

TOLKNING AV SKATTEAVTALER

Kandidatnummer: 570

Leveringsfrist: 25. november 2008

regelverk for masteroppgave på:

<http://www.jus.uio.no/studier/regelverk/master/eksamensforskrift/kap6.html>)

Til sammen 17049 ord

24.11.2008

Innhold

<u>1</u>	<u>INNLEDNING</u>	<u>4</u>
<u>2</u>	<u>FOLKERETTSLIG SEDVANE.....</u>	<u>6</u>
2.1	Ulike tolkningsteorier	6
2.2	Ordlyden.....	7
2.3	Definisjoner	8
2.4	Hvilken betydning har skatteavtalenes formål?	9
2.5	Sammenheng	12
2.6	Wienkonvensjonen Artikkel 31 (3):	14
2.7	Usedvanlig tolkning	15
2.8	Supplerende tolkningsfaktorer.....	16
2.9	Forarbeider	17
2.10	Språk.....	17
<u>3</u>	<u>HENVISNING TIL INTERN RETT</u>	<u>19</u>
3.1	Hva menes med ” sammenhengen” (”context”) ?.....	30
3.2	(”requires”.....	31
3.3	Hva menes med ”lovgivningen” (”law”) ?.....	32
3.4	”Term”.....	33
3.5	Hvilken stats interne rett skal anvendes?	33

3.6	Tidspunktet for fastleggelsen av den interne rett	35
4	<u>MØNSTERAVTALER</u>	37
4.1	OECDs mønsteravtale.....	37
4.2	Finnes det en hjemmel for bruk av mønsteravtaler?	38
4.3	FN-mønsteravtalen	39
4.4	Andre mønsteravtaler	40
4.5	Mønsteravtalebestemmelser som ikke finnes i skatteavtalen	41
4.6	Ikke-medlemsland	41
4.7	Skatteavtaler inngått før den første mønsteravtalen.....	42
5	<u>MØNSTERAVTALEKOMMENTARER</u>	42
5.1	Folkerettslig hjemmel?.....	42
5.2	Internrettslig hjemmel?	44
5.2.1	Rettspraksis.....	44
5.2.2	Ligningspraksis.....	44
5.3	Mønsteravtalekommentarens anbefalinger.....	45
5.4	Er mønsteravtalekommentarene bindende?	45
5.5	Utenfor OECD	45
5.6	Deskriptive og normative utsagn.....	47
5.7	Artikkel 3 (2).....	48
5.8	Etterfølgende mønsteravtalekommentarer	49
5.8.2	Norsk rett	53

5.9	Uendrede mønsteravtalekommentarer.....	55
6	<u>RETTSPRAKSIS.....</u>	56
6.1	Rettspraksis fra tredjeland	56
6.2	Bruk av norsk rettspraksis	60
7	<u>LIGNINGSPRAKSIS.....</u>	62
7.1	Bruk av utenlandsk ligningspraksis.....	62
7.2	Bruk av norsk ligningspraksis.....	63
8	<u>JURIDISK TEORI</u>	65
9	<u>AVSLUTNING</u>	65
10	<u>LITTERATURLISTE.....</u>	67

1 Innledning

Verden er globalisert. Personer flytter over landegrensener, selskaper driver produksjon av varer eller tjenester i flere land, etc. I slike situasjoner oppstår ofte spørsmål om hvordan beskatningen skal fordeles mellom statene. Skatteavtalene har som hovedformål å unngå dobbeltbeskatning eller dobbelt-ikkebeskatning. Det er inngått ca 2500 skatteavtaler over hele verden. Norge har inngått ca 80 bilaterale skatteavtaler i tillegg til den multilaterale nordiske skatteavtalen.

Ved løsningen av tvilsspørsmål om innholdet i en skatteavtale tar man utgangspunkt i en tolkning. Derfor er det av avgjørende betydning å få fastslått hvilke tolkningsprinsipper som gjelder. Denne oppgaven drøfter hvilke rettskildeprinsipper som er utviklet og hvilken vekt ulike faktorer blir vektlagt ved tolkningen av skatteavtaler. Prosedyren med gjensidige avtaler faller utenfor oppgaven.

Skatteavtalene har trinnhøyde som norsk lov.¹ Man kan imidlertid ikke sette likhetstegn mellom tolkning av skatteavtaler og fastleggelse av intern norsk rett. For eksempel har forarbeider en helt annen betydning ved tolkning av skatteavtaler enn ved tolkningen av norske lover.

Siden skatteavtaler er traktater, kan man stille spørsmålet om hvorfor ikke oppgavens tema er alminnelig folkerettslig traktattolkning. En generell fremstilling av regler om folkerettslig traktattolkning ville imidlertid neppe ha berørt en rekke særlige forhold som gjør seg gjeldende ved tolkning av skatteavtaler.²

¹ Se Rt 1994 side 132 jf Rt 1981 side 683

² Se Winther-Sørensen (2000) side 63

Reglene for tolkning av skatteavtaler er i stor grad utviklet i rettspraksis og den juridiske teori. Det finnes ca ett dusin norske høyesterettsdommer som er av interesse. De fleste avgjørelsene er under 15 år gamle. Dette viser at den internasjonale skatteretten er under utvikling. Bare i år har Høyesterett avsagt to dommer angående tolkning av skatteavtaler. Den foreløpig siste høyesterettsdommen, Rt 2008 side 577, har fått stor oppmerksomhet i media. I tillegg har skattemyndighetenes tolkninger av dommen har skapt reaksjoner.

Det er tatt med en del eksempler fra ligningspraksis for å illustrere hvordan skatteavtalene tolkes. Med ligningspraksis menes all praksis ved ligningskontorets avgjørelser i skattesaker. Ligningspraksis kan også defineres som den praksis som skapes når ligningsmyndigheter tolker eller utfyller lov og treffer vedtak i enkeltsaker.³ Mange vil hevde at ligningsforvaltningens rettsanvendelse ikke er normgivende for utvikling av rettskildelæren. På den annen side kan ligningspraksis være interessant ut fra polysentribetraktninger. Erik Boe har formulert polysentrisynspunktet slik:

”Ikke alle rettsanvendere går fram på nøyaktig samme vis når de løser rettsspørsmål. ...”Forvaltningen kan komme til én løsning og domstolene til en annen – uten at noen av dem er direkte gale.”⁴

Også innad i ligningsforvaltningen kan det utvikles ulike tolkningsmetoder, avhengig av hvem som er aktør. For eksempel kan administrative uttalelser om rettsoppfatninger tillegges forskjellig vekt av skattekontorene og skatteklagenemndene.⁵

I oppgaven vises det til en del utenlandsk teori og praksis, særlig på områder hvor norsk praksis ikke gir noen særlig veiledning eller der det kan være interessant å se hvordan utenlandske oppfatninger avviker fra det norske synet.

Først behandles Wienkonvensjonens bestemmelser om tolkning av traktater. Deretter går oppgaven over til å drøfte ulike problemstillinger knyttet til skatteavtalenes tolkningsregel

³ Se Fredriksen (2008) side 226

⁴ Se Boe (1993) side 189

⁵ Se Gjems-Onstad (2008) side 65 - 66

om når det skal henvises til intern rett. Betydningen av mønsteravtaler OECDs mønsteravtalekommentarer vil også bli behandlet. Til slutt gjennomgås betydningen av praksis og juridisk teori.

2 Folkerettslig sedvane

Skatteavtaler skal tolkes i samsvar med folkerettslige regler om tolkning av traktater. Prinsippene for tolkning av traktater er fastlagt i Wienkonvensjonens av 1969 artikkel 31 – 33. Selv om Norge ikke har ratifisert Wienkonvensjonen om traktatretten, må det legges til grunn at Wienkonvensjonen gir uttrykk for folkerettslig sedvane.⁶ Wienkonvensjonens artikkel 31 nr 1 lyder:

“A treaty shall be interpreted in good faith in accordance with the ordinary meaning to be given to the terms of the treaty in their context and in the light of its object and purpose.”

Ifølge denne bestemmelsen skal en traktat tolkes i samsvar med en vanlig språklig forståelse i sin sammenheng og belyst av dens formål og hensikt.

2.1 Ulike tolkningsteorier

I den folkerettslige teori har det vært diskutert om folkerettslige traktater skal underkastes en objektiv, en subjektiv eller en teleologisk (formålsbestemt) tolkning.⁷ Etter den objektive tolkningsteorien er statene suverene og ikke underkastet noen annen vilje enn sin egen, og kan ikke avstå suverenitet hvis ikke det er akseptert av staten selv. Derfor blir en objektiv ordlydsfortolkning avgjørende etter den objektive tolkningsteorien.

Den subjektive tolkningsteorien går ut på at man skal velge det tolkningsresultat som er best i overensstemmelse med partenes intensjoner, selv om det skulle være i strid med ordlyden. Etter den teleologiske tolkningsteorien skal effektivitetsprinsippet legges til

⁶ Se Rt 2008 side 577 jf Rt 2004 side 957

⁷ Se Winther-Sørensen (2000) side 66

grunn, dvs at tolkningen skal søke det resultat som gjør det mulig å gjennomføre traktatens formål, selv om dette oppnås ved å gå utover ordlyden i traktaten.⁸

Wienkonvensjonen artikkel 31 nr 1 legger hovedvekten på en objektiv fortolkning. Imidlertid betyr ikke dette at partenes oppfattelse eller formål er uten betydning, men utgangspunktet for tolkningen må være selve teksten. Hvis ordlyden er klar, kan den ikke fravikes.

2.2 Ordlyden

Etter folkerettslig sedvane skal man altså en tolke en skatteavtale i samsvar med ordlyden. Et eksempel på at ordlyden kan være ganske dominerende ved tolkningen av en skatteavtale finnes i Rt 2008 side 233. Høyesterett hadde konkludert med at det var internrettslig hjemmel for å skattlegge det britiske selskapet Kellogg Brown & Root Ltd. for gevinsten ved salget av riggfartøyet MSV Regalia. Spørsmålet var om Norge hadde fraskrevet seg denne beskatningsretten i skatteavtalen med Storbritannia fra 1985.

Kellogg Brown & Root Ltd. hadde anført at det etter artikkel 7 må etableres en selvstendighetsfiksjon ved avgjørelsen av hvilken del av selskapets fortjeneste som skal tilskrives virksomheten i Norge. Det ble hevdet at bare der eiendomsretten tilskrives det faste driftsstedet, jf artikkel 23 nr, og ikke hovedkontoret, kommer artikkel 23 nr. 11 til anvendelse. Det ble videre hevdet at eiendomsretten ikke tilskrives det faste driftsstedet fordi Kellogg Brown & Roots' virksomhet på det faste driftsstedet har foregått om bord, ved at MSV Regalia er driftet på maritimt personell. Denne virksomheten har ikke omfattet eierbeføyelser.

⁸ Se Skaar (2006) side 49

Høyesterett avviste anførslene til Kellogg Brown & Roots Ltd. ved å vise til skatteavtalens artikkel 23. nr 11 første ledd: ”Tatt på ordet avgjør denne bestemmelsen spørsmålet.”⁹ Artikkel 23 nr. 11 sier uttrykkelig at ”[b]estemmelsene i denne artikkel skal få anvendelse uansett enhver annen bestemmelse i denne overenskomst”. Førstvoterende viste også til andre bestemmelser. Artikkel 7 nr. 6 fastslår at ”[h]vor fortjenesten omfatter inntekter som er særskilt omhandlet i andre artikler i denne overenskomst, skal bestemmelsene i disse artikler ikke berøres av reglene i nærværende artikkel. ... Artikkel 23 nr. 11 må derfor få anvendelse uansett hva som måtte følge av den tankeoperasjon artikkel 7 nr. 2 gir anvisning på. For øvrig følger den løsningen som artikkel 23 nr. 11 anviser, også av artikkel 13 nr. 2. Denne bestemmelsen fastsetter at gevinst ved avhendelse av løsøre som utgjør driftsmiddel knyttet til et fast driftssted, som et foretak i en kontraherende stat har i en annen, kan skattlegges i denne stat.”

Det følger også av ligningspraksis at ordlyden skal være sentral ved tolkningen av skatteavtaler. Overligningsnemnda ved Sentralskattekontoret for storbedrifter har for eksempel uttalt at ”utgangspunktet for tolkningen er således traktens ordlyd.”¹⁰ Ordlyden er ofte én av flere tolkningsfaktorer som ligningsmyndighetene legger vekt på tolkning av skatteavtaler.¹¹

2.3 Definisjoner

Når et uttrykk er definert i skatteavtalen skal uttrykket fortolkes i samsvar med denne definisjonen. Dette gjelder selv om uttrykket kan ha en annen betydning i den nasjonale interne rett. ”Rente” jf OECDs mønsteravtale artikkel 11 nr 3 er et eksempel på et begrep med en uttømmende definisjon i skatteavtalen. ”Fast driftssted” jf mønsteravtalen artikkel 5 er et annet eksempel på et uttrykk som må tolkes i samsvar med skatteavtalens definisjon.

⁹ Se avsnitt 52

¹⁰ Se Almvik 2000 side 578

¹¹ Se Utv 2001 side 193

I andre bestemmelser inneholder skatteavtalene delvise definisjoner som suppleres av en direkte henvisning til reguleringen i den interne rett. Et eksempel er OECDs mønsteravtale artikkel 4 nr 1 med henvisninger til interne skatteregler i begge kontraherende stater. Andre eksempler er artikkel 6 nr 2 om fast eiendom og artikkel 10 nr 3 om utbytte. Her kombineres en bred definisjon med en henvisning til avgrensningen i kildestatens interne rett. Dersom kildestatens internrettslige forståelse av disse uttrykk holder seg innenfor skatteavtalens brede definisjon, så vil denne forståelsen være bindende for skatteavtaletolkningen i både kildestaten og domisillandet.¹²

2.4 Hvilken betydning har skatteavtalenes formål?

Dersom flere stater tolker uttrykkene i skatteavtalene forskjellig, så kan dette føre til dobbeltbeskatning eller dobbel ikke-beskatning, hvilket vil være i strid med skatteavtalenes formål.

Saken om Pierre Boulez illustrerer hvordan forskjellig tolkning kan føre til dobbeltbeskatning. Pierre Boulez var en fransk komponist bosatt i Tyskland, som spilte inn plate i USA. Vederlaget han fikk ble ansett som royalty i Tyskland og arbeidsinntekt i USA. Pierre Boulez fikk derfor verken fradrag i USA eller Tyskland. Han ble altså utsatt for utilsiktet dobbeltbeskatning.

Som Eksempel på dobbel-ikkebeskatning kan Pierre Boulez tenkes speilvendt. Dersom kildelandet (USA) hadde ansett vederlaget som royalties den ha vært unntatt beskatning der jf OECDs mønsteravtale artikkel 12. Hvis domisillandet (Tyskland) hadde betraktet vederlaget som arbeidsinntekt, ville domisillandet ha vært forpliktet til å lempe beskatningen der, jf OECDs mønsteravtale artikkel 23.¹³

Risikoen for at skatteavtalene tolkes forskjellig skyldes blant annet at det ikke finnes en reell mulighet til å få tolknings spørsmål avgjort ved en overnasjonal domstol. Den internasjonale domstolen i Haag kan i prinsippet avsi dommer om tolkningen av

¹² Se Winther-Sørensen 2000 side 65

¹³ Se Winther-Sørensen 2000 side 68

skatteavtaler. Siden skattytere ikke kan bringe saker inn for Haag-domstolen, er det i praksis ingen som bringer saker om tolkning av skatteavtaler inn for den internasjonale domstolen. Det er bare stater som kan være parter i Haag-domstolen.¹⁴

En annen årsak til at det forekommer ulik tolkning av skatteavtaler kan være henvisningene til intern rett. Også når uttrykkene er definert i skatteavtalen vil det ofte være rom for skjønn, fordi mange av bestemmelsene i skatteavtalene er standardbaserte. Dersom skatteavtalene skal virke effektivt er det nødvendig at de, i den grad det er mulig, tolkes likt i dem land skatteavtalen gjelder.

Wienkonvensjonen har ikke klart og tydelig fastslått at formålet er en målsetting ved tolkningen av traktater. ”Ordinary meaning” og ”purpose” i Artikkel 31 nr 1 gir imidlertid støtte for å tolke skatteavtalene etter sitt formål.

Betydningen av skatteavtalens formål er behandlet i norsk rettspraksis, for eksempel i Rt 2004 side 957. Skattyteren, GPS, anførte at ”ved tolking av skatteavtalen må avtalens formål og hensynet til effektiv gjennomføring være vesentlige momenter.”

Skattemyndighetenes tolkning ville i følge skattyter være i strid med skatteavtalens formål og føre til urimelige resultater.”¹⁵ Førstvoterende uttalte imidlertid at ”[h]ensynet til formål og effektivitet får således svært begrenset betydning ved tolkning av skatteavtaler.”¹⁶

Zimmer ble noe overrasket over denne uttalelsen, fordi ”Wienkonvensjonen sier jo at traktater skal tolkes bl.a. «in light its ... purpose». Denne tilsynelatende motsigelse forklares formodentlig når uttalelsen leses i sin sammenheng.” Førstvoterende har ifølge Zimmer neppe ment å ta avstand fra å legge vekt på mer konkrete formål knyttet til de enkelte bestemmelsene i avtalen.¹⁷

Vektleggingen av formålet ved tolkningen av skatteavtaler varierer i ligningspraksis.

¹⁴ Se statuttene for Den Internasjonale Domstol (ICJ) 26. juni 1945 artikkel 34 (1)

¹⁵ Se avsnitt 17

¹⁶ Se avsnitt 42

¹⁷ Se Skatterett 2005 nr 4, Zimmer side 361

I en sak gjengitt i *Bedriftsbeskatning i praksis 1997* side 193 var skatteavtalens formål sentral i argumentasjonen ved tolkningen av skatteavtalen med USA artikkel 5 (3) og Storbritannia artikkel 7 (3). Ligningsnemnda ved sentralskattekontoret for storbedrifter mente at det ikke kunne gis fradrag i Norge for renteutgifter som også kunne komme til fradrag i driftsstedstatene. ”Ligningsnemnda støttet seg til ordlyden ... samt formålet med skatteavtalene. Overligningsnemnda kom til et annet resultat og ga skattyter medhold”. Overligningsnemnda ved sentralskattekontoret for storbedrifter ”viste til at skatteavtalen først og fremst inneholder regler der statene gir gjensidig avkall på beskatningsrett, vesentlig for å forebygge internasjonal dobbeltbeskatning.”¹⁸

I et brev fra Finansdepartementet, som gjaldt tolkningen av artikkel 12 i skatteavtalen mellom Norge og USA, ble det forhold at amerikanske skattemyndigheter kan være tilbøyelige til én oppfatning tillagt mindre betydning, fordi skatteavtalens ordlyd, forarbeider og fast praksis talte i motsatt retning.¹⁹

I en uttalelse gjengitt i *Utv 2003* side 964, som gjaldt spørsmålet om et engasjement på inntil 18 måneder er tilstrekkelig for å anse en person som skatteavtalemessig bosatt i Belgia, uttalte Finansdepartementet følgende: ”Det kan være at Belgia fortolker bestemmelsen slik at godtgjørelsen ... heller ikke vil være gjenstand for beskatning i Belgia. ... Etter departementets syn er imidlertid dette uten betydning for beskatningen i Norge.”

Med denne uttalelsen virker det som om Finansdepartementet mener at hovedformålet med skatteavtalen, nemlig hensynet til å unngå dobbeltbeskatning eller dobbel-ikkebeskatning var irrelevant i denne saken. Uttalelsen ble fulgt av ligningskontoret.²⁰

¹⁸ Se Wilskow (1997) side 194 - 195

¹⁹ Se *Utv. 2001* side 193

²⁰ Se *Utv. 2003* side 1219

Den nyeste ligningspraksisen går derimot mer i retning av å vektlegge formålet med skatteavtalen. I en uttalelse fra Finansdepartementet inntatt i Utv. 2007 s. 1369 ble det nevnt at "En videre forståelse av unntaket ville føre til at inntekten ikke ble skattlagt i noen av statene, hvilket ville være å gå utover avtalens formål om å hindre dobbeltbeskatning".

Det finnes også nyere eksempler med ligningspraksis fra sentralskattekontoret for storbedrifter der formålet tillegges betydning ved tolkningen av en skatteavtale: "Reelle hensyn og formålet bak avtalen med Z. talte også for at NOKUS-reglene ikke var i strid med avtalen".²¹

OECDs mønsteravtalekommentarer berører betydningen av en felles fortolkning.²² I utenlandsk skattejuridisk teori er det dessuten fremhevet de åpenbare fordeler ved å vektlegge hensynet til en harmoniserende tolkning av skatteavtaler. Det følger visstnok også av internasjonal skattepraksis at man bestreber å oppnå en felles tolkning.²³

2.5 Sammenheng

Ifølge Wienkonvensjonen artikkel 31 nr 1 skal traktatbegreper tolkes i sin sammenheng. Hva som menes med "sammenhengen" fremgår av Wienkonvensjonen artikkel 31 nr 2:

"The context for the purpose of the interpretation of a treaty shall comprise, in addition to the text, including its preamble and annexes:

- (a) any agreement relating to the treaty which was made between all the parties in connexion with the conclusion of the treaty;
- (b) any instrument which was made between all the parties in connexion with the conclusion of the treaty."

I sammenhengen inngår altså preambel og vedlegg, jf artikkel 31 nr 2. Når det ved inngåelsen av skatteavtaler utarbeides protokoller til teksten, skal disse legges til grunn ved tolkningen. For eksempel finnes det ganske omfattende protokoller til den nordiske

²¹ Se Utv. 2006 side 167

²² Se OECDs mønsteravtalekommentar, 2008, side 7, punkt 5

²³ Se Winther-Sørensen (2000) side 69

skatteavtalen fra 1996. En gjensidig avtale mellom kompetente myndigheter om tolkningen, jf OECD-mønsteravtalen artikkel 25 nr 3, antas i utenlandsk skattejuridisk teori å være omfattet av Wienkonvensjonen artikkel 31 nr 3 bokstav a om etterfølgende avtale mellom deltagerne vedrørende traktatens fortolkning eller anvendelse.²⁴

Det finnes eksempler fra ligningspraksis hvor sammenhengen har vært brukt som en del av begrunnelsen ved tolkningen av skatteavtaler.²⁵ I Utv 2004 side 1187 ble det for eksempel ved tolkningen av uttrykket ”arbeidsgiver” i artikkel 15 (2) mellom Norge og Nederland uttalt at det av ”sammenhengen i bestemmelsen følger at det er den formelle arbeidsgiver her siktes til”.

I Utv. 2007 s. 1369 ble skatteavtalens ”context” benyttet da ordlyden ikke ga noen veiledning. Finansdepartementet uttalte seg om anvendelsen av skatteavtalen mellom USA og Norge i et tilfelle hvor eierne av ”working interest”- andeler skyter disse inn som tingsinnskudd ved etablering av eller emisjon av i et norsk aksjeselskap og senere skyter aksjene i det nevnte aksjeselskapet inn som tingsinnskudd ved etableringen av et holdingselskap. Det ble vist til bestemmelsens bakgrunn. Det fremgikk av ”kommentarene i St. prp. nr. 71 (1980-1981) at bestemmelsen kom inn etter amerikansk ønske, og at det er departementets oppfatning at den gir adgang til beskatning i den staten der selskapet er hjemmehørende.” Det ble også vist til ”de tilsvarende amerikanske kommentarene i rapporten til senatets utenrikskomité”, som ga hjemmel for skatteplikt.

Det kan reises spørsmål om ”sammenhengen” jf Wienkonvensjonen artikkel 31 nr. 2 kun omfatter materiale til den skatteavtalen man anvender.

Finansdepartementet tok stilling til spørsmålet i en uttalelse gjengitt i Utv 2004 side 804, som gjaldt spørsmålet om den nordiske skatteavtalen, skatteavtalen med Storbritannia og skatteavtalen med Singapore legger beskatningsretten til Norge eller rederiets hjemstat for fortjeneste ved frakt med bøylelasteskip av olje fra installasjoner på norsk sokkel til havner

²⁴ Se Winther-Sørensen (2000) side 66

²⁵ Se Utv 2001 side 167

og mottaksanlegg i Norge. Finansdepartementet viste til St. prp. nr 5 (1996-97) som tar stilling til spørsmålet om frakt av olje fra installasjon til mottaksanlegg med bøyelasteskip omfattes av begrepet virksomhet knyttet til "utnyttelse" i den nordiske skatteavtalen. Siden ordlyden i skatteavtalen mellom Norge og Storbritannia artikkel 23 og skatteavtalen mellom Singapore og Norge artikkel 21 tilsvarte ordlyden i den nordiske skatteavtalen, la departementet til grunn at uttalelsene i stortingsproposisjonen måtte legges til grunn også skatteavtalen med Singapore og Storbritannia.

Overligningsnemnda ved sentralskattekontoret for storbedrifter har vist til St.prp. nr. 18 (1988-89) angående skatteavtalen mellom Norge og Belgia ved tolkningen av skatteavtalen med Nederland, fordi disse skatteavtalene hadde en tilnærmet likelydende ordlyd.

Å anvende protokoller fra andre skatteavtaler lar seg vanskelig forene med ordlyden i artikkel 31 nr. 2. Det kan virke som om ligningsmyndighetene her ved tolkningen av skatteavtalene anvender rettskildeprinsippene for forarbeider til norske lover, noe som i så fall innebærer at Stortingsproposisjonene tillegges for mye vekt jf Wienkonvensjonen artikkel 32.

2.6 Wienkonvensjonen Artikkel 31 (3):

Wienkonvensjonen artikkel 31 (3) lyder:

"There shall be taken into account, together with the context:

- (a) any subsequent agreement between the parties regarding the interpretation of the treaty or the application of its provisions;
- (b) any subsequent practice in the application of the treaty which establishes the agreement of the parties regarding its interpretation;
- (c) any relevant rules of international law applicable in the relations between the parties."

Gjensidige avtaler mellom kompetente myndigheter jf OECDs mønsteravtale artikkel 25 (3) antas å være omfattet av Wienkonvensjonen artikkel 31 (3) a) om etterfølgende avtale mellom traktatpartene om tolkning av traktaten.²⁶

Artikkel 31 (3) b) omhandler praksis i skatteavtalens land vedrørende tolkningen av den konkrete skatteavtale. Denne bestemmelsen har Høyesterett nevnt i Rt 2004 side 957, hvor førstvoterende uttalte følgende: ”Jeg tilføyer at det ikke foreligger noen etterfølgende omforent praksis mellom Norge og Elfenbenskysten, slik at artikkel 31 nr. 3 bokstav b som PGS har vist til, ikke får anvendelse.”²⁷

I Alaskadommen, Rt. 1984 side 99, anførte skattyterne en dom av Alaskas høyesterett i forbindelse med tolkningen av skatteavtalen mellom Norge og USA. Saken gjaldt spørsmålet om tre norske fiskere kunne beskattes i Norge for inntektene fra krabbefiske og laksefiske utenfor Alaska. Relevansen av den amerikanske dommen ble ikke bestridt av ligningsmyndighetene eller avvist av Høyesterett, men det ble uttalt at den var ”uten noen som helst veiledning til forståelse av hva som ligger i fast driftssted – fast forretningsinnretning – i skatteavtalen.”

2.7 Usedvanlig tolkning

I Wienkonvensjonen artikkel 31 nr 4 står det skrevet følgende:

“A special meaning shall be given to a term if it is established that the parties so intended.”

Etter denne bestemmelsen i Wienkonvensjonen artikkel 31 nr 4 kan et uttrykk få et annet innhold enn ellers dersom det godtgjøres at begge stater hadde til hensikt å gi uttrykket en annen betydning. I utenlandsk teori er det antatt at det kreves særlig sterke bevis for at det foreligger en slik felles hensikt, som strider mot ordlyden.²⁸

²⁶ Se Winther-Sørensen (2000) side 66

²⁷ Se avsnitt 42

²⁸ Se Winther-Sørensen (2000) side 67

Wienkonvensjonen artikkel 31 nr. 4 har vært til behandling i Høyesterett. I Rt 2004 side 957 anførte skattyteren at ”det følger av Wienkonvensjonen artikkel 31 nr. 4 at tolkingen av skatteavtalen ikke må føre til resultater i strid med partenes felles intensjoner.”²⁹ Det ble vist til protokoller som Norge hadde forhandlet frem og en skatteavtale med Benin fra 1979. Det ble også vist til en forhåndsuttalelse fra Elfenbenskystens finansdepartement, som var sammenfallende med det norske synet.

Førstvoterende uttalte derimot at ”slike protokoller og særregler tar imidlertid ikke sikte på å endre den alminnelige definisjon av fast driftssted i skatteavtalene og OECDs mønsteravtale.”³⁰

2.8 Supplerende tolkningsfaktorer

Wienkonvensjonen artikkel 32 regulerer hvilken betydning det skal legges på supplerende tolkningsfaktorer, som for eksempel forarbeider til traktaten og omstendighetene ved inngåelsen. Bestemmelsen lyder som følgende:

“Resource may be had to supplementary means of interpretation, including preparatory work of the treaty and the circumstances of its conclusion, in order to confirm the meaning resulting from application of article 31, or to determine the meaning when the interpretation to article 31:

- (a) leaves the meaning ambiguous or obscure; or
- (b) leads to a result which is manifestly unreasonable”

Supplerende fortolkningsfaktorer jf artikkel 32 kan tas i betraktning når fortolkningen etter artikkel 31 har ført til et uklart eller flertydig resultat, eller hvis tolkningsresultatet er meningsløst eller åpenbart urimelig.

Grensedragningen mellom relevante og ikke-relevante supplerende tolkningsfaktorer er ikke helt klar. Ifølge utenlandsk skattejuridisk teori bør det kun tas hensyn til materiale som viser begge staters oppfattelse. Interne forhandlingsnotater bør derfor normalt avvises,

²⁹ Se avsnitt 16

³⁰ Se avsnitt 45

siden notatene kun viser oppfattelsen hos den ene stats forhandlere. Tilsvarende bør det neppe legges noen særlig vekt på forklaringer fra de embetsmenn som har deltatt i traktatforhandlingene.³¹

Selv om interne forhandlingsprotokoller skulle vise begge parter oppfattelse, så bør man være særdeles varsom med å tillegge materialet noen vesentlig betydning ved tolkningen. Begrunnelsen for dette er at de interne forhandlingsprotokoller ikke offentliggjøres, og at det av rettssikkerhetshensyn kan være betenkelig ovenfor borgerne å legge vekt på materiale som kun skattemyndighetene har reell tilgang til.³²

2.9 Forarbeider

Spørsmålet er så hvilken vekt man skal legge på forarbeidene til skatteavtalen. Forarbeider skal tillegges en begrenset betydning ved tolkningen av skatteavtaler, jf Wienkonvensjonen artikkel 32.

I Utv 2001 side 193 ble det ved tolkningen av artikkel 12 i skatteavtalen mellom Norge og USA blant annet lagt vekt ”forarbeidene” til skatteavtalen uten at Wienkonvensjonen ble nevnt. Her kan det virke som om Finansdepartementet ved tolkningen av skatteavtalen anvender rettskildeprinsippene for forarbeider til norske lover, noe som i så fall innebærer at Stortingsproposisjonene tillegges for mye vekt jf Wienkonvensjonen artikkel 32. En annen mulighet er at det som Finansdepartementet omtaler som ”forarbeider” i stedet bør anses som en del av ”sammenhengen” jf Wienkonvensjonen artikkel 31 nr 1 jf artikkel 31 nr 2.

2.10 Språk

Ved tolkningen av en skatteavtale skal man legge den originale språklige versjonen til grunn.³³ Hvis en skatteavtale for eksempel er inngått på engelsk og skatteavtalen angir dette som originalspråket, skal man fortolke ut fra den engelske teksten alene. En eventuelt

³¹ Se Winther-Sørensen (2000) side 67

³² Se Winther-Sørensen (2000) side 68

³³ Se Winther-Sørensen (2000) side 64

norsk oversettelse vil da ikke kunne tillegges noen vekt, fordi dette er en ensidig utarbeidet tekst som ikke gjenspeiler begge staters holdning.

Skatteavtalen kan også ha ofte originaltekster på flere språk. Det finnes regler om tolkningen av slike traktater i Wienkonvensjonen artikkel 33:

- “1. When a treaty has been authenticated in two or more languages, the text is equally authoritative in each language, unless the treaty provides or the parties agree that, in case of divergence, a particular text shall prevail.
2. A version of the treaty in a language other than one of those in which the text was authenticated shall be considered an authentic text only if the treaty so provides or the parties so agree.
3. The terms of the treaty are presumed to have the meaning in each authentic text.
4. Except where a particular text prevails in accordance with paragraph 1, when a comparison of the authentic texts discloses a difference of meaning which the application of article 31 and 32 does not remove, the meaning which best reconciles the texts, having regard to the object and purpose of the treaty, shall be adopted.”

Dersom skatteavtalen er inngått på flere språk og det ikke er avtalt hvilket språk som har forrang, så følger det av Wienkonvensjonen artikkel 33 at det skal legges like stor vekt på alle versjonene.

I *Alphawelldommen*, Rt. 1994 side 752, sier førstvoterende at ”[s]elv om tolkingen må forankres i den norske ordlyden, vil den engelske tekst gi betydelig veiledning”. Zimmer mener at ”synspunkt som vel ikke fikk betydning for resultatet, er neppe helt lett å harmonisere med Wienkonvensjonens prinsipp.”³⁴

³⁴ Se Zimmer (2002) side 944

3 Henvisning til intern rett

Tolkning av skatteavtaler skal som nevnt foregå etter prinsippene for tolkningen av traktater. Flere bestemmelser i OECDs mønsteravtale inneholder imidlertid henvisninger til hvordan tilsvarende uttrykk blir tolket i intern rett. Slike henvisninger finnes i bestemmelser om konkrete uttrykk. Eksempler er ”bosatt” jf artikkel 4, ”fast eiendom” jf artikkel 6 nr 2, og ”utbytte” jf artikkel 10 nr 3.

Det finnes også en generell henvisningsklausul i OECDs mønsteravtale artikkel 3 (2):

”As regards the application of the Convention at any time by a Contracting State, any term not defined therein shall, unless the context otherwise requires, have the meaning that it has at that time under the law of that State for the purposes of the taxes to which the Convention applies, any meaning under the applicable tax laws of that state prevailing over a meaning given to the term under other laws of that State.”

”Ved en kontraherende stats anvendelse av denne overenskomst på et hvilket som helst tidspunkt skal ethvert uttrykk som ikke er definert i overenskomsten, når ikke annet fremgår av sammenhengen, ha den betydning som på dette tidspunkt følger av lovgivningen i vedkommende stat med hensyn til de skatter som overenskomsten får anvendelse på, og den betydning som følger av skattelovgivningen i denne stat.”

Artikkel 3 (2) har blitt mye diskutert i internasjonal teori og rettspraksis.³⁵ Formålet med artikkel 3 (2) er å oppstille en generell regel om tolkning av uttrykk som ikke er definert i skatteavtalen.³⁶

Det følger av ordlyden i artikkel 3 nr 2 at man ikke kan anvende den internrettslige forståelse av uttrykk som er definert i skatteavtalen. Eksempler på begreper definert i skatteavtalen er ”fast driftssted” jf OECDs mønsteravtale artikkel 5, ”renter” jf OECDs mønsteravtale artikkel 11 nr 3 og ”royalties” jf OECDs mønsteravtale artikkel 12 nr 2.

³⁵ Se Winther-Sørensen (2000) side 79.

³⁶ Se Engelen (2004) side 481

Siden disse definisjonene ikke alltid er klare, kan det oppstå spørsmål om hvordan de skal presiseres. Spørsmålet er om tolkningen skal skje etter internrettslige eller folkerettslige regler. Hensynet til å unngå dobbeltbeskatning tilsier at man ikke tolker definerte uttrykk i skatteavtalen etter den internrettslige forståelsen. I dansk skattejuridisk teori er det konstatert at når det gjelder uttrykk definert i skatteavtalen vil det neppe være noen tvil om at den nærmere presisering skal skje i henhold til folkerettslige tolkningsprinsipper.³⁷

Det finnes også en del begreper som ikke defineres i skatteavtalene, for eksempel ”artist” og ”idrettsutøver” jf OECDs mønsteravtale artikkel 17 eller ”student” og ”forretningslærling” jf OECDs mønsteravtale artikkel 20. Da er det normalt ingen tvil om at man skal benytte den internrettslige definisjonen med mindre noe annet fremgår av sammenhengen, jf artikkel 3 nr 2.³⁸

Når hvert land benytter sine egne internrettslige definisjoner, er det større mulighet for at det praktiseres ulik tolkning. Henvisninger til intern rett øker derfor muligheten for dobbelbeskatning eller dobbel-ikkebeskatning. Når det ikke henvises til intern rett reduseres faren for dobbeltbeskatning.

Den overveiende oppfatning i den internasjonale skattejuridiske teori synes å være at man ved fortolkningen av uttrykk som ikke er definert i skatteavtalen skal gå svært langt i å tolke autonomt, dvs at man skal tolke uten å trekke inn intern rett.³⁹

Ifølge den utenlandsk skattejuridisk teori har det vært vanskelig å fastslå presist når man har brukt opp mulighetene til å komme frem til en tolkning på bakgrunn av de internasjonale rettskilder, eller med andre ord når man skal tolke begreper i en skatteavtale i samsvar med intern rett.⁴⁰

³⁷ Se Michelsen (2003) side 68

³⁸ Se Skaar (2006) side 69

³⁹ Se Winther-Sørensen (2000) side 81

⁴⁰ Se Winther-Sørensen (2000) side 80

Artikkel 3 (2) er i seg selv en skatteavtaletekst som må tolkes i samsvar med Wienkonvensjonen.⁴¹

Ordlyden i artikkel 3 nr 2 gir ikke noen klar veiledning om når man skal tolke ikke-definerte uttrykk i overensstemmelse med den internrettslige forståelse. OECDs mønsteravtale med kommentarer gir heller ikke mye veiledning til spørsmålet om når man skal tolke en skatteavtale i overensstemmelse med intern rett.

Derfor blir en gjennomgang av rettspraksis sentralt for forståelsen av artikkel 3 (2).

Før 2001 fantes det ingen norske høyesterettsdommer som behandlet henvisningsregelen artikkel 3 (2).⁴²

Relevansen av artikkel 3 (2) ble avvist av Høyesterett i Alphawelldommen, Rt 1994 side 752. Høyesterett slo i denne dommen fast at artikkel 3 (2) ikke henviser til internrettslig tolkningmetode, men kun til internrettslig tolkning.

Første gang Høyesterett anvendte artikkel 3 (2) ved tolkningen av en skatteavtale var i Rt 2001 side 512 (Safe Service): Førstvoterende uttalte følgende: ”Jeg tilføyer for ordens skyld at ”virksomhet” i artikkel 21 skal tolkes som det tilsvarende begrep i skatteloven § 15. Dette følger av skatteavtalen artikkel 3 nr. 2.”⁴³

I 2008 er det avsagt to dommer av Høyesterett som berører artikkel 3 (2). I Rt 2008 side 233 (Kellogg Brown) viste førstvoterende til artikkel 3 (2) om betydningen av intern rett ved tolkningen av virksomhetsbegrepet i skatteavtalen mellom Norge og Storbritannia. ”Det følger av denne bestemmelsen at begrepet virksomhet i avtalen skal ha samme betydning som i intern rett.”⁴⁴

⁴¹ Se Michelsen (2003) side 67

⁴² Se Lang (2000) side 267

⁴³ Se side 520

⁴⁴ Se avsnitt 53

I Rt 2008 side 557 (Sølvikdommen) anvendte Høyesterett artikkel II (2) i skatteavtalen mellom USA og Norge, som tilsvarende artikkel 3 (2) i OECDs mønsteravtale, i forbindelse med tolkningen av bostedsbestemmelsen. Skattyter hadde oppholdt seg to og et halvt år i USA. Arbeidsgiver i USA var et datterselskap av det selskapet han hadde arbeidet for i Norge. Sammen med kone og to barn flyttet han til USA. Boligen i Norge ble leid ut. Sølvik flyttet tilbake igjen til Norge da han fikk arbeid i et annet selskap og bosatte seg et annet sted i Norge. Den gamle boligen ble solgt etter at leiekontrakten gikk ut.

Et av spørsmålene i saken var om Sølvik disponerte den utleide boligen han eide i Norge jf skatteavtalen mellom Norge og USA artikkel III punkt 2 (jf artikkel 4 i mønsteravtalen). Skatt Øst anførte at etter skatteavtalen artikkel II punkt 2 skal ”uttrykk forstås i samsvar med innholdet i eit lands internrett.” Det ble vist til skatteloven § 2-1 (5) som ble satt i kraft 1. januar 2004 som sier at det er den juridiske og ikke den faktiske rådigheten som er avgjørende for om man disponerer en bolig i Norge. Skatt Øst anførte derfor at det var tilstrekkelig å eie, eventuelt leie en bolig i Norge, uavhengig av hvordan denne blir brukt.

Førstvoterende viste til ordlyden i den norsk - amerikanske skatteavtalen artikkel 2 (2) hvor det står at uttrykk: ”som anvendes i denne overenskomst og ikke er blitt definert i denne skal, med mindre en annen forståelse fremgår av sammenhengen, ha den betydning som det har etter lovgivningen i den Kontraherende stat hvis skatt det er spørsmål om å fastsette.”⁴⁵

”Staten har gjort gjeldende at fast bustad må forstås slik dette er definert i skattelova § 2-1 femte ledd, som er ei føresegn som kom inn i skattelova i 2003 med verknad frå og med inntektsåret 2004. Det heiter der: « Med å disponere bolig menes å direkte eller indirekte eie, leie eller på annet grunnlag ha rett til å bruke bolig »”⁴⁶

”Staten gjer gjeldande at det er tilstrekkeleg å eige ein bustad, men at det ikkje er nødvendig at skattyteren samtidig har faktisk rådvelde, slik at han kan bruke bustaden. Sølvik har ikkje problematisert denne

⁴⁵ Se avsnitt 61

⁴⁶ Se avsnitt 62

forståinga, men gjort gjeldande at denne føresegna ikkje kan nyttast for skatteår før 2004. Eg går ut frå dette ikkje inn på forståinga av føresegn.”⁴⁷

”Sjølv om eit omgrep må forståast med det innhald omgrepet har på det tidspunktet skatteavtalen blir nytta, jf. skatteavtalen artikkel 2 (2), kan det ikkje gjere at tidspunktet blir endra frå å vere det aktuelle skatteåret til tidspunktet for avgjerd av ein tvist. Skatteavtalen er gjennom heimelslova ein del av norsk skattelovgiving, og det er då den materielle skatteretten som gjaldt i 2001-2003 som må gjelde. Når det i endringslova av 6. juni 2003 kapittel IX er fastsett at endringane i § 2-1 « trer i kraft med virkning fra og med inntektsåret 2004 », må dette gjelde også for skattlegging som byggjer på ein skatteavtale. Dette kan også seiast slik at vel er skattelova § 2-1 femte ledd gjeldande norsk forståing av eit omgrep som er nytta i skatteavtalen, men det er i samsvar med ikraftsetjingslova først tilfelle frå og med 1. januar 2004”⁴⁸

”Det er då ikkje nødvendig for meg å gå inn på i kva grad den staten som skal utlikne skatt, kan fastsetje innhaldet i eit omgrep som bustad, der det er gitt ein definisjon av omgrepet i artikkel 3 (2) andre ledd...”⁴⁹

Rekkevidden av disse uttalelsene er omdiskutert. I tidsskriftet *Tax Notes International* uttaler Zimmer at ”the Court in principle seems to have accepted the domestic rule represent the current Norwegian understanding of the treaty’s permanent home concept.”⁵⁰

De lege ferenda er imidlertid dette ikke en holdbar tolkning, i følge Zimmer: ”The model treaty expressly requires that the dwelling be ”available” to the taxpayer, and the commentaries interpret that to mean the taxpayer must “have the dwelling available to him all times continuously” (Commentary 13). This should leave no room for a reference to domestic law”.⁵¹

Bare noen uker etter at Sølvikdommen ble avsagt måtte finansministeren svare på et spørsmål fra Stortinget om hvilke konsekvenser dommen vil få for skattemyndighetens praksis. Blant annet svarte hun at ”... det må ved tolkningen av uttrykket ”disponere”

⁴⁷ Se avsnitt 63

⁴⁸ Se avsnitt 64

⁴⁹ Se avsnitt 65

⁵⁰ Se Volume 50, Number 6, May 12, 2008 Zimmer

⁵¹ Se Volume 50, Number 6, May 12, 2008 Zimmer

skatteavtalen for 2003 også ses hen til at skatteloven nå inneholder en legaldefinisjon av dette uttrykket”.

Finansministerens svar til Stortinget provoserte Skattebetalerforeningen. Therese Karoline Gjerde, som jobber i Skattebetalerforeningen, skriver i en blogg at ”nå ser det dessverre ut som om Finansdepartementet velger å tolke dommen på en måte som gjør [skatte]etaten i stand til å fortsette med sin rigide praksis.”

”... Finansdepartementet mener altså at man for inntektsår fra og med 2004 skal legge vekt på en internrettslig definisjon av det å disponere bolig i skatteloven ved tolking av hvor skattyter har bosted etter skatteavtalen. I følge denne definisjonen disponerer man bolig når man eier, leier eller på annen måte disponerer (eks. bruksrett), selv om boligen er utleid/fremleid. I den norsk-amerikanske skatteavtalen brukes begrepet "hvor han har sin faste bolig". I den nordiske skatteavtalen brukes uttrykket "disponerer fast bolig". En ting er at vi i skatteloven § 2-1 har definisjoner av hva man i norsk rett mener med å "disponere bolig", men dette er da ikke det samme som verken å "ha sin faste bolig" eller å "disponere fast bolig".”⁵²

Gjerde kunne ikke lese ut av dommen at Finansdepartementet kan trekke denne konklusjonen. Etter hennes forståelse av dommen konkluderer Høyesterett med at skattyter har fast bolig i USA og ikke i Norge etter en tolkning av skatteavtalens generelle bestemmelse og kommentarene til OECDs mønsteravtale, og denne fortolkningen må jo fortsatt gjelde selv om det i ettertid har fått bestemmelser i skatteloven med begreper som kan minne litt om begrepene i skatteavtalene. Gjerde mener også at det er internasjonal enighet om at intern rett ikke skal kunne brukes for å definere begrepet fast bolig, selv om avtalene åpner for bruk av internrettslige definisjoner i andre sammenhenger.⁵³ Deretter kom Skattedirektoratet med en kommentar til Sølvikdommen:

”Begrepet ”disponere” er ikke definert i noen av de skatteavtalene som Norge har inngått. Det følger normalt av skatteavtalens bestemmelser (artikkel 3 punkt 2 i OECDs mønsteravtale) at alle begrep som ikke er definert i avtalen, skal ha den betydning som de har i den interne skattelovgivningen i det enkelte land, med

⁵² Se http://www.skatt.no/blogg/therese_gjerde/tviholder/

⁵³ Se http://www.skatt.no/blogg/therese_gjerde/tviholder/

mindre det fremgår noe annet av sammenhengen. I skatteloven § 2-1 femte ledd er det uttrykkelig bestemt at man disponerer en bolig man eier. Det vil da være uten betydning om den er leiet ut.

Høyesteretts premisser bekrefter at internretten har betydning for et begrep som ikke er definert i skatteavtalen, men fordi skattelovens § 2-1 femte ledd først trådte i kraft fra og med inntektsåret 2004, kan definisjonen ikke anvendes i denne saken. ...

Skattemyndighetene vil legge til grunn den rettsoppfatningen som Høyesterett gir uttrykk for ved anvendelsen av skatteavtalenes bestemmelser, men det må ved tolkningen av uttrykket "disponere" i skatteavtalen for inntektsår etter 2003 også ses hen til at skatteloven nå inneholder en legaldefinisjon av dette uttrykket."⁵⁴

Etter denne uttalelsen fra Skattedirektoratet var Skattebetalerforeningen fremdeles kritisk til om man ved avgjørelsen av om skattyter har fast bolig i skatteavtalens forstand kan benytte definisjonen av å disponere bolig i skatteloven § 2-1.⁵⁵ Skattedirektoratet kom senere med en presiserende uttalelse:

"Det må foretas en selvstendig vurdering av om skattyter har hatt fast bolig i henholdsvis Norge og oppholdslandet. Ved vurderingen av om skattyter har disponert fast bolig i Norge under utenlandsoppholdet skal Høyesteretts uttalelse i dommen av 24. april 2008 legges til grunn. Dette innebærer at dersom skattyter har leid ut boligen i Norge under et tidsrom og på vilkår som tilsvarer faktum i Sølvik-saken, så skal skattyter ikke anses for å ha disponert bolig i Norge.

Det følger også av Høyesteretts dom at skattyter må anses å disponere boligen i Norge når den er utleid til nær familie eller "andre som ikkje er på ein armlengdes avstand". Det samme gjelder når boligen i Norge er leiet ut på vilkår som gjør at skattyter uten for store vansker kan få faktisk råderett over boligen."

I Skatterett 2008 nr. 3 skriver Gjerde og Lothe fra Skattebetalerforeningen en mer utdypende artikkel om rettstilstanden etter Sølvikdommen: De mener at det er et "åpent spørsmål hvorvidt definisjonen i skatteloven § 2-1 er relevant ved tolkningen av skatteavtaler, og etter vårt syn har det gode grunner for seg å se bort fra denne."

⁵⁴ Se Skattedirektoratets uttalelse, 30. juni 2008

⁵⁵ Se http://www.skatt.no/blogg/therese_gjerde/firkantet/

”Skattedirektoratet benytter i sin uttalelse ordlyden ”også ses hen til” legaldefinisjonen i skatteloven, og i dette må det vel ligge at definisjonen av uttrykket ”*disponere bolig*” i skatteloven skal ha en viss vekt ved tolkningen av skatteavtalen, men at den ikke automatisk skal være av avgjørende betydning.”

Gjerde og Lothe mener videre at skatteloven § 2 – 1 (5) er mye videre enn begrepet ”ha/disponere fast bolig” i skatteavtalen jf Sølvikdommen. De mener at det er ”på denne bakgrunn vanskelig å se at definisjonen av skatteloven kan benyttes kun som et element ved tolkning av skatteavtalen, men at det i stedet må bli spørsmål om enten – eller.”

Skattebetalerforeningens jurister viser også til mønsteravtalekommentarene punkt 13 som vil være i direkte i strid med skatteloven, dersom man skal hen vise til intern rett. Etter deres syn er det ”svært uheldig at internretten, ved interne definisjoner som statene helt og holdent kan bestemme innholdet av nasjonalt, skal gå seirende ut av en konflikt mellom internasjonale kilder det er konsensus om.”

Jurisene i skattebetalerforeningen mener at det likevel er ”enda verre” at ”tie-breaker”-regelen i bostedsartikkelen vil miste sin betydning om statene henviser til intern rett, fordi man da kan vurdere forskjellige kriterier i samme sak. De mener at det ikke kan ha vært meningen at man skal risikere at statene kan tolke bestedsmestemmelsen ulikt. De finner også støtte for sitt syn i mønsteravtalens artikkel 3 (2):

Generelt er denne bestemmelsen nyttig fordi det er mange vesentlige begreper som ikke defineres verken i avtalene eller i kommentarene, og hvor avklaringer er nødvendig. ... Etter vår [Skattebetalerforeningens] oppfatning er begrepet ”ha/disponere fast bolig” imidlertid et autonomt begrep som ikke det er ment skal fortolkes iht. statenes interne rett.”⁵⁶

Det er en interessant diskusjon som har pågått om Sølvikdommen, og den er neppe ferdig. Imidlertid er det uheldig at verken skattemyndighetene eller Skattebetalerforeningen er interessert i en objektiv tilnærming til problemstillingen. Etter min oppfatning legger Sølvikdommen opp til at man skal hen vise til intern rett ved tolkningen av uttrykket ”disponere fast bolig” i bostedsbestemmelsen. Samtidig er det etter min mening naturlig å

⁵⁶ Se Skatterett 2008 nr 3 side 208-210.

anse mønsteravtalekommentarene som en relevant tolkningsfaktor ved fastleggelsen av den interne rett.

Siden de norske dommene gir begrenset veiledning for å forståelsen av henvisningsregelen i artikkel 3 (2), vil noen utenlandske dommer bli presentert.

For eksempel har Høyesterett i Danmark tolket bostedsbegrepet i skatteavtalen mellom Danmark og USA i samsvar med intern dansk rett, jf mønsteravtalen artikkel 3 (2).⁵⁷ I utgangspunktet gjaldt saken professorregelen i artikkel 14 i skatteavtalen mellom Danmark og USA. Ved anvendelsen av denne bestemmelsen må man foreta en vurdering av bostedsbegrepet i artikkel III nr. 2.

Høyesterett i Danmark kom frem til at bostedsbegrepet skulle tolkes i samsvar med intern rett, jf artikkel II nr. 2, som tilsvarer OECDs mønsteravtale artikkel 3 (2). Det ble også tilføyd at dansk lovgivning skal forstås på bakgrunn av prinsippene i artikkel 4 i OECDs mønsteravtale. Skattyteren ble ikke ansett som ”bosatt” i USA. Han hadde heller ikke ”midlertidig opphold i Danmark. Resultatet var at han ikke ble fritatt for skatteplikt til Danmark.

Den svenske dommen ”Englandsfararernas aktiegevinster” (RÅ 1987 ref 162) er en av de mer interessante nordiske dommene om henvisningsregelen i artikkel 3 nr 2. Dommen er av stor internasjonal interesse fordi bestemmelsen som ble tolket tilsvarer mønsteravtalens bestemmelse. Den svenske administrative Høyesterett fastslo grunnleggende prinsipper for hvordan skatteavtaler skal tolkes.⁵⁸ Avgjørelsen ble stadfestet i RÅ 1991 ref 228.

Spørsmålet var om Sverige eller Storbritannia hadde beskatningsretten til aksjegevinster til en person bosatt i Storbritannia som solgte aksjer i et svensk aksjeselskap. Bestemmelsen som skulle tolkes var artikkel II (2) i skatteavtalen inngått mellom Sverige og Storbritannia

⁵⁷ Se TfS 1994, 184 H

⁵⁸ Se Lang (2000) side 351

i 1960. Tolkningstvilen gjaldt uttrykket ”innkomst från inkomstkälla” eller ”income from a source”. Spørsmålet var om uttrykket ”income” inkluderer ”capital gain”.

Regjeringsrettens flertall fremhevet at det ved tolkningen av skatteavtalen skulle legges avgjørende vekt på hva landene hadde til hensikt med bestemmelsene i skatteavtalen. Det ble også uttalt noe bemerkelsesverdig:

”Når avtalet skall tillämpas i Sverige er utgangspunkten den svenska texten. För förtydligande av textens innebörd för emellertid ledning sökas i den engelska texten. Eftersom förhandlingarna torde ha förts på engelska, får denna text tillmätas en särskild betydelse som tolkningsdatum för vad parterna avsett med avtalet.”

Denne uttalelsen er blitt kritisert i skattejuridisk teori.⁵⁹ Uttalelsen passer dårlig med Wienkonvensjonen artikkel 33 om likebehandling av språkene.

Videre la flertallet i Regjeringsretten vekt på engelske skattemyndigheters mening om at svenskene skulle tolke bestemmelsen i overensstemmelse med den oppfatning man hadde i England. Regjeringsretten kom frem til at gevinstene kunne beskattes i England.

En fersk dom som illustrerer anvendelsen av artikkel 3 (2) ble avsagt av Tax Court of Canada 22. april 2008.⁶⁰ Saken gjaldt tolkningen av uttrykket ”beneficial owner” jf artikkel 10 (1) i skatteavtalene mellom Canada og Sverige og mellom Canada og Storbritannia. Et nederlandsk selskap (Prevost Holding BV) var eid av et svensk (Volvo Bussar AB) og et britisk selskap (Henlys Group PLC). Det nederlandske selskapet eide et kanadisk selskap (Prevost Car Inc.). Spørsmålet var hvem som er den rettmessige eier av utbyttet fra det kanadiske selskapet jf artikkel 10 (1).

⁵⁹ Se Michelsen (2003) side 75

⁶⁰ Se *Prevost Car Inc. v. Her Majesty the Queen* (2008) TCC 231

Først tolket den canadiske skattedomstolen ordlyden i artikkel 10 (1).⁶¹ Deretter vurderte skattedomstolen mønsteravtalens tilsvarende bestemmelse og kommentarene.⁶² Så ble artikkel 3 (2) gjengitt og forklart ”in other words”: ”when Canada wishes to impose our income tax, a term not defined in the Tax Treaty will have the meaning it has under the Act, assuming it has a meaning under the Act.”⁶³

Artikkel 3 (2) ble videre tolket etter den kanadiske skatteavtaletolkningsloven, Wienkonvensjonen og nasjonal rettspraksis.⁶⁴ Så ble det vist til mønsteravtalens artikkel 3 (2) fra 1977 og endringen i 1999.⁶⁵ Deretter ble det vist til en internrettslig lov. Ekspertuttalelser og utenlandsk rettspraksis ble grundig gjennomgått.

Etterhvert kom den canadiske skattedomstolen frem til at den måtte finne en løsning i intern rett. Samtidig ble mønsteravtalekommentarene ansett for å være relevant ved fastleggelsen av den interne retten.⁶⁶ I tillegg ble både ”common law” og ”civil law” gjennomgått.⁶⁷ Etter dette kom domstolen frem til hvem som er ”beneficial owner” jf artikkel 10 (1):

”the person who receives the dividends for his or her own use and enjoyment and assumes the risk and control of the dividend her or she own use and enjoyment and assumes the risk and control af the dividend he or she received. The person who is beneficial owner of the dividend is the person who enjoys and assumes all the attributes of ownership. In short the dividend is for the owner`s own benefit and this person is not accountable to anyone for how he or she deals with the dividend income.”⁶⁸

⁶¹ Se avsnitt 27

⁶² Se avsnitt 31 - 32

⁶³ Se avsnitt 34

⁶⁴ Se avsnitt 35 - 37

⁶⁵ Se avsnitt 38 - 39

⁶⁶ Se avsnitt 95 - 96

⁶⁷ Se avsnitt 97 - 99

⁶⁸ Se avsnitt 100

3.1 Hva menes med " sammenhengen" ("context") ?

En forutsetning for å henvise til intern rett jf artikkel 3 nr 2 er at ikke noe " annet fremgår av sammenhengen". Det er altså ikke bare når et uttrykk er definert i skatteavtalen at det skal tolkes etter folkerettslige prinsipper. Det vanskelige spørsmål er å fastslå når sammenhengen tilsier folkerettslig tolkning.

I internasjonal skattejuridisk teori er det diskutert hvordan begrepet "sammenhengen" eller "context" jf artikkel 3 (2) skal tolkes. Noen argumenterer for en rommelig forståelse av uttrykket, mens andre anlegger en mer snever synsvinkel.⁶⁹ Engelen drøfter spørsmålet om "sammenhengen" skal tolkes snevert slik at det for eksempel bare inkluderer teksten i skatteavtalen, eller om uttrykket skal tolkes bredt slik at det inkluderer andre tolkningsfaktorer enn nevnt i Wienkonvensjonen artiklene 31 og 32.⁷⁰

I norsk skattejuridisk teori er det enighet om en vid forståelse. Sammenhengen eller "the context" skal etter artikkel 3 (2) ifølge Skaar ha en videre betydning enn etter Wienkonvensjonen artikkel 31 (2).⁷¹ Zimmer mener at det sannsynligvis referer til alt fortolkningsmateriale som er berettiget å ta i betraktning ved tolkning av skatteavtalen. Trolig skal det også tas hensyn til intern rett i den annen stat.⁷²

I forskjellige land kan det finnes ulike syn på hvordan man skal gå frem for å finne "sammenhengen".

I for eksempel Tyskland har man visstnok en skjematisk metode for fastleggelsen av hva som menes med sammenhengen i artikkel 3 (2):⁷³ 1) Først undersøkes det om det omtvistede begrep er definert i skatteavtalen. 2) Hvis ikke dette er tilfellet, så undersøker man om begrepets innhold kan fastlegges ut fra den sammenheng uttrykket er i. 3) Først når disse to første undersøkelser ikke fører til en løsning, henviser man til intern rett.

⁶⁹ Se Lang (2000) side 166

⁷⁰ Se Engelen (2004) Side 476

⁷¹ Se Skaar (2006) side 70

⁷² Se Zimmer (2003) side 101

⁷³ Se Michelsen (2003) side 69

I Common-Law-landene tolkes skatteavtalene mer strengt.⁷⁴ Tendensen her er at man henviser til intern rett dersom begrepet ikke er definert i skatteavtalen eller helt klart følger av sammenhengen.

For å unngå utilsiktede konsekvenser av bruk av intern rett etter den dynamiske tolkningsmetode er det foretatt noen presiseringer i OECDs mønsteravtalekommentarer.⁷⁵ I mønsteravtalekommentaren fra 2008 punkt 12 er det presisert at man kun kan benytte intern rett dersom ikke annet fremgår av sammenhengen. Det fremheves at sammenhengen er begrenset spesielt til avtalestatenes intensjoner da skatteavtalen ble inngått og betydningen begrepet tillegges i lovgivningen i den andre stat.

3.2 ("requires")

Et vilkår for å ikke henvide til intern rett ved tolkningen av udefinerte uttrykk jf artikkel 3 (2) er at sammenhengen "krever" eller "requires" det. Spørsmålet er så hvordan man skal tolke uttrykket ("require") jf artikkel 3 nr 2. Hensynet til å unngå dobbeltbeskatning tilsier en vid tolkning av uttrykket.⁷⁶

På den annen side følger det av ordlyden i "requires" at det skal en del til før intern rett ikke kommer til anvendelse . Hensynet til staters suverenitet i skattespørsmål tilsier også at en snever tolkning legges til grunn. I juridisk teori er det konkludert med at det må foreligge relativt vektige kilder for å sette til side artikkel 3 nr 2.⁷⁷ Hovedregelen er at intern rett vil være avgjørende der et begrep ikke er definert i skatteavtalen.

I den svenske dommen, RÅ 1987 ref 162, formulerte Rättsnämnden problemstillingen slik:

"Om ett avtalsuttryck, såsom det används i en aktuell bästämelse, inte ger något klart besked, är det nödvändigt att med ledning av avtalets terminologi i övrigt , dess uppbyggnad och systematik, den aktuella

⁷⁴ Se Michelsen (2003) side 69

⁷⁵ Se Michelsen (2003) side 68

⁷⁶ Se Skaar (2006) side 71

⁷⁷ Se Skaar (2006) side 71

bestämmelsens funktion, tillkomst och historiska sammanhang samt andre sådana förhållanden försöka klarlägga vad som kan anses ha varit de avtalsslutande parternas avsikt. Först om en sådan undersökning inte ger något resultat finns det skäl att söka ledning av den tillämpande statens interna beskattningsregler.”

Gjerde mener at det på grunn av ”require”-vilkåret ikke skal henvises til intern rett dersom mønsteravtalekommentarene gir oss god veiledning jf Rt 2008 side 557, Sølvikdommen.⁷⁸

I den grad Høyesterett her i det hele tatt sier noe om dette, så må det etter min mening være det motsatte, nemlig at ”require”-vilkåret i mønsteravtalen artikkel 3 (2) ikke er oppfylt når det finnes en internrettslig definisjon av et uttrykk som ikke er definert i skatteavtalen, uavhengig av hva som måtte stå i mønsteravtalekommentarene.

3.3 Hva menes med ”lovgivningen” (”law”) ?

Uttrykk som ikke er definert i skatteavtalen skal med mindre noe annet følger av sammenhengen etter OECDs mønsteravtale artikkel 3 nr 2 ”ha den betydning som følger av lovgivningen i vedkommende stat.” Spørsmålet er hva som menes med ”lovgivningen” (”the law”).

Sikkert er det at uttrykket omfatter formelle lovtekster, forskrifter og andre regler med hjemmel i disse gitt av vedkommende stats lovgivende myndighet. EU- og EØS-rettslige rettsakter, som avtaler, direktiver og forordninger er også omfattet.⁷⁹

I dansk teori mener Winther-Sørensen at ”lovgivningen” neppe skal forstås som en henvisning til lovtekst, men som en henvisning til gjeldende intern skatterett.⁸⁰ I TfS 1994, 184 ble blant annet uttrykket ”midlertidig opphold” tolket i samsvar med oppfattelsen i dansk skattelovgivning, selv om uttrykket ikke var definert i lovteksten.

I Sølvikdommen synes det imidlertid som om førstvoterende mener at artikkel 3 (2) kun henviser til begreper som er definert i lovteksten: ”... vel er skattelova § 2-1 femte ledd

⁷⁸ Se Gjerde & Lothe (2008) side 211

⁷⁹ Se Skaar (2006) side 73

⁸⁰ Se Winther-Sørensen (2000) side 88

gjeldande norsk forståing av eit omgrep som er nytta i skatteavtalen, men det er i samsvar med ikraftsetjingslova først tilfelle frå og med 1. januar 2004.”⁸¹

Dette synet støttes også av Zimmer som mener at uttrykket ”lovgivningen” i artikkel 3 (2) er begrenset til å gjelde regelfestede begreper, men at det ikke forhindrer relevansen av den presisering som slike begreper har vært gjenstand for i praksis.⁸²

3.4 ”Term”

Ved å henwise til intern rett løser man ikke selve tolkningsproblemet, det flyttes bare til et annet nivå.⁸³ Derfor oppstår spørsmålet om hvilke tolknings- og anvendelsesspørsmål som kan løses ved henvisning til intern rett jf artikkel 3 (2).

I Alphawelldommen, Rt 1994 side 752, anførte skattemyndighetene at det ved tolkningen av skatteavtalen ”må gis betydelig plass for anvendelsen av norske tolkningsprinsipper” jf artikkel 3 (2). Høyesterett slo fast at dette var feil. Artikkel 3 (2) viser bare til internrettslige regler og ikke tolkningsmetoder. Det følger også av norsk skatterettslig teori at henvisninger etter bestemmelsen i artikkel 3 (2) er begrenset til å gjelde forståelsen av ord og uttrykk (”term”).^{84 85 86} ”Term” betyr ikke bare enkeltord, men også lengre fraser, begreper og grupper av ord.⁸⁷ Mer generelle metodespørsmål faller utenfor.

3.5 Hvilken stats interne rett skal anvendes?

Dersom det fastslås at man skal tolke et uttrykk i samsvar med intern rett, er spørsmålet så hvilket lands interne rett som skal legges til grunn jf OECDs mønsteravtale artikkel 3 nr 2. Er det kildestaten eller domisilstatens rett som skal anvendes? Eller skal man bruke den

⁸¹ Se avsnitt 64

⁸² Se Zimmer (2003) side 104

⁸³ Se Lang (2000) side 149

⁸⁴ Se Zimmer (2003) side 104

⁸⁵ Se Lang (2000) side 267

⁸⁶ Se Zimmer (2003) side 104

⁸⁷ Se Lang (2000) side 85

interne retten i det landet som anvender skatteavtalen? Spørsmålet har vært gjenstand for mye diskusjon i den internasjonale skattejuridiske teori.⁸⁸

Å anvende en annen stats interne rett er i dansk teori begrenset til å gjelde de tilfeller hvor skatteavtalen uttrykkelig henviser til dette.⁸⁹ For eksempel skal uttrykket ”fast eiendom” tillegges den betydning som det har i kildelandets interne rett jf OECDs mønsteravtale artikkel 6 nr 2.

Det finnes argumenter som taler for at man også i henhold til OECDs mønsteravtale artikkel 3 (2) bør legge kildelandets interne rett til grunn i domisillandet. Dersom domisillandet henviser til kildelandets interne rett, så sørger man for at skatteavtalen blir tolket på samme måte. Noen mener at også ordlyden i artikkel 3 (2) taler for denne løsningen.⁹⁰

Den overveidende oppfatningen i internasjonal skattejuridisk teori er imidlertid at begge stater skal anvende skatteavtalen.⁹¹ Derfor skal henvisningen til intern rett antagelig forstås slik at begge stater legger sin egen internrett til grunn jf artikkel 3 (2). Også praktiske hensyn tilsier denne løsningen. En annen konsekvens av dette er at kildelandet fratras muligheten til å utvide sin beskatning i henhold til skatteavtalen ved å endre intern rett.

Denne løsningen ser også ut til å være gjeldende i norsk skattejuridisk teori. Ifølge Skaar er det den interne retten i den staten som til enhver tid anvender skatteavtalen som skal legges til grunn når artikkel 3 (2) kommer til anvendelse.⁹²

Hva sier norsk rettspraksis? Zimmer mener at Alaskadommen, Rt 1984 side 99, kan synes å gi støtte for at hjemstaten skal legge betydningen i kildestaten til grunn ved sin rettsanvendelse.⁹³

⁸⁸ Se Winther-Sørensen (2000) side 85

⁸⁹ Se Michelsen (2003) side 71

⁹⁰ Se Winther-Sørensen (2000) side 85

⁹¹ Se Winther-Sørensen (2000) side 86

⁹² Se Skaar (2006) side 72

3.6 Tidspunktet for fastleggelsen av den interne rett

I den internasjonale teori er det diskutert om man skal legge vekt på skattelovgivningen på tidspunktet for skatteavtalens inngåelse (statisk tolkning) eller om man skal legge vekt på skattelovgivningen på inntektservervstidspunktet (dynamisk tolkning).⁹⁴

Særlig på 80-tallet/begynnelsen av 90-tallet var dette omtvistet. For eksempel ble Melford-dommen sterkt kritisert. Melford-saken gjaldt et canadisk selskap som betalte garantiprovisjon til en tysk bank.⁹⁵ Den tyske banken hadde ikke fast driftssted i Canada. Spørsmålet var om det var grunnlag for å kreve kildeskatt i Canada. Ifølge skatteavtalen kunne kildeskatt kreves hvis inntekten ble ansett som renter, men ikke hvis den ble ansett som alminnelig forretningsinntekt. Skatteavtalen mellom Tyskland og Canada definerte ikke begrepet. Intern rett i Canada ble derfor avgjørende. På det tidspunktet da skatteavtalen ble inngått var garantiprovisjon ikke omfattet av det internrettslige rentebegrepet, men senere ble dette endret. Kildebeskatning var derfor blitt gjennomført ut fra det syn at inntekten var renter. Beskatningen ble imidlertid opphevet av Canadas høyesterett som bygde på at det var internrettslige begreper slik de var da skatteavtalen ble inngått, som var avgjørende. Senere endringer av begrepene ble altså ikke lagt til grunn.⁹⁶

Den canadiske lovgiver reagerte i 1983 med å vedta en lov som uttrykkelig slår fast at dynamisk tolkning er regelen.

I norsk skattejuridisk teori har Skaar argumentert for dynamisk tolkning.⁹⁷ I tidsskriftet *Skatterett* 1989 side 273 presenterer han tre dommer som blir tatt til inntekt for at dette synet er gjeldene i Norge, Sverige og USA: Alaska-dommen (Rt 1984 side 99), dommen om "Englandsfararernas aktiegevinster" (RÅ 1987 ref 162) og Internal Revenue Service i Revenue Ruling 79-56 1989-2C.B.459.

⁹³ Se Zimmer (2002) side 951

⁹⁴ Se Winther-Sørensen (2000) side 88, Engelen (2004) side 476

⁹⁵ Se Melford Developments Inc. Sep. 29th (1982) C.T.C. 330

⁹⁶ Se Zimmer (2003) side 104

⁹⁷ Se Skaar (2006) side 74

I OECDs mønsteravtalekommentarer fra 1992 ble det i punkt 11 til artikkel 3 (2) tatt stilling til om skatteavtalen skal tolkes dynamisk eller statisk. Det ble konkludert med at det er den dynamiske tolkningen som gjelder.

21. september 1995 ble OECDs mønsteravtale artikkel 3 (2) endret og presisert. Det følger nå av formuleringen ”at that time” at det er intern rett på det tidspunktet skatteavtalen anvendes som er relevant.

4 Mønsteravtaler

4.1 OECDs mønsteravtale

Organisasjonen for økonomisk samarbeid og utvikling, OECD, er en videreføring av OEEC (Organisation for European Economic Co-operation) som ble opprettet i 1948 for å gjennomføre Marshallhjelpen. OEEC ble erstattet av OECD i 1961 med USA og Canada som nye medlemmer. OECD består i dag av 30 land som kjennetegnes ved velutviklet markedsøkonomi og demokrati samt et relativt høyt inntektsnivå.⁹⁸

Økende økonomisk samarbeid mellom medlemslandene i løpet av etterkrigstiden skapte et behov for å forebygge internasjonal dobbeltbeskatning.⁹⁹ OECD utformet derfor en mønsteravtale for å bidra til en ensartet løsning av de fleste generelle problemer som kan oppstå i forbindelse med internasjonal dobbeltbeskatning.

Det første utkastet til OECDs mønsteravtale ble utformet i 1963. I 1977 kom en ny versjon av OECDs mønsteravtale med kommentarer. Siden har mønsteravtalene blitt oppdatert jevnlig.

En mønsteravtale er ikke en bindende folkerettslig traktat, men de fleste skatteavtalene er formulert i overensstemmelse med OECDs mønsteravtale. OECD anbefaler at medlemslandene som inngår eller reviderer skatteavtaler følger denne mønsteravtalen.¹⁰⁰

⁹⁸ Se <http://no.wikipedia.org/wiki/OECD>

⁹⁹ Se OECDs mønsteravtalekommentar (2008) side 5 punkt 7

¹⁰⁰ Se Karin Skov Nilausen (2005) side 79

4.2 Finnes det en hjemmel for bruk av mønsteravtaler?

Det rettslige grunnlaget for å legge vekt på mønsteravtaler er omdiskutert. Ulike hjemler er vurdert.

Ifølge utenlandsk skattejuridisk teori vil Wienkonvensjonen artikkel 32 neppe gi noe korrekt bilde av den vesentlige betydning som mønsteravtalen og kommentarene tillegges i praksis.¹⁰¹

Danske Winther-Sørensen mener at mønsteravtale og kommentarene neppe kan anses for å være en folkerettslig regel etter Wienkonvensjonen artikkel 31 nr 3 bokstav c.¹⁰²

Heller ikke artikkel 31 nr 3 bokstav a synes å være anvendelig, fordi mønsteravtalen ikke går an å likestille med en avtale mellom partene.

En utvidende tolkning er nødvendig dersom mønsteravtalen med kommentarene skal anses som etterfølgende praksis, jf artikkel 31 nr 3 bokstav b.¹⁰³

For den belgiske Høyesterett har skattemyndighetene anført at OECDs mønsteravtale med kommentarer er en del av "sammenhengen" i Wienkonvensjonen artikkel 31 (1) og (2).¹⁰⁴ Dessverre tok ikke den belgiske domstolen stilling til denne anførselen om Wienkonvensjonens forhold til mønsteravtaler med kommentarer.¹⁰⁵

Oppfatningen i den skattejuridiske teori, er at artikkel 31 nr 2 (konteksten) neppe gir noen klar hjemmel for rettskildeverdien til mønsteravtalen og kommentarene.¹⁰⁶ Det samme gjelder antagelig for artikkel 31 nr 4 om felles oppfattelse.

¹⁰¹ Se Winther-Sørensen (2000) side 75

¹⁰² Se Winther-Sørensen (2000) side 75

¹⁰³ Se Winther-Sørensen (2000) side 76

¹⁰⁴ Se *Belgia v. GW & VR-M 7* ITLR 442 (2005)

¹⁰⁵ Se Ward mfl (2005) side 98

¹⁰⁶ Se Winther-Sørensen (2000) side 76

Konklusjonen må bli at det finnes neppe noen bestemmelse i Wienkonvensjonen som hjemler bruk av mønsteravtalen eller kommentarene ved tolkningen av skatteavtalene. Hensynet til å oppnå en harmonisert fortolkning hevdes i utenlandsk teori å være en bedre begrunnelse for mønsteravtalens rettskildeverdi.¹⁰⁷ Som støtte for dette synspunkt har artikkel 31 nr 1 blitt nevnt, sammenholdt med de åpenbare fordeler ved at man i internasjonal skattepraksis faktisk tilstreber en harmonisert fortolkning. Videre legges det vekt på mønsteravtalens autoritative tilblivelsesmåte samt det forhold at OECDs mønsteravtalekommentarer kan anses at gi uttrykk for internasjonal skattepraksis.¹⁰⁸ Mønsteravtalekommentarenes rettskildeverdi behandles nærmere nedenfor i eget kapittel.

OECDs mønsteravtale har i norsk rettspraksis blitt tillagt stor vekt. Vektleggelsen av mønsteravtalen illustreres i Rt 2008 s. 577 (Sølvikdommen):

”Dobbeltskatteavtalen bygger som alt påpeika i hovudsak på mønsteravtalen frå OECD. Dette er uttrykkeleg uttala i St.prp.nr 63 (1971-72) om samtykke til ratifikasjon, sjå side 1. I rundskriv R-56/72 om ikratstjing av dobbeltskatteavtalen er det uttala at avvik i høve til mønsteret vil bli kommenterte. Dette må innebere at mønsteravtalen, og som eg før har sagt også kommentarane til denne, må vege tungt.”¹⁰⁹

Også i ligningspraksis har mønsteravtalene blitt ansett som relevante ved tolkningen av skatteavtaler.¹¹⁰

4.3 FN-mønsteravtalen

Mellom Norge og U-land er det inngått skatteavtaler basert på FN-mønsteravtalen. Den ble utformet for første gang i 1980 og revidert i 2001. Hovedformålet med FNs mønsteravtale er å hjelpe utviklingslandene, som normalt er kildeland, til en bedre posisjon i skatteavtaleforhandlingene med I-land.¹¹¹

¹⁰⁷ Se Winther-Sørensen (2000) side 76

¹⁰⁸ Se Winther-Sørensen (2000) side 77

¹⁰⁹ Se avsnitt 49

¹¹⁰ Se for eksempel Utv. 2002 side 286

¹¹¹ Se FN-resolusjon 1273 (XLIII) Økonomiske og sosiale råd

FN-mønsteravtalen inneholder mange bestemmelser som tilsvarer OECD-mønsteravtalen. Utviklingen fra 1980 til 2001 gjenspeiler på mange måter den utviklingen som OECDs mønsteravtale har vært i gjennom på samme tid. Imidlertid inneholder FN-mønsteravtalen 27 tilpasninger som utvider beskatningen i kildelandet. For eksempel inneholder FNs mønsteravtale en videre definisjon av uttrykket ”fast driftssted” i artikkel 5 og ”royalty” i artikkel 12 (3).¹¹²

Dersom en skatteavtale er basert på FNs mønsteravtale, kan man ta utgangspunkt i FNs mønsteravtale med kommentarer ved tolkningen. Siden FNs mønsteravtale i stor grad er basert på OECDs mønsteravtale, vil denne være relevant når FNs mønsteravtale ikke gir noen veiledning.¹¹³

Dersom det oppstår en tolkningskonflikt mellom OECDs og FNs mønsteravtale, er det etter min mening naturlig å legge vekt på den mønsteravtalen som er utformet av den organisasjonen flest traktatparter er medlem av. Hvis alle avtalepartene er medlem av både OECD og FN, mener jeg at man bør vektlegge OECDs mønsteravtale.

4.4 Andre mønsteravtaler

Fem latinamerikanske land utformet sin egen mønsteravtale i 1969. ”Andes”-mønsteravtalen favoriserer kildestatene i enda større grad enn det FN-mønsteravtalen gjør. Derfor har ingen I-land vært villige til å utforme en skatteavtale basert på denne mønsteravtalen.¹¹⁴

Mange land har sin egen mønsteravtale. For eksempel har USA en offisiell mønsteravtale fra 1981. Norge har visstnok også en egen mønsteravtale, som antagelig er ganske lik OECDs mønsteravtale.¹¹⁵

¹¹² Se British Tax Review nr 4 (2008) side 374

¹¹³ Se Winther - Sørensen (2000) side 78

¹¹⁴ Se British Tax Review nr. 4 (2008) side 372 - 273

¹¹⁵ Se Utv 2000 side 1680

4.5 Mønsteravtalebestemmelser som ikke finnes i skatteavtalen

Det er reist spørsmål om hvordan man skal forholde seg til mønsteravtaleartikler som ikke finnes i skatteavtalen.

I Rt 2008 side 577 (Sølvikdommen) sier Høyesterett noe om vektleggingen av mønsteravtaler i slike tilfeller: ”Som eg skal kome attende til, kan mønsteravtalen ikkje ha same vekt når det gjeld dobbeltskatteavtalen artikkel 3 (2) andre ledd som ikkje har nokon parallell i mønsteravtalen.”¹¹⁶

I dansk rettspraksis har man anvendt bestemmelser fra mønsteravtalen selv om den ikke finnes i skatteavtalen. I Tfs 1994, 184 H ble dobbeltdomisilklausulen i OECDs mønsteravtale tolket inn i den dansk-amerikanske skatteavtalen, som ikke inneholder en slik klausul. Dommen er i dansk teori kritisert for å være for vidtgående.¹¹⁷

Skatteavtalen mellom Norge og Russland artikkel 8 har en annen formulering enn OECDs mønsteravtale artikkel 15. I Utv 2000 side 1680 var spørsmålet om denne bestemmelsen skulle tolkes slik at den har et snevrere kriterium enn OECDs mønsteravtale, eller om forskjellen i formulering bare skal anses som en forskjell i presisering av det samme kriteriet. Finansdepartementet viste til at skatteavtalen var svært parallell med mønsteravtalen og uttalte at når ”Russlandavtalen ikke har med alternativet `betalt på vegne av´, anser vi dette kun som en ulikhet i presisjonsnivå.” Artikkel 8 i skatteavtalen med Russland skulle derfor ikke tolkes forskjellig fra mønsteravtalen artikkel 15.”

4.6 Ikke-medlemsland

Et annet spørsmål som Finansdepartementet ikke gikk nærmere inn på i Utv. 2000 side 1680 var hvorvidt det hadde noen betydning for rettskildeværdien til mønsteravtalen at Russland ikke var medlem av OECD. Tydeligvis hadde det ingen særlig betydning. Antagelig bør det til en viss grad redusere vekten til OECD-mønsteravtalen dersom den

¹¹⁶ Se avsnitt 49

¹¹⁷ Se Winther - Sørensen (2000) side 78

benyttes ovenfor land som ikke er medlemmer. Vekten bør imidlertid ikke reduseres like mye som når man anvender mønsteravtalekommentarene ovenfor land som ikke er medlemmer av OECD.¹¹⁸

4.7 Skatteavtaler inngått før den første mønsteravtalen

Den første mønsteravtalen ble utarbeidet av OECD i 1963. Å begrunne rettskildeværdien til OECDs mønsteravtale ved tolkningen av skatteavtaler inngått før 1963 blir derfor svært vanskelig.¹¹⁹

5 Mønsteravtalekommentarer

Til mønsteravtaler blir det ofte skrevet kommentarer som utdyper og presiserer innholdet i de enkelte bestemmelsene. Mest brukt i praksis er kommentarene til OECDs mønsteravtale, som er utarbeidet av Committee of Fiscal Affairs. 2008-utgaven er tilgjengelig på hjemmesiden til OECD : <http://www.oecd.org/dataoecd/14/32/41147804.pdf> Medlemslandene i OECD og noen ikke-medlemsland har hatt mulighet til å komme med merknader og forbehold til de enkelte kommentarene.

5.1 Folkerettslig hjemmel?

Spørsmålet er hva slags rettskilde mønsteravtalekommentarene egentlig er. Mønsteravtalekommentarene har ikke status som folkerettslig bindende traktat.

Det er vanskelig å plassere mønsteravtalekommentarene i Wienkonvensjonens bestemmelser om tolkning av traktater. Artikkel 31 nr 2, artikkel 31 nr 3 bokstav c, artikkel 31 nr 4 og artikkel 32 er vurdert som mulige hjemler for rettskildeværdien til mønsteravtalen og kommentarene. Dette er behandlet ovenfor i kapitlet om mønsteravtaler.

¹¹⁸ Se kapittel 5.4

¹¹⁹ Se Winther - Sørensen (2000) side 76

I den belgiske høyesterettsdommen hvor skattemyndighetene anførte at mønsteravtalen med kommentarer var en del av konteksten i Wienkonvensjonen artikkel 31 (2), ble det også anført at etterfølgende mønsteravtalekommentarer utgjør en etterfølgende avtale jf Wienkonvensjonen artikkel 31 (2).¹²⁰ Den belgiske Høyesterett tok dessverre ikke stilling til dette.¹²¹ En gjennomgang av bruk av etterfølgende mønsteravtalekommentarer er gitt nedenfor.¹²²

Tilsynelatende ville det være naturlig å anse mønsteravtalekommentarene som en supplerende fortolkningsfaktor jf Wienkonvensjonen artikkel 32. Etter hva jeg vet er det imidlertid bare High Court i Australia som har uttrykt at mønsteravtalekommentarene ligger innenfor Artikkel 32 i Wienkonvensjonen:¹²³

"Whilst the Model Convention and Commentaries may not strictly amount to work preparatory to the double taxation agreement between Australia and Switzerland, they are documents which form the basis for the conclusion of bilateral double taxation agreements of the kind in question and, as with treaties in pari materia, provide a guide to the current usage of terms by the parties. They are, therefore, a supplementary means of interpretation to which recourse may be had under Art. 32 of the Vienna Convention."¹²⁴

Denne uttalelsen innebærer ikke at mønsteravtalekommentarene tillegges større vekt i Australia enn i andre OECD-land. Tvert imot. Å anse mønsteravtalekommentarene som forarbeider eller andre supplerende fortolkningsfaktor legger vesentlige begrensninger i rettskildeverdien.

Italienske domstoler går enda lenger ved å være av den oppfatning at verken mønsteravtalen eller kommentarene er relevant ved tolkningen av skatteavtaler.^{125 126}

¹²⁰ Se *Belgia v. GW & VR-M*, 7 ITLR 442 (2005)

¹²¹ Se Ward mfl. (2005) side 98

¹²² Se kapittel 5.7

¹²³ Se Ward mfl. (2005) side 96

¹²⁴ Se *Thiel v Federal Commissioner of Taxation* (1990) WL 1035393 side 350

¹²⁵ Se Corte di Cassazione 1122 2. februar 2000

¹²⁶ Se Ward mfl (2005) side

Det finnes antagelig ingen hjemmel i Wienkonvensjonen for å bruke mønsteravtalekommentarene ved tolkningen av skatteavtaler. Likevel er det anerkjent i internasjonal teori og praksis at man kan legge vekt på mønsteravtalekommentarer ved tolkningen av skatteavtaler.¹²⁷

5.2 Internrettslig hjemmel?

5.2.1 Rettspraksis

Det følger av norsk rettspraksis at mønsteravtalekommentarer kan tillegges vekt ved tolkningen av skatteavtaler. Et eksempel er uttalelsen fra førstvoterende i Rt 2008 s. 577: ”Etter praksis blir kommentarane til mønsteravtalen vektlage ved tolkinga, jf Rt 1994 side 752, Rt 1997 side 653 og Rt 2004 side 957.”¹²⁸

5.2.2 Ligningspraksis

Det følger også av ligningspraksis at man skal legge vekt på mønsteravtalekommentarer. Et eksempel finner man i Utv 2007 side 1619 hvor en overligningsnemnd avgjorde spørsmål om skattemessig bosted etter skatteavtalen mellom Norge og USA artikkel 3:

”Det ble i den sammenheng vist til OECDs kommentarer til mønsteravtalen artikkel 4, som sier at boligens varige karakter er vesentlig for at den skal være skattyters faste bolig i skatteavtalens forstand. USA-avtalen er i tråd med mønsteravtalen på dette punkt. I denne saken var både arbeidsoppholdet og boligen av midlertidig karakter.”

Et annet eksempel på ligningsmyndigheters bruk av mønsteravtalekommentarer finnes i Utv. 2007 side 1618 der en overligningsnemnd avgjorde spørsmål om skattemessig bosted etter skatteavtalen mellom Norge og Storbritannia:

”Det ble lagt til grunn at et opphold på vel 3 år og 1 måned ikke var tilstrekkelig til å etablere fast bolig. Det ble i den sammenheng vist til OECDs kommentarer til mønsteravtalen art 4 som sier at boligens varige karakter er vesentlig for at den skal være skattyters faste bolig i skatteavtalens forstand. I denne saken var både arbeidsoppholdet og boligen av midlertidig karakter.”

¹²⁷ Se Winther - Sørensen (2000) side 74

¹²⁸ Se avsnitt 47

Disse uttalelsene gir imidlertid liten veiledning når det gjelder spørsmålet om hvor mye vekt det skal legges på mønsteravtalekommentarene

5.3 Mønsteravtalekommentarens anbefalinger

OECDs mønsteravtalekommentarer tar selv stilling til mønsteravtalekommentarenes betydning ved tolkningen av skatteavtaler. 1997-utgaven hevder at mønsteravtalekommentarene kan være til stor hjelp ved tolkningen av skatteavtalene.¹²⁹ I følge 2008-utgaven benytter domstoler mønsteravtalekommentarer i stadig økende grad. Informasjon som er samlet inn av Committee of Fiscal Affairs viser at kommentarene har blitt brukt av den store majoriteten av OECD land. I mange avgjørelser har kommentarene blitt sitert og grundig analysert samt spilt en nøkkelrolle i dommernes vurderinger. Det forventes at denne trenden vil fortsette etter hvert som nye nettverk med skatteavtaler vokser frem og at kommentarene vil bli enda mer utbredt og akseptert som en viktig tolkningsfaktor.¹³⁰

5.4 Er mønsteravtalekommentarene bindende?

Den overveiende oppfatning i den internasjonale skattejuridiske teori er at mønsteravtalekommentarene ikke er bindende for tolkningen, selv om de åpenbart kan være til stor hjelp i tolkningsprosessen. Mønsteravtalekommentarene er ikke bindende for skattemyndighetene og i hvert fall ikke for skattebetalere eller domstoler.¹³¹

5.5 Utenfor OECD

Det kan reises spørsmål om OECDs mønsteravtalekommentarer har relevans for tolkningen av skatteavtaler inngått med land utenfor OECD. Det er i alle fall naturlig å anta at OECDs mønsteravtalekommentarer ikke kan tillegges samme vekt ved tolkningen av skatteavtaler med stater som ikke er medlem av OECD.¹³²

¹²⁹ Se Introduksjonen punkt 29

¹³⁰ Se OECDs mønsteravtalekommentar (2008) side 14 punkt 29.4

¹³¹ Ward mfl 2005 side 113

¹³² Se Zimmer (2002) side 950

I PGS-saken, som gjaldt tolkningen av skatteavtalen mellom Norge og Elfenbenskysten, uttalte førstvoterende at mønsteravtalekommentarene ”har etter min mening også betydning for forståelsen av skatteavtalen mellom Norge og Elfenbenskysten så langt avtalens tekst er likelydende med OECDs mønsteravtale”

Zimmer mener at dette må være en forsvarlig holdning under forutsetning av at det ikke foreligger omstendigheter som tyder på at OECDs mønsteravtalekommentarer ikke skal ha slik betydning.¹³³ Skaar mener at denne uttalelsen fra Høyesterett tilsier at mønsteravtalekommentarene ”må anses som en del av skatteavtaler kontekst der de er inngått med modellavtalen som mønster” jf Wienkonvensjonen artikkel 31.¹³⁴ Zimmer har derimot kritisert førstvoterende i Rt 2004 side 957 for å være ”meget snau” i begrunnelsen når det gjelder relevansen av mønsteravtalekommentarene.¹³⁵

Høyesterett har blitt kritisert for å ha gått ”temmelig langt” i Safe Service-dommen, Rt 2001 side 512. Høyesterett tolket artikkel 5 (3) som handler om tidsbegrensede entreprisoppdrag o.l., mens den aktuelle saken gjaldt catering, som faller utenfor denne bestemmelsen. Uttalelser i kommentarene som gjelder beregning av tolv månedersfristen i artikkel 5 (3) ved bruk av underentreprenør, ble brukt til å belyse omfanget av virksomhetsbegrepet i skattelov og NSA. Imidlertid ble argumenter med tilknytning til artikkel 5 (3) tillagt bare liten vekt.¹³⁶

Spørsmålet er så hvor stor vekt mønsteravtalekommentarene skal tillegges ved tolkningen av skatteavtaler inngått med land utenfor OECD. Ifølge ligningspraksis ved sentralskattekontoret for storbedrifter beror dette på i hvor stor grad skatteavtalen følger mønsteravtalen.¹³⁷

¹³³ Se Skatterett 2005 nr 4 Zimmer side 362

¹³⁴ Se Skaar (2006) side 61

¹³⁵ Se Skatterett 2005 nr 4 Zimmer side 362

¹³⁶ Se Zimmer (2002) side 948

¹³⁷ Se Utv. 2006 side 167

I følge utenlandsk skattejuridisk teori har mønsteravtalekommentarene fått en slik plassering i den internasjonale skattepraksis, at de vil ha betydning ved tolkningen av skatteavtaler som er inngått med land utenfor OECD, men muligens ikke med like stor vekt som om landet hadde vært medlem av OECD.¹³⁸

Av hensyn til land som Norge ikke har inngått skatteavtaler med bør mønsteravtalekommentarenes vekt reduseres ved fastleggelsen av intern rett.¹³⁹

Mønsteravtalekommentarene bør ha mindre vekt ved tolkningen av skatteavtaler inngått med land som ikke har deltatt i diskusjoner og forhandlinger om innholdet. For eksempel har Kina uttrykt at de på generelt grunnlag ikke ønsker å være bundet av OECDs mønsteravtalekommentarer. Vekten av mønsteravtalekommentarene bør også reduseres ved når det er tatt spesifikt forbehold i kommentarene til konkrete bestemmelser. I PGS-dommen var skatteavtalen inngått med Elfenbenskysten, som var blant de ikke-medlemsstater som hadde gitt uttrykk for sitt syn, men ikke på den aktuelle bestemmelsen. Dette kan ha hatt betydning for vektleggingen.¹⁴⁰

Videre bør mønsteravtalekommentarenes vekt reduseres når den anvendes ovenfor land som ikke har mulighet til å protokollføre sine synspunkter i mønsteravtalekommentaren.¹⁴¹

5.6 Deskriptive og normative utsagn

OECDs mønsteravtalekommentarer inneholder både deskriptive og normative utsagn. De deskriptive utsagnene *beskriver* hvordan konkrete bestemmelser faktisk tolkes i OECD-land, mens normative utsagn angir hvordan bestemmelsene *bør* tolkes. De deskriptive utsagn får på bakgrunn av sin tilblivelsesmåte med tiltredelse fra OECDs medlemsland en særlig autoritativ vekt som uttrykk for gjeldende internasjonal praksis på tidspunktet for konsiperingen av kommentarene. I utenlandsk skattejuridisk teori synes det å være oppstilt et særskilt vilkår for å kunne vektlegge de normative utsagn. Mønsteravtalekommentarenes

¹³⁸ Se Winther - Sørensen (2000) side 78

¹³⁹ Se Zimmer (2002) side 947

¹⁴⁰ Se Skatterett 2005 nr 4 Zimmer side 362

¹⁴¹ Se Ward mfl (2005) side 112 og 113

normative utsagn kan kun anses å gi uttrykk for internasjonal praksis dersom mønsteravtalekommentarene tillegges vekt i internasjonal skattepraksis. Uansett har de deskriptive utsagn tyngre vekt enn de normative.¹⁴²

5.7 Artikkel 3 (2)

I den internasjonale skattejuridiske teori er det reist spørsmål om mønsteravtalekommentarene utgjør en del av ”sammenhengen” i artikkel 3 (2).¹⁴³ Hvis svaret er ja, så vil intern rett ikke komme til anvendelse dersom et ikke-definert uttrykk i skatteavtalen er nærmere presisert i mønsteravtalekommentaren. Hvis ”sammenhengen” jf artikkel 3 (2) ikke omfatter mønsteravtalekommentarene, så vil man henvisе til intern rett, selv om mønsteravtalekommentarene forklarer et udefinert uttrykk i skatteavtalen.

Begrepet ”sammenhengen” i artikkel 3 (2) er ikke definert i skatteavtalene, men er delvis forklart i mønsteravtalekommentarens punkt 12. I skatterettslig teori hevder flere at ”sammenhengen” i artikkel 3 (2) har en videre betydning og at den også omfatter mønsteravtalekommentarene som finnes på det tidspunkt skatteavtalen blir inngått.¹⁴⁴

Begrepet ”requires” får også betydning her. I følge internasjonal skattejuridisk teori er det slik at hvis et udefinert uttrykk i skatteavtalen er definert i intern rett og samtidig har et annet meningsinnhold i mønsteravtalekommentarene som eksisterte da skatteavtalen ble inngått, så vil det oftest være mønsteravtalekommentarene som presiserer det udefinerte uttrykket.¹⁴⁵

Debatten etter Sølvikdommen illustrerer problemstillingen. Skattebetalerforeningens jurister viser til ordlyden i artikkel 3 (2) ”*unless the context otherwise requires*” samt ”kommentarene til denne artikkelen i Mønsteravtalen (punkt 12) ... «*the intention of the Contracting states when signing the Convention as well as the meaning given to the term in question in the legislation of the other Contracting state*».” Etter Skattebetalerforeningens

¹⁴² Se Winther - Sørensen (2000) side 77

¹⁴³ Se Ward mfl (2005) side 20

¹⁴⁴ Se Ward mfl (2005) side 31

¹⁴⁵ Se Ward mfl (2005) side 31

oppfatning ”kommer partenes forutsetning til uttrykk i kommentarene til de konkrete artiklene, dette på bakgrunn av at landenes eventuelle reservasjoner er inntatt etter kommentarene til hver bestemmelse.”

Gjerde og Lothe viser også til Skaar og utenlandsk skattejuridisk teori: ”Når kommentarene til mønsteravtalen er så klare som de er på dette punktet, trekker det klart i retning av at dette må være primærkilden ved tolkning av avtalen, og betraktes som «context». ... I et tilfelle hvor det er utfyllende merknader i kommentarene som gir oss god veiledning, *krever* sammenhengen etter vår [Skattebetalerforeningens] oppfatning at konteksten/kommentarene skal legges til grunn.”¹⁴⁶

Det synes imidlertid som om Høyesterett i Rt 2008 side 557 ikke anser mønsteravtalekommentarene som en del av sammenhengen jf OECDs mønsteravtale artikkel 3 (2).¹⁴⁷

5.8 Etterfølgende mønsteravtalekommentarer

OECD har oppdatert mønsteravtalekommentarene løpende, først i 1977 og så mer eller mindre fortløpende fra 1992. Den foreløpig siste utgaven kom ut i 2008. I den skatterettslige teori er det omdiskutert om man ved fortolkningen av en konkret skatteavtale skal anvende kommentarene som var utgitt på tidspunktet for *inngåelsen* av den gjeldende skatteavtale eller på tidspunktet for *anvendelsen* av skatteavtalen.¹⁴⁸ Dette er en problemstilling som forutsetter at ordlyden i selve mønsteravtalen ikke er endret og at den aktuelle skatteavtalen bygger på denne.¹⁴⁹

I utenlandsk juridisk teori er det ikke gitt noe entydig svar på spørsmålet om hvilken versjon av mønsteravtalekommentarene man skal legge vekt på. Utgangspunktet er at man finner fortolkningsbidragene i den skatteavtalen og de kommentarer, som var gjeldende på tidspunktet for inngåelsen av den konkrete skatteavtale. Det bør samtidig være mulig å

¹⁴⁶ Se Skatterett 2008 nr 3 Gjerde og Lothe side 210 – 211.

¹⁴⁷ Se Tax Notes International Volume 50 Number 6 May 12 (2008) Zimmer

¹⁴⁸ Se Karin Skov Nilausen (2005) side 79

¹⁴⁹ Se Zimmer (2002) side 949

trekke inn senere utgaver av OECDs mønsteravtale med kommentarer. Dette begrunnes med de tilsvarende hensyn, som ovenfor er anført vedrørende fortolkningen av eldre skatteavtaler, særlig hensynet til en harmonisert fortolkning.¹⁵⁰

Å ikke anse etterfølgende mønsteravtalekommentarer som relevant er dessuten inkonsekvent i forhold til den dynamiske synsvinkelen som ble slått fast i 1995 ved endringen av artikkel 3 (2) i mønsteravtalen.¹⁵¹

OECD-kommentarene går ganske langt i å anbefale at nye kommentarer skal legges til grunn også for eldre skatteavtaler.:

“Needless to say, amendments to the Articles of the Model Convention and changes to the Commentaries that are a direct result of these amendments are not relevant to the interpretation or application of previously concluded conventions where the provisions of those conventions are different in substance from the amended Articles. However, other changes or additions to the Commentaries are normally applicable to the interpretation and application of conventions concluded before their adoption, because they reflect the consensus of the OECD Member countries as to the proper interpretation of existing provisions and their application to specific situations.”¹⁵²

OECDs kommentarer angir altså at man så vidt mulig bør fortolke overenskomster i overensstemmelse med nyere kommentarer, dersom de nyere kommentarer ikke gir uttrykk for en egentlig endring av mønsteravtalen. Standpunktet er imidlertid svært omstridt.

Man bør ikke uten videre slutte motsetningsvist fra nyere kommentarer. Nye kommentarer kan gi uttrykk for en presisering og ikke en endring i forhold til tidligere.¹⁵³ I skattejuridisk teori er det gitt uttrykk for at endringer som bare fremtrer som klargjøring av tidligere kommentarer likevel må vurderes kritisk.¹⁵⁴

¹⁵⁰ Se Winther - Sørensen (2000) side 77

¹⁵¹ Se Ward mfl (2005) side 109.

¹⁵² Se OECDs mønsteravtalekommentar (2008) punkt 35

¹⁵³ Se Winther - Sørensen (2000) side 78

¹⁵⁴ Se Zimmer (2002) side 949

Det er også blitt fremhevet at en etterfølgende mønsteravtale med nye kommentarer kan være relevante allerede fra tidspunktet for mønsteravtalens ikrafttredelse. Samtidig vil det være naturlig å legge større vekt på kommentarer som har vært i kraft over lengre tid, enn helt nye kommentarer.¹⁵⁵

5.8.1.1 Komparativt perspektiv

OECD-landene har ingen ensartet praksis om relevansen av mønsteravtalens etterfølgende kommentarer.¹⁵⁶

Common Law-landene er konsekvent avvisende til bruk av mønsteravtalekommentarer utarbeidet etter at skatteavtalen ble inngått. For eksempel har amerikanske Tax Court uttalt at etterfølgende kommentarer ikke skal anvendes ved fortolkningen av en skatteavtale.¹⁵⁷ United States Federal har også avvist relevansen av OECDs etterfølgende kommentarer, fordi disse ikke gjenspeiler den forståelse og forventninger partene hadde på forhandlingsbordet på det tidspunktet skatteavtalen ble forhandlet frem.^{158 159}

Blant små og mellomstore europeiske OECD-land synes hovedtendensen derimot å være at man ukritisk anvender etterfølgende mønsteravtalekommentarer. I for eksempel Finland har domstolen gitt etterfølgende mønsteravtalekommentarer betydning som et hjelpemiddel for tolkningen av skatteavtaler.¹⁶⁰ Den finske administrative domstolen har vurdert etterfølgende mønsteravtalekommentarer som relevant spesielt for saker som angår nye situasjoner og nye fenomener.¹⁶¹

Tyskland, Frankrike og Sveits ser ut til å være blant de land som har et mer nyansert syn på bruk av etterfølgende mønsteravtalekommentarer. Det finnes en avgjørelse i for eksempel den tyske føderale skattedomstolen som refererer til etterfølgende

¹⁵⁵ Se Winther-Sørensen (2000) side 78

¹⁵⁶ Se Ward mfl. (2005) s. 95

¹⁵⁷ Se Taisei Fire and Marine Insurance

¹⁵⁸ Se National Westminster Bank v. United States

¹⁵⁹ Se Ward mfl. (2005) s. 95

¹⁶⁰ Se Ward mfl. (2005) s. 100

¹⁶¹ Se KHO: 2002: 26: 4ITLR 1009 2002

mønsteravtalekommentarer.¹⁶² Samtidig finnes det mange avgjørelser hvor den tyske føderale skattedomstolen har begrenset seg kun til å legge vekt på opprinnelige mønsteravtalekommentarer.^{163 164}

Skjematisk kan praksisen i andre OECD-land fremstilles slik:

	Ja	Nyansert	Uprøvd	Nei
Danmark ¹⁶⁵	X			
Finland	X			
Nederland ¹⁶⁶	X			
Tsjekkia ¹⁶⁷	X			
Luxemburg ¹⁶⁸	X			
Belgia ¹⁶⁹	X			
Sveits ¹⁷⁰		X		
Tyskland		X		
Frankrike ¹⁷¹		X		
Storbritannia			X	
Sverige			X	
Canada ¹⁷²				X
USA				X
Australia ¹⁷³				X
Italia ¹⁷⁴				X

¹⁶² Se for eksempel BHF (2001) ISr 2001 653

¹⁶³ Se for eksempel BHF 11. April 1990 BFHE 160, 513

¹⁶⁴ Se Ward mfl. (2005) s. 96

¹⁶⁵ Se Casino Copenhagen K/S ØL (2001) 3ITLR 447

¹⁶⁶ Se Hoge Raad 21. februar 2003 BNB 2003/117 og 188

¹⁶⁷ Se 2 Afs 108/2004 - 106

¹⁶⁸ Se Ward mfl. (2005) s. 96

¹⁶⁹ Se Apelldomstolen i Antwerpen 15. januar 1996 FJF 96/84

¹⁷⁰ Se Verwaltungsgericht Zürich 9. mai 1995 ZH A 31. 4 No 4

¹⁷¹ Se Banque française d l'Orient (Conseil d'Etat)

¹⁷² Se Cudd Pressure Case

¹⁷³ Se Lamesa Holdings B.V. v Comm.

¹⁷⁴ Se Corte di Cassazione 1122 2. februar 2000

5.8.2 Norsk rett

Norsk Høyesterett har i mange saker tillagt etterfølgende mønsteravtalekommentarer vekt.

I Alaska-dommen, Rt. 1984 side 99 ble kommentarene til artikkel 5 fra 1977 gjengitt ved tolkningen av skatteavtalen mellom USA og Norge fra 1971. Høyesterett ga ingen begrunnelse for å benytte dem etterfølgende mønsteravtalekommentarene.¹⁷⁵

I Alphawell-dommen, Rt 1994 side 752, som gjaldt artikkel 5 i skatteavtalen med Storbritannia fra 1969, uttalte Høyesterett at kommentarene ”til 1977-utgaven må også legges til grunn for tolkningen av modellkonvensjonens 1963-utgave”.

En annen norsk høyesterettsdom som tok i bruk etterfølgende mønsteravtalekommentarer er Siemensdommen inntatt i Rt 1997 side 653. Saken gjaldt spørsmålet om Siemens AG hadde fast driftssted i Norge jf. den tysknorske skatteavtalen artikkel 4(1) jf artikkel 2(1) nr 4a). Høyesterett viste til kommentar 8 til OECDs mønsteravtale artikkel 5. Denne kommentaren hadde blitt endret i 1992 og førstvoterende uttalte følgende:

”Jeg antar at det som her sies har betydning også ved forståelsen av den tysknorske skatteavtalen av 1958, selv om denne er eldre enn OECDs mønsteravtale. Det er således ingen nevneverdig forskjell på driftsstedsbestemmelsene i avtalene.”

Denne begrunnelsen i Siemensdommen er blitt kritisert for å være ”unektelig litt spinkel”.¹⁷⁶

I Rt. 2004 side 957 (46) – (57) var derimot Høyesterett svært grundige. Begge parter hadde påberopt OECDs merknader til artikkel 5 (1) i mønsteravtalene av 1977 og 2003 til støtte for sin forståelse av uttrykket ”fast driftssted” i skatteavtalen mellom Norge og

¹⁷⁵ Se Zimmer (2002) side 950

¹⁷⁶ Se Zimmer (2002) side 950

Elfenbenskysten, som var basert på OECDs mønsteravtale av 1963. Spørsmålet var om OECDs merknader til mønsteravtalene fra 1977 og 2003 kunne få betydning for forståelsen av skatteavtalen fra 1978:

Definisjonen av ”uttrykket fast driftssted” i artikkel 5 hadde stått uendret siden 1963. Førstvoterende uttalte at mønsteravtalekommentarene fra 2003 er ”av vesentlig betydning for forståelsen av skatteavtaler som er inngått før 2003, jf Rt-1994-752.... I tillegg kommer at merknadene tar sikte på å gi en sammenfatning av praksis mellom OECD-landene.”¹⁷⁷

Premissene i Rt 2004 side 957 er kritisert for å være ”meget vidtgående”. Kommentarene fra 2003 ble brukt på en 25 år eldre skatteavtale der ordlyden riktignok ikke er endret, men der det likevel har funnet sted en klar utvikling av tolkingen av ordlyden. Kommentarene er også yngre enn saken, som gjelder 1996, og all saksbehandling til og med tingrettens dom fant sted før disse kommentarene ble utgitt.¹⁷⁸

I denne saken gikk de etterfølgende mønsteravtalekommentarene i skattyterens favør. Derfor er det reist spørsmål om hvorfor ikke staten prosederte mot å legge de nye kommentarene til grunn. Zimmer mener at årsaken til dette kan være at etterfølgende mønsteravtalekommentarer oftest vil tale til skattemyndighetenes fordel, fordi de fleste saker gjelder spørsmålet om det foreligger fast driftssted i Norge. Nettopp ”dette taler for å anvende Høyesteretts uttalelser med forsiktighet hvor spørsmålet er om det foreligger fast driftssted i Norge”.¹⁷⁹

I Sølvik-dommen, Rt 2008 s. 577, viste førstvoterende til Rt 2004 side 957 som del av begrunnelsen for å vektlegge etterfølgende mønsteravtalekommentarer ved tolkingen av bostedsartikkel i skatteavtalen mellom Norge og USA:

¹⁷⁷ Se avsnitt 49

¹⁷⁸ Se Skatterett 2005 nr 4 Zimmer side 362 - 363

¹⁷⁹ Se Skatterett 2005 nr 4 Zimmer side 362 - 363

”Også kommentarer som er nyare enn den aktuelle dobbeltskatteavtalen blir tillagde vekt. Som påpeika i Rt 2004 side 957 avsnitt 49 vil endringar i kommentarane ta sikte på å gi uttrykk for endra praksis mellom OECD-landa, også der sjølve artiklane blir ståande.”¹⁸⁰

Det følger også av ligningspraksis at etterfølgende mønsteravtalekommentarer skal tillegges vekt ved tolkning av skatteavtaler.

For eksempel har overligningsnemnda ved sentralskattekontoret for storbedrifter har vist til mønsteravtalekommentarer som var yngre enn skatteavtalen med Sveits, fordi disse ga uttrykk for ”et prinsipp med mer generell gyldighet”.¹⁸¹

Finansdepartementet har i et brev til sentralskattekontoret for storbedrifter gått veldig langt i å åpne for bruk av etterfølgende mønsteravtalekommentarer: Brevet gjaldt spørsmålet om NOKUS-beskatning jf skatteloven §§ 11-60 flg var i strid med skatteavtalen mellom Norge og Singapore, som i ”store trekk bygger på OECD-mønsteret. For slike avtaler er OECD kommentarene og utviklingen av dem blitt ansett som relevante, jf Høyesteretts dom inntatt i Utv 2004 side 649.”¹⁸²

I Utv. 2006 side 167 la ligningsnemnda ved sentralskattekontoret for storbedrifter ”til grunn at OECD-kommentarene måtte tillegges relativt stor vekt ved tolkningen av avtalen, selv om Z ikke var et OECD-land. Dette gjaldt også senere endringer og tilføyelser til OECD-kommentarene.”

5.9 Uendrede mønsteravtalekommentarer.

Et spørsmålet som dukket opp i Rt. 2008 side 577 (Sølvik) var om mønsteravtalekommentarer skal ha begrenset rettskildemessig vekt dersom praksis utvikler seg uten at kommentarene endres. Skatt Øst anførte at: ”kommentarane til mønsteravtalen ikkje kan tilleggjast så stor vekt som det elles er vanleg, fordi kommentarane til

¹⁸⁰ Se avsnitt 47

¹⁸¹ Se Utv 2001 side 377

¹⁸² Se Utv 2006 side 491

utslagsreglane ikkje har vore nemnande endra sidan dei først kom inn i 1963. ... praksisen omkring desse reglane har gjennomgått ei utvikling som ikkje har vorte reflektert gjennom kommentarane.”

Høyesterett delte ikke statens syn, fordi ”både mønsteravtalen og kommentarane har vorte endra fleire gonger sidan 1963 og det må då kunne leggjast til grunn at OECD-landa har hatt høve og grunn til å endre kommentarane også til utslagsreglane dersom kommentarane ikkje har følgt med i utviklinga. Dette har skjedd med omsyn til andre artiklar i mønsteravtalen, jf dei høgsterettssakene eg har vist til. Staten har også hatt all mogleg grunn til å leggje fram dokumentasjon for at det i internasjonal praksis har skjedd endringar i med omsyn til praktiseringa av utslagsreglane, men har ikkje gjort det. Eg byggjer etter dette på at kommentarane til mønsteravtalen framleis er relevante og bør tilleggast stor vekt for forståinga av mønsteravtalen.”

6 Rettspraksis

6.1 Rettspraksis fra tredjeland

Wienkonvensjonens bestemmelser om tolkning av traktater nevner ikke direkte andre enn avtalestatenes rettspraksis om tilsvarende begreper i andre skatteavtaler.

Wienkonvensjonen er utarbeidet med sikte på alle folkerettslige konvensjoner. Derfor er ikke særspørsmål i forbindelse med skatteavtaler omhandlet. Skatteavtaler skiller seg fra de mange andre traktater ved å være bilaterale eller multilaterale med få traktatparter.

I den internasjonale skattejuridiske teori er det ofte fremhevet at harmoniseringssynsspunkter bør føre til at man trekker inn andre staters praksis ved tolkningen av skatteavtaler.¹⁸³ Dersom skatteavtalen er basert på en mønsteravtale, vil

¹⁸³ Se Winther - Sørensen (2000) side 72

rettspraksis fra andre land fungere som et slags supplement til mønsteravtalekommenarene.¹⁸⁴

Skatteavtalene inneholder mange standardbaserte bestemmelser. Ved å utforme standardbaserte formuleringer delegerer man oppgaven ved å utforme innholdet i bestemmelsen til nasjonale domstoler.¹⁸⁵ Av den grunn er det naturlig å tillegge rettspraksis vesentlig vekt ved tolkningen av skatteavtaler.

International Fiscal Association (IFA) vedtok i 1993 en resolusjon hvor det blant annet ble uttalt at:

”To advance the consistent interpretation and application of tax conventions, revenue authorities and courts of a contracting states should consider judicial and arbitral decisions and official revenue authoritative explanations, regulations and rulings, not only of the other contracting state, but also of third states when such material involves the interpretation or application of identical or substantially similar provisions of a tax convention, especially when they are derived from the same model.”¹⁸⁶

IFA kom samtidig med en oppfordring til skattemyndighetene om å publisere materialet på flere språk, noe som vil øke tilgjengeligheten.

I utenlandsk skattejuridisk teori er det ikke entydig fastlagt hvilken vekt det skal legges på internasjonal skattepraksis.¹⁸⁷ Flere forhold kan spille inn, for eksempel om det er det samme uttrykket som skal tolkes.

Sammenhengen i skatteavtalene kan også være et relevant moment ved vurderingen av andre staters praksis. Fast og ensartet praksis bør tillegges større vekt enn enkeltstående

¹⁸⁴ Se Michelsen (2003) side 66.

¹⁸⁵ Se Baistrocchi (2008) side 386

¹⁸⁶ Se IFA Yearbook 1993 side 67

¹⁸⁷ Se Winther - Sørensen (2000) side 73

avgjørelser. Domstolsavgjørelser bør tillegges større vekt enn avgjørelser i forvaltningen. Utenlandsk ligningspraksis behandles nærmere nedenfor.¹⁸⁸

OECDs mønsteravtalekommentarer tillegges stor betydning ved bedømmelsen av innholdet og fastheten av internasjonal praksis. Et eksempel er Rt 2004 side 957: ”Ifølge praksis mellom OECD-statene og kommentarene til mønsteravtalene av 1977 og 2003 kreves ikke lenger fysisk tilknytning til et bestemt punkt.”¹⁸⁹

Det er i utenlandsk teori diskutert om man skal vektlegge praksis som eksisterte ved inngåelsen av skatteavtalen eller om man kan vektlegge all praksis som finnes på tidspunktet for anvendelsen av skatteavtalen. I utenlandsk skattejuridisk teori er det antatt å være mest hensiktsmessig å vektlegge etterfølgende utenlandsk praksis.¹⁹⁰

Dersom innholdet i et uttrykk blir endret på grunn av internasjonal skattepraksis, så kan dette teoretisk sett føre til en konflikt med den enkelte stats suverenitet. En slik situasjon vil neppe oppstå hyppig i praksis. Utenlandsk rettspraksis vil neppe være det eneste man baserer seg på, men derimot være ett av flere bidrag ved tolkningen av en skatteavtale.¹⁹¹

Frederik Zimmer har gitt uttrykk for tvil om betydningen av praksis fra andre stater, herunder også praksis fra det andre landet som har inngått skatteavtalen. Zimmer mente/mener at andre staters praksis bør brukes med forsiktighet når det vil lede til innskrenkning i norsk beskatningsrett. Danske Winther-Sørensen mener imidlertid at betydningen av andre staters praksis ikke bør være avhengig av om dette fører til en innskrenkning av det nasjonale skattekrav eller ikke. I så fall vil man kunne risikere at samme uttrykk i en skatteavtale tolkes forskjellig i forskjellige sammenhenger, alt ettersom det fører til en begrensning av det nasjonale skattekrav eller ikke.¹⁹²

¹⁸⁸ Se kapittel 7.1

¹⁸⁹ Se avsnitt 59

¹⁹⁰ Se Winther-Sørensen (2000) side 73

¹⁹¹ Se Winther-Sørensen (2000) side 74

¹⁹² Se Winther-Sørensen (2000) side 74

Selv om det påvises å foreligge utenlandsk rettspraksis på et område, er det ikke nødvendigvis slik at den foreliggende rettspraksis gir et fullstendig bilde av rettstilstanden i utlandet. I høyesterettsdommen inntatt i Rt. 2001 side 512 (Safe Service) ble en belgisk dom påberopt til støtte for antitetisk tolkning av uttrykket ”subcontracts parts of such a project” i kommentaren til mønsteravtalen artikkel 5 nr. 3, slik at det ikke skal skje identifikasjon og ikke oppstå skatteplikt for hovedentreprenøren, dersom et helt prosjekt er utført underentreprenører. Relevansen av den belgiske dommen ble ikke avvist, men førstvoterende fremhevet at flere av OECDs medlemsland er av en annen oppfatning. Siden 1992 har man arbeidet med å presisere innholdet i denne bestemmelsen ved å endre kommentaren punkt 19 til å lyde ”subcontracts all or parts of such a project”... ”Den norske delegerte ved dette arbeidet i OECD har opplyst at det ennå ikke er avsluttet, men at forslaget etter høring i OECD-statene ble akseptert fra samtlige staters side med ett unntak”.

Spørsmålet er så om disse uttalelsene i Safe Service-dommen sier noe prinsipielt om bruk av utenlandsk rettspraksis ved tolkning av skatteavtaler. I skattejuridisk teori merket man ”med interesse at Høyesterett fant grunn til å nevne en dom (ikke engang en sisteinstansdom) fra tredjestat..., og dette kan indikere en prinsipiell vilje til å ta slikt materiale i betraktning”.¹⁹³

Et annet eksempel på hvordan Høyesterett anvender internasjonal rettspraksis finner man i Rt 2004 side 957: ”... .Utviklingen i OECD-statenes praksis viser at det gjennomgående stilles små krav til etablering for å komme til at et foretak må anses for å ha fast driftssted i kildestaten, og at det ikke stilles generelle krav til størrelse og innretning, jf. Rt-1994-752 på side 762.”¹⁹⁴

¹⁹³ Se Festskrift til Carsten Smith (2002) Zimmer side 954

¹⁹⁴ Se avsnitt 57

”Ved fortolkning av skatteavtalen mellom Norge og Elfenbenskysten må etter min mening utgangspunktet være at fast driftssted normalt krever at virksomhet gjennom driftsstedet utøves i mer enn seks måneder i samsvar med OECD-statenes praktisering av mønsteravtalen artikkel 5 første ledd.”¹⁹⁵

Også i ligningspraksis er det blitt påberopt utenlandsk rettspraksis ved tolkningen av skatteavtaler. En interessant sak der hver part anførte hver sin dom fra forskjellige land handler om NOKUS-reglens forhold til skatteavtalene:

”Skattyter hadde påberopt seg en dom av den franske administrative Høyesterett, Conseil D’Etat av 28. juni 2002, Schneider. Domsstolen kom til at Frankrikes avtale med Sveits art 7 (1) for retten avr at CFC-inntekten måtte anses som virksomhetsinntekt, og avtalen ga Sveits eksklusiv beskatningsrett til denne.

Finsk administrativ Høyesterett kom i en dom av 20. mars 2002 til motsatt resultat. Saken omhandlet spørsmålet om de finske CFC-reglene var i overensstemmelse med art 7 (1) i skatteavtalen med Belgia fra 1976. Retten fremhevet at både OECD-kommentarene og forarbeidene til CFC-reglene ga uttrykk for at det ikke forelå noen motstrid, og at uansett så var det kun juridisk dobbeltbeskatning som var omfattet av avtalen.

Nemda uttalte at den finske CFC-lovgivningen var basert på blant annet de norske NOKUS-reglene, og at dette talte for å tillegge den sistnevnte dommen størst vekt.”¹⁹⁶

6.2 Bruk av norsk rettspraksis

Selve metoden for tolkning av skatteavtaler er slått fast gjennom norsk rettspraksis. I Siemensdommen inntatt i Rt 1997 side 653 uttaler førstvoterende følgende: ”Når det gjelder skatteavtalens karakter, prinsippene for tolkningen mv, viser jeg til Høyesteretts uttalelser i Alphawelldommen, Rt-1994-752 , om skatteavtalen mellom Norge og

¹⁹⁵ Se avsnitt 61

¹⁹⁶ Utv 2006 s. 167:

Storbritannia, der det blant annet fremheves at skatteavtalen må tolkes på bakgrunn av de folkerettslige regler om tolking av traktater.”

Også i konkrete tolknings spørsmål har Høyesterett funnet veiledning i tidligere dommer, for eksempel i Rt 2004 side 957 hvor det ble vist til Rt 1984 side 99 (Alaska) ved tolkningen av bestemmelsen om fast driftssted: ”Jeg bemerker til dette at en form for tilknytning til et bestemt geografisk område må foreligge, jf. Rt-1984-99 hvor et fiskefartøy ikke ble ansett som fast driftssted under fiske i andre lands kystfarvann.”¹⁹⁷

I Rt 1998 side 794 (BJ Services) måtte Høyesterett forholde seg til to dommer som gikk i hver sin retning:

” Høyesterett har tidligere vurdert prinsippene for utgiftsfordeling på norsk sokkel i to dommer, Uncle Johndommen, Rt-1994-132 og Safe Regaliadommen, Rt-1995-455, som begge angikk fradrag for såkalte stand byutgifter eller ventetidsutgifter. Disse to dommene trekker langt på vei i hver sin retning, og jeg finner det derfor nødvendig å gjennomgå rettsbildet uavhengig av dommene før jeg trekker dem inn i vurderingen. ... Det gjenstår etter dette å se på betydningen av den tidligere rettspraksis. ... Etter dette mener jeg at flertallets oppfatning i Safe Regaliasaken ikke kan gis generell anvendelse.”¹⁹⁸

Ved tolkningen av skatteavtaler har ligningsmyndighetene anvendt rettspraksis fra alle instanser. For eksempel har overligningsnemnda ved sentralskattekontoret for storbedrifter vist til Norske Skog-dommen ved tolkningen av artikkel 24 i skatteavtalen mellom Norge og USA.¹⁹⁹ Norske Skog-dommen inntatt i Utv. 1997 side 960 er en lagmannsrettsdom, men Finansdepartementet har akseptert at dommens resultat gir uttrykk for gjeldende rett.²⁰⁰

I en overligningsnemndsavgjørelse referert i Utv. 2006 side 1386 ble det vist til en dom i Drammen tingrett 01. juni 2005, inntatt i Utv side 968 med ”sammenlignbart faktisk

¹⁹⁷ Se avsnitt 59

¹⁹⁸ Se Rt 1998 side 794

¹⁹⁹ Se Utv. 2005 side 206

²⁰⁰ Se Ot. prp. 35 1997-98 side 6

forhold.” Overligningsnemnda konkluderte med at en skattyter som i perioden 1999-2002 arbeidet i Storbritannia, bodde i Storbritannia med sin familie, leide ut sin bolig i Norge og la frem bekreftelse på at britiske skattemyndigheter anså ham som bosatt i Storbritannia, likevel måtte anses som bosatt i Norge etter skatteavtalen. I utgangspunktet skal man legge svært liten vekt på tingrettsdommer. Etter Høyesteretts avgjørelse i Rt 2008 side 577 (Sølvik) vil nok skattemyndighetene legge enda mindre vekt på denne dommen fra Drammen tingrett.

Prinsippene for bruk av norsk rettspraksis ved tolkning av skatteavtaler ser ikke ut til å avvike noe særlig fra det som gjelder etter intern rettskildelære. Dette syn bekreftes også av en nylig avsagt lagmannsrettsdom der saken ble avgjort på bakgrunn av én høyesterettsdom: ”Det har imidlertid ikke betydning for det tolkningsspørsmål som er aktuelt her om prinsippene for traktatolking eller alminnelige prinsipper i norsk rett om lovtolkning anvendes.” Denne dommen fra Gulating Lagmannsrett avsagt 31. oktober 2008 er ikke rettskraftig i skrivende stund.

7 Ligningspraksis

Ligningspraksis kan være en sentral rettskildefaktor ved fastleggelse av intern skatterett. Spørsmålet er om ligningspraksis har like stor betydning ved tolkningen av skatteavtaler.

7.1 Bruk av utenlandsk ligningspraksis

Det fremstår som noe uklart hvordan man bør vektlegge utenlandsk ligningspraksis. Høyesterett berørte spørsmålet i Rt 1998 side 794, (BJ Services):

Partene har nedlagt mye arbeid i å fremlegge materiale om andre staters praktisering av fradragsreglene i OECDs mønsterkonvensjon som skatteavtalen bygger på. Undersøkelsen har likevel gitt begrenset resultat. Det er således ikke lagt frem relevant domspraksis fra noe land, og det eneste land som har redegjort for forvaltningspraksis er Storbritannia. USA er forespurt, men har ikke svart. Britiske skattemyndigheter har

nedfelt sin praksis på området i en såkalt "Guidance note" for liggedager (Idle time costs), ... Alt i alt anser jeg at det som er fremlagt av andre lands praksis, gir begrenset veiledning for løsningen av vår sak."²⁰¹

At det brukes mye plass på å drøfte spørsmålet kan kanskje gi en indikasjon på at Høyesterett er villige til å ta hensyn til utenlandsk materiale.²⁰² Her ville antagelig utenlandsk ligningspraksis blitt tillagt mer vekt dersom den hadde vært mer omfattende. Også i Rt 2008 side 577 (Sølvikdommen) viser Høyesterett til ligningspraksis i utlandet.²⁰³

"Praksis i andre land vil ikkje vere avgjerande, men eg tar likevel med eit par døme på forståinga som viser korleis andre statar vurderer opphaldstid. Først vil eg vise til ei melding frå det danske Skatteministeriet, publisert i Tidsskrift for Skatter og Afgifter for 4. Oktober 2002. ... Tidsaspektet er ikkje særskilt omtale i rapportane frå Canada, jf. Bulletin IT-221R3 avsnitt 26, og frå Storbritannia, jf HM Revenue & Customs Help Sheet IR302. Slik eg oppfattar dette, går desse statane direkte på dei kriteria som er oppstilte i OECD-dokumenta. ... Som tidlegare uttala, har staten hatt grunn til å leggje fram dokumentasjon for at det hadde skjedd ei utvikling og endring i vurderingstemaet i høve til innhaldet i desse dokumenta, noko som ikkje er gjort."

I Utv 2003 side 1219 hadde overligningsnemnda "vist til at ligningspraksis i USA tilsier at utlendinger med midlertidig opphold ikkje anses for å ha fast opphold der", i en sak som gjaldt skattemessig bosted etter skatteavtalen mellom Norge og USA artikkel 3. Her gikk utenlandsk ligningspraksis i skattemyndighetenes favør. Noe eksempel der utenlandsk ligningspraksis avgjør saken i skattyters favør har jeg derimot ikke funnet gjengitt i Utv.

7.2 Bruk av norsk ligningspraksis

Spørsmålet er så hvilken vekt norsk ligningspraksis har ved tolkningen av skatteavtaler. I Rt 2008 side 577 uttaler førstvoterende følgende: "Eg finn det ikkje nødvendig å gå inn på ligningspraksis. Den framlagte praksisen er frå hausten 2002 og seinare, og det synest å ha skjedd ei omlegging av synet hos styresmaktene i høve til tidlegare."²⁰⁴

²⁰¹ Se side 805 - 806

²⁰² Se Zimmer (2002) side 956

²⁰³ Se avsnitt 53

²⁰⁴ Se avsnitt 56

Gjerde mener at årsaken til at ligningspraksis ikke blir tillagt vekt av Høyesterett i Sølviksaken kan være ”fordi den strenge praktiseringen av tidsmomentet ikke har vært langvarig og konsekvent”.²⁰⁵

I en annen sak, Rt 2004 side 957, uttaler førstvoterende at ”PGS har også vist til enkeltstående uttalelser fra norske skattemyndigheter om når fast driftssted kan antas å foreligge etter skatteavtaler med andre land. Uttalelsene gir etter min mening ikke noe grunnlag for å fastslå noe bestemt om norske skattemyndigheters forståelse og praktisering av skatteavtaler med bestemmelser svarende til definisjonen av fast driftssted i OECDs mønsteravtale.”²⁰⁶ Her sier Høyesterett at det stilles visse krav til ligningspraksis før den kan få betydning ved tolkning av skatteavtaler.

I ligningspraksis ser det ikke ut til å være en høy terskel for å legge vekt på ligningspraksis ved tolkning av skatteavtaler. I Utv 2007 s. 1618 ble det ”vist til ligningspraksis gjengitt i UTV 2003 s. 1219 og Utv 2006 s 1386”, da en overligningsnemnd avgjorde spørsmål om skattemessig bosted etter skatteavtalen mellom Norge og Storbritannia.

I Utv 2003 side 1214 ser det ut som om én uttalelse fra Finansdepartementet er det eneste ligningskontoret vektlegger ved tolkningen av den nordiske skatteavtalen artikkel 5 om fast driftssted. Denne uttalelsen var basert på OECDs mønsteravtalekommentarer.²⁰⁷

I Utv 2003 side 1219 blir en sak om skattemessig bosted jf artikkel 4 (2) a) i skatteavtalen mellom Tyskland og Norge avgjort av ligningskontoret på bakgrunn av bare én uttalelse fra Finansdepartementet.

²⁰⁵ Se Skatterett 2008 nr 3, Gjerde og Lothe side 206

²⁰⁶ Se avsnitt 63

²⁰⁷ Se Utv 2000 side 949

8 Juridisk teori

Ifølge høyesterettspraksis kan man vise til juridisk teori ved tolkningen av skatteavtaler.

I Rt. 1984 side 99 Alaska viste førstvoterende til en OECD-rapports kommentar til mønsteravtalens artikkel 5. Deretter uttalte førstvoterende at "[d]enne forståelse av uttrykket "fast" er også lagt til grunn i norsk skatterettsteori".

Et annet eksempel på at Høyesterett ved tolkningen av skatteavtaler viser til juridisk teori finnes i Rt 2008 side 577 avsnitt 67: "Eg viser til Arvid Aage Skaar m.fl. i Norsk skatteavtalerett, 2006, side 114, Einar Harboe og Ivar Hobbelhagen i Skattespørsmål ved flytting, 2002, side 45 og Frederik Zimmer, Internasjonal inntektskatterett, 2003, side 127".

Juridisk teori bør helst ikke være noe selvstendig argument for hvordan et tolkningsresultat skal bli. I Rt 2006 side 404 virker det som om Høyesterett vegrer seg for å la juridisk teori være det eneste grunnlaget for tolkningen av skatteavtalen.²⁰⁸

Også i ligningspraksis er det blitt vist til skattejuridisk teori ved tolkning av skatteavtaler. For eksempel i Utv. 2005 side 206 la sentralskattekontoret for storbedrifter blant annet vekt på Zimmer: Internasjonal inntektsskatterett tredje utgave side 201 ved tolkningen av artikkel 24 i skatteavtalen mellom Norge og USA.

9 Avslutning

Wienkonvensjonen om tolkning av trakter inneholder noen regler om hvordan skatteavtaler skal tolkes. Imidlertid gir ikke Wienkonvensjonen svaret på alle tolkningsspørsmål som har oppstått i praksis innen den internasjonale skatteretten. Høyesterett har for eksempel uklare når det gjelder betydningen av formålet ved tolkningen av skatteavtaler. Her er heller ikke praksis i ligningsforvaltningen entydig.

²⁰⁸ Se avsnitt 49

OECDs mønsteravtale og mønsteravtalekommentarer har vært sentrale når Høyesterett og ligningsforvaltningen har tolket skatteavtaler. Det kan hende at synet på vekten av mønsteravtaler og kommentarer vil nyanseres i fremtiden.

Norsk teori og praksis gir begrenset veiledning for forståelsen av regelen om henvisninger til intern rett. Debatten etter at Rt 2008 side 557 (Sølvik) ble avsagt, viser med all tydelighet at det er et behov for å få fastslått hvilke tolkningsprinsipper som gjelder ved tolkningen av skatteavtaler.

10 Litteraturliste

Forarbeider:

Ot. prp. 35 1997-98

Ot. prp. 63 1971-72

Norsk Retts Tidende (Rt):

Sølvik	Rt 2008 side 557
Kellogg Brown	Rt 2008 side 233
Rt 2006 side 404	
PGS	Rt 2004 side 957
Rt 2001 side 512	
BJ Services	Rt 1998 side 794
Siemens	Rt 1997 side 653
Safe Regalia	Rt 1995 side 455
Alphawell	Rt 1994 side 752
Uncle John	Rt 1994 side 132
Alaska	Rt 1984 side 99
Rudstrøm	Rt 1981 side 683
Jacobsen	Rt 1956 side 943

Upubliserte dommer:

Gulating Lagmannsrett avsagt 31. oktober 2008, ikke rettskraftig

Dommer, uttalelser, mv i skattesaker og skattespørsmål (Utv.):

Utv 2007 side 1619

Utv 2007 side 1618

Utv 2007 side 1369

Utv. 2006 side 1386

Utv. 2006 side 491

Utv. 2006 side 167
Utv 2005 side 968
Utv 2005 side 206
Utv 2004 side 1187
Utv 2004 side 649
Utv 2003 side 1219
Utv 2003 side 1214
Utv 2003 side 964
Utv 2002 side 286
Utv 2001 side 377
Utv 2001 side 193
Utv 2000 side 1680
Utv 2000 side 949

Traktater:

Statute of the International Court of Justice – June 26, 1945

Vienna Convention on the Law of Treaties – May 23, 1969

Bøker:

Gjems-Onstad 2008	Norsk Bedriftsskatterett (7. utgave), 2008, Ole Gjems-Onstad
Skaar 2006	Norsk skatteavtalerett, 2006, Arve Aage Skaar mfl.
Ward 2005	The Interpretation of Income Tax Treaties with Particular Reference to the Commentaries on the OECD-Model, 2005, David Ward, Luc De Broe, Juergen Killius, Jean-Pierre Le Gall, Toshio Miyatake, Kees van Raad, John F. Avery Jones, Maarten J. Ellis,

- Sanford H. Goldberg, Guglielmo Maisto, Henry
Torrione, Beril Wiman.
- Nilausen 2005 Løsning af Internationale Skattetvister, 2005, Karin
Skov Nilausen
- Engelen 2004 Interpretation of Tax Treaties under International Law,
2004, Frank Engelen
- Michelsen 2003 International Skatteret, 3. udgave 2003 Aage
Michelsen
- Zimmer 2003 Internasjonal inntektsskatterett (3. udgave) 2003,
Frederik Zimmer
- Zimmer 2002 Festskrift til Eckhoff, 2002, Zimmer – Høyesterett
som skatteavtaletolker
- Lang 2000 Tax Treaty Interpretation, 2000, Michael Lang
- Winther-Sørensen 2000 Beskatning af International Erhvervsindkomst, 2000,
Niels Winther-Sørensen
- Almvik 2000 Bedriftssbeskatning i praksis, 2000, Fred-Ove Almvik,
Vegard Kristiansen og Anders Myklebust.
- Almvik 1997 Bedriftssbeskatning i praksis, 1997, Petter Chr.
Wilskow
- Boe 1993 Innføring i juss, bind 1, 1993, Erik Boe

Tidsskrifter:

- Fredriksen 2008 Skatterett 2008, nr 3, Høyesteretts anvendelse av ligningspraksis som rettskilde, side 224, Ola Fredriksen,
- Gjerde og Lothe 2008 Skatterett, 2008, nr 3, Bosted etter skatteavtale, rettstilstanden etter Sølvikdommen, side 202, Therese Caroline Gjerde og Rolf Lothe
- Baistrocchi 2008 Eduardo Baistrocchi, 2008, British Tax Review nr. 4, side 352
- Zimmer 2008 Tax Notes International, Volume 50, Number 6, May 12, 2008
- Zimmer 2005 Skatterett 2005 nr 4, Frederik Zimmer side 362
- Skaar 1989 Skatterett 1989 side 273

Elektroniske dokumenter:

http://www.skatt.no/blogg/therese_gjerde/firkantet/

http://www.skatt.no/blogg/therese_gjerde/tviholder/

http://www.skatt.no/blogg/therese_gjerde/na_ma_stat/

<http://www.skatteetaten.no/Templates/BindendeForhandsuttalelse.aspx?id=74801&epslanguage=NO>

<http://www.skatteetaten.no/Templates/BindendeForhandsuttalelse.aspx?id=74950&epslanguage=NO>

http://www.regjeringen.no/nb/dep/fin/dok/andre/brev/brev_stortinget/2008/svar-pa-spm-1094-fra-stortingsrepresenta.html?id=512162

<http://www.oecd.org/dataoecd/14/32/41147804.pdf>

<http://no.wikipedia.org/wiki/OECD>

Utenlandsk praksis:

Belgia v. GW & VR-M, 7 ITLR 442 (2005)

TfS 1994, 184 H

Casino Copenhagen K/S ØL (2001) 3ITLR 447

Taisei Fire and Marine Insurance

National Westminster Bank v United States

KHO: 2002: 26: 4ITLR 1009 2002

BHF 18. juli 2001, lStR 2001, 653

BHF 11. april 1990, BFHE 160, 513

RÅ 1991 ref 228

RÅ 1987 ref 162 "Englandsfarareernas aktiegevinster"

Prèvost Car Inc. V. Her Majesty the Queen, 2008 TCC 231

Melford Development Inc (1982) C.T.C. 330, 2 S.C.R. 504

Cudd Pressure Control Inc (1998) 1 C.T.C. 1 [1999]

Hoge Raad 21. februar 2003 BNB 2003/117 og 188

2 Afs 108/2004 - 106

Apelldomstolen i Antwerpen 15. januar 1996 FJF 96/84

Verwaltungsgericht Zürich 9. mai 1995 ZH A 31. 4 No 4

Banque française d'`Orient (Conseil d'Etat)

Lamesa Holdings BV v Commissioner of Taxation (1997) 74 FCR 416

Thiel v Federal Commissioner of Taxation (1990) WL 1035393

Corte di Cassazione 1122 2. februar 2000

Diverse:

FN-resolusjon 1273 (XLIII) Økonomiske og sosiale råd

Skattedirektoratets uttalelse, 30. juni 2008

