

# **SKATTEKREDIT**

**- nye norske regler for å unngå dobbeltbeskatning**

Kandidatnummer: 670

Leveringsfrist: 25.04.08

Til sammen 17 705 ord

25.04.2008

# Innholdsfortegnelse

<b><u>1</u></b>	<b><u>INNLEDNING</u></b>	<b><u>1</u></b>
1.1	Oppgavens problemstillinger	1
1.2	Avgrensninger	3
1.3	Veien videre	4
<b><u>2</u></b>	<b><u>RETTSKILDEBILDET</u></b>	<b><u>5</u></b>
<b><u>3</u></b>	<b><u>FORHOLDET MELLOM SKATTEAVTALER OG REGLENE I SKATTELOVEN</u></b>	<b><u>9</u></b>
3.1	Skatteavtaler som traktater	9
3.2	Dobbeltbeskatningsloven	10
3.3	Skatteavtalenes virke	11
3.4	Skatteavtalenes trinnhøyde	11
<b><u>4</u></b>	<b><u>NÆRMERE OM DOBBELTBESKATNING</u></b>	<b><u>13</u></b>
4.1	Hvorfor unngå dobbeltbeskatning	13
4.1.1	Rettferdighet	14
4.1.2	Effektivitet	15
4.2	Globalinntektsprinsippet – hvorfor oppstår dobbeltbeskatning?	18
4.3	Dobbeltbeskatning	20
4.4	Metoder for å unngå dobbeltbeskatning	21
4.4.1	Unntaksmetoden	21
4.4.2	Kreditmetoden	23

<b>5</b>	<b><u>NÆRMERE OM SKATTEKREDIT FOR Å UNNGÅ DOBBELTBESKATNING</u></b>	<b>25</b>
<b>6</b>	<b><u>SKATTELOVENS KREDITREGLER</u></b>	<b>27</b>
<b>6.1</b>	<b>Innledning</b>	<b>27</b>
<b>6.2</b>	<b>Forholdet til skatteavtalene</b>	<b>27</b>
<b>6.3</b>	<b>Hvor langt strekker plikten til å gi kredit seg?</b>	<b>27</b>
<b>6.4</b>	<b>Skatteloven § 16-20</b>	<b>28</b>
6.4.1	Hvem kan kreve skattefradrag i Norge? – Skattesubjektene	29
6.4.2	Om skatteavtalen	35
6.4.3	Hva gis det skattekredit av - den utenlandske skatten	35
6.4.4	Hva det kan kreves fradrag i? – Den norske skatten	39
6.4.5	Kreditperioden	41
<b>6.5</b>	<b>Skatteloven § 16-21 - Begrensninger i skattekrediten</b>	<b>42</b>
6.5.1	Begrensningen til ordinær kredit	42
6.5.2	Begrensningen til faktisk betalt skatt	43
6.5.3	De ulike kategoriene av inntekt	43
<b>7</b>	<b><u>BEREGNINGEN AV KREDITFRADRAGET</u></b>	<b>56</b>
<b>7.1</b>	<b>Innledning</b>	<b>56</b>
<b>7.2</b>	<b>Utenlandsinntekten</b>	<b>56</b>
7.2.1	Den direkte tilordningsmetode	58
7.2.2	Den indirekte fordelingsmetode - Netto-fordelingsmetoden	58
7.2.3	Valuta	63
7.2.4	Tidfesting av utenlandsinntekten	64
<b>7.3</b>	<b>Den praktiske fremgangsmåten</b>	<b>64</b>
<b>8</b>	<b><u>FREMFØRING AV KREDIT</u></b>	<b>66</b>
<b>8.1</b>	<b>Litteratur</b>	<b>68</b>

8.1.1	Bøker	68
8.1.2	Artikler	69
<b>8.2</b>	<b>Lov</b>	<b>70</b>
8.2.1	Norsk lov	70
8.2.2	Dansk lov	70
<b>8.3</b>	<b>Forskrifter</b>	<b>70</b>
<b>8.4</b>	<b>Traktater</b>	<b>70</b>
<b>8.5</b>	<b>Forarbeider</b>	<b>70</b>
8.5.1	Odelstingsproposisjoner	70
8.5.2	Andre forarbeider	70
<b>8.6</b>	<b>Avgjørelser</b>	<b>71</b>
8.6.1	Norske avgjørelser	71
8.6.2	Praksis fra EU-domstolen	71
8.6.3	Praksis fra EFTA-domstolen	71
<b>8.7</b>	<b>Annen myndighetspraksis</b>	<b>71</b>
<b>8.8</b>	<b>Internettkilder</b>	<b>71</b>

## 1 Innledning

### 1.1 Oppgavens problemstillinger

Oppgavens tema er skattekreditreglene i Lov om skatt av formue og inntekt av 26.mars 1999 nr. 14 kapitel 16, §§ 16-20 flg., heretter kalt sktl.

Etter hvert som verden stadig blir mindre, brer stadig flere selskaper seg over landegrensene og etablerer seg i flere land på samme tid. Det foregår en internasjonalisering av handelen som følge av økt globalisering. Dette medfører at selskapene kan bli skattepliktige til flere land på samme tid, for den samme inntekten.

Selv om internasjonaliseringen av handelen øker for hver dag som går, er ikke dobbeltbeskatning noen ny problemstilling. Fenomenet kan spores helt tilbake til det britiske imperiets storhetstid på 1800-tallet, da Storbritannia begynte å ilegge skatt for inntekt som var opptjent i ulandet.<sup>1</sup>

Retten til kreditfradrag for skatt betalt i utlandet ble lovfestet i 1997. Frem til 1992 ble unntaksmetoden benyttet for å forebygge dobbeltbeskatning utelukkende gjennom skatteavtaler da det ikke fantes noen intern hjemmel i norsk rett, men et system der skatteyder måtte søke Finansdepartementet og unntak. Fra 1992 ble dette endret til kreditmetoden. I 1997 ble retten til kreditfradrag lovfestet. Ved lovendring i 2007 ble bestemmelsen om begrensning i retten til kredit endret fra et system der all inntekt ble sett på under ett, til ett system der inntekten deles inn i separate grupper. Se kapitel 5.

Spørsmålet i denne oppgaven er i hvilken grad norske skattesubjekter kan kreve kredit for den skatt de blir pålagt å betale utenlands, som følge av investeringer, arbeid eller annen inntektsskapende virksomhet utført der. Norge er gjennom internasjonale skatteavtaler forpliktet til å gi kredit for denne skatten for å unngå at det oppstår dobbeltbeskatning av

---

<sup>1</sup> Panayi, s.14

samme inntekt.<sup>2</sup> Med kredit forstås et fradrag i den norske skatten for skatt som allerede er betalt i et annet land.

Med dobbeltbeskatning sikter jeg i denne oppgaven til den såkalte juridiske dobbeltbeskatningen. Med dette uttrykket siktes det til den beskatning som forekommer når **samme inntekt** blir skattlagt med **sammenlignbare skatter** to ganger hos **samme skatteyter**. Dette i motsetning til den økonomiske dobbeltbeskatningen som innebærer at samme inntekt blir skattlagt to ganger hos to **forskjellige** skattesubjekter som er nært knyttet opp mot hverandre, slik som f.eks. kan skje ved utbytte fra aksjeselskaper til aksjonær. Slik økonomisk dobbeltbeskatning er kun helt unntaksvisk forebygget i skatteavtalene. Internt i Norge forebygges økonomisk dobbeltbeskatning gjennom fritaksmetoden i sktl. § 2-38, som kort fortalt bestemmer at aksjeinntekter som tilfaller selskapsaksjonærer er skattefrie.

Problemstillingen reiser mange interessante spørsmål. Av hensyn til oppgavens omfang vil jeg i denne oppgaven ikke behandle de problemer som er forbundet med økonomisk dobbeltbeskatning, men kun ta for meg de spørsmål som oppstår i forbindelse med juridisk dobbeltbeskatning.

Bakgrunnen for at dobbeltbeskatning oppstår er at Norge, på lik linje med de fleste andre land, ilegger skatt på personer som er hjemmehørende i Norge i henhold til globalinntektsprinsippet, dvs. skatteplikt til Norge for all inntekt uansett hvor i verden denne er opptjent. Personer som ikke er hjemmehørende her kan være begrenset skattepliktige. En slik skatteplikt omfatter inntekt som har tilknytning til Norge, ved enten ha kilde eller situs her. Internasjonalt foregår beskatning også på bakgrunn av andre kriterier, som statsborgerskap og territorium, i tillegg til bosted. Se nærmere om dette tema i kapitel 4.2. og 4.3.

---

<sup>2</sup> Overenskomst mellom de nordiske land for å unngå dobbeltbeskatning med hensyn til skatter på inntekt og formue (NSA), art 25

Et eksempel viser hvordan dobbeltbeskatning kan oppstå: Dersom Peder Ås arbeider i Frankrike, men bor i Norge, vil hans arbeidsinntekt skattlegges både i Frankrike som kildestat og i Norge som hjemstat etter globalinntektsprinsippet. På denne måten oppstår dobbeltbeskatning. Fordi det vil være urettferdig at Peder Ås skal betale dobbelt så mye skatt som andre norske skatteyttere, forsøker myndighetene i størst mulig grad å unngå dobbeltbeskatning.

## 1.2 Avgrensninger

Jeg har av plasshensyn valgt å konsentrere oppgaven rundt kredit for inntektsskatt. For utenlandsk formueskatt gis det kredit i norsk formueskatt, dette følger av § 16-20 annet ledd. Fremgangsmåten er tilsvarende for den beskrevet for inntekter. For formue må det regnes ut et separat kreditfradrag.

Som nevnt ovenfor vil jeg heller ikke behandle problemstillingene som reise seg rundt økonomisk dobbeltbeskatning.

Jeg i kapittel 4.4 behandle metoder for å unngå dobbeltbeskatning. Utover denne presentasjonen vil ikke bestemmelser om bruk av unntaksmetoden i skatteavtalene bli diskutert i oppgaven. Problemstillinger rundt den alternative fordelingsmetode som også brukes i norske skatteavtaler, f.eks. for arbeidsinntekter<sup>3</sup> vil heller ikke bli behandlet i oppgaven.

Sktl § 16-15 regulerer fradrag i skatt, for skatt betalt i forbindelse med virksomhet eller yrke. Det regnes som sikker rett<sup>4</sup> at skatteyter med ubegrenset skatteplikt kan kreve fradrag for skatt betalt i utlandet etter sktl § 6-15. Bestemmelsen medfører et fradrag på 28 % i inntektsskatt, og kan ikke kreves samtidig med skattekredit etter kap 16, jf § 16-24. Et fradrag i inntekt kan være aktuelt i de tilfellene der skatteyter ikke får utnyttet kreditreglene

---

<sup>3</sup> NSA art. 25 nr. 5b) og c)

<sup>4</sup> Rt 1928 s.1158

fordi skattbar inntekt og skatt er så lave at kreditfradrag ikke kommer til effektiv utnyttelse. Av hensyn til oppgavens omfang vil jeg ikke behandle denne fradragbestemmelsen nærmere.

I kapitlene 6 og 7 behandler jeg de interne norske reglene for kreditfradrag. Jeg har i forbindelse med den løpende fremstillingen valgt å kommentere hvordan vilkåret samsvarer med skatteavtalene. Henvisningen til skatteavtalene er gjort for å se hvordan regleverket korresponderer, ikke for å gi en uttømmende fremstilling av de problemstillinger kreditbestemmelsene i skatteavtalene reiser.

### 1.3 Veien videre

Oppgavens hovedtyngde ligger i behandlingen av bestemmelsene om skattekredit.

Problemstillingen er av internasjonal karakter, jeg har derfor i kapittel 3 valgt å ta for meg spørsmål som oppstår ved bruk av internasjonale kilder i norsk rett. I kapittel 4 tar jeg for meg hvorfor norske myndigheter har valgt å forebygge situasjoner der dobbeltbeskatning vil kunne oppstå og hvordan slike situasjoner forebygges. I kapitlene 6, 7 og 8 behandles de interne reglene for å forebygge dobbeltbeskatning.



## 2 Rettskildebildet

Sett i et juridisk perspektiv faller skatterett inn under spesiell forvaltingsrett. Som del av forvaltingsretten, er skatterett et av de områdene innenfor jussen som i størst grad er lovregulert, fordi det omhandler inngrep i borgernes rettigheter og plikter. Dette gjør at legalitetsprinsippet har en særlig sentral plass ved tolkningen av skattelover, noe som gjør lovteksten særlig viktig.

Skatteloven inneholder til dels kompliserte regler, forarbeidene gir derfor en utfyllende beskrivelse. Tradisjonelt regnes forarbeidene for å gi uttrykk for lovgivers vilje, og tillegges derfor stor rettskildemessig vekt.

I forhold til kreditregelen i skatteloven foreligger to sett av motiver. For det første vil de publikasjoner som ble gitt ut i forbindelse med lovfesting av kreditmetoden i 1997 være av betydning for å klargjøre bestemmelsenes innhold. Hovedregelen for beregningen er ikke forandret ved lovendringen i 2007, det er det kun reglene om begrensninger i retten som er. Odelstingsproposisjon nr 46 (1995-1996) behandler de aller fleste aktuelle problemstillinger.

Forarbeidene til skattekreditreglene i skattelovens kapitel 16, er i tillegg til ovenfor nevnte: Høringsnotat, brev fra Finansdepartementet av 29.mars 2006. Etter høringsrunden kom Ot.prp. nr 46 (2006-206). Proposisjonen ble fulgt opp med Inst. O. nr 52 (2006-2007). Videre foreligger det en beslutning fra Odelstinget i form av Besl. O. nr 65 (2006-2007). Odelstingets beslutning ble stadfestet i Lagtinget. Proposisjonen er kortfattet, og inneholder i liten grad noen diskusjon av de tilbakemeldinger som ble gitt under høringsrunden. Både innstillingen og beslutningene er helt uten kommentarer. Dokumentene er derfor uten stor praktisk interesse, bortsett fra en forståelse av at lovendringene overhodet ikke var

omdiskuterte. Dokumentene er derimot av en viss retts sosiologisk betydning. Lovforslaget har i løpet av Stortingets forhandlinger ikke reist noen problemstillinger. Dette er ytterst sjeldent, og hvorvidt det betyr at Stortinget ikke vet hva de vedtar eller ikke skjønner hva de vedtar er vanskelig å vite. Konsekvensen er at Finansdepartementet får igjennom forslaget slik de ønsker det, uten at det blir stilt spørsmål om innholdet av forslaget.

Det foreligger lite rettspraksis rundt reglene om skattekreditt<sup>5</sup>. Den praksisen som foreligger, omhandler begrensningen av fradragene. Rundt beregningen av fradragene er det lite praksis. Det er i all hovedsak underinstansavgjørelser som tar for seg temaet. Ut fra et slikt resultat må det sies at departementet ved reglene i skatteloven i stor grad har laget konfliktdependende regler. Hva er grunnen til et så vellykket reglesett?

En av hovedgrunnene til et slikt resultat, er etter mitt syn de internasjonale kildene som foreligger på området, og da særlig OECDs mønsteravtale. OECD er organisasjonen for økonomiske samarbeid og utvikling i Europa, og har røtter helt tilbake til Marshallplanen etter andre verdenskrig. En av OECDs hovedsaker helt fra begynnelsen av, har vært å bekjempe dobbeltbeskatning. Et arbeid som startet allerede i 1956. Første utkast til en avtale var klart, seks år senere, i 1963. Siden har det vært mange forandringer etter hvert som den økonomiske situasjonen og teknologien har forandret seg. I 1992 forelå ” *The model tax convention on income and on capital*”, heretter kalt OECD-avtalen. Avtalen har siden jevnlig blitt oppdatert.

OECD-avtalen er et utgangspunktet for skatteavtaler mellom nasjoner, men er ikke bindende. Avtalen ligger til grunn for nesten alle de 80 skatteavtalene Norge har inngått. I avtaler med u-land er den modell som FN har utarbeidet også lagt til grunn sammen med OECD-avtalen, da FN-avtalen i større grad ivaretar u-landenes økonomiske interesser.

---

<sup>5</sup> Ved søk i lovdata over alle instanser på stikkordet, kredittfradrag er resultatet 10 avgjørelser, ved søk på stikkordet skattekreditt gir det 110 avgjørelser og ved et søk på selve bestemmelsen § 16-21 er resultatet kun 3 treff.

OECD-avtalen består av en avtaletekst med kommentarer. Norge har i den foreliggende utgaven<sup>6</sup> ingen bemerkninger i kommentaren til avtaleteksten.

De norske skatte kreditreglene har tatt opp i seg store deler av de elementene som ligger til grunn for forebygging av dobbeltbeskatning. Bestemmelsen om skatte kredit er forholdsvis ny i norsk lovgivning, og det ligger flere år med internasjonal praksis til grunn for bestemmelsen.

Skatt er et område som i utgangspunktet faller utenfor både EØS-avtalen og EU-samarbeidet. Dette er et anerkjent prinsipp, men følger også av en rekke avgjørelser avsagt både av EU-domstolen og EFTA-domstolen. I punkt 20 av dom nr E1/O4 FOKUS BANK, påpeker EFTA-domstolen:

*” As a general rule, the tax system of an EFTA state party to the EEA agreement is not covered by the EEA Agreement. The EEA/EFTA States must however exercise their taxation power consistent with EEA law.”*

Retten til å skattlegge er et uttrykk for staters suverenitet, og er blant de siste skansene medlemslandene er villige til å overgi til EU-samarbeidet. Men til tross for utgangspunktet blir de nasjonale reglene i stor grad berørt av EØS- og EU-avtalene.<sup>7</sup> De nasjonale skattereglene må ikke stride med de grunnleggende rettighetene som avtalen gir, da særlig de fire friheter. I den grad en nasjonal regel forskjellesbehandler nasjonale skatteyttere og skatteyttere fra EØS-området, eller hindrer utøvelse av de fire friheter, vil det kunne være et brudd på norske myndigheters forpliktelser etter EØS-avtalen.

Det finnes noe ligningspraksis på området, særlig i forbindelse med beregningen av kreditfradraget og i hovedsak hvordan renter og konsernbidrag skal tilordnes inntekten før lovendringene i 2007. Den rettskildemessige betydningen av slik praksis er usikker, og er et omdiskutert tema. Det som er på det rene er at praksisen gir uttrykk for

---

<sup>6</sup> OECD The model tax convention on income and on capital 2005

<sup>7</sup> Se pkt 7.2.3 nedenfor om Seabroker-saken

ligningsmyndighetenes standpunkt, og da også hvilket standpunkt de vil ha fremover. Er praksisen konsekvent og langvarig har Høyesterett lagt praksisen til grunn, men det foreligger ingen klar linje.

### 3 Forholdet mellom skatteavtaler og reglene i skatteloven

#### 3.1 Skatteavtaler som traktater

En skatteavtale er en avtale mellom to eller flere stater. Som regel er skatteavtalene bilaterale, men det foreligger også multilaterale avtaler. Den nordiske skatteavtalen er et eksempel på det siste. Avtaler mellom stater er traktater. Definisjonen av en traktat er en folkerettslig bindende avtale mellom to stater.<sup>8</sup> Skatteavtaler er traktater som prøver å løse de spørsmål som oppstår mellom land som har inngått avtaler om internasjonal fordeling av beskatningsretten.

Skatteavtaler er, som alle andre traktater, vernet av Wien-konvensjonen<sup>9</sup>. Norge har ikke ratifisert konvensjonen, men innholdet regnes i stor grad som internasjonal sedvanerett og gjelder generelt, uavhengig av om det enkelte land har underskrevet konvensjonen.

I Norge har vi et dualistisk forhold til traktater. Det innebærer at lovgiver anser den interne retten og folkeretten som to selvstendige rettsystem, som er innbyrdes uavhengige. Dette i motsetning til en monistisk tilnærming, hvor traktater staten inngår får virkning som intern rett med engang.

Som følge av det dualistisk syn, må traktatene tas opp i lovgivningen før de er intern rett, selv om de er bindende for staten etter folkeretten fra de er inngått. Traktatene inkorporeres i den interne retten ved egen rettsakt, enten ved transformasjon eller inkorporasjon.

For skatteavtaler er det av praktiske hensyn gjort unntak fra denne fremgangsmåten ved Lov om adgang for Kongen til å inngå overenskomster med fremmede stater til

---

<sup>8</sup> Ruud, s.50

<sup>9</sup> Vienna Convention on the Law of the Treaties, 23. May 1969

forebyggelse av dobbeltbeskatning m.v. 28. juli 1949 nr 15, heretter kalt dobbeltbeskatningsloven. Denne loven gjør skatteavtalene til gjeldene rett ved inngåelsen.

### 3.2 Dobbeltbeskatningsloven

Det sentrale med dobbeltbeskatningsloven sies ikke direkte, men er klart forutsatt. Nemlig at de avtaler Kongen med Stortingets samtykke inngår, **umiddelbart** er en del av den interne rett.<sup>10</sup> Det skjer altså en forhåndsinkorporasjon av skatteavtalene i norsk rett. Dette innebærer at lovgivningsmyndigheten delegeres fra Odelstinget og Lagtinget, slik prosedyren fremgår av Grunnloven § 26, til Kongen og Stortinget i plenum.

Det første vilkåret i dobbeltbeskatningsloven er at avtalene må være inngått under gjensidighet. Vilkåret innebærer et formelt krav om at bestemmelsene i avtalen må gjelde likt for begge stater. Vilkåret innebærer også at de generelle definisjoner av hva ord og uttrykk inneholder må være de samme. Det er likevel ikke mulig å reservere seg mot at det oppstår forskjellige konkrete fortolkninger av disse. Den interne retten vil farge av på tolkningen av avtalen.

Det er ikke i strid med gjensidighetskravet at avtaler i praksis virker til gunst for den ene staten, så lenge avtalen ved inngåelsen hadde den intensjon å virke for begge statene på samme måte.<sup>11</sup> Det at tolkningen av avtalen over tid kan gi det utslaget at den virker mer heldig for den ene staten enn den andre, er det vanskelig å reservere seg mot.

Dobbeltbeskatningsloven § 2 første ledd gir myndighet til å inngå avtaler med hensyn til deling av skattefundamentene, med andre ord å unngå dobbeltbeskatning. Annet og tredje ledd gjelder avtaler om bistand. I praksis inngås det også avtaler om andre internasjonale skattespørsmål med hjemmel i loven. Dette tross for at hjemmelen ikke rekker lengre enn dobbeltbeskatning. I følge Skaar<sup>12</sup> har det utviklet seg en ulovfestet sektormonisme

---

<sup>10</sup> Zimmer (2003) s.80

<sup>11</sup> Skaar s.44

<sup>12</sup> I 1949-lovens grenseland: Diskrimineringsklausuler og norsk rett, SR 1985 s. 221-242

Henvising i Zimmer (2003) s.73

innenfor dette området av skatteretten, slik at også f.eks. ikke-diskrimineringsbestemmelser i skatteavtalene også er inkorporert gjennom dobbeltbeskatningsloven.

### 3.3 Skatteavtalenes virke

I skatteretten finnes et viktig prinsipp om at skatteavtalene ikke kan virke skatteskjerpene.<sup>13</sup> Dette innebærer at skatteavtalene **ikke** gir hjemmel for å skattlegge, slik hjemmel finnes **kun** i den interne rett. Skatteavtalene handler i stor grad om å frasi seg muligheten til å skattlegge en inntekt, med formål om å fordele skattemyndighet i internasjonale spørsmål. Men selv om kontraksstaten, dvs. den staten Norge har inngått avtale med, har gitt Norge myndighet til å skattlegge en type inntekt, må det finnes hjemmel for å skattlegge denne inntektstypen i intern norsk rett.

### 3.4 Skatteavtalenes trinnhøyde

Skatteavtaler inngått med hjemmel i dobbeltbeskatningsloven har trinnhøyde som norsk lov. Som utgangspunkt er dette greit, men tolkningsvanskeligheter oppstår når nyere lovgivning er i strid med skatteavtalene. Ved slik motstrid blir spørsmålet hvilken rettskilde som har forrang.

I norsk rett gjelder et presumsjonsprinsipp i forhold til folkeretten.<sup>14</sup> Dette prinsippet innebærer at det gjelder en generell presumsjon om at nyere lovgivning er i samsvar med landets folkerettslige prinsipper. Norges lover skal tolkes slik at de samsvarer med skatteavtalene. Ved siden av presumsjonsprinsippet gjelder en annen generell lære om at nyere lovgivning skal tolkes i samsvar med den eldre. Begge disse løsningene vil føre til at skatteavtalene går foran intern rett ved motstrid. En slik slutning kan også støttes på at skatteavtalene vil være *lex specialis* i norsk rett. Ny lov kan imidlertid alltid oppheve eldre lov, uavhengig av motstridsprinsippene.

Er en eventuell motstrid ved nyere lovgivning ikke kommentert av lovgiver, vil den som regel være utilsiktet. Det har likevel hendt, ikke i Norge, men bl.a. i USA, at det har blitt

---

<sup>13</sup> Zimmer (2003)s.80

<sup>14</sup> Ruud, s.42

gitt lover som tilsiktet bryter med en internasjonal avtale. En slik handling vil være et folkerettsbrudd.<sup>15</sup> En innføring av kildeskatt på eksempelvis renter i strid med skatteavtale vil være en treaty override. Såkalt ”treaty-override” fører til at skatteavtalen må vike, og antas i følge OECD å foreligge der;

” Domestic legislation intended by the legislative to have effects in clear contradiction to international treaty obligations.”<sup>16</sup>

---

<sup>15</sup> Vienna Convention on the Law of the Treaties, 23. May 1969 art 26

<sup>16</sup> OECD-rapport 1989



## 4 Nærmere om dobbeltbeskatning

### 4.1 Hvorfor unngå dobbeltbeskatning

Det finnes ingen prima facia regel som pålegger de forskjellige land å gi skattekredit. I dette kapitlet vil jeg se på noen av de sentrale begrunnelsene. I forarbeidene til kreditreglene finner vi denne uttalelsen:

*”Det er alminnelig enighet om at internasjonal dobbeltbeskatning bør forebygges for å tilrettelegge for internasjonal samhandel og utveksling av varer og tjenester over landegrensene. Det er dette som danner grunnlaget for at suverene stater er villige til å avgrense sin beskatningsrett gjennom skatteavtaler.”<sup>17</sup>*

Den siterte del av forarbeidene fremstår slik jeg ser det som et markedsøkonomisk synspunkt. Det understrekes videre i de samme forarbeidene at dobbeltbeskatningsreglene utgjør en meget viktig del av rammebetingelsene for grenseoverskridende handel<sup>18</sup>. Terskelen er lavere for å gå til utlandet hvis skatteyder vet at det ikke vil gi skattemessige ulemper. Norske myndigheter ønsker at nordmenn skal investere utenfor landets grenser og at utlendinger skal investere i norsk næringsliv. Blant grunnene er ønsket om en internasjonal satsing som kan føre til en sikring av norske arbeidsplasser ved at norske bedrifter styrkes. Men myndighetene ønsker ikke å gi utenlandsinvesteringer bedre skattemessige vilkår, enn investeringer i Norge. Dette ville føre til stor fare for omgåelse av skattereglene, og en uthuling av det norske skatteprovenyet. Investeringer gjort av norske

---

<sup>17</sup> Ot.prp. nr. 46 (1995-1996) s.3, 2.spalte

<sup>18</sup> Ibid s.4, 1.spalte

skatteyttere skal behandles likt, uavhengig av hvor de er foretatt. Og hovedbegrunnelsen bak skatte kreditreglene er målet om nøytralitet. Mer om nøytralitet under punkt 4.1.2.

Dette er de hensyn som forarbeidene<sup>19</sup> angir som den viktigste begrunnelsen for skatte kredit. Det viktigste er altså helt klart handelsmessige hensyn.

Jeg går nå over til å se på skatte kreditreglene sammen med de grunnleggende hensynene som norsk skatte politikk er tuftet på, og vil dermed bevege meg noe vekk fra de uttalte formål med reglene. I det følgende vil jeg se på hvordan skatte kreditreglene samsvarer med de grunnleggende hensynene bak norsk skatterett. Ikke om reglene i seg selv er rettferdig utformet, men om systemet sett i sammenhengen med skatteloven, er rettferdig.

Bak det norske skattesystemet ligger to sterke grunnpilarer. Skattesystemet skal være rettferdig og skattesystemet skal være effektivt. I det følgende skal jeg se på disse viktige kravene ved siden av reglene om skatte kredit. Jeg tar for meg kravene enkeltvis.

#### 4.1.1 Rettferdighet

Kravet om at skattereglene skal være rettferdige er todelt. Reglene skal være så vel vertikalt som horisontalt rettferdige. Horisontalt skal alle som tjener omtrent like mye, forhåpentligvis betale noen lunde det samme i skatt. Når den samlede skatteprosenten i Norge er den samme uansett hvor inntekt og formue befinner seg, vil et slikt system være horisontalt rettferdig for alle. Det blir ikke gjort forskjell på noen. Vertikal rettferdighet innebærer at skatteyttere som tjener mer enn andre, også må betale mer skatt enn andre.

Men hva ligger egentlig i ordet rettferdig? En naturlig forståelse tilsier at noe er rettferdig når det er rett og riktig. Spørsmålet blir i forhold til hvem. Hvem skal skattereglene være rettferdige for? De norske skattereglene må være rettferdige for norske skatteyttere. Norske skatteyttere skal behandles likt uavhengig av hvem de er. Landets rike skal ikke betale mindre skatt fordi de vet hvordan de skal gjemme unna en krone her og en krone der.

---

<sup>19</sup> Ot.prp. nr. 46 (1995-1996), Ot.prp. nr. 21 (2006-2007)

Spørsmålet blir så om skattekreditreglene bidrar til at målsetningen om rettferdighet nås. Skattekreditreglene bestemmer at alle skal betale skatt til Norge. Det at noe av inntekten stammer fra andre land, spiller ingen rolle, skatteprosenten er den samme. Samlet skatt for det som er opptjent i Norge svekkes ikke. Det at noen har mulighet til å plassere kapital utenfor Norge fører ikke til at skattefundamentet i Norge blir lavere.

Begrunnelsen som gis for at vi Norge har valgt skattekreditsystemet er sammensatt. Men rettferdighetshensynet har ikke hatt en fremtredende plass. I følge forarbeidene<sup>20</sup> er bakgrunnen for valget av kreditmetodene at denne i større grad enn unntaksmetoden er i samsvar med hensynet til nøytralitet. Mer om unntaksmetoden og kreditmetoden i kapittel 4.4. Men vil ikke kravet til at reglene skal være rettferdige også underbygge dette valget? Ved bruk av ordinærkredit tas utenlandsinntekten med i beregningen av skatten også for inntekt som er opptjent i Norge. Ved bruk av unntaksmetoden holdes utenlandsinntekten utenfor regnestykket om hvilken skatt som skal betales, selv om inntekten til en vis grad vil bli tatt i betraktning hvis statene benytter unntak med progresjons forbehold. Det er mer rettferdig både vertikal og horisontalt at all opptjening som har funnet sted i løpet av året tas med ved beregningen av skatten, slik at alle skatteyttere behandles likt. Altså er kreditmetoden mer rettferdig enn unntaksmetoden.

#### 4.1.2 Effektivitet

Bak hensynet til effektivitet, ligger tre betraktninger. For det første må skattereglene være nøytrale. Hensynet til nøytralitet gjør seg særlig gjeldene i reglene om skattekredit, og i forarbeidene hviler flere av begrunnelsene på nettopp denne betraktningen. I tillegg til et krav om nøytralitet, kommer kravene om symmetri og kontinuitet.

---

<sup>20</sup>Ot.prp. nr. 46 (1995-1996) s.4, 1.spalte

Selve fundamentet bak reglene om skattekredit er ønsket om nøytralitet. Nøytrale regler innebærer at regelen er uavhengig, uansett hvor investeringer foregår. Norge er ikke alene om et slikt formål. Både de svenske, danske og amerikanske reglene har det samme formålet. Skattereglene skal i så liten grad som mulig være avgjørende for valg av investeringssted og investeringsmåte. Ved å gi kredit for det som ville blitt betalt i skatt i Norge, vil systemet være nøytralt. Skatten er den samme uavhengig av hvor inntekten er oppstått.

Effektivitet er helt avhengig av nøytralitet. Jeg vil først ta for meg nøytralitet i forhold til verdensomspennende økonomisk effektivitet. Markedseffektive lover oppnås i høy grad der hvor reglene er nøytrale. Det teoretiske utgangspunkt er at effektivitet i økonomien er avhengig av at rammene rundt, er nøytrale. Nøytrale lover er en del av de nøytrale rammer. Skattelovgivningen bør ikke være utslagsgivende for hvor den mest effektive utnyttelsen av råvarer finner sted.

Det finnes to modeller for nøytralitet, det er eksportnøytralitet og importnøytralitet. Jeg vil av plasshensyn kun kort kommentere innholdet i disse to syn, og ikke ta for meg den kritikk som er reist<sup>21</sup> rundt valget av hvilken form som skal ligge til grunn for skattesystemet.

Eksportnøytralitetens mål er å oppnå nøytralitet mellom investeringer i hjemlandet og i utlandet<sup>22</sup>. Det spiller ingen rolle om kapitalen blir i Norge eller om den eksporteres til utlandet. Eksportert kapital behandles likt med innenriks kapital. Tanken er at effektivitet oppnås når skattereglene ikke innvirker på spørsmålet om hvor investorer skal investere.<sup>23</sup> Dette fordi skattesatsen er den samme, uavhengig av hvor kapital blir investert, det spiller derfor ingen rolle hvor investeringer skjer.

Importnøytralitet innebærer at det ikke spiller noen rolle hvem som investerer i et land. Skatten blir den samme for de som bor der og utenlandske investorer. Importert kapital

---

<sup>21</sup> Panyia s.3

<sup>22</sup> Panyia s. 2

<sup>23</sup> Lc.

behandles likt med innenriks kapital. Skatten må være den samme uavhengig av hvor kapitalen kommer fra.

Kreditreglene skal gi den samme minimum skattesats som i hjemlandet. Dette sikrer eksportnøytralitet.

Unntaksmetoden gir norske skatteyttere samme skattesats som lokale investorer. Dette gir importnøytralitet. Mer om metodereglene for å unngå dobbeltbeskatning i kapittel 4.4.

Norske skattemyndigheter har valgt å hensynta eksportnøytralitet ved kreditreglene. Etter deres oppfatning er det viktig at skattebelastningen i Norge bør være den samme uansett om inntekten er opptjent innenlands eller i utlandet.<sup>24</sup>

I kravet til at skattereglene må være **symmetriske** for at den ønskede effektivitet kan foreligge, ligger det at inntekter av samme art bør behandles på samme skattemessige måte. Mens det i nøytralitet ligger at forskjellige skattesubjekter skal behandles likt, er fokuset her at like **inntekter** bør behandles likt. Skattemessig skal det ikke spille noen rolle hvor inntekten stammer fra. Bestemmelsene om skattekredit behandler ikke bare skattesubjektene likt, men også inntekten likt. Det gjøres ingen forskjell på norsk inntekt og inntekt som stammer fra investeringer utenlands. Den ordinære kreditmetode (se nærmere i kap.5) fører til at kreditten blir begrenset til det norske skattenivået.

De lovendringer som ble gjort i 2007, medfører at inntekten innenfor den generelt begrensede metode skal deles i grupper. Dette bidrar til å nå målet om symmetri i større grad enn slik reglene var tidligere. Adgangen til å motregne høyt beskattede inntekter mot lavere beskattede inntekter er innskrenket. En lignende mulighet fantes ikke for inntekter som var oppstått i Norge. Når denne muligheten nå er betydelig innskrenket fremstår reglene mer rettferdige ovenfor alle skatteyttere.

Den tredje delen av hensynet til effektivitet, kravet til kontinuitet, innebærer at skattereglene ikke skal stå i veien for omlegging av selskaper. Dette hensynet har ikke noen

---

<sup>24</sup> Zimmer (2003) s.34

viktig plass i denne sammenhengen. Skattekreditreglene er ikke i veien for omlegging, men bidrar heller ikke positivt til at denne adgangen skal være enklere. Hensynet er derfor ikke like viktig som de to andre for kreditmetoden.

#### 4.2 Globalinntektsprinsippet – hvorfor oppstår dobbeltbeskatning?

Retten til å skattlegge blir betraktet som et uttrykk for de enkelte lands suverenitet.<sup>25</sup>

Utgangspunktet er at et hvert land selv kan bestemme, hvilke prinsipper de ønsker å legge til grunn for skattlegningen. Det prinsippet det enkelte land velger å legge til grunn, kan derfor i utgangspunktet inneholde svært vidtrekkende vilkår. For at skattlegningen skal være effektiv, må det være noe som binder skattesubjektet til staten. For at skattlegningen skal fungere, må den være effektiv i formen. Et system der statene skattla alle verdens borgere for all deres inntekt ville ikke fungere, selv om det i utgangspunktet ikke er noen regler som forbyr en slik ordning. Der er derfor internasjonalt lagt til grunn tre hovedprinsipper for skattlegning. Kildeprinsippet eller territorialprinsippet, bostedsprinsippet og statsborgerskapsprinsippet. Et av prinsippene, eller flere i kombinasjon, legger de fleste stater til grunn for skattlegning. Også Norge.

Skattlegning etter **territorialprinsippet** foreligger der hvor staten skattlegger all inntekt som har oppstått innenfor statens territorium, uavhengig av om den eller de som har opptjent inntekten bor i staten. Hovedfokus vil være på inntektens økonomiske opprinnelse.<sup>26</sup> Bakgrunnen for skattlegning vil være den enkelte stats suverenitet, staten kan selv bestemme hva som skjer innenfor dens grenser.

**Globalinntektsprinsippet** er synonymt med bostedsprinsippet. En skattlegning på bakgrunn av globalinntektsprinsippet betyr at alle som bor i en stat skattlegges for all deres inntekt uavhengig av hvor i verden denne er opptjent. Prinsippets hovedfokus er en persons forbindelse med et land, ikke hvor inntekten er opptjent. I Norge er

---

<sup>25</sup> Panayi s.1

<sup>26</sup> Panayi, s.2

globalinntektsprinsippet lovfestet i sktl §§ 2-1 og 2-2. Her heter det at norske personlige skatteyttere og norske juridiske personer er skattepliktige for all sin inntekt til Norge.

Vilkåret for når en person anses som skatteyter til det enkelte land, er det interne lover som avgjør. I Norge bestemmer sktl §§ 2-1 og 2-2 hvem som, i hvert fall skattemessig, anses å være norske. Norske myndigheters valg av globalinntektsprinsippet kan begrunnes i hensynet til nøytralitet.<sup>27</sup> For fysiske personer kan bruken av prinsippet begrunnes i hensynet til skatteevne og fordeling av skattebyrder.<sup>28</sup>

For begrenset skattepliktige begrunnes en skatteplikt i den sterke tilknytningen inntekten har til kilden.<sup>29</sup>

Den tredje muligheten er å skattlegge på bakgrunn av **statsborgerskap**. Det innebærer at den staten hvor skattesubjektet er statsborger, skattlegger skattesubjektet for all inntekt, uavhengig av hvor han bor eller hvor inntekten er opptjent. Bakgrunnen må være at den enkelte stat mener å ha rett til å bestemme over ens borgere. USA er en av få stater som har dette prinsippet som utgangspunkt.

Norge skattlegger på bakgrunn av globalinntektsprinsippet og territorialprinsippet. I de tilfeller hvor det foreligger ubegrenset skatteplikt benyttes globalinntektsprinsippet, hvor det foreligger en begrenset skatteplikt er det territorial prinsippet som ligger til grunn.<sup>30</sup>

Som nevnt ovenfor innebærer globalprinsippet at Norge skattlegger norske skatteyttere som bor i Norge for all deres inntekt og formue uavhengig av hvor denne er opptjent. Men fra dette utgangspunktet må det gjøres noen presiseringer. Utenlandsinntekt og innenlandsinntekt blir ikke til sammen globalinntekt. I de tilfellene der beskatningsrett for

---

<sup>27</sup> Høringsnotat, brev fra Finansdepartementet 29.mars 2006, pkt 2.1

<sup>28</sup> Lc.

<sup>29</sup> Lc.

<sup>30</sup> Se oppgavens pkt 1.1.

en inntektstype er avskåret ved avtale og gitt til et annet land, skal denne inntekten ikke medregnes i utenlandsinntekten. Inntekten skal allikevel være med i globalinntekten.<sup>31</sup>

### 4.3 Dobbelbeskatning

Internasjonal dobbeltbeskatning foreligger når en skatteyder ilegges sammenlignbare skatter på samme inntekt i to eller flere land.<sup>32</sup>

Internasjonal dobbeltbeskatning i juridisk forstand kan oppstå i tre ulike situasjoner<sup>33</sup>;

For det første i de tilfeller hvor to stater ilegger den *samme* personen skatt for hans/hennes globalinntekt og formue. For det annet der person A bor i en *stat* og har inntekt eller formue i en annen stat, og både kildestaten og hjemstaten ilegger skatt på denne inntekten. Og for det tredje, i de tilfeller der to stater beskatter en person som ikke er skattesubjekt i noen av statene, f.eks. hvis en person har et fast driftsted i en stat og inntekter tilknyttet dette fra en annen stat.

Det siste tilfellet vil falle utenfor skatteavtalenes anvendelsesområde, siden det er et absolutt krav om at skatteyder må være bosatt i en av to kontraktsstater for at reglene skal komme til anvendelse.

I det første tilfellet av juridisk dobbeltbeskatning kommer heller ikke kreditreglene til anvendelse. Art 4 i Modellavtalen fastslår hvor personer skal anses å være bosatt. I avgjørelsen av hvem som er skattemessig bosatt i en stat ligger også retten til å skattlegge på bakgrunn av henholdsvis hjemsted, bopel eller et annet av de kriterier som fremgår av art 4.

I tilfelle av dobbel bopel gir art 4 en uttømmende liste av kriterier for å avgjøre hvor personlig skatteyder A er hjemmehørende med hensyn til skatteavtalen. De såkalte ”tie-breaking rules”. Avgjørende i følge bestemmelsen er først i hvilket land skatteyder disponerer bolig. Har skatteyteren fast bolig i begge

---

<sup>31</sup> Ot.prp. nr 46 (1995-1996) s.23, 2.spalte

<sup>32</sup> OECDkomm. Introduksjonen - 1

<sup>33</sup> OECDkomm. Art 23 – 3-5



kontraktlandene er det avgjørende hvilket land som er sentrum for livsinteressene (engelsk ”center of vital interests”). Er det usikkert hvilket land dette er, eller om det må sies å være begge, vil det avgjørende være hvor vanlig opphold er (”habitual abode”). Gir heller ikke dette momentet svaret, skal man ifølge skatteavtalen se på nasjonalitet, og tilslutt eventuelt løse spørsmålet ved gjensidig avtale.

For **juridiske personer** er det avgjørende kriteriet hvor **den virkelige ledelse** befinner seg (”place of effective management”). Det avgjørende er fra hvilket land bedriften styres, ikke hvor denne er registrert.<sup>34</sup>

Gruppe to av dobbeltbeskatning, altså de tilfeller der både hjemstat og kildestat ilegger skatt, løses ved at beskatningsretten ved avtale tildeles en av statene. Enten ved at en av statene avstår fra å skattlegge, eller ved at beskatningsretten deles mellom de to statene. Art 23 A og B regulerer en slik delt løsning. Det er her kreditregelen kommer inn.

Når hjemstat eller kildestat avstår fra å skattlegge ved en skatteavtale, gis kontraktstaten en eksklusiv rett til å skattlegge. Ordlyden ”*shall be taxed only*” utelukker at den annen stat kan skattlegge inntekten. På den måten unngås dobbeltbeskatning.

For andre inntektstyper bruker avtalene ordlyden ”*may be taxed*”. En slik ordlyd gir ikke en eksklusiv beskatningsrett til noen av statene. I slike tilfeller må hjemstaten gi en skattelettelse dersom en skal unngå dobbeltbeskatning. I Norge gjøres dette i form av en skattekredit, regulert i kapittel 16 i skatteloven. Nærmere om de norske reglene i kapitel 6.

#### 4.4 Metoder for å unngå dobbeltbeskatning

Modellavtalen angir i art. 23 A og B to likestilte metoder for å unngå dobbeltbeskatning, unntaksmetoden og kreditmetoden. Det er opp til de enkelte kontraherende stater hvilken av de to fremgangsmåtene de ønsker å benytte.

##### 4.4.1 Unntaksmetoden

Unntaksmetoden, innebærer at hjemstaten ikke skattlegger inntekt eller formue som i følge skatteavtalen kan skattlegges i kildestaten. Med andre ord, hjemstaten unntar inntekten fra beskatning. Ved å benytte unntaksmetoden begrenser hjemstaten seg til å bare skatte den delen av inntekten som hjemstaten i følge skatteavtale har eksklusiv rett til å skattlegge.

Det finnes to former av unntaksmetoden; fullt unntak og unntak med progresjonsforbehold.

---

<sup>34</sup> Zimmer (2003), s.131

Ved fullt unntak tar ikke hjemstaten inntekten fra den annen stat med i globalinntekten. Man ser dermed helt bort fra utenlandsinntekten.<sup>35</sup> En slik ordning får betydning ved avgjørelsen av skattesatsen på inntekten i hjemstaten. I de tilfeller der hjemstaten benytter et system med progressiv beskatning, vil ikke utenlandsinntekten ha betydning for hvilken skattesats som kommer til anvendelse. En lavere skattesats kommer da til anvendelse når utenlandsinntekten ikke blir regnet med. Det er så godt som ingen stater som benytter seg av denne metoden, da den fører til at det interne skattefundamentet blir sterkt svekket.

Det forutsettes for alle de følgende eksemplene at globalinntekten er 100.000,-. 80.000,- av disse er opptjent i hjemstaten, mens 20.000,- er opptjent i kildestaten. Skattesatsen i hjemstaten er 30 % på inntekt opp til 80.000,-, mens den er 35 % på inntekt mellom 80.000,- og opp til 100.000,-

Eksempel 1<sup>36</sup>, fullt unntak

	20 % skatt i kildestaten	40 % skatt i kildestaten
Skatt i hjemstaten 30 % av 80.000,-	24.000,-	24.000,-
Kildeskatt	4.000,-	8.000,-
<u>Samlet skattenivå</u>	<u>28.000,-</u>	<u>32.000,-</u>

Eksemplet viser at i dette tilfellet avstår hjemstaten fra å skattlegge 11.000,-.

Inneholder avtalen en bestemmelse om unntak med progresjonsforbehold medfører det at inntekt fra kildestaten ikke skattlegges i hjemstaten, men hjemstaten tar utenlandsinntekten med i betraktning når inntektskatten på inntekt i hjemstaten fastsettes. Hjemstaten benytter de skattesatser som ville kommet til anvendelse hvis inntekten var opptjent der.<sup>37</sup>

---

<sup>35</sup> Zimmer side 33

<sup>36</sup> Eksemplene er hentet fra OECD kom. Art 23 – 18 flg.

<sup>37</sup> Den alternative unntaksmetode er en unntaksmetode som minner om kreditmetoden, og vil som regel gi samme resultat som ved unntak med progresjons forbehold. Metoden regnes ikke som en av hovedmetodene og vil ikke bli behandlet nærmere.

### Eksempel 2<sup>38</sup>; unntak med progresjons forbehold

	skattesats 20 %	skattesats 40%
Skatt i hjemstaten 35 % av 80.000,-	28.000,-	28.000,-
Kildeskatt	4.000,-	8.000,-
<u>Samlet skattenivå</u>	<u>32.000,-</u>	<u>36.000,-</u>

I dette eksemplet avstår hjemstaten fra å skattelegge 7.000,-

#### 4.4.2 Kreditmetoden

Ved kreditmetoden beregner hjemstaten skatt på bakgrunn av skattesubjektets totale inntekt, globalinntekten. Det betyr at statene inkluderer både inntekt fra hjemstaten og inntekt som etter skatteavtalen skal skattelegges i kildestaten. Hjemstaten gir så et fradrag i skatt for den skatt som allerede er betalt i utlandet.

Også kreditmetoden deles i to underkategorier, full kredit og ordinær kredit. Full kredit innebærer at hjemstaten gir kredit for all skatt betalt i utlandet, mens ordinær kredit innebærer at hjemstatens kredit er begrenset til den del av egen skatt som samsvarer med skatten betalt i kildestaten. Egentlig kan man si at forskjellen på unntaksmetoden og kreditmetoden er at førstnevnte ser på inntekten, mens kreditmetoden ser på skatten.<sup>39</sup>

### Eksempel 3<sup>40</sup>; full kredit

---

<sup>38</sup> Lc.

<sup>39</sup> OECDkomm. Art 23 - 17

<sup>40</sup> Ibid. Art 23 – 18 flg.

Hjemstaten skattlegger globalinntekten på 100.000,- med 35 %. Kredit blir gitt for skatt som er betalt i kildestaten.

	Skattesats 20 %	Skattesats 40 %
Skatt i hjemstaten 35 % av 100.000.-	35.000,-	35.000,-
Minus kildeskatt ( 20.000 x 20/40 %)	-4.000,-	-8.000,-
Skyldig skatt i hjemstaten	31.000,-	27.000,-
<u>Samlet skatt</u>	<u>35.000,-</u>	<u>35.000,-</u>
Skattecredit i hjemstaten	4.000,-	8.000,-

Eksempel 4<sup>41</sup>; ordinær kredit

Hjemstaten skattlegger globalinntekten med en sats på 35 % og gir kredit for skatt betalt i kildestaten, men ikke høyere enn den del av skatten i hjemstaten som svarer til inntekten i kildestaten.

	Skattesats 20 %	Skattesats 40 %
Skatt i hjemstaten 35 % av 100.000.-	35.000,-	35.000,-
Minus kildeskatt (20.000 x 20 %)	-4.000,-	
Minus maksimal skatt (20.000 x 35 %)		-7.000,-
Skyldig skatt i hjemstaten	31.000,-	28.000,-
<u>Samlet skatt</u>	<u>35.000,-</u>	<u>36.000,-</u>
Skattecredit i hjemstaten	4.000,-	7.000,-

---

<sup>41</sup> Lc.

## 5 Nærmere om skattekredit for å unngå dobbeltbeskatning

Skattekredit er et fradrag som gis i norsk skatt, når det allerede er betalt skatt i utlandet på den samme inntekten eller formuen. Begrunnelsen bak valget av kreditmetoden er at det er denne metoden som forebygger dobbeltbeskatning best, og som best ivaretar de formål som norske myndigheter har satt høyest i sin skattepolitikk.<sup>42</sup>

I forrige kapittel ga jeg en fremstilling av metodene for å forebygge dobbeltbeskatning. Innenfor kategorien skattekredit, er det flere forskjellige fremgangsmåter for hvordan denne kreditten kan gis. Dette er et spørsmål som det er opp til det enkelte land å løse. I det følgende gi anvisning på noen av de vanligste metodene for hvordan kredit gis.

Noen land ser på den samlede utenlandsinntekten, slik Norge gjorde før lovendringen i 2007. Ved beregningen av kreditfradraget havner all inntekt opptjent i utlandet i samme bås, kalt "utenlandsinntekten". Fordelene ved en slik måte å se på den utenlandske inntekten, er at det er enkelt å gjennomføre. Skatteyster samler alt i en kategori. Ulempene vil være at forskjellige skattenivåer i de forskjellige landene utlignes mot hverandre innad i gruppen, slik at land med mye høyere skattenivå enn Norge, og de med lavere skattenivå enn Norge til sammen vil utgjøre den summen det maksimale kreditfradraget skal avregnes mot. Å dele opp utenlandsinntekten etter hvilket land den stammer fra, er den andre måten å organisere kreditreglene. Rent praktisk vil det maksimale kreditfradraget da regnes ut fra de inntektene som foreligger fra hvert enkelt land i ligningen. Danmark gjør det f.eks. på denne måten.

Den danske kredit bestemmelsen<sup>43</sup> og tidligere sktl § 16-21 har nesten identisk ordlyd. Ifølge begge bestemmelsene gis det kredit for skatt som er betalt til fremmed stat. Tolkning av ordlyden

---

<sup>42</sup> Ot.prp. nr. 20 (2006-2007), Ot.prp. nr. 46 (1995-1996)

<sup>43</sup> Ligningsloven § 33, ved lov nr 426 av 25/6 1993

”utenlandsinntekt” har derimot utviklet seg i forskjellig retning. Mens vi i Norge har tolket begrepet som den samlede utenlandsinntekt, har derimot dansk praksis tolket begrepet som utenlandsinntekt delt inn etter opprinnelse.<sup>44</sup>

De forskjellige skattenivåene kan da ikke utlignes mot hverandre, slik at det kreditfradraget som gis utgjør den reelle summen av skatt som er betalt i skatt.

En annen måte å dele opp utenlandsinntekten på, er å se på de enkelte inntektstypene. En slik tilnærming har blant annet USA valgt i sitt skattessystem. Ved denne tilnærmingen vil alle de ulike inntektsformene utgjøre en kategori. De forskjellige kategoriene utgjør samlet sett et finmasket nett av grupper.

Etter lovendringen i 2007 har Norge forandret reglene fra en ren generelt begrenset metode til en kombinasjon av de ovenfor nevnte kategoriene. Myndighetene har valgt å beholde den generelt begrensede metode, men har valgt å skille ut to kategorier av inntekt. Gruppene ”annen inntekt” og ”inntekt fra petroleumsutvinning” er inndelt etter inntektstype, mens lovens første gruppe, som inneholder lavskattland og inntekt fra NOKUS-selskaper (Norsk kontrollerte utenlandsselskaper, regulert i sktl. § 10-60 flg.) Skattelovens § 16-21 angir begrensinger både etter land og etter inntektstype. Nærmere bestemt en gruppe land, dvs. de land som har lavere skatteprosent enn 18 %. Dette er vel egentlig også en inntektstypeavgrensing, en avgrensing mot inntekt som er særlig lavt beskattet. All lavskatteinntekt utgjør på den måten en egen gruppe som er avgrenset etter skatteprosent, i motsetning til den mer ordinære avgrensingen etter land eller spesifikt etter type inntekt.

---

<sup>44</sup> Michelsen, s.299

## 6 Skattelovens kreditregler

### 6.1 Innledning

Skattelovens §§ 16-20 til 16-28 er de bestemmelsene som omhandler skattekredit.

Hovedreglen for hvordan skattekredit beregnes står i § 16-20, mens lovens begrensninger, som er vel så viktige, følger av § 16-21.

### 6.2 Forholdet til skatteavtalene

Kreditreglene får anvendelse både i de tilfeller hvor det er inngått skatteavtale med en fremmed stat, og i de tilfeller der det ikke foreligger slik avtale. Er det inngått skatteavtale, gir avtalen som regel bare anvisning på hvilken metode som skal anvendes. Ikke hvordan metoden skal anvendes. Reglene i skatteloven handler om hvordan kreditmetoden skal anvendes. I de tilfeller hvor det ikke foreligger noen avtale med fremmed stat, vil skattelovens kreditregler gi hjemmel for kredit, slik skatteavtalen kan gi. I tillegg gir den anvisning på bruken av kreditmetoden.

I de tilfellene der skatteavtalen fastslår at unntaksmetoden skal benyttes for å unngå dobbeltbeskatning, kommer kreditreglene i skatteloven ikke til anvendelse. Men også der skatteavtalen fastslår unntaksmetoden som hovedmetode, vil det for enkelte inntektstyper ofte gjøres unntak. På disse inntektstypene vil da kreditmetoden bli benyttet, etter den anvisning som kapittel 16 gir for bruken av skattekredit i Norge.

### 6.3 Hvor langt strekker plikten til å gi kredit seg?

I de tilfeller der norske selskaper utøver virksomhet i utlandet uten å ha et fast driftssted, har ikke kildestaten anledning til å ilegge (kilde)skatt på inntekt som er opptjent der. I slike tilfeller er det norske myndigheter som har eksklusiv beskatningsrett. Det hender likevel at det blir ilagt kildeskatt, og da i strid med eventuell skatteavtale. Spørsmålet som reiser seg er om Norge er pliktig til å gi skattekredit og om Norge bør gi skattekredit i slike tilfeller.

Lovteknisk er ikke kreditreglene begrenset til de tilfeller der den utenlandske skatten er ilagt etter skatteavtale, men er beregnet på de tilfeller der det ikke foreligger noen skatteavtale. Sktl § 16-20 gir uttrykk for at det skal gis kredit for skatt som er betalt i utlandet. Uavhengig av om de utenlandske myndigheter hadde kompetanse til å ilegge skatten. Ordlyden taler dermed for at det bør gis skattekredit også i disse tilfellene. Motsatt har vi skatteavtalene. Hensynet bak skatteavtalene er å fordele skattemyndigheten mellom to eller flere land. Kildestaten har myndighet til å beskatte en type inntekt, mens hjemstaten blir tildelt myndighet for skattelegging av andre typer inntekt. Målet er en balanse mellom kildestat og hjemstat. Hvis kildestaten går utover sin myndighet til beskatning forrykkes balansen mellom landene. Det kan derfor ikke i slike tilfeller gis skattekredit. Hvis det ble gjort, ville det være alt for lett for kontraktstatene å omgå forpliktelsene etter avtalen. Formålet med fordelingen, å unngå dobbeltbeskatning, blir derfor ikke oppnådd.

Etter skatteavtalene er Norge ikke pliktig, og bør heller ikke, gi skattekreditreglene anvendelse i slike tilfeller. Dette ville føre til uthuling av skatteavtalene.<sup>45</sup>

#### 6.4 Skatteloven § 16-20

Bestemmelsen angir hovedregelen for kredit. Ved gjennomgang av denne reiser det seg fire interessante spørsmål. For det første: HVEM som kan kreve kredit, og videre: HVA det kan kreves kredit i, for det tredje: HVOR kan det kreves kredit og til sist er spørsmålet NÅR det kan kreves kredit. Disse hvem, hva, hvor og når spørsmålene skal jeg i det følgende prøve å besvare.

Når det gjelder spørsmålet om **hvor** skattekredit skal gis, følger svaret direkte av art 23B i OECD-avtalen. Her sies det uttrykkelig at det er hjemstaten som har ansvaret for at det skjer lemping i skatten, når det allerede er betalt skatt i utlandet. Dette regnes som et generelt prinsipp, og ligger også til grunn for norsk rett. Det er derfor hjemstaten som gir kredit, og således reduserer sin skatteinntekt.

---

<sup>45</sup> Almvik, s.787 Ligningsmyndighetens praksis er at det ikke gis kredit i slike tilfeller.



#### 6.4.1 Hvem kan kreve skattefradrag i Norge? – Skattesubjektene

Loven stiller i sktl § 16-20 krav til at det må foreligge et norsk skattesubjekt, for å få fradrag i norsk skatt. Regelen synes å stille to vilkår. Det må foreligge en skatteyter med sete i Norge og det må foreligge et eget rettssubjekt.

##### 6.4.1.1 Kravet om at skatteyter må ha sete i Norge.

Bestemmelsen viser til reglene i skatteloven som angir hvilke personer og selskaper som omfattes av loven og da skal anses bosatt i riket, henholdsvis sktl §§ 2-1 og 2-2.

Hvem som er personlig skatteyter i Norge følger av § 2-1. Kravet er at personen bor i Norge. "Bo i Norge" gjør den enkelte når man i løpet av et år oppholder seg her i mer enn 183 dager, eller i løpet av tre år oppholder seg i Norge i mer enn 270 dager. Det oppstilles ikke noe krav til at skatteyter må oppholde seg sammenhengende i 183 dager i Norge. Det er tilstrekkelig at han i løpet av året har vært 183 dager i Norge.

Reglen om når skatteplikt for personlig skatteyter opphører, følger av bestemmelsens tredje ledd. For at skatteyter skal anses utflyttet fra Norge, og dermed ikke skatte til Norge etter globalinntektsprinsippet, må tre vilkår være oppfylt. Skatteyter må ha fast opphold i utlandet, han kan ikke oppholde seg i Norge i mer enn 61 dager og til sist må skatteyteren eller noen nærstående ikke disponere bolig i Norge. Har skatteyter bodd mer enn 10 år i Norge ansees ikke utflytning for å ha skjedd, før etter tredje inntektsår, se sktl § 2-1 tredje ledd bokstav a.

For juridiske personer angir § 2-2 første ledd en uttømmende liste over hvilke selskaper som er selvstendige skattesubjekter. De selskaper som opplistes her er norske skatteytere dersom vilkåret "hjemmehørende" kan sies å være oppfylt. Loven bygger her på et materielt kriterium, stedet hvor selskapet faktisk styres fra. Særlig relevant er stedet hvor styret virker.<sup>46</sup> Hvor selskapet faktisk er registrert er ikke avgjørende, dog er det en

---

<sup>46</sup> Rt 2002 s.1144

presumsjon for at selskaper registrert i Norge er norske. Selskaper som er utenlandske, men styres fra Norge kan derimot anses som norske, selv om de er registrert i et annet land. Regelen i norsk rett for når selskaper er hjemmehørende i Norge stemmer i stor grad overens med de retningslinjer som OECD-avtalen gir.

Utgangspunktet for anvendelse av kreditreglene er klart: For å ha krav på skattefradrag, må skattesubjektet være norsk. I forbindelse med dette kravet reiser det seg en interessant problemstilling i tilnytning til utenlandske filialer. Forarbeidene uttaler følgende i forhold til problemstillingen:

*”Departementet antar at en filial i visse tilfelle vil kunne kreve kreditfradrag på grunnlag av ikke-diskrimineringsbestemmelse i skatteavtale”.*<sup>47</sup>

Det gjøres på visse vilkår unntak fra utgangspunktet om at skatteyster må være norsk. Da utvides persongalleriet, slik at også utenlandske filialer har krav på fradrag i norsk skatt. Jeg vil i det følgende forutsette at vilkårene for at ikke-diskrimineringsklausulen kommer til anvendelse er oppfylt. Det vil være tilfellet hvor slik klausul foreligger og de øvrige vilkårene for kreditfradrag er oppfylt. De aller fleste skatteavtalene Norge har inngått inneholder en klausul, etter modell av OECD-avtalens art 24.<sup>48</sup> I bestemmelsens tredje ledd finnes en særlig regel angående filialer. Det heter i avtalen at et utenlandsk fast driftsted *”shall not be less favourably levied”*, enn norske selskaper. Reglen i tredje ledd reiser mange interessante problemstillinger. Jeg vil i det følgende, av plasshensyn, kort skissere den mest sentrale i forbindelse med skattekredit.

En filial er et fast driftsted. Filialene er skattesubjekter, men ikke rettssubjekter, og er å anse som en forlengelse av hovedkontoret til selskapet. En underavdeling og integrert del av hovedkontoret, som er underlagt selskapslovgivningen i det landet hvor hovedkontoret er registrert. En filial er et alternativ til datterselskaper, som nettopp er å regne som norsk selskap, da datterselskaper er registrerte norske selskaper etter norsk lovgivning som eies

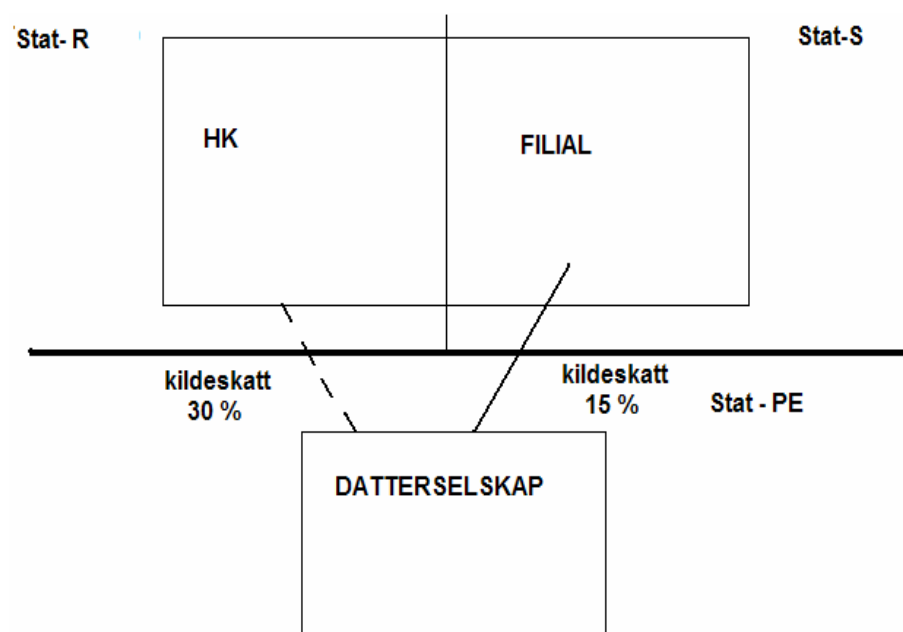
---

<sup>47</sup> Ot.prp. nr. 46 (1995-1996) s.15, 1.spalte

<sup>48</sup> NSA art 27

av et utenlandsk selskap. Ved kildeskatt på inntekter til filialen kan følgende situasjon oppstå:

**Figur 1:**



Selskap i stat A har en filial i Norge, filialen har inntekter fra et datterselskap i stat PE. Inntektene blir skattlagt med en kildeskatt på 15 %, da det er filialen som har inntekten. Hadde inntekten blitt henført til hovedkontoret, og ikke først gjennom filialen ville kildeskatten ha vært på 30 %.

Spørsmålet som oppstår er hvor mye skattecredit Norge er pliktige til å gi for kildeskatt som er ilagt i stat-PE, 15 % eller 30 %. Reglen i skatteavtalene er at norske myndigheter ikke kan behandle filialer dårligere enn norske selskaper. For å se hvor stor kredit selskapet har krav på må det legges til grunn at filialen er en egen juridisk person, og krediten som er gitt må sammenlignes med hva som ville ha blitt gitt hvis filialen var et norsk selskap. Men nettopp det at filialer ikke er et eget rettssubjekt reiser også spørsmål om hvem man skal sammenligne med. For filialer gjelder andre regler enn for ordinære innenlandske selskaper, f.eks. er ikke utdelinger fra filial til hovedkontoret skattepliktig, slik andre overføringer mellom selskaper er. OECD-kommentaren gir ikke svar på spørsmålet.<sup>49</sup> Det vil bære for langt av sted å drøfte spørsmålet her.

<sup>49</sup> OECDkomm. Art 24 – 29-35

Den ovenfor siterte uttalelsen fra forarbeidene begrunner en utvidelse av persongalleriet i § 16-20. Unntaket vil etter forarbeidene bare komme til anvendelse i de tilfellene det foreligger slik avtale.

Forarbeidene er tause i forhold til forpliktelsene EØS-avtalen skaper. Grunnen til det, er nok at norske myndigheter ikke var oppmerksomme på, og ikke ønsket, å anerkjenne EØS-avtalens innvirkning på norsk skatterett på midten av 1990-tallet. Det er først etter FOKUS bank-saken<sup>50</sup> at norske myndigheter har innrømmet EØS-avtalens innvirkning på skatterett generelt.

Det regnes nå som sikker rett<sup>51</sup> på bakgrunn av den utviklingen som har vært innenfor fellesskapsretten at filialer av selskaper innenfor EØS-området skal få kredit. Noe annet ville være brudd på etableringsretten. En slik forståelse følger av *C-307/97 St. Gobain* som gir grunnleggende uttalelser på området.

Tilhører filialen et selskap fra et land utenfor EØS-samarbeidet, og det ikke foreligger noen skatteavtale, vil den ikke ha krav på skattekredit i Norge. En slik løsning vil følge av en antitetisk tolkning av forarbeidene. Da disse kun gir uttrykk for at filialer vil ha krav på kredit i noen begrensede tilfeller, følger det av en naturlig tolkning at andre tilfeller faller utenfor.

Metodisk sett kan det reises spørsmål om hvor heldig det er at et såpass viktig unntak som filialunntaket, som også er en forutsetning for våre internasjonale forpliktelser, ikke har blitt lovregulert. Kreditreglene i skatteloven er viktige i forhold til eventuelle utenlandske selskaper som ønsker å etablere en filial. Det er et særnorsk fenomen at deler av lovgivning til dels skjer gjennom forarbeidene. Fremgangsmåten forklares gjerne ved at en slik løsning gir mulighet for klarere lovtekster. Det er mitt syn at et slikt hensyn ikke kan begrunne en løsning som ikke opplyser hvem reglene faktisk gjelder for. Det at denne formen for lovgivningsteknikk har fatt innpass på en til dels internasjonal del av skatteretten, gjør ikke løsningen mindre

---

<sup>50</sup> E1/O4 for EFTA-domstolen

<sup>51</sup> Høringsnotat, brev fra Finansdepartementet 29.mars 2006, pkt. 2.3.1 se også Skaar s.672

bemerkelsesverdige. I dette tilfellet har lovgiver gitt en unntaksregel for deltagerlignede selskaper, men ikke funnet plass for utenlandske filialer.

#### 6.4.1.2 Kravet om at det må foreligge et eget skattesubjekt

Definisjonen av juridisk dobbeltbeskatning inneholder et krav om at det må det være samme skattesubjekt som er ilagt skattene for at det foreligger juridisk dobbeltbeskatning.

##### 6.4.1.2.1 NOKUS- og deltagerlignede selskaper

Deltagerlignede selskaper, som f.eks. ansvarlige selskaper, regnes ikke som skattesubjekter etter norsk rett. De er ikke skatteyttere, det er deltagerne, selskapets eiere, som skattelegges for selskapets inntekt. Og kan derfor ikke krediteres for utenlands skatt etter hovedreglen for den skatt selskapet har betalt i utlandet. Eierens nettoinntekt fra selskapet fastsettes til en forholdsmessig del av selskapets inntekt. I andre land defineres derimot deltagerlignede selskaper som et eget skattesubjekt. Når eierne blir skattlagt forholdsmessig for selskapets inntekter vil det ikke være juridisk dobbeltbeskatning i korrekt forstand. Det vil derimot være en økonomisk dobbeltbeskatning, da det først er selskapet som betaler skatt og siden eierne.

Den svært nære økonomiske sammenhengen mellom eierne av selskapet og selskapet, når det er rettslige definisjoner som skiller disse, tilsier at deltagerne bør ha anledning til å kreve kredit.

Skatteloven § 16-20 annet ledd utvider derfor omfanget av regelen. Eierne i deltagerlignede selskaper, har krav på kredit i deltagerens norske skatt for en forholdsmessig del av skatten som selskapet har betalt. Men unntaket går videre enn hovedreglen, deltagerlignede selskaper har etter de forandringer som ble vedtatt i 2007 også krav på kredit i tredjestat, f.eks. utbytte som tilkommer selskapet skatteyter er deltager i. Norske myndigheter gir dermed kredit i trekant-situasjoner. Begrunnelsen er åpenbar: Når selskapene mottar utbytte fra tredjestater, ilegges selskapet kildeskatt i utbyttestat. Kildeskatten gis det som regel fradrag for i selskapets hjemstat. Når norske myndigheter skattlegger deltagerne i selskapet, legges som tidligere påpekt globalinntektsprinsippet til grunn, dvs. at inntektene fra

tredjestatene også er inkludert. Dette medfører at det kreditfradraget som igjen blir gitt i norsk skatt er redusert, siden skatten i selskapsstaten er redusert.<sup>52</sup>

Utvidelsen av reglene gjelder også deltagere i NOKUS-selskaper. Disse vil være gjenstand for deltagerligning i Norge, men regnes i selskapets hjemstat som selvstendige skattesubjekter. Mer om NOKUS-selskaper i kapittel 6.5.3.1 flg.

#### 6.4.1.2.2 Dobbeltskattmessig bosted

Vilkåret om at det må foreligge et norsk skattesubjekt for å ha krav på skattekredit, vil i de tilfeller hvor en skatteyter ansees skattepliktig til to stater, føre med seg et tolkningsspørsmål angående dobbelt bosted. Et eksempel viser dette: Etter intern norsk rett er Peder Ås norsk skatteyter, og har Norge som bosted. Etter fransk intern rett, er Peder Ås fransk skatteyter og har Frankrike som bosted.

Globalinntektsprinsippet og prinsippet om skattelegging ved tilknytning til territoriet vil kunne kollidere siden forskjellige stater legger forskjellige prinsipper til grunn. For nærmere redegjørelse om hvorfor problemstillingen oppstår, viser jeg til kapittelet om globalinntektsprinsippet i 4.2.

Problemstillingen om dobbelt skattmessig bosted må besvares på bakgrunn av intern norsk rett. Lovteksten er taus i forhold til spørsmålet. Myndighetene uttaler i forarbeidene<sup>53</sup> at det er utelukket for Norge å oppgi beskatningen i enhver slik situasjon av dobbelt skattmessig bosted.

Det antydes at kredit er utelukket, i de tilfeller hvor skatteyter er skatteyter både til Norge og til et annet land, og inntekten er opptjent i Norge.<sup>54</sup> Det er også utelukket for norske myndigheter å gi kredit hvis inntekten stammer fra et tredjeland. Derimot kan det ut fra en vurdering gis kredit hvis inntekten stammer fra den andre staten. For eksempel åpner

---

<sup>52</sup> Høringsnotat, brev fra Finansdepartementet 29.mars 2006, pkt 5.1.1.

<sup>53</sup> Ot.prp. nr. 46 (1995-1996) s.16, 2.spalte

<sup>54</sup> Ibid. s.17, 1.spalte

norske myndigheter for kredit hvis Peder Ås regnes som skatteyder både i Norge og i Frankrike, for inntekt som stammer fra Frankrike, men ikke hvis inntekten stammer fra en tredje stat.

#### 6.4.2 Om skatteavtalen

I de tilfellene hvor det foreligger en skatteavtale vil skatteavtalen alltid være begrenset til å gjelde kun for innbyggere av de kontraherende statene. Men også der det foreligger skatteavtale vil spørsmålet om hva som skal til for å kunne anses som en innbygger av staten melde seg. Svaret på hvem som er å anse som innbygger i staten vil være det samme som hvem som kan kreve skattefradrag i Norge etter skattelovens innbyggerbegrep. I de tilfeller det foreligger dobbelt skattemessig bosted vil avtalens art 4, om skattemessig bosted, løse de problemstillinger som reises.

#### 6.4.3 Hva gis det skattekredit av - den utenlandske skatten

I § 16-20 heter det at skattekredit gis av betalt ”*skatt av inntekt og formue eller tilsvarende med kilde i fremmed stat*”. Lovteksten reiser to problemstillinger. Hva innebærer det at inntekten har kilde i fremmed stat, og hva ligger i ordet skatt. Følgelig må det avklares om Norge gir kredit for alle skatter som et norsk skattesubjekt har betalt i utlandet.

##### 6.4.3.1 Når anses en inntekt å ha kilde i utlandet?

Det finnes ingen veiledning i loven for hva som menes med kilde i utlandet. En naturlig forståelse av uttrykket innebærer at inntekten må ha sitt utspring og opphav utenfor Norges grenser.

Avgjørende er en konkret vurdering. Forarbeidene gir en liste over hvor ulike inntekter anses å ha sitt utspring.<sup>55</sup> Her heter det at lønnsinntekter har sin kilde i det landet der arbeidet utføres. For kapitalinntekter vil kilden være der betaleren er bosatt, videre vises det til skatteavtalen mellom Norge og USA art 24 som kan gi veiledning i vurderingen. Denne bestemmelsen gir en uttømmende oppregning av de aller fleste inntektstyper, og hvor de

---

<sup>55</sup> Ot.prp. nr .46 (1995-1996) s.17, 1. spalte

regnes å ha sin kilde. Og bestemmelsen kan legges til grunn ved tvil om hvor en inntekt stammer fra.

I tilfeller hvor skatteyder har inntekt i en tredjestat, vil det være avtalen mellom tredjestaten og kildestaten som er avgjørende for hvorvidt skatteyderen får kredit. Spørsmålet i forbindelse med deltagerlignede selskaper er behandlet tidligere i oppgaven, se 6.4.1.

#### 6.4.3.2 Hva er utenlandsk skatt?

Loven sier i § 16-20;

*”endelig fastsatt inntektsskatt eller formuesskatt eller tilsvarende skatt”.*

Inntektsskatt og formuesskatt er begge direkte skatter. Tilsvarende skatter viser tilbake til disse to kategoriene, så ordlyden omfatter kun direkte skatter. Avgjørende for om det er en direkte skatt er om skatten er *”utlignet direkte på inntekt eller formue etter beskatningsmessige prinsipper.”*<sup>56</sup> Er det tvil om hvilken kategori en skatt tilhører, vil det avgjørende være om skatten er beregnet på en innteksstrøm. Det motsatte vil være i de tilfeller der beregning av en skatt er basert på en fastsatt norm, som f.eks. ved arbeidsgiveravgift.<sup>57</sup> Som hovedregel vil direkte skatter også være beregnet ut fra et nettoinntektssyn. Men det finnes unntak. Det er flere land som regner ut skatten basert på bruttoinntekt eller formue. I Norge ilegger vi blant annet toppskatt basert på bruttoinntekt, det samme gjelder kildeskatt på inntekt utlendinger har opptjent i Norge. Det at skatten er ilagt på basis av et bruttobeløp utelukker ikke at det krediteres av den. Har skatten derimot vesentlig preg av omsetningsavgift, eller er det en offentlig avgift eller gebyr har man ikke rett til skattefradrag i Norge.

---

<sup>56</sup> Ot.prp. nr. 46 (1995-1996) s.19,1.spalte

<sup>57</sup> Det praktiseres derimot en ordning med lemping av norsk arbeidsgiveravgift, når det betales i utlandet.

Se forskrift av 16.juni 1997 nr 608



Det er altså kun direkte skatter som omfattes av loven. Objektskatter, dvs. skatt som er knyttet til konkrete aktiva, kan sies å være direkte i formen ved at den ilegges direkte, men er allikevel ikke omfattet av uttrykket Dette medfører at eiendomsskatter ikke er inkludert i tolkningen. Det gis ikke fradrag hvis det ilegges eiendomsskatt i utlandet. Dette er normal praksis. Det oppstiles ikke noe krav om at skatten må kunne sammenlignes med norske skatter for at skatteyder har krav på kredit. Vilåret er oppfylt ved at det foreligger en skatt.

Det gis heller ikke fradrag i skatter som har karakter av straff, f.eks. tilleggsskatt og forsinkelsesrenter.

I sktl § 16-25 finnes det en unntaksbestemmelse som utvider retten til fradrag til også å gjelde i tilfeller der vilåret rundt den utenlandske skatten ikke er oppfylt. I særlige tilfeller kan Finansdepartementet samtykke i at kredit for utenlandsk skatt skal gis. Kravet er at byrden eller avgiften som er ilagt ligner en direkte skatt, dvs. har et klart preg av å være substitutt for en inntekts (eller formue) skatt.<sup>58</sup> Bakgrunnen er at skatten i slike tilfeller ligger meget nær, men er av en annen art, enn det som krediteres i norsk skatt. Ordningene gir ofte økonomiske effekter som tilsvarer tradisjonell inntektsbeskatning.<sup>59</sup> Det er særlig ved produksjonsavtaler i forbindelse med utvinnig av olje at ordningen har vært i bruk.<sup>60</sup>

#### 6.4.3.3 Ilagt og betalt

Ifølge lovteksten er det ikke nok at det foreligger en skatt. Det kreves også at skatten er ilagt og betalt. Skatten er ilagt når de utenlandske myndighetene har skrevet ut skatten, og skatten er betalt når pengene går fra skatteyder til myndighetene. Særlig store problemer reiser tilsynelatende ikke disse to vilkårene.

Jeg vil likevel se litt nærmere på vilåret om at skatten må være ilagt. Hvordan forholder dette seg til de tilfellene der skatt ilegges en filial? Filialer er som jeg tidligere har vært inne på ikke et eget rettssubjekt. Men siden filialer utgjør et fast driftsted vil de være skattesubjekter. Det er filialen som er knyttet til norsk territorium. Det er derfor filialen og

---

<sup>58</sup> Høringsnotat, brev fra Finansdepartementet 29.mars 2006, pkt 5.6

<sup>59</sup> Ibid, pkt 2.3.2

<sup>60</sup> Almvik s.795

ikke selskapet som ilegges skatt. Det at det eventuelt faktisk er selskapet som betaler skatten spiller ingen rolle.

For at norske myndigheter skal vite at det er en skatt, og at denne skatten faktisk er betalt må det foreligge dokumentasjon. Reglene om dokumentasjon fremgår av FSFIN<sup>61</sup> § 16-28-8. Det følger av forskriftsbestemmelsen at skatteyter må dokumentere at beløpet er fradragsberettiget, at beløpet er innbetalt og at beløpet utgjør endelig ligning i fremmed stat. En redegjørelse fra utenlandske myndigheter om gjeldene bestemmelse på området vil oppfylle kravet til dokumentasjon angående hvorvidt skatten er fradragsberettiget.<sup>62</sup> Når det gjelder kravet om at skatten må være innbetalt, vil vilkårene vil være oppfylt ved fremleggelse av kvittering på at skatten er betalt. Kravet til at skatten må være betalt vil ikke være oppfylt der det er avvikende inntektsår i Norge og den annen stat. I Norge tilsvarende inntektsåret kalenderåret, mens andre stater har andre regler. F.eks. går skatteåret i Storbritannia fra 6.april til 5.april året etter. Denne problemstillingen blir avverget av de nye reglene om fremføring av kredit. Jeg viser til oppgavens kap. 9 for fremstilling av disse reglene. Der det ikke finnes kvittering fra de utenlandske skattemyndigheter, kan ligningsmyndighetene samtykke i at kvittering fra skatteyter er tilstrekkelig.<sup>63</sup>

Kravet til at skatten er den endelige er oppfylt hvis det foreligger ordinær ligning. Foreløpige anslag vil ikke være nok. Klage på ordinær ligning fører imidlertid ikke til at skatteyter mister retten til kredit.<sup>64</sup>

#### 6.4.3.4 Om skatteavtalen

I de tilfellene der Norge har inngått skatteavtale vil denne som regel uttømmende regulere hvilke skatter som er regulert, men skatteavtalene inneholder ingen egen definisjon av

---

<sup>61</sup> Forskrift til utfylling og gjennomføring av skatteloven 26.mars 1999 nr 14

<sup>62</sup> Høringsnotat, brev fra Finansdepartementet 29.mars 2006, pkt 2.4

<sup>63</sup> Lc.

<sup>64</sup> Lc.

begrepet skatt. Avgrensingsproblemene oppstår i de tilfeller der det ikke finnes noen avtale. Der det ikke foreligger noen avtale vil skatteloven regulere spørsmålet.

#### 6.4.4 Hva det kan kreves fradrag i? – Den norske skatten

Bestemmelsen i § 16-20 sier at fradrag kan gis i ”*norsk skatt*”.

”*Norsk skatt*” betyr norsk skatt generelt, det har ingen betydning hvem som er kreditor for skatten, slik vilkåret kan være i andre land. Sverige gir f.eks. først kredit i statlige skatter, så for det overstigende i kommunale skatter.<sup>65</sup> I USA gis det kun kredit i de føderale skattene.<sup>66</sup> Et slikt system finnes ikke i Norge.

Norsk skatt er et omfattende begrep. Betyr det at fradrag kan gis i alle skatter? Ovenfor var tema hvilke utenlandske skatter det gis skattekredit for. Her var konklusjonen, på bakgrunn av forarbeidene, at det kun gis fradrag for direkte skatter. Det samme gjelder de norske skattene. Det gis fradrag i alle direkte skatter uansett kreditor, dvs. både statsskatt og kommuneskatt. Når det gjelder eiendomsskatt, er den, som jeg poengterte i forrige kapittel, ikke en direkte skatt, men en objektsskatt. Slike skatter gis det ikke fradrag i.

Man kan spørre seg hva grunnen er til at det kun gis fradrag i direkte skatter og ikke i indirekte skatter. Indirekte skatter ilegges varer og tjenester, mens de direkte skattene ilegges enkeltpersoner og selskaper. Kreditfradrag for indirekte skatter ville ha innebåret at skatteyder måtte ha dokumentert alle kjøp som var blitt foretatt utenfor Norges grenser. Forskjellige land har forskjellige skatter, og særlig forskjellige indirekte skatter med forskjellige skattesatser. En kreditorordning, hvor skatteyttere skulle betale norske indirekte skatter og få kredit for utenlandske indirekte skatter ville være nærmest umulig å praktisere, om ikke helt umulig å gjennomføre. De indirekte skattene gir selvfølgelig store inntekter til staten, slik alle skatter gjør, men legger også føringer på borgerne. Ønsket aktivitet blir skattlagt lavere enn den uønskede aktiviteten. Det nødvendige blir skattlagt

---

<sup>65</sup> Ot.prp. nr. 46 (1995-1996) s.11, 1.spalte

<sup>66</sup> McDaniel, s.108

lavere enn det mindre nødvendige, f.eks. er det lavere moms på mat hvis man kjøper den i butikken, enn hvis man sitter på restaurant og spiser. Mat er nødvendig, men ikke restaurantmat. En høy alkohol avgift og høy avgift på bensin kan begrunnes i de samme hensynene. Men her er de forskjellige lands prioriteringer avvikende. Innholdet i indirekte skatter er i stor utstrekning et spørsmål om politikk. Felles for de direkte skattene er at skatt på inntekt og formue bidrar til å betale for velferdsstaten. Det er langt større likhet mellom de direkte skattene som de forskjellige statene iverksetter. Det som varierer er satsene. Men den variasjonen skaper ikke de samme problemene, og eventuelt tap i skatteproveny avverges i Norge av den ordinære kreditmetode.

Det er likevel ikke slik at det overhodet ikke gis fradrag for indirekte skatter. Dobbelbeskatning unngås på andre måter. Merverdiavgift er et klassisk eksempel på en indirekte skatt. Dette er en type skatt som finnes i nesten alle land. Det følger av merverdiavgiftsloven av 19.juni 1969 § 16 første ledd bokstav a, at salg av varer til utlandet ikke er underlagt avgift. På denne måten forebygges en indirekte skatt på en annen måte enn ved å gi kredit. Varen unntas fra skatt der hvor slik skatt vil bli pålagt i utlandet.

Det gis ikke fradrag i folketrygdeavgiften. Dette fordi denne avgiften etter norsk rett ikke regnes som en direkte inntektsskatt. Dobbel trygdeavgift forebygges gjennom EØS-avtalen gjennom Rådsforordning nr 1408/71/EØF. Og for de land denne omfatter, forebygger sosiale konvensjoner dette problemet. For de land Norge ikke har avtale med, bør dobbel trygdeavgift avverges innenfor folketrygdelovens rammer.<sup>67</sup>

#### 6.4.4.1 Skatteavtalen

Foreligger det en skatteavtale vil denne utømmende angi hvilke skatter som er omfattet av avtalen. Ved eldre avtaler kan det skje at det etter avtaleinngåelsen utarbeides nye typer av

---

<sup>67</sup> Ot.prp. nr 20 (2006-2007) side16, 2.spalte

skatt. Spørsmålet er om de da er utelukket fra avtalen fordi de ikke er oppregnet, eller omfattes de i den grad de ligner på skatt som allerede er inntatt i avtalen? *I teorien* er det hevdet at selv om avtalen er uttømmende når den inngås betyr ikke det at skatter som kommer til i ettertid er utelukket.<sup>68</sup> Er skattene av samme eller vesentlig lignende art, antas de å være omfattet av avtalen. Dette vil kun gjelde direkte skatter. Indirekte skatter er ikke omfattet av skatteavtaler, slik at nye indirekte skatter aldri vil være omfattet av avtalene. Dette følger også av prinsippet om at skattene må være samme eller lignende. Indirekte skatter og direkte skatter vil ikke ligne hverandre.

#### 6.4.5 Kreditperioden

Det følger av sktl § 16-21 fjerde ledd, at kredit skal gis det året skatten er betalt. Inntekt som etter norsk intern rett anses å være opptjent i år 1, kan det kun gis kreditfradrag for i år 1. Det følger av samme bestemmelse at det er den norske intern retten som skal legges til grunn for tidfestingen av inntekten. Foreligger det forskjellige tidfestingsregler i de to kontraktstatene, førte dette før lovendringen til at det ikke var mulighet til å benytte kreditfradragmuligheten. Det er fra og med inntektsåret 2008 innført nye regler om fremføring av kredit.<sup>69</sup> Etter disse reglene er det langt større mulighet for fremføring av ubenyttet kreditfradrag. Mer om dette under kapitel 8 i oppgaven.

##### 6.4.5.1 Skatteavtalen

Skatteavtalene inneholder ingen bestemmelser som om når kredit skal gis. Skatteavtalene inneholder kun en bestemmelse om at det skal gis kredit. Hvordan dette gjøres og spørsmålet om når kredit skal gis reguleres av den interne lovgivningen.

---

<sup>68</sup> Skaar s.767

<sup>69</sup> Sktl § 16-25

## 6.5 Skatteloven § 16-21 - Begrensninger i skattekrediten

Utgangspunktet er at i de tilfeller hvor det er betalt skatt i utlandet, skal skatteyder få fradrag i den norske skatten. Gjeldende rett inneholder to begrensninger av dette utgangspunktet. For det første er retten begrenset oppad til det som ville vært den norske skatten på inntekten, og for det andre må skatten faktisk være betalt i utlandet. Inntekten må føres etter lovens angitte kategorier, og begrensningene gjelder innenfor disse. Begrensningene følger av ordlyden i § 16-21. Jeg vil i det følgende behandle de to begrensningene i retten til fradrag, og de grupper som utenlandsinntekt og fradrag skal føres inn under.

### 6.5.1 Begrensningen til ordinær kredit

Det heter i sktl § 16-21 første ledd

*”Fradrag i norsk inntektsskatt... kan ikke overstige den delen av norsk skatt på samlet skattepliktig inntekt, beregnet før fradraget”.*

Begrensningen til ordinær kredit, følger av ordlyden. Begrensningen i bestemmelsen innebærer at hvis skatteprosenten er høyere i utlandet enn i Norge, gis det bare kredit for det som er den norske skatteprosenten. Den overskytende skatten som er betalt, må skatteyder selv bære. Man ønsket å åpne for internasjonalisering av økonomien, men ikke på bekostning av det norske skattefundamentet. Se for øvrig kapitel 4 om bakgrunnen for reglene.

#### 6.5.1.1 Hvorfor er retten begrenset?

Hadde norske myndigheter gitt kredit uavhengig av skattenivået i Norge, ville det resultert i at norske skatteinntekter subsidierte norske skatteyteres utenlandsinvesteringer.<sup>70</sup> Derfor er retten begrenset fra full kredit til ordinær kredit. En annen ordning ville stride med de rettferdighetshensyn jeg har gjennomgått i kap 4.

---

<sup>70</sup> Høringsnotat, brev fra Finansdepartementet 29.mars 2006, pkt 2.2

Spørsmålet er om det er rettfærdig at fradraget er begrenset til ordinær kredit, særlig med tanke på vertikal rettfærdighet. Fakta er at utenlandske skatteyttere må tåle en høyere skattebyrde, enn en norske skatteyttere med samme inntekt, i de tilfeller skatten er høyere i utlandet enn i Norge, i seg selv er ikke et slikt resultat vertikalt rettfærdig. Men motsatt at andre skatteyttere betaler for at noen skatteyttere har høyere beskattet inntekt, er heller ikke verken vertikalt eller horisontalt rettfærdig. Slik reglene er utformet har lovgiver funnet at hensynet til rettfærdighet for den enkelte må vike.

Begrensningen til ordinær kredit gjelder innenfor hver enkelt kategori av inntekt.

### 6.5.2 Begrensningen til faktisk betalt skatt

Det følger av bestemmelsens nest siste setning at det kun gis fradrag hvis skatten som kildestaten har mulighet til å ilegge faktisk er blitt ilagt. Hvis kildestaten ikke har skattlagt, inntekten gis det ikke fradrag i norsk skatt. Da faller grunnlaget for å gi fradrag bort. Det er ikke betalt skatt i utlandet, og det må ikke kompenseres for at det er ilagt skatt. Om hvorfor retten begrenses se kapittel 4.

I skatteloven er det et absolutt krav om at skatten må være betalt i den andre staten for at skatteyter kan ha krav på skattekredit. I skatteavtaler med u-land gjøres det derimot unntak fra dette vilkåret. Dette gjøres ved at det gis såkalt "tax-sparing credit". Enkelte u-land ønsker å bruke skattefrihet som et lokkemiddel for å trekke til seg investorer og kapital. Når Norge benytter kreditmetoden vil en skattelempelse på kildestatens hånd, komme hjemstaten, og ikke investorene, til gode.

### 6.5.3 De ulike kategoriene av inntekt

Hvordan lovgiver begrenser skattefradraget er viktig i de tilfellene hvor skatteyter har flere typer inntekt fra flere land. Hvilken metode som er gunstigst for skatteyter, er avhengig av inntektstypen, men generelt vil det være gunstig med en "per land-begrensning" i de tilfeller der skatteyter har inntekt fra land med høyere skatt enn i Norge, og samtidig har inntekt med underskudd fra et annet land. Da reduseres ikke fradraget, fordi det foreligger underskudd. Dersom skatteyter derimot har inntekt fra land som både har en høyere og en

lavere skatteprosent enn den norske, vil det være gunstig å benytte den generelt begrensede metode.

Ved lovendringen i 2007 ble det innført en bestemmelse om inntektsgrupper.

Utenlandsinntekten må nå deles i tre grupper etter inntektens opprinnelse, i motsetning til den tidligere ordningen der all utenlandsinntekt var en inntektsgruppe. En gruppe for inntekt opptjent i lavskattland og gjennom NOKUS-selskaper, den andre gruppen er for inntekt opptjent gjennom petroleumsvirksomhet og den siste gruppen omfatter all annen inntekt. For hver av disse tre kategoriene skal det fastsettes et maksimalt kreditfradrag.

Bestemmelsen ble forandret fordi departementet mente at reglene slik de fremsto før endringen ga for sjenerøse muligheter til å kunne oppnå effektivt fradrag i norsk skatt for en utenlandsk skatt som overstiger det norske skattenivået.<sup>71</sup> Ved at lavskatte- og høytskatteinntekt ble slått sammen, ville de forskjellige utenlandsinntekter kunne avregnes mot hverandre.<sup>72</sup> For å rette opp denne skjevheten ble lavskatteinntektene og høytskatteinntektene skilt ut i egne kategorier.

I de neste punktene vil jeg behandle de tre gruppene som inntektene skal føres inn under avhengig av type inntekt.

### 6.5.3.1 Inntekt fra NOKUS-selskaper

#### 6.5.3.1.1 Innledning

Den første kategorien er inntekt fra NOKUS-selskap og inntekt fra lavskattland. Jeg vil helt kort behandle vilkårene for NOKUS-beskatning. NOKUS-reglene er kompliserte, så en inngående drøftelse av vilkårene hører derfor ikke hjemme i denne oppgaven.

Inntekter fra lavskattland er altså den første gruppen departementet mente det ville være hensiktsmessig å skille ut, for å begrense den alt for sjenerøse muligheten til kredit som den

---

<sup>71</sup> Ot.prp. nr 20 (2006-2007) s.8, 1.spalte

<sup>72</sup> Lc.



generelt begrensede metode ellers ville gitt. Å skille ut akkurat denne typen inntekt innebærer etter departementets syn at ” *den resterende utenlandsinntekten får et høyere gjennomsnittlig skattenivå.* ”<sup>73</sup>

Det er §§ 10-60 flg. i skatteloven som gir bestemmelser om NOKUS-beskatning, som medfører at man ser bort fra aksjeselskapsformen og deltagerligner eierne. Internasjonalt går tilsvarende regler under navnet CFC- regler, som er en forkortelse for ”controlled foreign corporation”.

Bestemmelsene om NOKUS-selskaper ble innført ved en lovendring i 1992. Hensikten bak innføringen var at det skattemessig skulle være likt for skatteyter om penger ble investert i et utenlandsk lavskatteland eller i Norge, og utgjør dermed en del av det grunnleggende nøytralitetshensynet i den norske skattepolitikken.

Den grunnleggende bestemmelsen som fastsetter rammene for NOKUS selskapene er skattelovens § 10-60. Det er de vilkårene som oppstilles der som er avgjørende for om et selskap faller innenfor rammen av NOKUS- beskatningen. Av sktl § 10-60 fremgår det tre hovedvilkår; for det første må selskapet være norsk kontrollert, for det andre kreves det at selskapet må være et aksjeselskap, og tilslutt at selskapet ligger i et lavskattland.

Jeg vil i det følgende behandle hver av de tre vilkårene.

#### 6.5.3.1.2 Norsk kontroll

Sktl § 10-62 gir regler om hva som menes med norsk kontroll.

Eier skatteyter ved kalenderårets utløp mer enn 60 % av aksjene vil selskapet alltid være under norsk kontroll, og motsatt vil selskapet aldri være under norsk kontroll hvis norske skatteytere ved kalenderårets utløp eier under 40 % av andelene. Norsk kontroll vil også foreligge hvor selskapet eller innretningen ble ansett som norsk-kontrollert i året før. Med

---

<sup>73</sup> Ot.prp. nr. 20 (2006-2007) s. 9, 1.spalte

mindre eierne ikke lenger eier halvparten av andelene både ved inntektsårets begynnelse og utgang.

Bestemmelsen første ledd regulerer de tilfeller i tillegg til de ovenfor nevnte hvor norsk kontroll foreligger. Sktl § 10-62 første ledd synes å legge opp til to muligheter tillegg til overstående for at det foreligger norsk kontroll over selskapet. For det første kan kontroll foreligge hvor over 50 % av aksjene eller andelene er eid av norske aksjonærer. For det andre hvis norske aksjonærer på en annen måte kontrollerer selskapet.

Eier norske aksjonærer halvparten av aksjene i selskapet både ved inntektsårets begynnelse og utgang, er kravet som loven stiller oppfylt, uavhengig av om aksjonærene kjenner hverandre,. Alle skatteyttere som har en ubegrenset skattepliktig til Norge, vil være omfattet av kravet: ”norsk skatteyter”. Det følger av forarbeidene at også skatteyttere med en begrenset skatteplikt i helt spesielle tilfeller kan bli ansett som norsk skatteyter.<sup>74</sup> Dette gjelder aksjonærene som etter sktl § 2-3 første ledd bokstav b eier aksjer i et utenlandsk selskap som har direkte tilknytning til virksomhet i Norge.<sup>75</sup>

Hvis skatteyter både etter norsk rett og utenlandsk rett, anses som skatteyter foreligger problemstillingen om dobbelt bosted. For løsningen av et slikt dilemma viser jeg til fremstillingen tidligere i oppgaven, se kapittel 6.4.1

Kontroll i form av innflytelse i selskapet kan foreligge i fire situasjoner. Ordlyden i bestemmelsen gir anvisning på en helhetsbedømmelse av hvilke muligheter aksjonæren har for innflytelse, dvs. faktisk eller juridisk rådighet over et selskap. For det første ved at det i aksjonæravtale eller vedtekter er gitt en utvidet stemmerettsadgang til de norske aksjonærene. For det andre ved at aksjonærer gjennom vedtekter eller aksjonæravtale har rett på 50 % av utbytte. Har aksjonæren mulighet til å utpeke styret, vil vilkåret til kontroll

---

<sup>74</sup> Ot.prp. nr 16 (1991-1992) s.153, 2.spalte

<sup>75</sup> Lc

være oppfylt, det samme i de tilfellene hvor aksjonærene har negativ kontroll ovenfor selskapet.

Kontroll kan foreligge både gjennom direkte og indirekte eierskap. Med direkte eierskap forstås den privatrettslige formen av ordet. Den som er registrert i aksjebok eller andre lignende papirer vil være den direkte eier. Men også indirekte eierskap kvalifiserer til NOKUS-beskatning. Indirekte eierskap finner sted når aksjene i NOKUS-selskapet eies av et annet selskap eller en innretning som igjen eies av norske skatteyttere. I det mellomliggende selskapet er det tilstrekkelig med en eierandel på 50 %. <sup>76</sup> Indirekte eierskap er inkludert for å unngå omgåelse av reglene.

#### 6.5.3.1.3 Lavskattland

For å kvalifisere som NOKUS-selskap, må selskapet ligge i et lavskattland. Begrepet lavskattland innebærer at skattenivået er under 2/3-deler av det norske nivået. Grensen er trukket for å beskytte det norske skattefundamentet. Utgangspunktet vil være det generelle skattenivået, den normale skattesatsen. Fra dette utgangspunktet må man foreta en konkret vurdering der eventuelle særregler som gjør det både mer og mindre gunstig må tas med i vurderingen. Skatt som ikke gjelder selskapet konkret, skatt på utbytte eller kildeskatt skal ikke taes med i vurderingen.

Det foreligger en liste over lavskattland som ble utarbeidet i forbindelse innføringen av fritaksmetoden.<sup>77</sup> For de land som fremgår her vil det ikke kreves noen vurdering. Selskapet må være hjemmehørende i lavskattlandet.

Hva som inngår i kravet til hjemmehørende har jeg behandlet tidligere i oppgaven. De samme momentene gjelder her. Jeg viser til 6.4.1.

---

<sup>76</sup> Ot.prp. nr 16 (1991-1992) s.76, 2.spalte

<sup>77</sup> FSFIN § 10-63-1

#### 6.5.3.1.4 Aksjeselskap

Den generelle bestemmelsen om NOKUS-selskaper i sktl § 10-60 har som siste vilkår krav om det utenlandske selskapets form. Det følger direkte av ordlyden at kun aksjeselskaper og lignende selskapstyper vil kunne være NOKUS-selskaper. Med lignende selskapsformer må man forstå andre former der deltagerens ansvar er begrenset til et innskudd.

I tillegg gir loven i annet ledd også anvisning på en annen selskapstype som vil være omfattet. Dette gjelder selvstendige innretninger eller andre formuesmasser som er norsk kontrollert og hvor deltagerne oppebærer en fordel av innretningen. Først kort hva ”fordel” innebærer. Kravet er at det må dreie seg om en ensidig ytelse fra innretningen. Dette favner vidt, og inkluderer så vel penger som naturalytelser.

Kontroll over en innretning samsvar ikke med kontroll over et selskap. Dette fordi innretninger ikke er bygget opp over den samme lesten som aksjeselskap. I noen tilfeller kan de være selveiende, slik tilfellet er med stiftelser. I alle tilfeller foreligger det ikke eiere i tradisjonell forstand.

Hva som skal til for å ha kontroll over en innretning må avgjøres på bakgrunn av en helhetsvurdering, hvor man særlig må se hen til den konkrete utøvelsen av kontroll. Avgjørende er en samlet vurdering av hvilken innflytelse de norske deltagerne har og hvordan denne innflytelsen brukes.

Utgangspunktet for denne vurderingen må være vedtektene og eventuelle avtaler som er inngått. Avgjørende for å statuere kontroll, er å ta for seg hvem som kan utøve innflytelse over innretningen. For det første gjelder dette de som er stifterne og eierne. Består stiftelsesgruppen av mer enn 50 % norske skatteyttere, indikerer det at innretningen vil være å se på som under norsk kontroll. Er det norske skatteyttere som har myndighet til å utpeke styret eller styremedlemmer, er dette også av betydning for om det kan sies at

innretningen er norsk kontrollert. Er de eventuelt begunstigede av innretningen norske skatteyttere, eller har norske skatteyttere utpekt de som er begunstiget, vil også dette være innflytelse av betydning.

I de tilfeller hvor retten til utbytte ved en eventuell likvidasjon tilfaller norske skatteyttere anser også her norske myndigheter innretningen for å være under norsk kontroll.

Fremgår det ikke av vedtektene hvem de gjennomgatte momentene tilfaller, vil det være nok å ha kontroll over styret. Hvis skatteyter har kontroll over styret, vil han også til en viss grad ha kontroll over styrets beslutninger.

#### 6.5.3.2 Inntekt fra lavskattland

Denne kategorien av inntekt skal inneholde all inntekt skatteyter har opptjent i et lavskattland.

Den inntekstformen lovgiver tar særlig sikte på under denne fanen, er skatteyters egen virksomhet i lavskatteland. Eksempler som forarbeidene nevner er *”inntekt fra filial som norsk skatteyter har i lavskattland, men også virksomhetsinntekter omfattes”* av gruppe a i sktl § 16-21.<sup>78</sup> Globalinntekten må deles i det som stammer fra filial og det som stammer fra hovedkontoret.

Kapitalinntekter fra lavskattland er også inkludert. Slik jeg leser lovteksten, skal all inntekt eller formue opptjent omfattes av kategorien ”lavskattinntekt”. Det må inkludere personlig inntekt som lønn, men også forskjellige gevinster vunnet ved realisasjon av eiendom eller andre formuesgjenstander.

For begrepet lavskattland bestemmer forarbeidene at definisjonen i skattelovens § 10-63 skal legges til grunn.<sup>79</sup> For innholdet i dette begrepet viser jeg til redegjørelsen ovenfor. Innholdet i begrepet er det samme i begge hensender.

---

<sup>78</sup> Ot.prp. nr. 20 (2006-2007) s.9, 2.spalte

<sup>79</sup> Lc.

### 6.5.3.3 Inntekt fra petroleumsutvinning

Den andre inntektsgruppen loven angir, er knyttet til inntekt ved utvinning av petroleum i utlandet. Begrunnelsen for at det er utvinning som er valgt ut, ligger i at denne typen inntekt blir særlig høyt beskattet. Internt i norsk rett er samlet skattesats på utvinning 78 %.

Lov om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster m.v. av 13.juni 1975 nr 35, heretter kalt petr1s, omfatter både inntekt opptjent i Norge, og med kilde i utlandet etter lovens § 1 bokstav c. Dette følger av sktl § 16-23 annet ledd at slik inntekt anses for å ha kilde i utlandet. Skatteyder kan kreve fradrag i skatt ilagt etter petr1s. § 1 første ledd bokstav c, jf skatteloven § 16-23 annet ledd. Kategorien vil også omfatte tilfeller av petroleumsinntekt fra utenlandske petroleumsregimer.

Også andre land skattlegger slik inntekt høyt. Utenlandsk utvinningsvirksomhet foregår etter petroleumsskatteloven utenfor petroleumsskattelovens virkeområde. Inntekter skattlegges da i Norge kun som alminnelig inntekt med 28 % skatt.<sup>80</sup>

Kategorien vil omfatte inntekt skattlagt etter petr1s., samt inntekt fra andre deler av verden.

#### 6.5.3.3.1 Utvinningsbegrepet

Det heter i forarbeidene,

*” Å skille ut en bestemt og typisk høyt beskattet inntektsart i en egen kategori vil medføre at det ikke gis fradrag for beløp som overstiger norsk skatt på samme inntektsart.”<sup>81</sup>*

Utvinning av petroleum er et omfattende begrep. Ordlyden er vid, og gir i seg selv ingen begrensning i hva som kan falle under. Syversen fremstiller begrepet slik i sin avhandling;

---

<sup>80</sup> Høringsnotat, brev fra Finansdepartementet 29.mars 2006, pkt 5.5.2.

<sup>81</sup> Lc.

*”utvinning er en handling der det er tale om produksjon og salg av olje, samt transport av petroleum gjennom rørledning inkludert en viss behandling av produktet før eller etter transporten.”<sup>82</sup>*

Legges den tradisjonelle forståelse av hva virksomhetsbegrepet generelt omfatter, for innholdet i utvinning, vil avgjørende være hva som er knyttet til virksomheten. Graden av sammenheng i faktisk og økonomisk henseende må vurderes. Vurderingen av om aktiviteten er tilknyttet petroleumsutvinning, vil være avhengig av aktivitetens karakter. Ved tvil kan spørsmålet om det er mer nærliggende å knytte aktiviteten til en annen del av virksomheten bli avgjørende.

Forarbeidene til petroleumsskatteloven gir heller ikke noen veiledning til å snevre inn begrepet. PIUI<sup>83</sup> side 84 sier:

*”Med inntekter fra petroleumsutvinning vil normalt forstås inntekt som oppbæres av rettighetshaverne i de enkelte utvinningstillatelser som deltar i utvinningen for egen regning og risiko.”*

Både ordlyd og forarbeider tilsier en vid avgrensning av begrepet, også hvis en legger tilknytningskriteriet til grunn vil en slik tolkning måtte bli resultatet.

En ren bokstavtolkning av § 16-21 første ledd bokstav b, tilsier at ”utvinning” i kreditreglene har samme mening som ”utvinning” i petroleumsskatteloven. Forarbeidene til skatteloven kommenterer utvinning i forhold til rørledningsvirksomhet og letevirksomhet.<sup>84</sup> Ut fra den forståelse lovteksten selv, forarbeider og teori legger til grunn, vil begge disse aktiviteter være omfattet av uttrykket ”utvinning”. Forarbeidene synes derimot å legge opp til et annet tolkningsresultat.<sup>85</sup>

---

82 Syversen, side 304

83 Petroleumsutvalget, foreløpig utredning og oversikt avgitt 2.11.1974

84 Ot.prp.nr. 20 (2006-2007) s.9, 1.spalte

85 Ibid s.15, annen spalte

Ut fra en naturlig forståelse av utvinning, og den tilknytning ”nødvendig transport og undersøkelse” har for utvinningen av petroleum skulle dette tilsi at slik virksomhet må inkluderes i uttrykket. Virksomheten er forårsaket av utvinningsvirksomheten.

#### 6.5.3.3.2 Om rørledningstransport

Hvorvidt rørledningsvirksomhet er en del av utvinningsbegrepet, er avgjørende for om særskatt etter petrol § 5 ilegges virksomheten. Forarbeidene uttaler følgende;

*”Inntekter knyttet til undersøkelse etter petroleum og rørledningstransport omfattes ikke av denne kategorien”.*<sup>86</sup>

En slik forståelse strider mot forarbeidene til petroleumsskatteloven, ordlyden og juridisk teori. Ved avgjørelsen av hvorvidt rørledningstransport er en del av utvinningen, er det vanlig å sondre etter hvilken funksjon rørledningstransporten er ment å ha.<sup>87</sup> I de tilfellene rørledningen kun transporter petroleum til land for eieren, vil transporten måtte være en del av virksomheten. Transporten har ingen selvstendig funksjon. Motsatt; hvis meningen er å realisere en fortjeneste på transporten. Drives transportvirksomheten som en selvstendig virksomhet er det klart at transport faller utenfor utvinningsbegrepet.

Begrunnelsen for å unnta rørledningsvirksomhet, er at andre land **normalt** ikke skattlegger slik virksomhet.<sup>88</sup> Det at inntekten unntas medfører at inntekter og eventuelle utgifter, hvis det foreligger en skatteplikt, henføres til kategorien ”annen inntekt”.

Etter mitt syn er muligens en annen del av begrunnelsen hvordan rørledningstransport praktisk og faktisk foregår i 2008. Nå er det en sammenslutning av selskapene, Gaskon,

---

<sup>86</sup> Ibid s.9, 1.spalte

<sup>87</sup> Syversen, side 334

<sup>88</sup> Lc.



som står for driften av ledningen. Målsetningen er ikke å tjene penger. Etter en slik tankegang er det ingen inntekt å skattlegge.

Forarbeidene presiserer uttrykkelig at selskapets egen undersøkelse er omfattet av utvinning, mens andres undersøkelse er egen virksomhet. I forhold til denne sontringen er forarbeidene tause når det gjelder rørledningsvirksomhet.<sup>89</sup> Spørsmålet er hva som kan tolkes ut av denne tausheten. Konsekvensen er at rørledningsvirksomhet i utlandet aldri vil være omfattet av utvinningsbegrepet.

Et annet spørsmålet som kan reises er om forarbeidene mener at begrepet ”utvinning” skal ha et annet innhold i skatteloven, enn det har etter petroleumskatteloven.

#### 6.5.3.3 Om undersøkelsesvirksomhet

Etter det klassiske virksomhetsbegrepet, som jeg ovenfor har gjort rede for, vil letevirksomhet være en del av utvinningen av petroleum. Undersøkelse er en nødvendig del av det å kunne utvinne. Og i de tilfellene oljeselskapene selv leter etter olje, vil slik virksomhet være omfattet av skattekreditreglene.<sup>90</sup> Der hvor undersøkelse er skilt ut i egen virksomhet, vil en slik virksomhet ikke være omfattet av utvinningsbegrepet. En slik forståelse samsvarer med den forståelse som ligger til grunn for petroleumskatteloven.

#### 6.5.3.4 Annen inntekt

Hva omfattes av ordlyden ”annen inntekt”? Den siste kategorien omfatter all utenlandsinntekt som ikke faller under de andre kategoriene. Dette utgjør en meget omfattende gruppe som vil inneholde alt fra lønnsinntekter til kapitalinntekter. Når det gjelder kapitalinntekter har plasseringen av disse vært oppe til vurdering. Myndighetene er

---

<sup>89</sup> Lc.

<sup>90</sup> Ot.prp. nr. 20 (2006-2007) s.15, 2. spalte

av den oppfattning at det ved kapitalinntekt kan være særlig vanskelig å avgjøre om disse er høyt eller lavt beskattet i utlandet i forhold til det norske nivået. Dette fordi skattelegningen utenlands som oftest består av en kildeskatt på bruttobeløp. I Norge vil skattelegningen av kapitalinntekter gjøres på grunnlag av et nettobeløp etter lovens fradrag for kostnader forbundet med kapitalinntekten. Når skattelegningen skjer på henholdsvis brutto- og nettobeløp, er det vanskelig å sammenligne beløpene. I følge forarbeidene vil en sammenligning være ekstra komplisert da en lav kildeskatt i de tilfeller der nettomarginen er lav, vil kunne tilsvare den norske kapitalskattesatsen på 28 %. Høyden på nettomarginen vil variere fra bransje til bransje.<sup>91</sup>

Kapitalinntekter skal derfor inntil videre ikke være utskilt i en gruppe, men inngå i kategorien ”annen inntekt”. Forarbeidene gir ingen begrunnelse, men ut fra det som står i første spalte på side 10, må det kunne leses at det er praktiske grunner som er årsaken til plasseringen. Det ville kreve store ressurser for i hvert enkelt tilfelle å regne ut hva den betalte skatten i utlandet ville tilsvare etter norske satser. Forarbeidene presiserer at departementet vil ta stilling til plasseringen av kapitalinntekter i løpet av det de kaller ”noen tid”.<sup>92</sup>

Diskusjonen av kapitalinntektenes plassering finner sted i forbindelse med kommentarer i forhold til gruppe a, lavskattland og NOKUS-selskaper. Slik jeg leser forarbeidene er myndighetens problemstilling ikke om kapitalinntekter skal skilles ut i en egen gruppe, men om kapitalinntekter skal være omfattet gruppen for lavskattland og NOKUS-selskaper. Det er ikke departementets ønske å ha flere kategorier enn de som allerede er laget.

Hører kapitalinntekter generelt sammen med en spesifikk gruppe av skatteyttere som i kildestaten nyter gode vilkår? Det vil nødvendigvis ikke være tilfellet ved kapitalinntekter.

---

<sup>91</sup> Ot.prp. nr. 20 (2006-2007) s.10, 1.spalte

<sup>92</sup> Lc.

Ordningen må da være at kapitalinntekter med en lavere skattesats enn den norske, havner i en egen kategori. Å slå alle kapitalinntekter over en kam vil bli galt.

Som departementet er inne på i forarbeidene til någjeldende bestemmelse, vil en ordning med oppdeling av kapitalinntekter medføre en viss arbeidsbyrde.

## **7 Beregningen av kreditfradraget**

### **7.1 Innledning**

Utgangspunktet for kredit i norsk skatt, er utenlandsinntekten fordelt på tre kategorier av inntekt, med de begrensninger som er behandlet i forrige kapitel. Det maksimale kreditfradraget er derfor avhengig av hvor mye utenlandsinntekten for de enkelte gruppene utgjør.

### **7.2 Utenlandsinntekten**

Utgangspunktet for beregningen av kreditfradraget er det skatteyter har betalt i skatt i kildestaten. Det første spørsmålet er derfor hva denne utenlandsinntekten faktisk utgjør. Det er ikke summen på kvitteringen som er avgjørende, men hva som etter interne norske regler anses å være opptjent utenfor riket, og hvilke utgifter som hører til denne opptjeningen.

Sktl § 10-61 tredje ledd gir en nærmere beskrivelse av hva lovgiver mener uttrykket ”utenlandsinntekt” omfatter. Utenlandsinntekten er den del av globalinntekten som er tjent opp i utlandet. Det er ikke alltid verken, enkelt eller greit å bestemme hva som er opptjent i utlandet, og hva som er opptjent i Norge, og ikke minst hvilke utgifter som er knyttet til den utenlandske inntekten, og hvilke utgifter som er knyttet til den norske inntekten.

Loven er taus om fordelingen av inntekter og utgifter, og tar utgangspunkt i en ferdig utregnet utenlandsinntekt. Forskriften til loven gir derimot anvisning på hvilken metode fordelingen skal foretas etter.

Utgangspunktet er en ”armlengde fordeling”. Det innebærer av inntekter og utgifter innad for en personlig skatteyter, eller mer sannsynlig en bedrift eller et konsern, skal fordeles som navnet sier, på ”armlengdes avstand”. Spørsmålet en må stille er: Hvordan ville fordelingen ha blitt dersom det ikke var samme skatteyter som oppebar både utenlandsinntekten og inntekten i Norge? Prinsippet om fordeling på ”armlengdes avstand ” er hentet fra fordelingsnøkkelen ved internprising i forbindelse med art 7 og art 9 i OECD-avtalen. Når et firma kjøper tjenester av et datterfirma, skal den reelle prisen betales. Ikke den prisen som skattemessig er mest gunstig. Og på samme måte blir det ved utregning av utenlandsinntekten i forhold til innenlandsinntekten. Fordelingen må og skal være den reelle.

Begrunnelsen er åpenbar; uten en streng regulering ville det være langt enklere å omgå reglene. Ikke bare å omgå reglene, men å omgå skattebetaling der hvor skattesatsen er høyest. Det ville f.eks. være gunstig om firmaet kunne omfordele inntekten slik at de store utgiftene ble tilordnet de land hvor skattesatsen er høy, og store deler av inntektene ble tilordnet der hvor skattesatsen var lav. Hvis omgåelsesmuligheten er stor, kan ikke reglene sies å være nøytrale. Reglene vil ikke ramme likt. Det ville indirekte ha medført en stor sannsynlighet for en viss ujevn fordeling av inntekter i og utenfor landets grenser. Hvorvidt det blir investert i eller utenfor Norge ville ha medført store skattemessige forskjeller.

Hadde det ikke vært strenge regler om hvordan tilordningen skulle skje ville det kunne gi et svært lite rettferdig resultat. Hadde noen skatteyttere kunnet tilordne inntekter der det var mest gunstig, ville alle som ikke har muligheten, måtte betale mer skatt. En slik ordning ville ikke korrespondere med de rettferdighetshensyn som ligger til grunn for reglene.

For å oppnå målene om effektivitet og nøytralitet, har norske og utenlandske myndigheter kommet frem til at armlengde prinsippet er den beste og riktige fremgangsmåten.

Armlengde prinsippet deles i to. Som hovedregel legges den direkte tilordningsmetoden til grunn, for en nærmere spesifisert gruppe brukes et netto-fordelingsprinsipp.

### 7.2.1 Den direkte tilordningsmetode

Den direkte tilordningsmetode er utgangspunktet og hovedreglen for fordeling av inntekter og utgifter. Allokering etter den direkte tilordningsmetoden innebærer at hver enkelt inntekt og utgift skal vurderes hver for seg, uavhengig av de andre inntektene og utgiftene, for å bestemme om inntekten er oppebåret i Norge eller i et annet land. Dersom utgiften rettmessig er oppebåret i utlandet skal den tilordnes dit, og til Norge, hvis det motsatte er tilfellet, se FSFIN 16-28-4 bokstav a. For en gjennomgang av hvor inntekter kan sies å ha sin kilde viser jeg til kap 6.4.3.1.

Utgiftsposter skal som utgangspunkt tilordnes likt som inntektspostene de knytter seg til. Dette kan forutsetningsvis leses ut av FSFIN § 16-28-4 bokstav a.<sup>93</sup>

### 7.2.2 Den indirekte fordelingsmetode - Netto-fordelingsmetoden

Netto-fordelingsmetoden kommer til anvendelse i de tilfelle hvor det ikke lar seg dokumentere hvor den enkelte utgift eller kostnad har oppstått, se FSFIN § 16-28-4 bokstav b. Inntekts- og fradragposter som ikke bare er opptjent i ett land, skal fordeles i forhold til nettoinntekten i de enkelte land. Eksempelvis; hvis globalinntekten er 100, og utenlandsinntekten av disse 100 utgjør 30, vil inntekten opptjent i Norge være 70. Ved fordeling av utgiftene etter den indirekte metoden, vil det gi 30 % på utenlandsinntekten og 70 % på innenlandsinntekten.

Kostnader og utgifter må etter dette fordeles på de kategoriene sktl § 16-21 angir. Er det en inntekt fra et lavskattland, skal den tilordnes kategori a. Er en inntekt oppstått i forbindelse

---

<sup>93</sup> Høringsnotat, brev fra Finansdepartementet 29.mars 2006, pkt 2.3.4.3.

med utvinning av petroleum, skal den tilordnes kategori c. Slik skal alt fordeles inntil alle utgifter og inntekter er havnet på rett plass.

Dette er de to hovedmetodene som etter norsk lov skal benyttes ved fordeling av inntekter og utgifter. Hovedregelen er den direkte tilordningsmetoden, og hvis denne ikke kan brukes fordi man ikke vet hvor inntekten eller kostnaden er oppstått, gir forskriften anvisning på den indirekte tilordningsmetoden. Fra dette er det igjen et unntak. For noen inntekter gir forarbeidene anvisning på at den indirekte tilordningsmetode skal brukes selv om skatteyter kan tilordne utgiftene til et objekt. Dette gjelder blant annet for renter, personlige skattefradrag og konsernbidrag. Jeg vil i det følgende behandle disse tre.

#### 7.2.2.1 Særlig om tilordning av renter

FSFIN gir i § 16-28-4 annet ledd anvisning på fordeling av renter etter nettoinntekt, uavhengig av hvor i verden rentene er oppstått.

Bakgrunnen for en slik fordelingsnøkkel er at i konserner vil det skatteobjektet som har tatt opp lån, ikke nødvendigvis være det som nyter godt av lånet. Det vil være lett å omgå reglene, ved å ta opp et lån i det land det fremstår som mest gunstig, men la en annen del av konsernet nyte godt av lånet. Ved en slik regel vil ikke reglene bare være enkle å omgå, det vil også stride med de hensyn som jeg allerede har gått igjennom. En slik løsning vil verken være nøytral eller rettferdig.

I forbindelse med nye regler om skattekredit ble det i høringsnotatet fra 29. mars 2007 foreslått nye regler om tilordning av gjeldsrenter.<sup>94</sup> Høringsnotatets forslag var at renter skulle tilordnes etter bruttoverdien av de formuesobjekter skatteyter eier, istedenfor en fordeling etter nettoinntektsprinsippet. Dette fordi bruttoverdien er hensiktsmessig da den er lett tilgjengelig, samt at den reflekterer skattyters disponeringer i forhold til gjelden på en god måte. Bakgrunnen for at myndighetene ønsket å forandre regelverket var at de

---

<sup>94</sup> Høringsnotat, brev fra Finansdepartementet av 29. mars 2007

foreslåtte reglene etter deres syn bedre ”reflekterte hvilke inntektsskapende aktiviteter skatteytters gjeld og gjeldsrenter faktisk er anvendt i.”<sup>95</sup>

Det fremkommer av odelstingsproposisjonen at flere høringsinstanser har satt spørsmålstegn ved hva som skal inngå i denne nye fordelingsnøkkelen, bruttoformue og hvordan den skal tilordnes.<sup>96</sup>

Regelen er derfor fortsatt at renteinntekter skal tilordnes etter nettoinntektsprinsippet. I forhold til lønsmottakere og pensjonister ble det vedtatt at renter ikke skal allokere utenlandsinntekten i det hele tatt. Myndighetenes begrunnelse er at utenlandsinntekter for denne gruppen skatteyttere, i svært liten grad er finansiert ved låneopptak.

I sak nr E 7/07 for EFTA-domstolen er spørsmålet nettopp om lovligheten av den norske tilordningsmetoden, sammenholdt med de forpliktelser som EØS-avtalen skaper. Saken gjelder en forespørsel etter art 34 i EØS-avtalen, fra Stavanger tingrett. Seabroker har saksøkt staten v/Skattedirektoratet.

Seabroker er et norsk selskap med en filial i Aberdeen i Skottland, hvor de driver med skipsmegling. I Norge drives det med eiendom. I forbindelse med den norske driften er det tatt opp lån. Selv om lånet utelukkende gjelder driften i Norge, krever norske regler at renteutgiftene fordeles mellom inntekten fra Aberdeen og inntekten fra Norge. Den britiske skattleggingen av selskapet tar ikke høyde for at den norske fordelingen av gjeld også gjelder denne inntekten. Spørsmålet retten skal ta stilling til er om reglene er i strid med etableringsretten i art 31 i EØS-avtalen, som sier at det ikke skal foreligge noen hindringer som gjør etablering i utlandet vanskeligere.

Artikkelen stenger for at hjemstaten (i dette tilfellet Norge) forskjellesbehandler selskaper med sete i hjemlandet og selskaper som har sete i andre EØS-land. Det er dette siste som er

---

<sup>95</sup> Ot.prp. nr 20 (2006-2007) side 18, 2.spalte

<sup>96</sup> Ibid side 19, 1.spalte



tilfellet her. Seabroker hevder det foreligger en hindring av etableringsretten. De norske skattereglene fører til at renter skal fordeles over nettoinntekten, tross for at det kan godtgjøres at utgiften kun er forbundet med den norske driften. Ved å føre deler av utgiftene også på den britiske inntekten blir denne redusert slik at kreditfradraget blir redusert tilsvarende. Skattebyrden ved å ha deler av virksomheten utenfor landets grenser blir dermed større enn om alt var tjent opp i Norge.

Både ESA og den EU-kommisjonen slår først fast at EØS-avtalen ikke er til hinder for en slik løsning som de norske reglene gir, hvor man faktisk ikke vet hvor inntekter og utgifter har oppstått. Domstolen er av den oppfatning at utregningen av maksimalt kreditfradrag fører med seg en mindre skattefordel enn hvis virksomheten i sin helhet hadde blitt utøvet i Norge. Hindring i etableringsretten har sin bakgrunn i hvordan norske regler bestemmer at utgifter og inntekter skal fordeles. Forskjellsbehandlingen mellom selskaper ordnet med filial og selskaper ordnet med datterselskap kan ikke føres tilbake til en objektiv forskjell i situasjonen til selskapene. Retten konkluderer med at det foreligger en krenkelse av retten til fri etablering.

#### 7.2.2.2 Særlig om tilordning av konsernbidrag

Et konsern antas å foreligge i de tilfeller hvor to eller flere selvstendige rettssubjekter har en viss form for eierfellesskap. Et konsernbidrag er en overføring til et selskap innen sammen konsern.<sup>97</sup> I skattelovens kapittel 10 finnes bestemmelsene som regulerer bidrag fra et selskap til et annet. I utgangspunktet gjelder disse bestemmelsene kun for norske selskaper, men for at det norske regelverket skal samsvare med våre internasjonale forpliktelser gjennom EØS-avtalen og skatteavtalene, må det innfortolkes enkelte justeringer. Reglene er derfor på visse vilkår utvidet til å gjelde for utdelinger innefor EØS. For at en slik utvidelse skal skje, må selskapets utdeling skje til fordel for et tilsvarende norsk aksjeselskap eller en slik sammenslutning som nevnt i skattelovens § 10-2 første ledd. For det andre må det selskapet som mottar konsernbidrag være skattepliktig til Norge etter § 2-

---

<sup>97</sup> Zimmer (2006), s.361

2, etter globalinntektsprinsippet. Og tilslutt må bidraget være skattepliktig inntekt i Norge for mottagerselskapet. Av forarbeidene til bestemmelsen følger det videre at utdelingen må være i overensstemmelse med de interne selskapsrettslige reglene.

Denne utvidelsen er begrenset til å gjelde kun til fordel for selskaper i EØS-området. For selskaper utenfor dette området kommer skatteavtalenes ikke-diskrimineringsbestemmelse etter OECD-avtalens art 24 til anvendelse. Selskaper vil kunne kreve fradrag for bidrag til et norsk selskap innen konsernet, men altså ikke til utenlandske selskaper.

Frem til og med 2007 skulle konsernbidrag for giverselskapet tilordnes Norge eller utlandet etter nettoinntektsprinsippet. Resultatet ble da at hvis globalinntekten er 100, 70 er inntekt som stammer fra Norge og 30 er inntekt som stammer fra utlandet, så skal 30 % tilordnes utenlandsinntekten. Hvis konsernbidraget som ble gitt til et annet selskap utgjør 50, skal 35 av utgiftene til fradraget føres i den norske inntekten og 15 av utgiftene føres i den utenlandske inntekten. Resultat er at både norsk og utenlandsk inntekt blir redusert. Den utenlandske inntekten er, som jeg har vært inne på, utgangspunktet for beregningen av kreditfradraget. Reduseres denne inntekten reduseres kreditfradraget tilsvarende. Fra og med inntektsåret 2007 vil reglen være at konsernbidrag i giverselskapet først i sin helhet skal fradras i det norske selskapets inntekt.<sup>98</sup> Når denne er redusert til null, skal eventuelt overskytende bidrag kunne reduseres på utenlandsinntekten fordelt på inntektskategoriene i § 16-21. Hva en slik ordning vil føre med seg at vises med et eksempel: Hvis vi beholder tallene ovenfor, vil konsernbidraget på 50 kun gå til fradrag i den norske delen av globalinntekten, slik at den blir bestående på 20. Utenlandsinntekten vil det ikke skje et fradrag i.

Et felles trekk ved de nasjoner som benytter denne fremgangsmåten er at utenlandsinntekten skal legges som et gjennomsnitt av skatten. Dette er aktuelt siden det norske skattesystemet bygger på et utgangspunkt med progressiv beskatning.

---

<sup>98</sup> Ot.prp. nr .20 (2006-2007) s. 22, 2. spalte

### 7.2.2.3 Tilordning av personlige skattefradrag

Personlige skattefradrag som personfradrag, minstefradrag, foreldrefradrag, fradragsberettiget underholdningsbidrag og særfradragene som følger av sktl §§ 6-81 til 6-83 skal henføres globalinntekten forholdsmessig mellom Norge og utlandet etter nettoinntektsprinsippet, jf FSFIN § 16-28-4. Regelen er en videreføring av gjeldene ligningspraksis. Fra dette utgangspunktet er det gjort unntak dersom under 90 % av inntekten er opptjent innenfor EØS-samarbeidet. Inntekt fra arbeid, pensjon eller virksomhet i en annen EØS-stat likestilles med norsk inntekt. Konsekvensen av bestemmelsen, er at verken utenlandsinntekten eller kreditfradraget blir redusert. Bakgrunnen for unntaket er *C -385/00 De Groot*. Retten uttaler i dommen at dersom hjemstaten foretar en avkorting i personlige skattefradrag i tilfeller der inntekten er opptjent i en annen medlemsstat, vil det være et brudd på bestemmelsen om fri flyt av arbeidskraft. Dette gjelder ikke i de tilfellene der arbeidsstaten tar hensyn til skatteyters personlige forhold, noe arbeidsstaten er forpliktet til dersom skatteyter tjener hele eller alt overveiende av lønnen der.

### 7.2.3 Valuta

Inntekter og utgifter fra andre land vil være i fremmed valuta. Spørsmålet er hvilken kurs som skal legges til grunn for omregningen. Årsregnskap skal føres i utelukkende i norsk valuta, det samme er reglen for de løpende regnskaper. Her gjøres det imidlertid unntak. Det følger av FSFIN § 16-28-6 at beløpet skal omregnes til norske kroner med kursen på transaksjonstidspunktet. Den månedlige gjennomsnittskursen kan legges til grunn. Hvis det løpende regnskapet føres i lokal valuta kan skatteyter velge å legge årsgjennomsnittskursen til grunn, eller å benytte den månedlige kursen for transaksjonen.

#### 7.2.4 Tidfesting av utenlandsinntekten

For å kunne beregne den norske skatten av inntekten må skattemyndighetene bestemme når inntekten er opptjent, de må tidfeste inntekten. Det følger av sktl § 16-21 4.ledd at det er de norske tidfestingsreglene som skal brukes, også om kildestaten bruker en annen tidfesting av inntekten. Den del av inntekten som etter norske regler ikke anses opptjent ennå, vil ikke være med i den utenlandsinntekt som kreditfradraget beregnes ut fra.

#### 7.3 Den praktiske fremgangsmåten

For å finne ut hva Norge som hjemstat må gi i kredit, må myndighetene se på hele globalinntekten, for så å regne ut hva som er skatt av denne inntekten. Steg nummer to er å dele globalinntekten inn etter de grupper som sktl § 16-21 gir anvisning på. Det som for hver enkelt gruppe ville ha vært skattebeløpet i Norge utgjør det maksimale kreditfradraget.

Foreligger det underskudd i Norge, vil det ikke være noen inntekt å få kredit i. Fradraget må da fremføres til kommende inntekts år. Foreligger det underskudd/overskudd i inntektskategoriene vil det kunne avregnes mot overskudd/underskudd i en annen inntektskategori.

Fremgangsmåten og resultatene kan illustreres med følgende eksempel:

	inntekter	skattesats	betalt skatt
Samlet inntekt fra lavskattland	200	7	14
Samlet inntekt fra petroleumsutvinning	100	60	60
Samlet inntekt "annen inntekt"	300	30	90
Samlet inntekt fra Norge	400	28	
Samlet globalinntekt	1000		
 <u>NOKUS og lavskattland</u>			
Skatt betalt i utlandet	200 x 7 %		14
<u>Norsk skatt på utenlandsinntekten</u>	200 x 28 %		56
 <b>Fradrag i norsk skatt</b>			
(det laveste beøpet betalt i utlandet)			14

Petroleumsutvinning

Skatt betalt i utlandet	100 x 60 %	60
<u>Norsk skatt på utenlandsinntekten</u>	100 x 28 %	28

**Fradrag i norsk skatt**

28

"Annen inntekt"

Skatt betalt i utlandet	300 x 30 %	90
Norsk skatt på utenlandsinntekten	300 x 28 %	84

**Fradrag i norsk skat**

84

Av plasshensyn har jeg bare foretatt en utregning for virksomhetsinntekter. Når det gjelder personinntekter vil utregningen være den samme, med noen modifikasjoner. Til forskjell fra virksomhets inntekter må det foretas to utregninger, en for personinntekt og en for alminnelig inntekt.

## 8 Fremføring av kredit

I de tilfeller der Norge som hjemstat og kildestaten legger forskjellige kriterier til grunn for tidfestingen, vil det oppstå dobbeltbeskatning. Dette fordi norske regler f.eks. vil tidfeste inntekten i år 2, mens etter kildestatens regler skal inntekten tidfestes i år 1. I slike tilfeller gis det ikke fradrag i noen av årene. Når det gjelder det første året vil ikke norske myndigheter anse inntekten opptjent, og i det året de norske myndigheter vil anse inntekten opptjent, vil ikke skatten kunne henføres til kildestaten, da dette bare kan skje det året den er opptjent.

Før lovendringen i 2007 gjaldt fremføringsadgangen ikke de tilfellene der tidfestingsforskjeller gjorde at kreditfradraget ikke kunne benyttes fullt ut. Reglene var meget begrenset og kom kun til anvendelse i de tilfellene der fremføringen kunne godskrives manglende skatteberegning. Men med virkning fra inntektsåret 2008 er reglene forandret slik at ved forskjeller i tidfesting vil skatteyder ha anledning til å fremføre kreditfradraget.

Skatt som ikke kommer til fradrag i år 1, kan fremføres til år 2-5. Fradragsmuligheten er begrenset til den maksimale kreditfradragsmuligheten det året skatteyder ønsker å utgiftsføre det oppsparte fradraget. Det følger av forarbeidene at begrunnelsen for en slik begrensning er at det da ikke gis fradrag for utenlandsk skatt som følge av at skattenivået i utlandet generelt er høyere enn i Norge.<sup>99</sup>

Det nye regelverket avhjelper også den dobbeltbeskatning som kan oppstå som følge av underskudd i norske virksomheter, og som dermed fører til at globalinntekten blir negativ.

---

<sup>99</sup> Ot.prp. nr 20 2006-2007 s.12, 2. spalte

Globalinntekten blir negativ fordi det ved underskudd ikke er noen norsk skatt den utenlandske skatten kan gå til fradrag i.

Fradrag fremføres i inntil fem år. Fristen løper fra det maksimale kreditfradraget er utregnet. Fristen på fem år er ikke satt lenger, da det etter departementets syn vil kunne føre til at skatt betalt i land med høy skattesats går til fradrag i skatt fra land med lavere skattesats.

Fremføringen skal skje innenfor hver av de enkelte kategoriene loven oppstiller. Hvis skatteyster har utenlandsinntekt fordelt over flere kategorier, vil skatteyster for noen kategorier ha krav på fremføring, mens for andre kategorier vil det ikke skje noen fremføring.

Det er i bestemmelsen også gitt en meget begrenset mulighet for å tilbakeføre kreditfradrag. Retten til å kunne tilbakeføre kreditfradraget er etter bestemmelsen begrenset til de tilfeller der ubenyttet kreditfradrag ikke kan fremføres. Dette vil være tilfellet der selskapet eller personen ikke vil ha noen utenlandsinntekt de neste fem årene. Skatteyster må sannsynliggjøre at han ikke vil ha skattepliktig utenlandsinntekt, kravet er at det ikke vil finnes noen utenlandsinntekt. Det at inntekten vil bli vesentlig redusert vil ikke være av betydning.

## Litteraturliste

### 8.1 Litteratur

#### 8.1.1 Bøker

- Bullen, Andreas                      EU, EØS og skatt, De firefriheter og direkte beskatning  
Oslo 2005
- Eckhoff, Torstein                      *Rettskildelære*. 4.utg ved Jan Helgesen, Oslo 1997
- McDaniel, Paul R, m.fl.,              *Introduction to United States International Taxation* 5.utg,  
Haag 2005
- Michelsen, Aage,                      *International skatteret* 3.utg. København 2003
- Lignings ABC 2007
- OECD-rapport 1989                      *Tax Treaty Override*
- OECD                                      *Model Tax Convention on Income and on Capital*  
Conversed Version. July 2005
- Panayi,                                      *Double Taxation, Tax Treaties, Treaty Shopping and the*  
*European Community,*  
1.utg. Haag 2007
- Ruud, Morten                              *Innføring i folkerett* 2.utg. Oslo 2002
- Ulfstein, Geir
- Skaar, Arvid Aage mfl.,              *Norsk Skatteavtalerett*. Oslo 2006
- Syversen, Jan,                              *Skatt på petroleumsutvinning*, Oslo 1991



- Vogle, Klaus, *On double taxation conventions*
- Zimmer, Fredrik, *Internasjonal skatterett* 3. utg. Oslo, 2003
- Zimmer, Fredrik, *Bedrift, selskap og skatt* 4.utg. Oslo, 2006  
(red) i samarbeidet med advokatfirma B-A-H-R
- Zimmer, Fredrik *Lærebok i skatterett* 5.utg. Oslo, 2005
- 8.1.2 Artikler
- Bjelland, Unni *Skattlegging av utbytte og kredit for skatt for skatt betalt i utlandet*  
Revisjon og Regnskap, 1999 nr 1
- Furuseth, Eivind og Merethe K. Hansen *Endringer i kreditreglene: Fradrag for skatt betalt i utlandet*  
Økonominytt 2.utgave november 2007
- Zimmer, Fredrik *Høyesterett som skatteavtaletolker*  
Festskrift til Carsten Smith; Rettsteori og rettsliv s. 939
- Revheim, Marianne *Nye reglar om fradrag i norsk skatt for skatt betalt i utlandet*  
Revisjon og Regnskap, 1997 nr 7
- Tingvold, Bjørn *Nye regler om fradrag i norsk skatt for skatt som er betalt i utlandet*  
Skatterett 1997 nr 2

## 8.2 Lov

### 8.2.1 Norsk lov

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

Lov om skatt av formue og inntekt av 26.mars 1999 nr. 14

Lov om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster m.v. av 13.juni 1975 nr 35,

### 8.2.2 Dansk lov

Lov nr 426 av 25/6 1993 om ”lempelsesberettiget utenlandsk inkomst”

## 8.3 Forskrifter

Forskrift til utfylling og gjennomføring av skatteloven 26.mars 1999 nr 14

## 8.4 Traktater

Overenskomst mellom de nordiske land for å unngå dobbeltbeskatning med hensyn til skatter på inntekt og formue (NSA)

## 8.5 Forarbeider

### 8.5.1 Odelstingsproposisjoner

Ot.prp. nr 16 (1991-1992) *Oppfølging av skattereformen*

Ot.prp. nr 46 (1995-1996) *Nye regler om fradrag i norsk skatt for skatt betalt i utlandet*

Ot.prp. nr 20 (2006-2007) *Om lov om endringer i skatteloven mv.*

### 8.5.2 Andre forarbeider

Høringsnotat, brev fra Finansdepartementet 29.mars 2006

Inst. O. nr 52 (2006-2007).

Besl. O. nr 65 (2006-2007)

## 8.6 Avgjørelser

### 8.6.1 Norske avgjørelser

Rt 2002 s.1144

Rt 1928 s.1158

Rt 2005 s.1356

### 8.6.2 Praksis fra EU-domstolen

C-307/97 St. Gobain

C -385/00 De Groot.

### 8.6.3 Praksis fra EFTA-domstolen

E1/O4 Fokus Bank

E- 07/07 Seabroker

## 8.7 Annen myndighetspraksis

OLN – 1994 – 508

OLN – 1998 – 7

OLN – 1998 – 38

OLN – 2002 – 10

OLN – 2002 – 14

OLN – 2002 – 20

OLN – 2003 – 20

## 8.8 Internettkilder

[www.rettsdata.no](http://www.rettsdata.no)

[www.lovdatab.no](http://www.lovdatab.no)

[www.skattedaten.no](http://www.skattedaten.no)