning innebærer at slike inntekter blir beskattet likt, uavhengig av hvor skattesubjektene er bosatt.⁵⁴ Beskatningsformen vil dermed gjøre det mindre attraktivt å bosette seg i lavskatteland.

Når det gjelder lagidrett, er *klubbene* i stor grad avhengige av lokal tilhørighet på grunn av tilhengere og seriespill. Problemstillingen knyttet til utflytting er derfor mindre aktuell for klubber enn for individuelle utøvere.

⁵³ Kjetil André Aamodt, Hans Petter Burås er begge bosatt i Monaco.

⁵⁴ Det gjelder likevel ikke hvis skatteavtalen med vedkommende stat bygger på kreditmetoden (3.1.2) og kildeskatten er lavere enn hjemstaten beregner av utenlandsinntekten. I slike tilfeller vil skatt til hjemstaten komme i tillegg til kildestaten. Artistens skattebyrde (kildeskatt og skatt til hjemstaten) vil da være sammenfallende med den skatt hjemstaten beregner av utenlandsinntekten. Dersom kildeskatten er lav og skatteavtalen bygger på kreditmetoden vil det følgelig være gunstig å være bosatt i stater med lavt skattenivå.

Utflytting av skattemessige årsaker begrenser seg ikke til typiske lavskatteland. Årsaken er at enkelte stater har gunstige skatteregler for visse typer artister. Fra fotballen ser vi eksempler på at norske *spillere* velger å spille i den danske SAS-ligaen, fremfor Tippeligaen.⁵⁵ Begrunnelsen er gjerne at spillerne søker sportslige utfordringer. Det kan imidlertid stilles spørsmål om den danske ligaen holder et høyere sportslig nivå enn den norske. Skattenivået (totale skatters andel av brutto nasjonalprodukt) er høyere i Danmark enn i Norge.⁵⁶ Danmark har imidlertid særregler for høytlønnede ”nøglemedarbejdere”. Etter den danske kildeskatteloven (KSL) § 48 E, kan blant annet høytlønnede idrettsutøvere⁵⁷ under visse forutsetninger⁵⁸ velge bruttobeskatning i inntil tre år. Skattesatsen er for tiden 25%. Formålet med ordningen er ifølge den danske ”Ligningsvejledningen”, å styrke Danmarks internasjonale konkurranseevne ved å fremme forskning og produktutvikling av internasjonalt tilsnitt, i danske virksomheter. Spillernes ønske om å spille i SAS-ligaen kan derfor også være skattemessig motivert.

⁵⁵ Et eksempel er Magne Hoseths overgang fra Molde til FC København sommeren 2004.

⁵⁶ Det gjelder også eksklusiv sokkelvirksomhet i Norge, se Zimmer 2001 s 32.

⁵⁷ At også Idrettsutøvere og trenere omfattes av bestemmelsen, går frem av den danske TfS (Tidsskrift for Skatter og Afgifter) 1997 s. 573

⁵⁸ Bestemmelsen krever blant annet at utøveren har en månedlig inntekt på over 56 000 DK, at arbeidet utføres i Danmark, og at utøveren ikke har hatt skatteplikt (alminnelig eller begrenset) til Danmark de siste tre årene forut for ansettelsen. Kravet til månedlig inntekt gjør at ordningen først og fremst har praktisk interesse for norske fotballspillere. Ordningen er opphav til tvisten mellom fotballspilleren Stig Johansen og hans tidligere agent Erik Solér. Bakgrunnen for tvisten er Johansens engasjement i den svenske fotballklubben Helsingborg I.F. (HIF). Johansen hevder at Solér ved kontraktsinngåelsen, lovet ham en flat skatt på 25% dersom han bosatte seg i danske Helsingør. I ettertid viste det seg at Johansen likevel ikke falt inn under ordningen i den danske kildeskatteloven ettersom arbeidet ikke var utført i Danmark. KSL § 48 E er nærmere behandlet i Aage Michelsen m.fl 2003 s 1107f. Se også Benedicte Wiberg, Skat Udland 1998/4 nr.104

4.2.2.3 Rettferdighet

OECD anbefaler⁵⁹ statene å skattlegge utenlandske artister ut fra deres bruttoinntekt. Anbefalingen er i stor grad fulgt opp i statenes interne skatteregler. En av årsakene er at det er vanskelig for kildestaten å foreta det generaloppgjøret som nettobeskatning innebærer.⁶⁰

Ettersom utenlandske artister ikke kan kreve fradrag for kostnader, vil skattebelastningen i liten grad gjenspeile artistens evne til å bære den. Bruttobeskatning er således lite forenlig med skatteevneprinsippet.

Mønsteravtalens art. 17 utgjør som nevnt et unntak fra de generelle allokeringreglene i art. 7 og art.15. Det er imidlertid mange skattytere som har hyppige og kortvarige opphold i utlandet. Hensynet til horisontal rettferdighet tilsier at personer med samme inntekt bør skattlegges på samme måte. Det kan derfor stilles spørsmål om det rimelig at bestemmelsen er begrenset til å gjelde idrettsutøvere og artister.⁶¹

4.2.2.4 Konklusjon

Hensynet til effektiv skattlegging (se punkt 2.2 ovenfor) av skattesubjektene taler klart for kildebeskatning av utenlandske artister. Det skyldes i første rekke at kildestaten har de beste forutsetningene for å skaffe seg full oversikt over artistens skattepliktige inntekt. Beskatningsformen vil også gjøre det mindre attraktivt for artister å bosette seg i lavskatteland. Det gjelder likevel ikke dersom skatteavtalen med vedkommende stat bygger på kreditmetoden og kildebeskatningen er lavere enn den skatt hjemstaten beregner på artistens utenlandsinntekt. I slike tilfeller vil skatt til hjemstaten komme i tillegg til kildebeskatningen. Det vil dermed være gunstig for artisten å bo i stater med lavt skattenivå.

⁵⁹ OECD-komm. 17-10

⁶⁰ Vanskelighetene knyttet til nettobeskatning av utenlandske artister er nærmere behandlet i kapittel 6 nedenfor.

⁶¹ Sandler 1995 s179 f spør om det er rimelig at f eks arkitekter faller utenfor særregelen.

Beskatningsformen er lite forenlig med hensynet til rettferdighet for skattyterne (se punkt 2.2 ovenfor). Det skyldes i hovedsak at artistene ikke kan kreve fradrag for kostnader i tilknytning til inntekten. Skattebelastningen vil da i liten grad gjenspeile artistenes evne til å bære den.

4.2.2.5 Skattesubjekter omfattet av Mønsteravtalen art. 17

Mønsteravtalen art. 17 regulerer etter sin overskrift ”artistes and sportsmen”. Etter art. 17 (1) omfattes inntekt fra en ”entertainer, such as (...) artists (...) or as a sportsman”.

I forbindelse med OECDs revisjon av Mønsteravtalen i 1977, ble det vurdert om den *daværende* ordlyden ”entertainer, such as (...) artists or as an athlete”, dekket den ønskelige gruppen av skattytere.

Når det gjelder ”artists”, jfr bestemmelsens overskrift, ble det uttalt at eksemplene i bestemmelsens første ledd ikke er ment å være uttømmende.⁶² OECDs kommentarer slår fast at ”artists” klart omfatter sceneartister og skuespillere. På den annen side faller foredragsholdere, produsenter og personer intervjuet på tv, utenfor artist begrepet i art. 17. Kommentarene inneholder ingen tilsvarende eksemplifisering av idrettsutøvere. Bakgrunnen er trolig at begrepet er vidt, og ikke volder tilsvarende avgrensingsproblemer.

Begrepet ”sportsmen” omfatter alle tradisjonelle idrettsutøvere, i tillegg omfattes også en rekke andre deltakere i offentlig underholdning. Eksempler på det siste er profesjonelle biljard-, sjakk- og brigdespillere.⁶³

Ordlyden ble i 1992 endret fra ”athlets” til ”sportsmen”. Endringen innebar ingen materiell utvidelse av anvendelsesområdet. Bakgrunnen var trolig å presisere at utøvere

⁶² OECD komm 17-3

⁶³ OECD komm. 17-6

som faller utenfor det tradisjonelle idrettsutøver-begrepet, også er omfattet av bestemmelsen. Ut fra OECDs kommentarer synes det å være krav til at utøverne opptre for allmennheten. Et slikt krav innebærer at oppdagelsesreisende og fjellklatrere normalt vil falle utenfor bestemmelsens anvendelsesområde.

4.2.2.6 Inntekter omfattet av artikkel 17

For å unngå dobbeltbeskatning eller double non-taxation (kapittel 3 ovenfor) er det viktig at statene har felles forståelse av hvilke inntekter som er omfattet av særregelen i art. 17.

Som nevnt i innledningen til dette kapitlet kan det tenkes at artister har inntekt fra en såkalt sammensatt opptreden, der bare deler av inntekten faller innenfor anvendelsesområdet til art. 17. I innledningen nevnte jeg eksempelet med en utenlandsk musiker som fikk ett samlet beløp fra konsert og foredrag i Norge.

Et annet eksempel er skuespilleren som i tillegg til å ha en rolle i en utenlandsk film, har forpliktet seg til å gi et visst antall tv-intervjuer i forbindelse med film lanseringen. For tv-intervjuene og hans rolle som skuespiller, får han ett samlet beløp av det utenlandske filmselskapet. Utgangspunktet etter art. 17 er at det bare er inntekten han har hatt som skuespiller som skal skattlegges i kildestaten.

OECD legger i slike tilfeller vekt på hvilken rolle som fremtrer som dominerende i kildestaten. Dersom hovedaktiviteten faller utenfor bestemmelsens anvendelsesområde, er det uttalt at hele inntekten av praktiske hensyn må falle utenfor anvendelsesområdet til art 17.⁶⁴ Tilsvarende må hele inntekten skattlegges etter art 17, dersom artistaktiviteten er av dominerende karakter. I eksempelet ovenfor vil dermed hele inntekten kunne skattlegges i kildestaten.

⁶⁴ OECD komm 17-4, se også OECD rapport 1987 s 53f

I tilfeller der ingen av aktivitetene kan sies å være dominerende, vil en fordeling av inntekten likevel måtte gjennomføres.⁶⁵

4.2.2.7 Skattegrunnlaget

OECD anbefaler kildestatene å skattlegge artistene ut fra deres bruttoinntekt.⁶⁶ Da artistene ikke får fradrag for kostnader, bør de kompenseres gjennom en lav skattesats. Artistene kan så kreve skattekredit for innbetalt kildeskatt. Forutsetningen er at skatteavtalen med vedkommende stat bygger på kreditmetoden og ikke unntaksmetoden.

I Norge og andre land som praktiserer ordinær kredit (punkt 3.1.3 ovenfor), er retten til fradrag i skatt begrenset til den skatt hjemstaten har beregnet av utenlandsinntekten. Dersom artisten har høye kostnader i tilknytning til utenlandsinntekten, kan det følgelig tenkes at artisten ikke får fradrag for hele kildeskatten.

Dick Molenaar og Dr. Harald Grams skriver i sin artikkel fra 2002⁶⁷ om to land som tar avstand fra bruttobeskatning av artister, Storbritannia og Nederland.

I Storbritannia gis utenlandske artister rett til fradrag for kostnader. Til gjengjeld er det visstnok innført en progressiv kildeskatt fra 10% til 40%.

Også Nederland gir utenlandske artister rett til fradrag for kostnader. Artistene er underlagt en flat skattesats. Satsen var i juni 2003 på 20%.

4.2.3 Nærmere om artistskatteloven

Artistskatteloven erstatter Lov av 5. april 1963 nr 10 om avgift på honorarer til utenlandske kunstnere m.v., kalt honoraravgiftsloven. Navnet gjorde at mange oppfattet

⁶⁵ Løsningen er også valgt i norsk intern rett, jfr Forskrift 17.12.1997 nr 1400 § 2-3.

⁶⁶ OECD-komm 17-10

⁶⁷ Rent-A-Star, 2002

loven slik at den påla *arrangørene* en arrangementsavgift.⁶⁸ Hensikten bak loven var imidlertid å hjemle begrenset skatteplikt for artister uten alminnelig skatteplikt til Norge. Bakgrunnen for lovendringen var å sikre at Norge oppfylte sine internasjonale forpliktelser om beskatning, som følger av skatteavtalene.

Honoraravgiftsloven hjemlet mange unntak fra skatteplikt. I tillegg til å være lite forenlige med våre skatteavtaler, innebar de mange unntakene fra skatteplikt en favorisering av visse former for kultur. Reglene i artistskatteloven er utformet som en inntektsskatt, i motsetning til loven av 1963, som bygget på en avgiftsordning.⁶⁹ Departementet fremhevet at skattlegging av utenlandske artister, i likhet med honoraravgiftsloven, burde gis i en egen lov.⁷⁰ Begrunnelsen var at artistbeskatningen i stor grad skilte seg fra det vanlige skattesystemet, og at det derfor ikke var hensiktsmessig å inkorporere reglene i skatteloven, skattebetalingsloven og ligningsloven.

4.2.3.1 Virkeområdet

Etter artistskatteloven § 1 (1) gjelder loven ”beregning og oppgjør av skatt på bruttoinntekter til utenlandsk artist”. Lovgiver har dermed fulgt OECDs anbefaling om å utforme skatten som en bruttoinntektsskatt. Skattesatsen er for tiden 15 %.⁷¹

Det gjelder imidlertid visse modifikasjoner i bruttoligningen. Modifikasjonene er behandlet i punkt 4.2.2.3 nedenfor.

Etter bestemmelsens 2. ledd, gjelder loven ”de første 6 månedene artisten oppholder seg i Norge, uansett oppholdets varighet. Dersom oppholdet varer minst 6 måneder, trer alminnelig skatteplikt etter skatteloven § 2-1 (1) inn i stedet”.

⁶⁸ se Boehlke s 10 og Ot. prp. nr. 77 (1995-96) s 4

⁶⁹ Jon Tingvolds artikkel i skatterett 1998 (16) s 209.

⁷⁰ Lovendringen har også hatt administrative følger. Det administrative ansvaret ble overført fra toll- og avgiftsmyndighetene til skattemyndighetene. Administrasjon og beskatning av utenlandske artister forestås i dag av Sentralskattekontoret for utenlandssaker i Rogaland.

⁷¹ Se ssv. 2004 § 3-6

4.2.3.2 Skattesubjektene

Loven gjelder bruttoinntekter til ”utenlandsk artist”, jfr artsctl. § 1 (1). Etter lovens § 2 omfatter artist begrepet ”person som er bosatt i utlandet og som utøver økonomisk aktivitet som artist, herunder aktivitet som idrettsutøver eller ved opptreden med religiøst, politisk, sosialt eller veldedig formål”. Ordlyden stemmer dermed godt overens med Mønsteravtalen art 17, som i første ledd regulerer inntekter artisten har hatt ”as such”, (se punkt 4.2.2.5)

Etter forskriftens § 1-2 gjelder plikten til å svare skatt av inntekt fra artistvirksomhet ”uavhengig av om inntekten tilfaller artisten selv, dennes representant/oppdragsgiver eller et foretak”. Loven omfatter dermed også den utvidede krets av skattesubjekter som reguleres av Mønsteravtalen art 17 (2).

Et særlig spørsmål er om artisten selv må ha tilgang til inntekten, jfr utvidelsen inntatt i OECD kommentarene 1992 (punkt 4.2.2.1 ovenfor). Forarbeidene tar ikke eksplisitt stilling til spørsmålet. Departementet uttalte imidlertid at artistskatteloven bør omfatte den samme personkretsen som Mønsteravtalens art. 17.⁷² Det kan derfor se ut som om det ikke er noe krav til at artisten skal ha tilgang til inntekten.

Departementet uttalte videre at man ikke ønsket noen særlig utvidelse av skattesubjektene omfattet av honoraravgiftsloven. En viktig endring ble imidlertid foreslått. Artister som brukes til innspilling av film og opptak til bruk for radio eller tv, burde, i motsetning til tidligere omfattes av skatteplikten. Forarbeidene viser til praksis i utenlandsk rett, og til at det ikke finnes noen tungtveiende grunner for å unnta denne gruppen skattytere. Anbefalingen har kommet til uttrykk i artsctl. § 3 (3) som sier at det ikke svares skatt av denne gruppen ”der den som dekker godtgjørelsen ikke har skattemessig eller ervervsmessig tilknytning til Norge”. Bestemmelsen må forstås antitetisk. Dersom det foreligger slik tilknytning til Norge, omfattes godtgjørelsen av artistskatteloven. Forståelsen er også i tråd med praksis etter Mønsteravtalens art. 17.

⁷² Ot. prp. nr. 77 (1995-96) punkt 5.2.2

4.2.3.3 Skattegrunnlaget

Etter artsctl. § 1 (1) 1. gjelder loven ”bruttoinntekter til utenlandsk artist”.

Utgangspunktet er at beregningsgrunnlaget omfatter alle brutto ytelser, uten reduksjon for kostnader knyttet til opptjeningen, jfr § 3 (1). Etter forskriftens § 2-1, gjelder skatteplikten uavhengig av om betalingen skjer før, under eller etter artistens opphold i Norge. Naturalinntekter skal normalt verdsettes til varens eller tjenestens omsetningsverdi på utbetalingstidspunktet, jfr forskriftens § 2-2.

Utgangspunktet er dermed at artisten ikke kan kreve fradrag i forbindelse med kostnader i tilknytning til opptreden.

Artsctl. § 3 (2) gjør imidlertid to unntak fra hovedregelen om at skattegrunnlaget skal være artistens bruttoinntekt. Begge unntakene er begrunnet i rimelighetshensyn.⁷³

Etter artsctl. § 3 (2)1. skal det ”ikke svares skatt av bruttoinntekt så langt denne dekker dokumenterte utgifter til transport, kost og losji i forbindelse med arrangementet”.

Unntaket innebærer at skattegrunnlaget reduseres med slike dokumenterte utgifter. I tilfeller der arrangører eller andre dekker disse kostnadene, slipper artisten å få tillegg i bruttoinntekten på grunn av dekningen.

For det andre tillater artsctl. §3 (2) 2. fradrag for ”agentprovisjon betalt av artisten”.

Agentprovisjon blir normalt enten dekket av arrangøren eller av artisten selv. I det første tilfellet vil artistens bruttoinntekt være lavere enn om han må dekke agentprovisjonen selv. Ved å tillate artisten fradrag for betalt agentprovisjon, vil skattegrunnlaget bli det samme i begge tilfeller. Unntaket er dermed motivert av hensynet til horisontal rettferdighet.

Ettersom skattesatsen for tiden er på 15 %, vil bruttobeskatningen være gunstig for artister som har lave kostnader i tilknytning til inntekten. Driftsomkostninger, reklameutgifter og andre utgifter, kan imidlertid føre til at kostnadene blir svært høye.

⁷³ Ot. prp. nr. 77 (1995-96) punkt 5.2.3

4.2.3.4 Skattefritak

Artsktl. § 5 hjemler ”Skattefritak for visse typer arrangementer”, jfr bestemmelsens overskrift. Etter artsktl. § 5 (1) skal det ikke ”svares skatt av godtgjørelse til utenlandske artister for forestillinger som er ledd i en offentlig støttet kulturutveksling med annen stat”. Begrunnelsen for fritaksretten er at skattelovgivingen ikke bør virke begrensende på Norges kulturelle samkvem med utlandet.⁷⁴

Hva som anses som en offentlig støttet kulturutveksling, er presisert i artsktl. § 5 (2). ”Med offentlig støttet kulturutveksling med annen stat menes kulturell virksomhet som har tilknytning til slik stat og som hovedsakelig er finansiert med statlige, fylkeskommunale eller kommunale midler eller med midler fra myndigheter i en annen stat”. Ordlyden stiller strenge krav til kulturutvekslingens statlige tilknytning. Finansdepartementet⁷⁵ har uttalt at minst 80 prosent av de totale kostnadene ved arrangementet må dekkes av ekstraordinære tilskudd fra det offentlige, for at det skal gis fritak. Bakgrunnen for det strenge tilknytningskravet, er trolig den liberale praksis som utviklet seg i tilknytning til en tilsvarende bestemmelse i honoraravgiftsloven. Tidligere ble en rekke konserter av kommersiell art fritatt for avgiftsplikt. Dersom artistens ambassade i Norge anbefalte en konsert, ga Utenriksdepartementet en slik anbefaling.

5 Skatteavtalene

Skatteavtalene er gjennom dobbeltbeskatningsloven av 1949 inkorporert i norsk rett, se punkt 1.4 ovenfor. Det innebærer at norske skattemyndigheter skal anvende avtalene med samme rang som formell lov. Et viktig prinsipp er at skatteavtalene ikke kan gi hjemmel for skatteplikt. Det antas å følge av legalitetsprinsippet og av en tolkning av de enkelte skatteavtalene. I punkt 5.4 nedenfor, vil jeg imidlertid vise at eksistensen av en

⁷⁴Ot. prp. nr. 77 (1995-95) punkt 2.3

⁷⁵Uttalelse av 29. sep. 1997

skatteavtale kan føre til at artister får en større skattebyrde enn om skatteavtalen ikke var inngått.

Spørsmålet om beskatningsretten, som følger av artistskatteloven er begrenset, beror på en tolkning av den enkelte skatteavtale. Det vil føre for langt å gi en uttømmende fremstilling av forpliktelsene som følger av våre skatteavtaler.⁷⁶ Etersom artistskatteloven i stor grad er tilpasset våre folkerettslige forpliktelser, kan det generelt sett sies at skatteavtalene i liten grad begrenser beskatningsretten etter artistskatteloven. Skatteavtalen med USA er imidlertid et praktisk viktig unntak fra dette utgangspunktet. Avtalen med USA er kort beskrevet i punkt 5.3 nedenfor.

Før jeg redegjør for skatteavtalen mellom Norge og USA, vil jeg kort omtale forholdet mellom skatteavtalene og norsk intern rett (punkt 5.1 nedenfor). Deretter vil jeg redegjøre for noen særlige metodespørsmål som gjør seg gjeldende ved tolkning av skatteavtaler (punkt 5.2 nedenfor).

5.1 Skatteavtalenes forhold til norsk intern rett

Forholdet mellom folkeretten og norsk intern rett har vært gjenstand for omfattende debatt. Ifølge tradisjonell lære tar norsk statsrett utgangspunkt i den dualistiske teori.⁷⁷ En konsekvens av dualismen er at folkerettsregler må gjøres til del av norsk rett for at de skal kunne få direkte anvendelse for norske domstoler. Fremgangsmåte for inngåelse og gjennomføring av traktater i norsk rett er hjemlet i Grunnlovens (Grl.) § 26.⁷⁸ Etter Grl § 26 (2) kreves samtykke fra Stortinget dersom Regjeringens traktater griper inn på Stortingets myndighetsområde. Da skatteavtalene gjør unntak fra internrettslig skattelovgivning, vil det etter bestemmelsen alltid kreves samtykke fra Stortinget.

⁷⁶ I følge hjemmesidene til Finansdepartementet har Norge for tiden skatteavtale med 81 stater (november 2004)

⁷⁷ Se Eckhoff 1997 s. 294 f. Fleischer 1994 s 259 f.

⁷⁸ Kongeriget Norges Grundlov, given i Rigsforsamlingen paa Eidsvold 17de Mai 1814

5.1.1 Dobbeltbeskatningsloven av 1949

Norge har skatteavtaler med et stort antall stater.⁷⁹ Av effektivitetshensyn og hensynet til Stortingets arbeidsmengde har lovgiver derfor forenklet inkorporeringsprosessen ved å vedta en særlov om skatteavtaler, lov av 28 juli 1949 nr. 15 (heretter kalt dobbeltbeskatningsloven). I lovens § 1 heter det blant annet

”Under forbehold av gjensidighet kan Kongen med Stortingets samtykke ved overenskomst med fremmed stats regjering

- 1) med omsyn til offentlige skatter og avgifter fastsette regler for deling av skattefundamentene og herunder innrømme slik lemping i beskatningen at dobbeltbeskatning helt eller delvis unngås,”.

Ut fra bestemmelsens *ordlyd*, er det vanskelig å se at prosessen er forenklet. Ordlyden taler for at Stortinget må samtykke i Kongens overenskomst, noe som allerede følger av Grunnlovens § 26 (2). Dobbeltbeskatningsloven er imidlertid forstått slik at de avtaler Regjeringen inngår med Stortingets samtykke, umiddelbart er en del av norsk intern rett. Loven hjemler dermed både forhåndsinkorporasjon av skatteavtalene i norsk rett, og delegasjon av lovgivningsmyndighet til Regjeringen og Stortinget i plenum.⁸⁰

5.1.2 Skatteavtalenes trinnhøyde

Skatteavtalene er gjennom dobbeltbeskatningsloven innkorporert i norsk intern rett ved formell lov. Etter *lex superior*-prinsippet har skatteavtalene dermed samme rang som andre formelle lover.

Skatteavtalene gjør etter sin natur unntak fra intern lovgivning. Det er derfor klart at skatteavtalenes bestemmelser går foran *eldre intern lovgivning*.

⁷⁹ Ifølge Finansdepartementets hjemmeside har Norge i dag (november 2004) skatteavtale med 81 stater.

⁸⁰ Loven gir dermed hjemmel for derogasjon.

Spørsmålet er hvordan forholdet blir der skatteavtalene ikke er forenlig med *nyere intern lovgivning*. Zimmer⁸¹ skriver at spørsmålet aldri har vært satt på spissen i Norge. Årsaken er at nyere intern lovgivning i praksis tolkes slik at også eldre skatteavtalers bestemmelser går foran. Skulle spørsmålet likevel settes på spissen, må *lex posterior* prinsippet føre til at nyere intern lovgivning går foran.

5.2 Tolkning av skatteavtaler

For å forhindre dobbeltbeskatning er det viktig at statene har felles forståelse av skatteavtalens bestemmelser (se kapittel 3 ovenfor). Jeg vil i det følgende redegjøre for de viktigste rettskildene og tolkningsprinsippene som kommer til anvendelse ved tolkning av skatteavtalene.

Ettersom skatteavtaler er traktater, må folkerettens alminnelige fortolkningsprinsipper legges til grunn (se punkt 1.4 ovenfor). I tillegg inneholder de enkelte skatteavtalene en rekke regler som har betydning for tolkningen.

De alminnelige reglene om traktattolkning følger av Wienkonvensjonen om traktatretten av 1969 (heretter bare kalt Wienkonvensjonen) art 31. f.

Konvensjonen er ikke ratifisert av Norge, men reglene om traktattolkning anses å være kodifisering av folkerettslig sedvanerett. Fortolkningsreglene gjelder dermed også for skatteavtaler Norge har inngått med andre stater.⁸²

Etter Wienkonvensjonen art. 31 (1) skal en traktat ”be interpreted in good faith in accordance with the ordinary meaning to be given to the terms of the treaty in their context and in the light of its object and purpose”.

⁸¹ Zimmer 2003 s 84

⁸²Det faktum at Wienkonvensjonens fortolkningsregler må legges til grunn ved tolkning av skatteavtaler ble senest uttalt av Høyesterett i Rt. 2004 s. 957 (PGS).

Ordenene ”ordinary meaning” viser at et objektivt fortolkningsprinsipp er utgangspunktet. Vektleggingen av bestemmelsens ordlyd har sammenheng med det folkerettslige suverenitetsprinsippet.⁸³ Ved å legge ordlyden til grunn, forsikrer man seg mot at statene gir fra seg mer suverenitet enn det de uttrykkelig har gjort ved å samtykke i traktatteksten. Tolkingsprinsippet reduserer også risikoen for at avtalene blir tolket ulikt. Et vanlig folkerettslig problem er at ord og uttrykk har ulik betydning i de aktuelle statene. Slike klassifikasjonsproblemer kan føre til at dobbeltbeskatning likevel ikke blir unngått ved skatteavtalen (se kapittel 3 ovenfor). OECDs Mønsteravtale inneholder derfor inngående definisjoner av sentrale begreper.

Utgangspunktet om et objektivt fortolkningsprinsipp er imidlertid noe modifisert ved at ordlyden skal sees i sammenheng med traktatens ”context” og ”object and purpose”. Tolkningen er dermed også inspirert av den teleologiske tolkningsteori, som setter lovformålet i sentrum.⁸⁴ Skatteavtalene kan sies å ha tre hovedformål: Viktigst er at skatteavtalene skal forhindre dobbeltbeskatning, se kapitel 3 ovenfor. I tillegg skal avtalene motvirke diskriminering og internasjonal skatteunndragelse.⁸⁵

Forarbeider spiller i utgangspunktet en mindre rolle i folkeretten enn hva lovforarbeider gjør i norsk intern rett. Etter Wienkonvensjonen art. 32 er forarbeidene bare ”supplementary means of interpretation”. Forarbeidene vil først og fremst komme i betraktning dersom tolkningsmomentene i art. 31 ikke fører til noen klar løsning, eller løsningen er åpenbart urimelig.

⁸³ Suverenitetsprinsippet går kort fortalt ut på at alle stater er suverene og ikke er underkastet noen annen vilje enn sin egen.

⁸⁴ Moten Ruud, Geir Ulfstein og Ole Kristian Fauchald ”utvalgte emner i folkerett” 1997 s 25f.

⁸⁵ Liland og Nordbø 2002 s 30 sammenfatter en skatteavtales hovedformål i fire punkter. Etter min mening er det mer hensiktsmessig å se ”prosedyre for løsning av tvilsspørsmål knyttet til tolkning og anvendelse”, som et virkemiddel for å unngå dobbeltbeskatning. Tilsvarende ser jeg ”regler for utveksling av opplysninger mellom skattemyndighetene” som et virkemiddel for å unngå skatteunndragelse.

Kommentarene til OECDs mønsteravtale er de klart viktigste forarbeidene til skatteavtaler som bygger på Mønsteravtalen.⁸⁶ Det er enighet om at OECD-kommentarene er relevante for tolking av skatteavtaler mellom OECD-stater. OECD-kommentarens betydning for tolkning av skatteavtaler, ble omtalt av Høyesterett i Rt. 2004 s. 957 (PGS). Høyesterett viser i dommen til tidligere høyesterettspraksis,⁸⁷ og uttaler at kommentarene til OECDs Mønsteravtale ”har vært ansett som en vesentlig rettskilde ved tolkingen av skatteavtaler mellom OECD-land når en bestemmelse er utformet i samsvar med mønsteravtalen(e)”.

Finansdepartementet har tidligere uttalt⁸⁸ at vekten av OECD-kommentarene er avhengig av om avtalestatene har lagt kommentarene til grunn, og om kommentarene er formulert før eller etter at skatteavtalen ble inngått.⁸⁹

Mer usikkert er det om OECD-kommentarene er relevante for tolkingen av skatteavtaler Norge har inngått med u-land. Avtalene bygger i det alt vesentlige på FNs Mønsteravtale av 1980.⁹⁰ Artistbeskatning er regulert i FN-avtalen art. 17. gir kildestaten adgang til å skattlegge utenlandske artister, er ordlyden er identisk med OECDs mønsteravtale. Det er derfor grunn til å tro at kommentarene til OECD art. 17 kan bli tillagt vekt, også ved tolkingen av artistbestemmelsene i avtaler Norge har inngått med u-land.

Selv om skatteavtalene inneholder definisjoner av sentrale begreper, er det ikke uvanlig at statene er uenige om forståelsen av avtalen. OECDs mønsteravtale art. 25 gir statenes myndigheter adgang til å inngå en såkalt ”Mutual agreement”, jfr bestemmelsens overskrift. I de norske skatteavtalene brukes betegnelsen ”gjensidige avtaler”.

⁸⁶ Zimmer (2003 s 99) skriver at OECD kommentarene i praksis har langt større vekt enn forarbeider skal ha etter Wien-konvensjonen.

⁸⁷ Rt. 1994 s.752 og Rt. 1997 s.653

⁸⁸ Utv. 2001 s 193.

⁸⁹ Finansdepartementet uttalte i den konkrete saken at OECD kommentarene må tillegges vesentlig vekt ved tolkingen av skatteavtalen med USA art. 12, jfr art. 23. Kommentarenes rettskildemessige relevans inngående behandlet av Sandler 1995 s 199-204

⁹⁰ Se punkt 1.4 ovenfor.

Gjensidige avtaler gir statenes kompetente myndigheter adgang til å enes om forståelsen av skatteavtalen. I Norge er Finansdepartementet kompetent myndighet. I enkeltsaker om dobbeltbeskatning er myndigheten delegert til Skattedirektoratet. Gjensidige avtaler reiser vanskelige spørsmål som har vært gjenstand for atskillig diskusjon i internasjonal litteratur. Spørsmålene blir ikke behandlet i det følgende.⁹¹

5.3 Skatteavtalen med USA

Sentralskattekontoret for utenlandssaker gir i sin veiledning⁹² eksempler på noen skatteavtale-bestemmelser som kan begrense skatteplikten i Norge. Felles for mange av eksemplene er at Norge har gitt avkall på beskatningsrett, dersom opptreden finner sted som et ledd i en offentlig kulturutveksling. Begrensningen følger imidlertid av artistskattelovens § 5. Eksemplene representerer dermed bare modifikasjoner i kravet til at minst 80 prosent av det totale vederlaget må dekkes av ekstraordinære tilskudd fra det offentlige, se punkt 4.2.3.4 ovenfor.

En viktig begrensning følger imidlertid av skatteavtalen med USA.⁹³ Skatteavtalen avviker i stor grad fra skatteavtaler Norge har inngått med andre stater. Artistbeskatning reguleres av avtalens art. 13. Etter art. 13 (2) c må det skilles mellom inntekt artisten har hatt som *ansatt i et amerikansk selskap* og inntekt han har hatt som *selvstendig næringsdrivende*.

Dersom artisten er ansatt og mottar lønn fra et amerikansk selskap, skal inntekten ikke skattlegges i Norge dersom oppholdet ikke overstiger 183 dager i inntektsåret.

⁹¹ Se Zimmer 2003 s 85f for en omfattende redegjørelse av gjensidige avtaler.

⁹² RF-2036

⁹³ Skatteavtale med USA av 03.12.1971, endret 19.09.1980. Se Bjørgen (red) 1998 s 219

Inntekt artisten oppbærer som selvstendig næringsdrivende skal ikke skattlegges i Norge dersom vederlaget ikke overstiger USD 10 000,- eller oppholdet samlet ikke varer lengre enn 90 dager i inntektsåret. Bestemmelsen er praktisk viktig da amerikanske artister (spesielt musikere) har mange opptredener i Norge.

5.4 Betydningen av at skatteavtalen kun kan begrense skatteplikten

En konsekvens av at skatteavtalene kun kan begrense skatteplikt som følger av intern rett, er at skattesubjektet kan se bort fra avtalen dersom det i et konkret tilfelle lønner seg for ham.⁹⁴

For artister vil prinsippet ha liten praktisk betydning. Bakgrunnen er at særregler om kildebeskatning av artister i stor grad er inkorporert i statenes interne rett. Skatteavtalene vil dermed i stor grad harmonere med statenes interne skattelovgivning. At prinsippet har liten praktisk betydning kan illustreres med følgende eksempel:

Den norske artisten X har inntekt på (tilvarende) 100 000,- kr fra en opptreden i landet A. Kostnadene i tilknytning til opptredenen utgjør 90 00,- kr.

Skatteavtalen mellom Norge og A er gammel, og bygger på unntaksmetoden (se punkt 3.1.1 ovenfor). Etter skatteavtalens artistbestemmelse, har kildestaten (i dette tilfellet A) rett til å skattlegge inntekt fra utenlandske artister. Med hjemmel i As interne regler skattlegges X bruttoinntekt etter en flat skattesats (25 %), uten fradrag for kostnader. Skatten blir dermed beregnet til 25 000 kroner.

Utgangspunktet etter norsk intern rett er at alminnelig skattepliktige artister skattlegges ut fra sin nettoinntekt, i dette tilfellet 10 000 kroner. X må dermed betale mer skatt til kildestaten (A) enn om inntekten ville vært skattepliktig til Norge.

Spørsmålet er om X vil være tjent med å se bort fra skatteavtalen mellom Norge og A.

⁹⁴ Et eksempel på at prinsippet forstås slik, går frem av den såkalte Thailand saken, Utv. 1969 s. 509 FIN.

Svaret må være nei. Bakgrunnen er at det ikke er skatteavtalen, men de interne skattereglene i stat A som hjemler skatteplikt for X.

X ville følgelig vært skattepliktig til stat A, selv om det ikke forelå noen skatteavtale mellom Norge og A.

6 EF/EØS-retten

Jeg vil i dette kapitlet vise hvordan EØS-avtalen kan få betydning for norsk inntektsskatterett generelt, og reglene i artistskatteloven spesielt. Utgangspunktet ved undertegnelsen av EØS-avtalen var at skatteområdet ikke skulle omfattes av avtalen. I den senere tid ser vi likevel at EF-retten får stadig større betydning for norsk inntektsskatterett.

Norge er gjennom EØS-avtalen gjort til en del av EUs indre marked. Kjernen i EØS-avtalen er å inkludere EFTA statene Norge, Island og Liechtenstein i EF-rettens konkurranseregler, og reglene om de fire friheter.⁹⁵

En viktig forskjell fra EU er at EØS-avtalen ikke medfører felles handelspolitikk eller tollunion utad. Avtalen gjelder heller ikke EUs skattepolitikk. Norge er dermed ikke forpliktet til å følge EUs direktiver og forordninger, gjerne kalt sekundærlovgivning, innenfor skatteområdet.

Også EU-landene har vært tilbakeholdende med å utvikle overnasjonale skatteregler. Forsøk på å vedta direktiver og forordninger har stort sett strandet på kravet til enstemmighet.⁹⁶

⁹⁵ Reglene om de fire friheter finnes i EØS-avtalen art. 28 for personer, art. 31 for fri etableringsrett, art. 36 for tjenester og art. 40 for kapital.

⁹⁶ For inntektsbeskatning er det bare vedtatt to direktiver, ett om utbyttebeskatning i konsernforhold og ett om fusjoner og andre omorganiseringer, begge fra 1990. Se Zimmer 2003 s 64.

EF-rettens diskrimineringsforbud har likevel vist seg å få stor betydning for statenes internrettslige skatteregler. EF-domstolen har den senere tid avsagt en rekke dommer der interne skatteregler har blitt ansett for å være i strid med reglene om de fire friheter eller med statsstøttereglene. Domstolen skal etter EF-traktaten art. 220, verne om fellesskapets ”lov og rett”. I tillegg til å tolke skreven lov, har domstolen oppfattet bestemmelsen som et påbud om å finne den uskrevne retten. Domstolen har vært opptatt av å tette hull i lovgivningen, og å skape et helhetlig rettssystem. En viktig del av å skape et enhetlig rettssystem, er å sørge for at EU-statenes nasjonale regler etterlever forbudet mot statsstøtte og er i overensstemmelse med reglene om de fire friheter.

Ettersom EØS-avtalen ikke gjelder EUs skattepolitikk, var det lenge usikkert om skatteretten kunne rammes av EØS-avtalen overhodet. Spørsmålet anses avklart gjennom EFTA-domstolens avgjørelse i Sveinbjørgdottir-saken.⁹⁷ Dommen bygger på at internrettslige skatteregler faller innenfor EØS-avtalens nedslagsfelt når de har virkninger som strider mot bestemmelser i EØS-avtalen. Det var lenge også knyttet usikkerhet til relevansen av dommer EF-domstolen har avsagt etter 2. mai 1992.⁹⁸ Nyere Høyesterettspraksis viser imidlertid at også avgjørelser avsagt etter 2. mai 1992, er direkte relevante for tolkningen av EØS-avtalen.⁹⁹

6.1 Nærmere om EF-domstolens avgjørelser

Siden starten av 1990- tallet har EF-domstolen avsagt en rekke dommer der nasjonale skatteregler er blitt ansett for å være i strid med EF-retten. For artistbeskatning er det først og fremst reglene om de fire friheter som kan tenkes å få betydning. Jeg vil derfor

⁹⁷ E-9/97

⁹⁸ Bakrunnen er tidskriteriet i EØS-avtalens art. 6. Tolkningsdirektivet i art. 6 sonderer mellom avgjørelser avsagt før og etter undertegnelsen av EØS-avtalen. Det formelle utgangspunktet er at det bare er avgjørelser avsagt før vedtagelsen av EØS-avtalen, som skal ha direkte relevans for tolkningen av EØS-avtalen.

⁹⁹ At avgjørelser avsagt etter 2. mai 1992 har direkte relevans for tolkningen av EØS-avtalen er blant annet lagt til grunn i Rt. 2002 s 391 (God Morgon)

konsentrere meg om saker der domstolen har ansett statenes skattelovgivning for å være i strid med reglene om de fire friheter.

Bestemmelsene om de fire friheter inneholder forbud mot *spesielle* former for diskriminering og restriksjoner av grenseoverskridende aktiviteter. Reglene må sees i sammenheng med det *generelle* forbudet mot forskjellsbehandling på bakgrunn av nasjonalitet i EF-traktatens art. 6 og EØS-avtalens art. 4.

EF-domstolen har definert diskriminering som ulik behandling av personer i sammenlignbare situasjoner, og lik behandling av personer som ikke er i sammenlignbare situasjoner.¹⁰⁰ Også ulik behandling av personer på bakgrunn av bosted, omfattes av diskrimineringsforbudet¹⁰¹. Denne typen *indirekte diskriminering* har vært aktuell i mange skattesaker, ettersom statenes skatteregler i stor grad knytter rettsvirkninger til hvor personer er bosatt.

Domstolens praksis viser imidlertid at ikke all forskjellsbehandling av innenlandske og utenlandske skattytere innebærer brudd på EF-traktaten (traktatbrudd). Jeg vil nedenfor vise at visse former for forskjellsbehandling er akseptert av EF-domstolen.

Traktatbrudd forutsetter for det første at forskjellsbehandling finner sted i *objektivt sammenlignbare situasjoner*.¹⁰² Dette spørsmålet har dukket opp i mange saker som gjelder kildeskatt. Utenlandske skattytere har i flere saker hevdet at de er diskriminert i forhold til hjemstatens skattytere. Grunnen er at utlendinger i mange tilfeller skattelegges etter flate skattesatser uten krav på fradrag for kostnader de har hatt i kildestaten.

EF-domstolen har vært tilbakeholden med å si at bosatte og ikke bosatte personer befinner seg i sammenlignbare situasjoner. Begrunnelsen har gjerne vært at nettobeskatning i hovedsak skal ivareta hensynet til subjektets skatteevne. Begrenset

¹⁰⁰ Sak 13/63, Italia mot Kommissjonen

¹⁰¹ Se Schumacker-saken (sak C-297/93) premiss 29.

¹⁰² Schumacker-saken (premiss 30)

skattepliktige personer har som regel bare en uvesentlig del av sin inntekt i kildestaten. Det er derfor hjemstaten som normalt vil ha de beste forutsetningene til å vurdere skattyterens skatteevne (se punkt 2.2 ovenfor).

Selv om statenes interne regler innebærer forskjellsbehandling i objektivt sammenlignbare situasjoner, kan forskjellsbehandlingen likevel være forenlig med EF-retten hvis den er begrunnet i visse allmenne hensyn ("rule of reason"). EF-domstolen har gjennom sin praksis utviklet en generell regel som sier at internrettslige regler som i utgangspunktet strider mot en av de fire friheter,¹⁰³ likevel kan aksepteres hvis de er begrunnet i tvingende allmenne hensyn, er egnet til å ivareta disse og ikke går lengre enn det som er nødvendig for å ivareta dem.

På den annen side viser praksis fra EF-domstolen, at det skal mye til for at nasjonale skatteregler anses begrunnet i tvingende allmenne hensyn. Grensen mellom akseptable og uakseptable hensyn er nærmere behandlet i punkt 6.2.4.2 nedenfor.

Jeg vil i det følgende redegjøre for EF-domstolens avgjørelse i den Gerritse-saken. Spørsmålet i saken var om de tyske reglene om kildebeskatning av artister, er forenlige med EF-rettens regler om de fire friheter. De tyske reglene bygger i likhet med artistiskattelovens regler, på modellen i OECDs mønsteravtale art. 17. EF-domstolens avgjørelse kan derfor også få betydning for de norske regler om kildebeskatning av artister (se punkt 6.2.5 nedenfor).

6.2 EF-domstolens avgjørelse i Gerritse-saken

EF-domstolen ble i C-234/01 *Arnoud Gerritse v. Finanzamt Neuköln-Nord* (Gerritse-saken) forelagt spørsmålet om de tyske reglene om kildebeskatning av artister er forenlige med EF-rettens regler om fri bevegelse for tjenester, jfr EF art. 49 og 50.

¹⁰³ Den grunnleggende avgjørelsen er "Cassis de Dijon" (C-120/78)

Hovedspørsmålet i saken er om det foreligger traktatstridig forskjellsbehandling ved at artister bosatt i Tyskland, beskattes ut fra sin nettoinntekt (med rett til fradrag for kostnader), mens artister bosatt utenfor Tyskland blir beskattet ut fra sin bruttoinntekt, (uten rett til fradrag for kostnader). EF-domstolen kom til at de tyske reglene ikke var forenlige med EF-retten.

Før jeg gjennomgår dommen, er det viktig å presisere at Gerritse-saken er en prejudisiell avgjørelse, jfr EF art. 234 (2). EF-domstolens kompetanse er dermed begrenset til å tolke *innholdet av EF-retten*, jfr art 234 (1). Domstolen har ikke anledning til å ta stilling til faktum, bevis eller subsumsjon i den konkrete saken. Det er kun den nasjonale domstolen som kan avgjøre saken. Gerritse-saken er imidlertid et eksempel på at grensen mellom tolkning og subsumsjon er vag. I realiteten er EF-domstolen sitt svar så detaljert, at subsumsjonen gir seg selv.

Rettsvirkningene av prejudisielle avgjørelser er i korte trekk som følger:

Dersom statenes myndigheter ikke retter seg etter EF-domstolens prejudisielle avgjørelse, kan EU-kommisjonen gjøre staten oppmerksom på forholdet, og gi den anledning til å uttale seg, jfr EF-art 226 (1). Hvis staten "ikke retter seg etter uttalelsen innen den frist Kommisjonen har satt, kan Kommisjonen bringe saken inn for Domstolen", jfr EF-art 226 (2). Som den klare hovedregel vil EF-domstolen opprettholde konklusjonen fra sin prejudisielle avgjørelse. Traktatbruddssaken mellom Belgia og Spania (C-388/95) viser imidlertid at konklusjonen i prejudisielle avgjørelser kan bli fraveket i et senere traktatbruddsøksmål. Saken må likevel sees på som et unntak fra den generelle trenden om at EF-domstolen opprettholder konklusjonen fra sin prejudisielle avgjørelse.

6.2.1 Bakgrunnen for saken

Saken gjelder beskatning av inntekt den nederlandske trommeslageren Arnoud Gerritse oppebar for en radio opptreden i Berlin 1996. Gerritse, som var bosatt i Nederland, fikk 6007, 55 DEM for opptredenen, som gikk over noen dager. Kostnader for reise og opphold ble beregnet til 968 DEM.

Gerritses inntekt ble beskattet etter den tyske skatteloven av 1996

(Einkommensteuergesetz, heretter kalt EStG) § 50 a.

EStG § 50 a (4) er basert på modellen i OECDs mønsteravtale art. 17 og hjemler begrenset skatteplikt for utenlandske artister. Etter bestemmelsens femte ledd har artister i utgangspunktet ikke krav på fradrag for kostnader de har hatt i tilknytning til inntekten. Til gjengjeld er de underlagt en lav skattesats, uavhengig av inntektens størrelse. Skattesatsen var i 1996 på 25 %.

Inntekten fra radio-opptreden ble dermed beskattet etter EStG § 50a (4) og (5).

Kildeskatten ble beregnet til ca 1500 DEM (25% av 6007,55 DEM).

Gerritse mente han ble diskriminert i forhold til innenlandske artister, og krevde derfor å bli beskattet som en person med alminnelig skatteplikt. Han viste til at en innenlandsk artist ikke ville betalt noe skatt på tilsvarende inntekt. Bakgrunnen er at innenlandske skattytere ikke betaler skatt på inntekt under 12 095 DEM. ("Grundfreibetrag", i det følgende kalt bunnfradrag)

Etter EStG § 1 (3) kan utlendinger som har opptjent det alt vesentlige av sin årsinntekt i Tyskland, kreve å bli skattlagt som alminnelig skattepliktige personer. Hovedvilkåret er at utlendingen har kostnader som overstiger 50 % av bruttoinntekten. I tillegg kreves det enten at 90 % av personens totale inntekt er skattepliktig til Tyskland, eller at inntekt som ikke er skattepliktig til Tyskland, beløper seg til maksimalt 12 000 DEM (etter gjeldende satser i 1996).

De tyske skattemyndighetene (Finanzamt) avslo Gerritses krav og viste til at Gerritse ikke oppfylte kravene i § 1 (3). Avslaget var begrunnet med at kostnadene ikke utgjorde 50 % av bruttoinntekten, i tillegg hadde han hatt bruttoinntekter i Nederland og Belgia på ca 55 000 DEM i inntektsåret.

Gerritse klaget vedtaket inn for Finanzgericht Berlin¹⁰⁴. Han anførte at vedtaket ikke var forenlig med EF-rettens diskrimineringsregler. Domstolen innså muligheten for at

¹⁰⁴ "Finanzgericht" er en særdomstol for blant annet skattesaker.

skatteleggingen av Gerritse kunne være i strid med EF-retten, og anmodet¹⁰⁵ derfor EF-domstolen om en tolkning av EF-rettens regler om etableringsfrihet, jfr EF art. 52 (nåværende EF art. 43)

6.2.2 EF-domstolens premisser

EF-domstolen innleder med å fastslå at tolkningsspørsmålet gjelder innholdet av reglene om fri bevegelighet for tjenester, snarere enn etableringsfriheten. Standpunktet beror trolig på at Gerritses opptreden i Tyskland ikke var av permanent karakter. Spørsmålet ble dermed om de tyske reglene strider mot kravet til fri bevegelighet for tjenester, jfr art. 59 (nåværende art. 49) og art. 60 (nåværende art. 50).¹⁰⁶ Domstolen reformulerte problemstillingen ved å si at den forelagte saken reiser *to* tolkningsspørsmål (premiss 24)

1) For det første må det spørres om det er i strid med art. 59 og art. 60, at utlendinger skattes av sin *bruttoinntekt* uten fradrag for kostnader, mens personer bosatt i Tyskland beskattes for sin *nettoinntekt* etter fradrag for kostnader tilnyttet inntekten.

2) For det andre reiser saken spørsmål om det strider mot EF-retten at utlendinger beskattes etter en *fast skattesats* på 25 %, mens personer bosatt i Tyskland beskattes etter progressive skattesatser med et skattefritt bunnfradrag.

Ad. spørsmål 1) EF-domstolen tar først stilling til spørsmålet om det strider mot art. 59 og 60 at utenlandske artister skattlegges ut fra sin bruttoinntekt.

Domstolen konstaterer at Gerritses kostnader (reise og opphold) i sin helhet er knyttet til hans opptreden i Tyskland, og at kostnadene av den grunn er *objektivt sammenlignbare*¹⁰⁷ med kostnader innenlandske artister har.¹⁰⁸

¹⁰⁵ Jfr EF-art 234 (2)

¹⁰⁶ Reglene tilsvare EØS-avtalens art. 36 og art. 37

¹⁰⁷ jfr kravet i Schumacker-saken (premiss 30).

Domstolen slår raskt fast, at ettersom det bare er innenlandske artister som har rett til fradrag for kostnader, kan bestemmelsen innebære en indirekte diskriminering på bakgrunn av statsborgerskap.

EF-domstolen går deretter inn på spørsmålet om forskjellsbehandlingen kan begrunnes i *tvingende allmenne hensyn*, og derfor likevel ikke er i strid med EF-retten. (se punkt 6.1 ovenfor). Noe overraskende anførte verken Tyskland eller andre EU-land argumenter til støtte for forskjellsbehandlingen. Kommisjonen uttalte imidlertid i sin ”submission” at forskjellsbehandlingen ikke kan begrunnes ut fra administrative hensyn eller skattekontroll. Grunnen til dette er at et EU-direktiv¹⁰⁹ gir statenes myndigheter utstrakt adgang til å få utlevert opplysninger om artistenes kostnader.

EF-domstolen uttaler at ”Eftersom inte något pricerat argument har åberopats i domstolen för att motivera en sådan skillnad i behandling, finner domstolen att artiklarna 59 och 60 i fördraget utgör hinder för sådana nationella bestämmelser som är i fråga vid den nationella domstolen”. Uttalelsen gjør det vanskelig å se om EF-domstolen har sluttet seg til Kommisjonens standpunkt, eller om domstolen har unnlatt å ta stilling til om forskjellsbehandlingen kan begrunnes i tvingende allmenne hensyn.¹¹⁰

Domstolen konkluderer¹¹¹ med at bruttobeskatningen innebærer brudd på EF-rettens regler om fri flyt av tjenester, jfr. art 59 og art 60.

¹⁰⁸ Ettersom kostnadene i sin helhet knytter seg til hans opptreden i Tyskland er det ikke noen fare for at Gerritse får dobbelt fradrag for sine kostnader. En generell innvending mot nettobeskatning av inntekt opptjent i utlandet skattesubjektet, er at skattesubjektet kan tenkes å få fradrag for samme kostnad i både hjemstat og kildestat.

¹⁰⁹ Mutual Assistance Directive 77/799/EEC

¹¹⁰ Normalt vil statene selv anføre hensyn som kan begrunne nasjonale regler. Finalarte-saken (C-49/98) viser imidlertid at EF-domstolen kan ta stilling til allmenne hensyn av eget initiativ.

¹¹¹ premiss 55

Ad spørsmål 2) EF-domstolen tar deretter stilling til om art. 59 og art. 60 er til hinder for at utenlandske skattytere kan beskattes etter en flat skattesats, mens hjemstatens skattytere beskattes etter progressive satser med et skattefritt bunnfradrag.

Spørsmålet utgjør i realiteten to delspørsmål:

Domstolen uttaler seg først om adgangen til å reservere *bunnfradraget* til personer bosatt i Tyskland. Deretter tar den stilling til om Tyskland har adgang til å skattlegge artister etter en *flat sats på 25 %*.

Gerritse anfører i sitt innlegg for EF-domstolen, at det vil være uforenlig med art. 60 om bunnfradraget reserveres personer bosatt i Tyskland (premiss 30). Finanzamt og den finske regjeringen viser til at utenlandske og innenlandske skattytere ikke er i en *objektiv sammenlignbar situasjon* (premiss 35 og 36). Bunnfradraget er ment å sikre et eksistensminimum for personer med lav inntekt. De viser til at EF-domstolen gjennom fast praksis anser det å være hjemstatens oppgave å ta hensyn til skattyterens personlige situasjon.¹¹²

EF-domstolen tar stilling til om forskjellsbehandlingen utgjør en traktatstridig diskriminering. Domstolen viser til tidligere praksis og uttaler (premiss 44) at det generelt sett ikke innebærer diskriminering å reservere visse skattemessige fordeler til innlendinger. Schumacker- og Gschwind-saken¹¹³ illustrerer at det er objektive forskjeller mellom situasjonen innenlandske og utenlandske skattytere befinner seg i, både med hensyn til inntektskilde, skatteevne og personlige (herunder familiemessige) forhold.

EF-domstolen konkluderer med at Gerritse og innenlandske artister ikke er i en objektiv sammenlignbar situasjon. Adgangen til å reservere *bunnfradraget* til personer bosatt i Tyskland er derfor ikke strid med EF-art. 59 og 60.

¹¹² Gerritse-saken illustrerer at det kan være vanskelig å avgjøre om forskjellsbehandlingen finner sted i *objektivt ulike situasjoner* eller er begrunnet i *tvingende allmenne hensyn*. Det kan etter min mening også anføres at hensynet til å sikre personer med lav inntekt et eksistensminimum, utgjør et tvingende allment hensyn.

Neste delspørsmål gjelder adgangen til å skattlegge utenlandske skattytere etter en flat skattesats.

EF-domstolen slår fast at personer som får sin inntekt regulert av en flat skattesats, ikke må komme dårligere ut enn om de som hjemstatens skattytere, ville vært underlagt progressive skattesatser. Domstolens premisser¹¹⁴ er ikke klare på dette punkt.¹¹⁵ EF-domstolen tar ikke eksplisitt stilling til om det er den utenlandske artistens *netto- eller bruttoinntekt* som er utgangspunkt for sammenligningen. Dommen lest i sin sammenheng tilsier imidlertid at det ved sammenligningen må tas utgangspunkt i de utenlandske artistens nettoinntekt.

Utgangspunktet må derfor være at utenlandske artisters nettoinntekt ikke skal skattlegges med høyere skattesatser enn de som gjelder for tilsvarende nettoinntekt, opptjent av en innenlandsk artist.

EF-domstolen tar hensyn til at bunnfradraget kan forbeholdes hjemstatens skattytere. Ved sammenligning av skattesatsen, summerer man derfor utlendingens (netto)inntekt med det skattefrie beløp.¹¹⁶ Vurderingen av om det foreligger forskjellsbehandling i det konkrete tilfellet, er overlatt til nasjonale domstoler.¹¹⁷

¹¹³ Sak C-279 (Scumacker) og sak C-391/97 (Geschwind)

¹¹⁴ Premiss 55

¹¹⁵ Uklarheten kan skyldes at EF-domstolen ikke formulerer eller publiserer mulige dissenser. Premissene vil ofte bli tyngre tilgjengelige. Bakgrunnen er at ledd i argumentasjonen som enkeltdommere ikke kan godta, sløyfes, slik at resultatet kan synes å henge i luften.

¹¹⁶ EU-kommisjonen foreslår at sammenligningen bør skje på følgende måte: Gerritse hadde en nettoinntekt på 5039,55 DEM (6007,55 DEM – 968,- DEM). Bunnfradraget utgjorde 12 095,- DEM. Sammenligningsgrunnlaget er dermed 17 134,55 DEM (5039,55 DEM + 12 095,- DEM). Det ble så regnet ut at en innenlandsk artist i gjennomsnitt (?) ville blitt beskattet med 1 337,- DEM for en tilsvarende inntekt, noe som innebærer at beløpet som overstiger minstefradraget skattlegges med en sats på ca 26.5 % ((17 134,55 – 12 095) / 1 337,-).

¹¹⁷ I dette tilfellet Finanzgericht Berlin, avgjørelse 9-K-9312/99 av 25. august 2003. Finanzgericht kom i likhet med EU-kommisjonen til at det ikke forelå forskjellsbehandling.

Domstolen konkluderer (premiss 55) med at art. 59 og 60 ikke er til hinder for at utenlandske artisters inntekt reguleres av en fast skattesats. Forutsetningen er at skattesatsen på 25% ikke er høyere enn de progressive satsene som ville kommet til anvendelse for en innenlandsk artist (tatt i betraktning at grunnfradraget kan forbeholdes innenlandske artister).

6.2.3 Konklusjon

EF-domstolen konkluderer med at de tyske reglene om bruttobeskatning av utenlandske artister er i strid med EF-rettens regler om fri bevegelighet for tjenester, jfr EF art. 59 og 60. Bakgrunnen er at hjemstatens artister har rett til fradrag for kostnader de har hatt i tilknytning til inntekten. Dersom utenlandske artister har høye kostnader i tilknytning til sin inntekt, vil innenlandske artister ha et konkurransefortrinn. Uten at det uttales eksplisitt, vil reglene i den tyske skatteloven kunne begrense utenlandske artisters adgang til det tyske markedet.

En flat skattesats på 25 % er derimot ikke i strid med reglene om fri bevegelighet av tjenester. Forutsetningen er at personer som er underlagt en flat skattesats, ikke får en høyere skattebelastning enn personer som er underlagt progressive skattesatser. Forbeholdet kan vise seg å få stor betydning i senere saker. Gerritses kostnader utgjorde bare drøyt 16 % av bruttoinntekten¹¹⁸, i de fleste tilfeller vil kostnadene utgjøre en større del av bruttoinntekten (se punkt 6.2.4 nedenfor). Ved sammenligningen skal det likevel ses hen til at bunnfradrag kan forbeholdes hjemstatens skattytere.

6.2.4 Avgjørelsens rekkevidde

Spørsmålet i dette avsnittet er hvilken betydning Gerritse-saken kan tenkes å få for de tyske og andre EU/EØS-statenes regler om skattlegging av utenlandske artister.

¹¹⁸ $968 / 6007.55 = 0.161$ (16.1%)

Som en følge av at Tyskland ikke har endret sin skattelovgivning (jfr. EStG § 54 (5) jfr (4)), har EU-kommisjonen 13. oktober 2004 gått til traktatbruddssøksmål mot Tyskland.¹¹⁹

Dersom Tyskland blir dømt, vil det trolig få store konsekvenser for EU/EØS-statenes interne regler om skattlegging av utenlandske artister. Bakgrunnen er at Mønsteravtalens modell for artistbeskatning har virket standardiserende på nesten alle EU/EØS-statenes interne skatterglar. Det knytter seg derfor stor spenning til hva EF-domstolen kommer til i denne saken.¹²⁰

Jeg vil i det følgende gi noen antydninger om hva EF-domstolen vil konkludere med i traktatbruddssøksmålet. I vurderingen tar jeg utgangspunkt i EF-domstolens avgjørelsen i Gerritse-saken. Tolkingsresultatet i Gerritse-saken må imidlertid sees i lys av det ikke ble anført argumenter til støtte for særregelene. Jeg vil også legge vekt på tidligere praksis fra EF-domstolen, og de hensyn som begrunner bruttoinntektsbeskatning av artister.

For å kunne konsentrere meg om traktatbruddssakens kjerne, adgangen til å skattlegge utenlandske artister ut fra sin bruttoinntekt, har jeg i det følgende foretatt noen avgrensninger i forhold til EF-domstolens uttalelser i Gerritse-saken.

6.2.4.1 Avgrensning

Når jeg i det følgende tar stilling til om de tyske reglene om kildebeskatning av artister er forenlige med EF-retten, vil jeg bare ta stilling til spørsmålet om Tyskland har adgang til å skattlegge utenlandske artister ut fra sin bruttoinntekt. Jeg avgrensner

¹¹⁹ Sak C-290/04

¹²⁰I vid forstand kan det tenkes at dommen vil få betydning for alle personlige skattytere som er bosatt i EU/EØS-statene, har inntekt i en annen EU/EØS-stat og som skattlegges ut fra sin bruttoinntekt.

dermed mot spørsmålet om statene har adgang til å skattlegge utenlandske artister etter en *flat skattesats*. Avgrensningen er begrunnet i to forhold:

For det første var det bare bruttoinntektsbeskatning som var i strid med de aktuelle EF-reglene. EF-domstolen har foreløpig ikke konkludert med at reglene om å skattlegge utenlandske artister etter en flat skattesats, er i strid med EF-reglene.¹²¹

Skattesatsene vil imidlertid være av betydning for om bruttobeskatningen innebærer en diskriminering i det konkrete tilfellet. Dersom skattesatsene er lave, er det mindre sjanse for at utenlandske artister diskrimineres i forhold til innenlandske artister.¹²²

6.2.4.2 Kan bruttobeskatningen begrunnes i tvingende allmenne hensyn?

Bakgrunnen for søksmålet er at EU-kommisjonen mener de tyske reglene om bruttobeskatning av utenlandske artister utgjør en *traktatstridig diskriminering*.

Et første spørsmål er om forskjellsbehandlingen i det hele tatt utgjør en diskriminering av utenlandske artister. Det kan spørres om lave skattesatser gjør at utenlandske artister likevel ikke diskrimineres i forhold til innenlandske artister. EF-domstolen uttalelse i Gerritse-saken kan tyde på at bruttobeskatning av utenlandske artister *uansett* utgjør en indirekte diskriminering.

¹²¹ Tyske skattemyndigheter har imidlertid bedt om en ny tolkningsuttalelse fra EF-domstolen, for så vidt gjelder adgangen til å skattlegge utenlandske artister etter en flat skattesats (C-290/04. Saken gjelder inntekt opptjent i 1993, den gang var de tyske skattesatsene 15 % som i Norge)

¹²² EF-domstolen konstaterte at Gerrittses kostnader kan sammenlignes med kostnadene til innenlandske artister. Bakgrunnen er at kostnadene i sin helhet var knyttet til inntekten i Tyskland. EF-domstolen avgjørelse tan derfor ikke tas til inntekt for at utenlandske artister kan kreve fradrag for kostnader de har hatt i hjemstaten, for eksempel anskaffelse av instrumenter eller annet utstyr. Utgangspunktet må være at artistene ikke kan kreve fradrag for slike kostnader i kildestaten, jfr Asscher-saken (C-107/94 premiss 42)).

En nederlandsk undersøkelse viser at utenlandske artister ofte har svært høye kostnader i tilnytning til sin opptreden.¹²³ Undersøkelsen tok utgangspunkt i 150 utenlandske artisters opptreden i Nederland i perioden januar-august 2001. Det viste seg at kostnadene i gjennomsnitt utgjorde 76 % av artistenes bruttoinntekt. I 90 % av tilfellene utgjorde kostnadene mer enn 50 % av vederlaget. Selv om undersøkelsen er begrenset til å gjelde opptredener i Nederland, er det liten grunn til å tro at forholdet mellom kostnader og vederlag vil være veldig ulikt i andre EU/EØS-stater. Dersom vi legger undersøkelsen til grunn, ser vi at artister som skattlegges ut fra sin brutto inntekt, kommer svært dårlig ut i forhold til artister som kan kreve fradrag for sine kostnader.

Det kan virke noe underlig at EF-domstolen i Gerritse-saken tar stilling til om bruttobeskatning innebærer en diskriminering, uten å se hen til skattesatsene. Undersøkelsen viser imidlertid at utlendinger kommer svært dårlig ut, selv om de skattlegges etter lave satser. Spørsmålet om artister kan skattlegges etter sin bruttoinntekt, har derfor selvstendig betydning.

Jeg legger derfor til grunn at bruttobeskatningen utgjør en diskriminering.

Spørsmålet er etter dette om diskrimineringen kan begrunnes i *tvingende allmenne hensyn* (se punkt 6.1 ovenfor).

Bruttobeskatning av utenlandske artister er gjerne begrunnet ut fra administrative hensyn og av hensynet til skattekontroll. Med administrative hensyn forstår jeg først og fremst hensynet til skattemyndighetenes arbeidsmengde. Med kontrollhensyn sikter jeg i det følgende til adgangen til å unndra skatt ved å gi gale eller ufullstendige opplysninger. Hensynene henger nært sammen og vil derfor bli behandlet samlet.

Hensynene til kontroll og administrasjon er den generelle begrunnelse for at kildeskatt normalt utformes som en bruttoskatt. Kildestatens skattemyndigheter vil ofte ikke ha

¹²³ Resultatet av undersøkelsen er publisert i ”Obstacles for international performing artistes”, European Taxation 4 s. 149-154. Det kan se ut til at undersøkelsen er begrenset til å gjelde musikere.

tilstrekkelig oversikt og kontroll over opplysninger som er nødvendige for å gjennomføre nettobeskatning av utlendinger.

Jeg vil i det følgende vise hvordan den generelle begrunnelsen for bruttobeskatning av utenlandske skattytere gjør seg gjeldende for artister.

Nettobeskatning innebærer at skattemyndighetene må skaffe seg oversikt over skattesubjektenes skattepliktige inntekt og fradragberettigede kostnader (generaloppgjør). Avhengig av skattesubjektenes økonomiske forhold, kan det være krevende å få oversikt over alle opplysninger som et generaloppgjør krever.

Undersøkelser viser at enkelte artistgrupper har mange forskjellige kostnader knyttet til sine oppdrag (se også punkt 1.5 ovenfor). Det gjelder særlig musikere som er på turne.¹²⁴ Mangfoldet av mulige fradragposter gjør det krevende å skattlegge artistene ut fra sin nettoinntekt.

Et annet særtrekk ved artistbransjen er at oppdragene i mange tilfeller er løst arrangert. Kontantutbetalinger og fravær av skriftlige avtaler gjør det vanskelig å kontrollere artistenes opplysninger. Det er derfor klart at det er krevende å foreta nettobeskatning av artister.

Vanskelighetene knyttet til kontroll og administrering gjelder imidlertid både for innelandske og utenlandske artister. Spørsmålet er om hensynene kan begrunne at det bare er innenlandske artister som kan kreve fradrag for sine kostnader.

Et generelt problem ved skattlegging av *utenlandske artister* er at de ofte har forlatt landet før skatt er beregnet og innbetalt. Artistenes midlertidige opphold gjør det

¹²⁴ For det første vil artistene ha en rekke kostnader knyttet til reise og opphold. I motsetning til mange andre yrkesgrupper, har de også store kostnader knyttet til utstyr (lyd, lys, scene, instrumenter, klær mv.). I tillegg er musikere ofte avhengig av å ha med et "crew" bestående av agenter, managere, sjåførere, lyd- og lys teknikere, sikkerhetsvakter og i enkelte tilfeller også juridisk bistand. "Obstacles for international performing artistes", *European Taxation* 4 s. 149-154.

vanskelig for kildestatens skattemyndigheter å finne ut hvem de er, hvor de er, og hvilke inntekter de har hatt. For å unngå at kildestatens skattemyndigheter skal måtte oppsøke artisten i utlandet, er *arrangøren* pålagt å trekke skatt før utbetalingen til artisten finner sted. Ettersom arrangørene ikke har oversikt over artistens kostnader, er det derfor bruttoinntekten som er utgangspunkt for skattetrekket.

For innenlandske artister er det lettere for skattemyndighetene å få oversikt over fradragsberettigede utgifter. Skattemyndighetene har bedre oversikt over hvem artistene er og hvilke inntekter de har opptjent. Innenlandske artister vil også i større grad ha transaksjoner med andre (innenlandske) skattesubjekter. Det er dermed enklere å kontrollere opplysninger opp mot opplysninger fra andre skattesubjekter.

Kontrollhensynet taler derfor for å begrense utlendingers mulige fradragposter.

Praksis fra EF-domstolen viser at statene bare sjelden når frem med anførselen om at nasjonale skatteregler er begrunnet i tvingende allmenne hensyn (punkt 6.1 ovenfor). EF-domstolen har i tidligere saker kategorisk avvist at hensynet til skattemyndighetenes arbeidsmengde (administrative hensyn) utgjør et tvingende allment hensyn ¹²⁵

Tyskland må derfor satse på at EF-domstolen legger avgjørende vekt på hensynet til skattekontrollen.

Kommisjonen antydte allerede i Gerritse-saken at bruttobeskatning av utenlandske artister ikke kan begrunnes i kontrollhensyn. Hovedbegrunnelsen er at det i mange tilfeller vil være like vanskelig å kontrollere de innenlandske artistenes kostnader. I de tilfellene hvor det er særlig vanskelig å føre kontroll med utenlandske artisters kostnader, har kildestaten gjennom et særskilt direktiv ¹²⁶ krav på relevante opplysninger fra artistens hjemstat. ¹²⁷

¹²⁵ Dajani mfl viser til Société Baxter-saken (C-254/97)

¹²⁶ Se note 109.

¹²⁷ Norge har i sine skatteavtaler gjennomgående bestemmelser som sikrer utveksling av opplysninger med hjemstatens myndigheter.

Hensynet til skattekontroll har blitt anført i en rekke saker for EF-domstolen. I den såkalte Futura Participations-saken (C-250/97), åpnet EF-domstolen for at kontrollhensyn kan utgjøre et tvingende allment hensyn. I den konkrete saken kom EF-domstolen imidlertid til at adgangen til å utveksle opplysninger i tilstrekkelig grad ivaretok hensynet til skattekontroll. Anførselen om at interne skatteregler er nødvendig ut fra kontrollhensyn har blitt fremmet i en rekke senere saker for EF-domstolen.¹²⁸ Ifølge Dajani¹²⁹ har anførselen ikke ført frem i noen av sakene.

Det er derfor vanskelig å se at Tyskland vil nå frem med anførselen om at bruttobeskatning av utenlandske artister er nødvendig av hensyn til skattekontrollen.

Jeg tror derfor Tyskland vil bli dømt for traktatbrudd i den pågående saken.

6.2.5 Gerritse-sakens betydning for bestemmelsene i artistskatteloven

Jeg vil i det følgende gi noen antydninger om de norske reglene om bruttobeskatning av utenlandske artister, er forenlige med våre forpliktelser etter EØS-avtalen. Drøftelsen forutsetter at de tyske reglene om bruttobeskatning av utenlandske artister er i strid med EF-retten.

Som beskrevet i punkt 1.4 ovenfor vil internrettslige skatteregler falle innenfor EØS-avtalens nedslagsfelt når de har virkninger som strider mot bestemmelser i EØS-avtalen. Gerritse-saken, og det etterfølgende traktatbruddssøksmålet mot Tyskland, gjelder EF-rettens regler om fri bevegelse for tjenester, jfr EF-art 49 og art. 50. Tilsvarende regler finnes i EØS-avtalen art. 36 og art. 37. Jeg legger derfor til grunn at EF-domstolens avgjørelse er relevant for våre forpliktelser etter EØS-avtalen

¹²⁸ Se for eksempel Danner-saken (C-136/00)

¹²⁹ Dajani m.fl 2003 s 78

Spørsmålet i det følgende er om bestemmelsene i artistskatteloven innebærer diskriminering av utenlandske artister. De tyske reglene om bruttobeskatning av utenlandske artister bygger i likhet med artistskatteloven på modellen i OECDs mønsteravtale.

Det må likevel spørres om det er forskjeller i de norske og de tyske reglene som gjør at det ikke er grunnlag for å si at de norske reglene er i strid med våre forpliktelser etter EØS-avtalen.

Artistskatteloven skiller seg fra reglene i Einkommensteuergesetz ved at artistene har krav på fradrag for enkelte kostnader i forbindelse med arrangementet. Etter artsctl. § 3 (2) kan artistene kreve fradrag for utgifter til kost og losji, transport, samt agentprovisjon i forbindelse med arrangementene, se punkt 4.2.2.7 ovenfor. Videre er skattesatsen 15 % i Norge i motsetning til 25% i Tyskland. Selv om EF-domstolen i Gerritse-saken vurderer adgangen til bruttobeskatning uten å se hen til skattesatsen, vil skattesatsene ha betydning for om utenlandske artister diskrimineres i forhold til innenlandske artister.

Selv om utenlandske artister får fradrag for visse kostnader, er det likevel ikke vanskelig å tenke seg eksempler på at utenlandske artister diskrimineres i forhold innenlandske artister. Som nevnt i punkt 6.2.4.2 ovenfor, viser en nederlandsk undersøkelse at utenlandske artister kan ha store kostnader i tilknytning til inntekten. Det gjelder særlig utenlandske musikere som er på turné i Norge. Musikere kan tenkes å ha kostnader knyttet til leie av utstyr (lyd, lys, scene med mer). I tillegg er musikere ofte avhengig av å ha med et "crew" bestående av managere, sjåførere, lyd- og lys teknikere, sikkerhetsvakter og i enkelte tilfeller også juridisk bistand.¹³⁰

Vi kan tenke oss at den utenlandske artisten X selv arrangerer en konsert i Norge. Etter forskriftens § 2-1 "inngår billettinntektene og eventuelt annet vederlag for opptreden i beregningsgrunnlaget for skatt".

¹³⁰ Se note 124

De totale kostnadene i tilknytning til opptredenen utgjør 500 000,- kr.

Fradragsberettigede kostnader etter artsctl. § 3 (2) utgjør 100 000,- kr (kostnader til agent, transport, kost og losji).

Billettinntektene og annet vederlag (reklameinntekter) utgjør totalt 600 000,- kr.

Beregningsgrunnlaget er dermed 500 000,- kr. (600 000,- kr minus 100 000,- kr)

X må følgelig betale 75 000,- kr i skatt til Norge (15% av 500 000,- kr)

En innenlandsk artist ville i tilsvarende eksempel fått fradrag for alle kostnader i tilknytning til opptredenen, jfr. sctl. § 6-1. Beregningsgrunnlaget ville i dette tilfellet blitt 100 000,- kr (600 000,- kr minus 500 000,- kr).

X vil følgelig måtte betale mer i skatt enn en innenlandsk artist.

Eksempelet illustrerer at bestemmelsene i artistskatteloven kan innebære diskriminering av utenlandske artister.

Forutsatt at Tyskland dømmes i det pågående traktatbruddssøksmålet, kan jeg derfor vanskelig se at artistskattelovens regler om bruttobeskatning av utenlandske artister er forenlige med våre forpliktelser etter EØS-avtalen.

7 Litteraturliste

- Bjørgen Harald (red.), *Internasjonal beskatning-utvalgte emner*. Sandnes 1998
- Dajani Omar G. *EØS-avtalen og norsk skatterett*, Omar G. Dajani, Thor Leegaard, Thomas Nordby og Kjerstin Ongre, Oslo 2003
- Eckhoff Torstein, *Rettkildelære*, 4. utgave ved Jan Helgesen, Oslo 1997
- Fleischer Carl August, *Folkerett*, 6. utgave. Oslo 1994
- Grams Harald, *Artist taxation: Art.17 of the OECD Modell Treaty-a relic of Primeval Tax Times*, 27 Intertax 188 (1999)
- Liland Anders H. og Espen Nordbø (red) *Internasjonal skattehåndbok*, Oslo 2002
- Michelsen Aage, *Lærebog om inkomst skatt*, Aage Michelsen, Steen Askholt, Jane Bolander, John Ensing. 3.udgave København 2003
- Molenaar Dick, Grams Harald, *Rent-A-Star-The Purpose of Article 17(2) of the OECD Modell*. Bulletin for International Fiscal Documentation 10 (2002), pp 500-509
- Mitchell Daniel J. *Job Creation and the Taxation of Foreign Source Income*, The Heritage Foundation, artikkel av 26.01.2004
- NOU 2003:9 Skatteutvalget
- OECD, *Taxation of Entertainers, Artistes and Sportsmen*, Issues in International Taxation No.2 OECD Paris 1987.
- Ot.prp.nr.77 (1995-1996). Lov om skatt på utenlandske artister mv
- Ruud Morten, Geir Ulfstein og Ole Kristian Fauchald, *Utvalgte emner i folkerett* Oslo1997
- Sandler Daniel, *The taxation of International Entertainers and Athletes-All the World's Stage*, den Hage 1995
- Sejerstedt Frederik, *EØS-rett*, Oslo 1995
- Vogel Klaus, *on Double Taxation Conventions. A commentary to the OECD, UN and US Model Conventions for the Avoidance of Double Taxation of Income and Capital. With Particular Reference to German Treaty Practice*. Third Edition. London-The Hague-Boston 1997.

- Zimmer Frederik, *Lærebok i skatterett*. 4. utgave. Oslo 2001
- Zimmer Frederik, *Internasjonal inntektsskatterett*. 3. utgave. Oslo 2003
- Aarbakke Magnus, *Skatt på inntekt*, 4. utgave. Oslo 1990