



NOREGS HØGSTERETT

Den 24. mai 2011 sa Høgsterett dom i

HR-2011-01047-A, (sak nr. 2011/43), sivil sak, anke over dom,

Kistefos Venture Capital AS

(advokat Andreas Bullen – til prøve)

mot

Staten v/Skatt øst

(advokat Morten Søvik)

R Ø Y S T I N G :

- (1) Dommar **Utgård:** Saka gjeld spørsmålet om vedtak av 27. januar 2009 i skatteklagenemnda der eit norsk aksjeselskap ikkje fekk frådrag for tap på sal av aksjar i amerikansk dotterselskap, er gyldig.
- (2) Når det gjeld bakgrunnen for saka, viser eg – på same måte som lagmannsretten – til framstillinga i tingrettsdommen. Partane har ikkje hatt innvendingar til framstillinga. Eg siterer:

”Om selskapene.

Kistefos Venture Capital AS er et selskap i Kistefos-gruppen og eies 100 % av Kistefos AS som igjen eies 100 % av Christen Sveaas. KVC driver venturevirksomhet. Det vil si at selskapet tilfører kapital til selskaper med teknologi og/eller produkter i en tidlig utviklingsfase.

CatalystOne Inc. (’CatOne’) var et heleid datterselskap av KVC i USA. Det ble stiftet i 2000. CatOne ervervet aksjene i det norske selskapet CatalystOne AS. CatOne etablerte også et britisk datterselskap, CatalystOne UK Ltd.

CatOne drev videresalg av internetbasert programvare i det amerikanske markedet. Eiendelene besto av aksjene i de norske og britiske datterselskapene, finansielle eiendeler, noe datautstyr og inventar. Selskapet hadde ikke fast eiendom i USA. Rettighetene til programvaren ble liggende i CatalystOne AS, og CatOne betalte royalty for bruken av programvaren for videresalg på det amerikanske og engelske markedet.

CatOne hadde en svak økonomisk utvikling og trappet ned virksomheten høsten 2002. Høsten 2003 var CatOne teknisk konkurs, og styret i Kistefos besluttet 29. oktober 2003 å likvidere CatOne. Tapet på aksjene i CatOne var kr. 79 821 747. KVC hadde også tap på fordring på CatOne med kr. 35 991 230. Sistnevnte tap fikk KVC fradrag for.

Ligningsbehandlingen.

Ved den ordinære ligningen ble selvangivelsen fra KVC lagt til grunn. Oslo likningskontor ba i brev av 17. februar 2005 om tilleggsopplysninger, blant annet om CatalystOne Inc. hovedsakelig hadde hatt sin forretningsdrift i USA. Brevet ble besvart av Deloitte den 28. februar 2005. Det ble opplyst at CatalystOne Inc. hadde hatt aktivitet og forretningsdrift av et ikke ubetydelig omfang i USA. Konsernets vesentligste aktivitet hadde funnet sted gjennom selskapets norske datterselskap.

Oslo likningskontor sendte 12. mai 2005 varsel om at det ble vurdert å nekte fradrag for tapet på aksjene. Kontoret viste blant annet til artikkel 12 nr. 1 bokstav c) i skatteavtalen mellom Norge og USA.

Deloitte besvarte brevet 20. mai 2005. Det ble anført at ligningskontoret hadde oversett senere tids utvikling hva gjaldt artikkel 12 i skatteavtalen med USA. Deloitte viste til en bindende forhåndsuttalelse av 21. desember 2004 som Deloitte hadde innhentet på vegne av en annen klient. Det ble anført at både amerikanske og norske skattemyndigheter hadde lagt til grunn at Norge hadde eksklusiv beskatningsrett til gevinst ved salg av aksjer.

Oslo likningskontor fastholdt den 16. juni 2007 varselet av 12. mai 2005. Deloitte besvarte brevet 20. juni 2007.

Likningsnemnda besluttet 10. desember 2007 å øke KVC's alminnelige inntekt med kr. 79 821 741.

Saksøker ved advokatfirmaet Wiersholm påklaget vedtaket 11. februar 2008. Det ble prinsipalt anført at Norge hadde eksklusiv beskatningsrett fordi USA mangler intern hjemmel for beskatning av aksjegevinst. Subsidiært ble det anført at Norge skulle benytte kreditmetoden og ikke unntaksmetoden.

Innstillingen til vedtak i skatteklagenemnda ble sendt Wiersholm 10. oktober 2008. Wiersholm kommenterte innstillingen i brev av 20. oktober 2008.

Skatteklagenemndas vedtak er som nevnt av 27. januar 2009. Nemnda vedtok å fastholde likningsnemndas vedtak."

- (3) Skatteklagenemnda grunngav vedtaket med at Norge etter skatteavtalen med USA ikke ville hatt rett til å skattlegge en eventuell aksjegevinst, og at unntaksmetoden skulle nyttast. Tap på aksjar gav då ikkje frådragsrett, jf. skattelova § 9-4 andre ledd.
- (4) Når eg viser til skatteavtalen eller berre til avtalen, er det ei tilvising til Overenskomst mellom Kongeriket Norge og Amerikas Forente Stater til unngåelse av dobbeltbeskatning og forebyggelse av skatteunndragelse med hensyn til skatter av inntekt og formue, underskriven 3. desember 1971, med endringsprotokoll, underskriven 19. september 1980. Avtalen er gjort i to likeverdige versjonar, på norsk og på engelsk.

- (5) Ved stemning av 2. april 2009 reiste Kistefos Venture Capital AS (KVC) søksmål mot staten v/Skatt øst med påstand om at vedtaket til skatteklagenemnda skulle opphevast og KVC tilkjennast sakskostnader. Staten tok til motmæle, og la ned påstand om å bli frifunnen og tilkjent sakskostnader.
- (6) Oslo tingrett sa dom 5. oktober 2009 med slik domsslutning:
- ”1. Staten v/Skatt øst frifinnes.**
 - 2. Sakskostnader tilkjennes ikke.”**
- (7) Kistefos Venture Capital AS anka dommen til Borgarting lagmannsrett, som 15. november 2010 sa dom med slik domsslutning:
- ”1. Anken forkastes.**
 - 2. I sakskostnader for lagmannsretten betaler Kistefos Venture Capital AS til staten v/Skatt øst 168 750 – etthundreogsekstiåttetusensjuhundreogfemti – kroner innen 2 – to – uker fra dommens forkynnelse.”**
- (8) Kistefos Venture Capital AS har anka vidare til Høgsterett. Saka står i same stilling for Høgsterett som for dei tidlegare rettane.
- (9) Ankeparten, *Kistefos Venture Capital AS*, har særleg halde fram:
- (10) Kjernespørsmålet i saka er om skatteavtalen ville gitt USA rett til å skattleggje ein eventuell gevinst ved aksjesal. Om USA ikkje har slik rett, ville ein slik gevinst vore skattepliktig i Noreg med rett til tapsfrådrag som konsekvens.
- (11) Det er to sideordna grunnlag for at skatteavtalen avskjer USA frå retten til å skattleggje ein eventuell gevinst.
- (12) Det første grunnlaget er skatteavtalen artikkel 22 nr. 2 bokstav a – i teorien kalla den gylne regel. Gjennom dette punktet i skatteavtalen er manglande nasjonal skatteplikt løfta til traktatrettsleg nivå. Tradisjonelt har det vore sett slik at skatteavtalen gir ein heimelsskranke, ved at han ikkje i seg sjølv gir skattleggingsheimel. Men artikkel 22 nr. 2 er også ein kompetanseskranke, ved at mangel på internrettsleg skattleggingsheimel i USA også avskjer skattleggingsrett etter skatteavtalen.
- (13) Det er dessutan eit omsyn å unngå dobbel ikkje-skattlegging eller dobbelt ikkje-frådrag. Dette kan ikkje varetakast ved å sjå artikkel 22 nr. 2 berre som ein heimelsskranke, slik staten gjer.
- (14) Felles forståing i etterfølgjande praksis mellom traktatpartane er viktig ved tolkinga av ein skatteavtale. I dette tilfellet er det gitt ein bindande førehandsuttale frå Skattedirektoratet med grunnlag i formalisert prosedyre for informasjonsutveksling mellom dei kompetente styresmaktene i dei to statane. Standpunkta er forankra i artikkel 22 nr. 2 som kompetanseskranke.
- (15) Føresegna i artikkel 22 nr. 2 avskjer såleis retten for USA til å skattleggje ein eventuell gevinst.

- (16) Det andre grunnlaget for at USA ikkje har rett til å skattleggje eventuell gevinst, er at ein gevinst ikkje ville ha kjelde i USA. Kjeldekravet følger av avtalen artikkel 22 nr. 1, noko som ikkje er omtvista. Definisjonen av omgrepet kjelde finst i avtalen artikkel 24 nr. 8. Med uttrykket "kan skattlegges" der, blir det sikta til om ein eventuell gevinst kan skattleggjast i USA etter amerikansk internrett.
- (17) Tolkinga må skje slik at ikkje føresegna blir innhaldslaus. Dersom avtalen blir tolka slik lagmannsretten har gjort og slik staten meiner skal gjerast, blir innhaldet i artikkel 24 nr. 8 ikkje noko anna enn det som står i artikkel 12 nr. 1. Slik KVC tolkar føresegna, får derimot føresegna eit innhald, slik tilfellet også er for dei andre føresegnene i artikkel 24. Også her må det kome inn at eitt av føremåla med dobbeltskattavtalen også var å avverje dobbel ikkje-skattlegging og dobbelt ikkje-frådrag. Det kan ikkje oppnåast dersom statens forståing skal leggjast til grunn.
- (18) Konsekvensen av at ein eventuell gevinst såleis ikkje har kjelde i USA, er at Noreg ikkje pliktar å unnta inntekta frå skattlegging her i landet.
- (19) Kistefos Venture Capital AS har sett fram slik påstand:
- "1. Ligningen av Kistefos Venture Capital AS for 2003 oppheves.**
- 2. Kistefos Venture Capital AS tilkjennes sakskostnader for tingretten, lagmannsretten og Høyesterett."**
- (20) Ankemotparten, *staten v/Skatt øst*, har særleg halde fram:
- (21) Tvisten gjeld i realiteten om det skal ha noko å seie at USA ikkje har intern heimel for å skattleggje KVC for gevinst på aksjane i CatOne.
- (22) Det er uomtvista at USA etter skatteavtalen artikkel 12 nr. 1 bokstav c ville hatt rett til å skattleggje KVC for ein eventuell gevinst på aksjane i CatOne. Når det er tilfelle, skal Noreg unnta slik gevinst frå skattlegging her i landet. Det følgjer av at Noreg nyttar unntaksmetoden. Metodevalet er ikkje omtvista for Høgsterett.
- (23) Skattleggingsretten ligg her altså til USA. Det har då ikkje noko å seie for skatteplikta i Noreg om USA har intern heimel for å skattleggje KVC for ein slik eventuell gevinst. Dette er sikker skatteavtalerett.
- (24) Utgangspunktet er artikkel 12 nr. 1. Artikkel 22 nr. 1 inneber ikkje noko anna. Det har samanheng med at etter skatteavtalen artikkel 24 nr. 8 ville ein eventuell gevinst bli rekna for å ha kjelde i USA på grunn av tilvisinga her til artikkel 12. Artikkel 22 nr. 1 endrar derfor ikkje på at USA hadde skattleggingsrett etter skatteavtalen, og dermed heller ikkje på at Noreg etter artikkel 23 nr. 2 bokstav a skulle unnta ein slik gevinst frå skattlegging i Noreg.
- (25) Artikkel 22 nr. 2 inneber ikkje at USA ikkje hadde rett etter skatteavtalen til å skattleggje KVC for ein gevinst på aksjane i CatOne. Føresegna gir berre uttrykk for det alminnelege prinsippet at ein skatteavtale ikkje gir heimel for skattlegging overfor skattytar.
- (26) Den bindande førehandsuttalen frå Skattedirektoratet gjaldt ei sak med ein skattytar som hadde eit holdingselskap i USA. Det er ei anna problemstilling enn i vår sak. Ei analyse

av skriftvekslinga syner også at Finansdepartementet i sitt brev til Skattedirektoratet anten la for mykje inn i det amerikanske skattestyresmakter har uttala samanhalde med det som står i brevet, eller at ein del av brevet står for departementet si eiga rekning. Korrespondansen, som ikkje tok sikte på å vere utfyllande til konvensjonen, kan ikkje under noko omstende tilleggast vekt.

(27) Staten v/Skatt øst har sett fram slik påstand:

”1. Anken forkastes.

2. Staten v/Skatt øst tilkjennes saksomkostninger for alle retter.”

(28) Kistefos Venture Capital AS har anka vidare til Høgsterett. Saka står i hovudsak i same stilling for Høgsterett som for dei tidlegare rettane.

(29) *Eg går så over til å gjere greie for mitt syn på saka.*

(30) Etter skattelova § 10-31 første ledd blir gevinst ved realisasjon av aksjar rekna som skattepliktig inntekt. Tap ved slik realisasjon kan etter § 10-31 andre ledd først til frådrag. Som utgangspunkt inneber likvidasjon at det skjer realisasjon, jf. skattelova § 10-37 første ledd, og det er ikkje omtvista at det var tilfelle i saka no.

(31) Saka gjeld likninga for 2003, og reglane gjaldt då også for aksjeselskap. Reglane vart frå 2004 endra slik at det for aksjeselskap ikkje lenger er skatteplikt for gevinst eller fritak for tap på aksjar.

(32) I skattelova § 10-31 andre ledd om frådrag er det vist til skattelova kapittel 9. I § 9-4 andre ledd heiter det:

”Når det i skatteavtale med fremmed stat er bestemt at gevinst skal være unntatt fra skattlegging i Norge, gis det ikke fradrag for tilsvarende tap her i landet.”

(33) Saka gjeld om eit tap på NOK 79 821 747 ved likvidasjon av KVC sitt dotterselskap i USA, CatOne, kan først til frådrag i KVC si inntekt i Noreg. Det følgjer av skattelova § 9-4 at det avgjerande for frådragsretten, er om ein eventuell gevinst ville ha vore skattepliktig her i landet. Drøftinga i det vidare blir derfor i hovudsak knytt til skatteplikta for ein slik eventuell gevinst.

(34) Det er i saka reist spørsmål om ein eventuell gevinst ville ha vore skattepliktig i USA etter interne reglar der. Skatteklagenemnda tok ikkje stilling til dette. KVC har gjort gjeldande at det ikkje ville vore slik skatteplikt, fordi det manglar internt rettsgrunnlag for det. Staten har under ankeforhandlingane gitt uttrykk for at det mest sannsynleg ikkje ville vore skatteplikt, men at intern skatteplikt ikkje er relevant ved avgjerda, og at det derfor ikkje er nødvendig å ta stilling til det. Eg kjem attende til spørsmålet.

(35) Skatteavtalen mellom Noreg og USA byggjer i stor mon på OECD sin mønsteravtale med omsyn til skatt på inntekt og kapital, der den første versjonen kom i 1963. Det er likevel ein del avvik, som dels gjeld dei artikkane som er aktuelle i saka no.

(36) Om tolking av skatteavtalar viser eg til det som er sagt i Rt. 2008 side 577 (Sølvik):

- ”(46) Skatteavtalar skal tolkast i samsvar med folkerettslege reglar om tolking av traktatar. Sjølv om Noreg ikkje har ratifisert Wien-konvensjonen om traktatretten, må det leggjast til grunn at Wien-konvensjonen artikkel 31 nr. 1 gir uttrykk for folkerettsleg sedvane, jf. Rt. 2004 side 957. Artikkelen 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.’

- (47) Etter Wien-konvensjonen artikkel 31 nr. 2, 3 og 4 vil det også kunne leggjast vekt på andre omstende knytte til avtalen. Etter praksis blir kommentarane til mønsteravtalen vektlagde ved tolkinga, jf. Rt. 1994 side 752, Rt. 1997 side 653 og Rt. 2004 side 957. Også kommentarar som er nyare enn den aktuelle dobbeltskatteavtalen blir tillagde vekt. Som påpeika i Rt. 2004 side 957 avsnitt 49 vil endringar i kommentarane ta sikta på å gi uttrykk for endra praksis mellom OECD-landa, også der sjølve artiklane blir ståande uendra.”

- (37) I avsnitt 49 i dommen heiter det vidare at ”mønsteravtalen, og ... også kommentarane til denne, må vege tungt” ved tolkinga av ein skatteavtale. Men det vil sjølv sagt ikkje gjelde for dei føresegnene som avvik frå slik mønsteravtale.
- (38) Etter skatteavtalen artikkel 12 nr. 1 er hovudregelen at ein person busett i ein av dei kontraherande statane (Noreg) skal vere fritaken frå skattlegging i den andre kontraherande staten (USA) ved disposisjonar over formuesgjenstandar. Person busett i Noreg omfattar også norsk selskap, jf. artikkel 3 nr. 1 bokstav a. Frå denne hovudregelen er det nokre unntak. Av artikkel 12 nr. 1 bokstav c følgjer at når ein person busett i Noreg avhendar aksjar i eit selskap i USA, har USA skattleggingsretten når nærare vilkår er oppfylte. Desse vilkåra går ut på at mottakaren av ein gevinst i løpet av dei siste 12 månadene før avhendinga må ha eigd meir enn 25 prosent av aksjane i selskapet, og meir enn 50 prosent av rimeleg marknadsverdi av selskapet sine samla eignedelar nytta i forretningsverksemda må fysisk ha vore i USA på den siste dagen i kvart av dei tre siste åra før avhendinga. Det er semje mellom partane om at vilkåra for å nytte unntaket i artikkel 12 nr. 1 bokstav c er oppfylte, og det er då ikkje nødvendig for meg å gå nærare inn på dette. Ei vurdering berre på grunnlag av skatteavtalen artikkel 12 gjer såleis at USA – og ikkje Noreg – hadde rett til å skattleggje eventuell gevinst hos KVC ved realisasjon av aksjar i CatOne.
- (39) KVC gjorde for tingretten gjeldande at Noreg skal nytte kreditmetoden når USA etter skatteavtalen har rett til å skattleggje norske selskap for aksjegevinstar. For Høgsterett er det, slik det også var for lagmannsretten, semje om at Noreg skal nytte unntaksmetoden. Eg viser her til skatteavtalen artikkel 23 nr. 2. Etter unntaksmetoden vil inntekt som ein stat har rett til å skattleggje, bli unnteken frå skattlegging i den andre staten. Skattelova § 9-4 gjeld der skatteavtalen byggjer på unntaksmetoden. USA søker tilsvarande å unngå dobbeltskattlegging ved bruk av kreditmetoden, jf. skatteavtalen artikkel 23 nr. 1. For inntekter som blir skattlagde i USA, har den skattepliktige rett til frådrag i skatten der med skatt betalt i Noreg.
- (40) Spørsmålet om USA ville hatt rett til å skattleggje ein eventuell gevinst må også vurderast ut frå andre delar av skatteavtalen enn artikkel 12.
- (41) Etter artikkel 22 nr. 1 kan USA berre skattleggje inntekt med kjelde i USA. Kva som er kjelde i USA, skal avgjerast etter artikkel 24. Det er der nr. 8 som er det relevante punktet, og det har slik ordlyd:

”Inntekt ved gevinst som omhandlet i artikkel 12 punkt 1) (formuesgevinst), oppebåret av en person bosatt i en Kontraherende Stat, men som kan skattlegges i den annen Kontraherende Stat, skal anses som inntekt fra kilder innen den annen Kontraherende Stat.”

- (42) Spørsmålet er her om det med tilvisinga til artikkel 12 punkt 1 og med uttrykket ”kan skattlegges” er vist til det som følger av skatteavtalen eller om det er vist til lovgrunnlaget i USA.
- (43) Etter mitt syn må det vere klart at tilvisinga til artikkel 12 nr. 1 viser at kjeldespørsmålet skal avgjerast på grunnlag av føresegnene i skatteavtalen. Partane er då – som før omtala – samde om at artikkel 12 nr. 1 må forståast slik at det er USA som har skattleggingsretten etter avtalen.
- (44) At det i artikkel 24 nr. 8 er tale om ei tilvising til kven som etter avtalen har rett til skattlegging og ikkje om ei tilvising til nasjonale skattereglar, går motsetningsvis fram av artikkel 24 nr. 10. Det heiter der at kjelda ”for enhver inntekt som punkt 1) til 9) ikke gjelder, skal fastsettes av hver av de Kontraherende Stater i samsvar med dens egen lovgivning.” For inntektstypar som ikkje er med i den særskilte reguleringa av kva som er kjelde, er det altså intern nasjonal lovgiving som gjeld. I dette ligg det altså eit grunnlag for ei motsetningsslutning når nasjonal lovgiving er nemnd for dette ”restpunktet” og berre for det.
- (45) Mange skatteavtalar er i stor grad skrivne etter mønsteravtalen frå OECD. Langt på veg gjeld det også avtalen mellom USA og Noreg. Men det er ein del avvikande førsegner i denne skatteavtalen. Det gjeld mellom anna artikkel 24 som har grunnlag i at USA søker å unngå dobbeltskattlegging gjennom bruk av kreditmetoden, jf. det eg tidlegare har sagt om artikkel 23. Dette er omtala i St.prp. nr. 63 (1971–72) side 5.
- (46) Skatteavtalen var opphæveleg annleis i desse spørsmåla, men vart endra ved protokoll 19. september 1980. Dokument frå USA laga i samband med godkjenningsprosessen av denne endringa, viser at amerikanske styresmakter la til grunn at det avgjerande var om det ut frå avtalen var høve til å skattlegge, og ikkje om det var intern heimel.
- (47) Eg viser først til Technical explanation of the Protocol, avgitt 24. september 1981. I artikkel VI er der sagt at endringa som gjaldt artikkel 24:

”conforms and expands a cross reference to Article 12 in Article 24 (Source of Income). New paragraph (8) of Article 24 provides that income from gains described in paragraph (1) of Article 12 derived by a resident of a Contracting State and which may be taxed by the other Contracting State is treated as income from sources within that other Contracting State for the purposes of the Convention.”

- (48) Samanhengen med kreditmetoden er deretter påpeika. I same hovudbolken i utgreiinga er det nytta omgrepet ”may be taxed” også om artikkel 12. Og dette gjeld då for føremåla med avtalen. Dette tyder klart på at konvensjonen her skulle stå på eigne bein, uavhengig av nasjonal rett.
- (49) I ei utgreiing til skattekomiteen i det amerikanske senatet, datert 21. september 1981, er formuleringane tilsvarande. Det er også der sagt at gevinstar eit land ”may tax under the protocol will be treated as sourced in that country”.

- (50) Omgrepet "may be taxed" er eit vanleg omgrep i skatteavtalar. Om dette uttalar Zimmer i Internasjonal inntektsskatterett, 2009, side 141:

"Unntaksmetoden består i at hjemstaten unnlater å skattlegge inntekt 'which in accordance with the provisions of the Convention, may be taxed in the other Contracting State'. Et viktig spørsmål er om dette gjelder også hvor kildestaten likevel ikke skattlegger inntekten. Utgangspunktet er at hjemstaten ikke har noen slik subsidier beskatningsrett, se OECDkomm. Art. 23A – 34:

"The State of residence must accordingly exempt income and capital which may be taxed by the other state in accordance with the Convention whether or not the right to tax is in effect exercised by the other State'."

- (51) Dette vil også kunne innebere at det blir dobbel ikkje-skattlegging. Dette er eit spørsmål som statane er klar over, og løysinga kan då byggje på val av ulike slag, jf. Zimmer side 142.
- (52) KVC har meint at artikkel 24 nr. 8 vil bli innhaldslaus dersom punktet blir tolka slik at det er ei rein tilvising. Men det er nytta ulike teknikkar for regelutforming i dei ulike punkta i artikkel 24, og ei krysstilvising i punkt 8 til artikkel 12 nr. 1 inneber berre at ein ville nytte dette kriteriet også ved fastsetjing av kjelderegelen for formuesgevinstar.
- (53) Det må ut frå dette så langt konkluderast med at uttrykket "kan skattlegges" viser til artikkel 12 nr. 1 og det som kan skattleggjast etter konvensjonen, og ikkje til amerikansk internrett.
- (54) Av det eg her har sagt følgjer at det så langt er skatteavtalen og den åleine som avgjer skatteposisjonen.
- (55) Eg går så over til å sjå på det som er omtala som den gylne regelen. Synspunktet er at mangel på internrettsleg skattleggingsheimel avskjer skattleggingsrett etter skatteavtalen. Ein del av dette har eg alt drøfta. KVC har også gjort gjeldande at det ligg føre ein etterfølgjande traktatpraksis, der avtalestatane har felles forståing, som då er avgjerande for innhaldet av avtalen.
- (56) Dette fører meg over til å sjå på artikkel 22 nr. 2, der det heiter at føresegnene i skatteavtalen ikkje skal tolkast slik at det på nokon måte gjer innskrenkingar i "fritagelser" som "er gitt eller som senere blir fastsatt" ved lovgiving i statane eller ved avtale mellom dei. Når dette spørsmålet er reist av KVC, er det i hovudsak grunna i behandlinga av ei sak der Skattedirektoratet gav ein bindande førehandsuttale. Saka gjaldt direkte artikkel 23 nr. 2 bokstav b.
- (57) Før eg går inn på den saka, nemner eg at spørsmålet om skattlegging av gevinstar ved sal av aksjar i amerikansk aksjeselskap av person busett i Noreg, hadde vore vurdert i eit brev av 14. desember 2000 frå Finansdepartementet til Skattedirektoratet, innteke i Utvalget 2001 side 193. Innleiingsvis i brevet viste departementet til at det tidlegare hadde uttala at det var fordelingsmetoden – som i saka no blir kalla unntaksmetoden – som skulle nyttast. Departementet konkluderte slik:

"På bakgrunn av skatteavtalens ordlyd, dens forarbeider og den faste praksis som har vært lagt til grunn, finner departementet ikke grunnlag for å komme til noen ny

forståelse av bestemmelsen [artikkel 23 nr. 2 bokstav b]. At amerikanske skattemyndigheter i dag kan være tilbøyelig til å komme til en annen oppfatning tillegges derfor mindre betydning. Departementet er således fortsatt av den oppfatning at det er fordelingssystemet som skal anvendes når en formuesgevinst kan beskattes i USA etter skatteavtalens artikkel 12. Den gevinst som i henhold til bestemmelsen *kan* beskattes i USA, skal således unntas for beskatning i Norge.”

- (58) Spørsmålet kom opp på ny i 2001. Eit revisjonsselskap bad då Skattedirektoratet om ein bindande førehandsuttale om ”hvorvidt gevinst ved salg av aksjene i et amerikansk holdingselskap er unntatt fra beskatning i Norge, jf. skatteavtalen mellom Norge og USA etter art. 23 (2) lit. a, jf. 12 (1), lit. c”.
- (59) I brev av 9. juli 2002 frå Finansdepartementet til Internal Revenue Service (IRS) i USA spurde departementet i medhald av skatteavtalen artikkel 28 om informasjon av både spesifikk og generell karakter. Det vart vist til at det var tale om eit mogeleg sal av aksjane i eit amerikansk holdingselskap. Departementet bad om informasjon knytt til artikkel 12 nr. 1 bokstav c. For det tilfelle at gevinsten skulle kunne skattleggjast i USA etter avtalen, bad departementet også opplyst om det låg føre skatteplikt etter intern amerikansk rett.
- (60) IRS viste i sitt svar av 21. april 2003 til at det ikkje er skatteplikt i USA der eit utanlandsk selskap sel aksjar i eit amerikansk selskap. Det var derfor irrelevant for USA om dette var omfatta av skatteavtalen. Det heitte vidare:

”Even if the terms were interpreted in a manner that permitted ... to satisfy these requirements, (which we do not believe they are), thus permitting the United States to impose tax on the gain under the Treaty, the Internal Revenue Code does not permit the United States to tax these gains.

The U S Treasury Department’s Technical Explanation to Article 22 (General Rules of Taxation) provides that the Treaty will not increase a person’s United States tax burden. In conclusion, whether or not ... satisfies the terms of Article 12(1)(c)(II), Norway is the only country that may impose tax on the gain realized by ... because based on the facts presented the gain is not subject to U S tax under the Code.”

- (61) Finansdepartementet sende deretter 14. mai 2004 eit brev til Skattedirektoratet der det mellom anna heitte:

”I sitt svarbrev hevder IRS at når USA mangler intern hjemmel til å skattlegge gevinster ved salg av aksjer i holdingselskaper (unntatt eiendomsholdingselskaper), har dette betydning for hvilket land som etter skatteavtalen skal anses for å ha beskatningsretten til slike inntekter. IRS viser i denne anledning til artikkel 22 i skatteavtalen og til US Treasury Department’s Technical Explanation til denne bestemmelsen hvor det fremgår at skatteavtalen ikke kan øke en persons amerikanske skattebelastning. Dette prinsippet medfører at de interne, amerikanske reglene som fritar utenlandske selskaper for skatt på gevinster ved salg av aksjer i amerikanske holdingselskaper, uttømmende regulerer den amerikanske beskatningsretten. USA har derfor ingen beskatningsrett etter skatteavtalen. Ifølge IRS er det Norge som har eksklusiv beskatningsrett til slike gevinster som oppbæres av norske selskaper, etter hovedregelen i skatteavtalens artikkel 12.

Den eksklusive beskatningsretten medfører at skatteavtalens artikkel 24 punkt 8 om inntektskilder ikke kommer til anvendelse. Hvor inntekten skal ha sin kilde skal bestemmes av punkt 10 i denne artikkelen.”

- (62) Finansdepartementet trekkjer her vidtgåande slutningar av svaret frå IRS. I hovudsak viser IRS til velkjende sider ved skatteavtalen. Det er vanskeleg å sjå at brevet gir grunnlag for det standpunktet at USA ikkje har skattleggingsrett etter skatteavtalen. Dette må gjelde sjølv om det er tvitydig når IRS avsluttar med at Noreg er det einaste landet som "may impose tax" på ein slik aksjegevinst.
- (63) Det er i saka ikkje opplyst om Finansdepartementet melde tilbake til IRS korleis departementet såg på saka.
- (64) Etter dette gav Skattedirektoratet så bindande førehandsuttale i november 2004, BFU 99/04, der det heitte:

"Ifølge IRS er det Norge som har eksklusiv beskatningsrett til slike gevinster som oppbæres av norske selskaper, etter skatteavtalens art. 12. IRS gir uttrykk for at uansett om betingelsene i skatteavtalens art. 12 (1) lit. c (i) og (ii) er oppfylt, så ville Norge ha beskatningsrett til en eventuell gevinst. IRS legger til grunn at inntekten har kilde utenfor USA, og at USA ikke har intern hjemmel til å skattlegge en eventuell gevinst. Finansdepartementet har gitt sin tilslutning til denne forståelse av skatteavtalen.

Etter dette legger Skattedirektoratet til grunn at de kontraherende stater er enige om at Norge vil ha eksklusiv beskatningsrett til en eventuell gevinst ved realisasjon av aksjene som A eier i C, etter hovedregelen i skatteavtalens art. 12 (1). Gevinst ved realisasjon av aksjene som A eier i C vil være skattepliktig etter norsk internrett med hjemmel i skatteloven § 10-31 første ledd, jf. § 10-30 tredje ledd."

- (65) Brevet er, som det er vist til, bygd på Finansdepartementet sine synsmåtar.
- (66) Den konkrete saka gjaldt eit holdingselskap. Etter den norske ordlyden gjeld artikkel 12 nr. 1 bokstav c "avhendelse av aksjer i et selskap som er hjemmehørende i den annen Kontraherende Stat", men berre under visse føresetnader for marknadsverdien på eigedelar nytta i "forretningsvirksomheten". I den engelske versjonen er det for det siste uttrykket nytta "trade or business". Om det her er tale om ei relevant avgrensing, slik at artikkel 12 nr. 1 ikkje gjeld selskap som er holdingselskap, synest ikkje opplagt. Dette er likevel eit spørsmål som eg ikkje treng ta stilling til.
- (67) Det er likevel då slik at det er ei brevveksling, som i alle fall kan synest å leggje til grunn ei særleg ordning for aksjar i amerikanske holdingselskap. Ut frå dette er det ei brevveksling om eit anna spørsmål enn det som er aktuelt i vår sak, som gjeld aksjesal i eit selskap med aktiv forretningsverksemd. Det norske standpunktet bygde såleis på ei forståing av at det ligg ei avgrensing i uttrykket "forretningsvirksomheten".
- (68) Eg viser også til at det, sjølv om det var tale om ei brevveksling mellom IRS og Finansdepartementet, var tale om eit enkeltstående tilfelle. Førespurnaden bygde dessutan på artikkel 28 i skatteavtalen, som gjeld utveksling av opplysningar. Avtalen har ein artikkel 27 om inngåing av gjensidige avtalar. Den er altså ikkje brukt. Som eg har nemnt, er det heller ikkje opplyst om Finansdepartementet gav tilbakemelding på dei synsmåtane IRS hadde kome med.
- (69) Spørsmålet om inngåing av avtale i tilknytning til skatteavtalen mellom USA og Noreg var oppe i Rt. 1984 side 99 (Alaska). Det vart der lagt til grunn at

”den korrespondanse som har vært ført mellom de to lands skattemyndigheter ... utgjør [ikke] en avtale etter skatteavtalens artikkel 27. På den annen side må det legges atskillig vekt på at det nå er et sammenfallende syn i de to stater om at et fartøy som driver fiske ikke kan representere et fast driftssted i skatteavtalens forstand.”

- (70) Heller ikkje i vår sak var det nokon avtale etter artikkel 27. Det er også uklart om det norske synet har dekning i det brevet IRS sende, og om det såleis ligg føre eit samanfallande syn mellom statane. I tillegg kjem at brevvekslinga gjaldt eit holdingselskap, noko som ikkje er situasjonen i vår sak.
- (71) Rt. 1992 side 1401 (Heerema) gjaldt ein situasjon der Høgsterett kom til at det var inngått ein tilleggsavtale. Det gjekk fram av brevet frå Finansdepartementet til skattestyresmaktene i Sveits at brevet vart skrive ”under the mutual agreement procedure of the tax convention”. Saka viser at det må stillast krav til framgangsmåten for at det skal vere etablert ein avtale mellom to statar.
- (72) Etter mitt syn er det ut frå dette klart at det ikkje gjennom brevvekslinga vart inngått nokon avtale mellom statane, som innebar at intern heimel er eit vilkår for skattleggingsrett i eit tilfelle som vårt.
- (73) Anken har ikkje ført fram. Kistefos Venture Capital AS bør betale sakskostnader for Høgsterett etter hovudregelen i tvisteloven § 20-2. Nødvendige sakskostnader blir i samsvar med oppgåve sette til 283 250 kroner, som alt er salær medrekna meirverdiavgift. Lagmannsrettens sakskostnadsavgjerd for lagmannsrett og tingrett bør bli ståande i det eg er einig i lagmannsrettens grunngiving for ikkje å tilkjenne sakskostnader for tingretten.
- (74) Eg røystar etter dette for slik

D O M :

1. Anken blir forkasta.
2. I sakskostnader for Høgsterett betaler Kistefos Venture Capital AS til staten v/Skatt øst 283 250 – tohundreogåttitretusentohundreogfemti – kroner innan 2 – to – veker frå forkynninga av denne dommen.

- | | | |
|------|----------------------------|--|
| (75) | Dommer Møse: | Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med førstvoterende. |
| (76) | Dommer Bull: | Likeså. |
| (77) | Dommer Normann: | Likeså. |
| (78) | Justitiarius Schei: | Likeså. |

(79) Etter røystinga sa Høgsterett slik

D O M :

1. Anken blir forkasta.
2. I sakskostnader for Høgsterett betaler Kistefos Venture Capital AS til staten v/Skatt øst 283 250 – tohundreogåttitretusentohundreogfemti – kroner innan 2 – to – veker frå forkynninga av denne dommen.

Rett utskrift: